

T. 336



UNIVERSIDAD DE RÍO CUARTO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESPECIALIZACIÓN EN SINDICATURA CONCURSAL

59550

MONOGRAFÍA – TRABAJO FINAL
DONACION

Don. : Tesis
Exp. :
Inv N : 59550

Título: **Sindicatura Concursal y Crédito Fiscal**

Director a cargo
Cr. Eduardo ROMANO

Autor
Antonio ALONSO

Año 2003

59850



Sindicatura Concursal y Crédito Fiscal

- PRESENTACIÓN..... 7
- AUTONOMÍA FISCAL..... 9
 - Derecho Tributario..... 9
 - Corolario 9
 - Valor de la determinación..... 9
 - Autonomía..... 9
 - Corolario 10
- JERARQUÍA DE NORMAS..... 11
 - Facultades Reservadas vs. Concurrentes 11
 - Corolario 11
 - Fondo y Forma..... 11
 - Corolario..... 12
- LAS LEYES TRIBUTARIAS 13
 - Fuente tributaria 13
 - Corolario 13
 - Naturaleza formal..... 13
 - Corolario 15
 - Resolución General 745/99..... 15
 - Corolario 16
 - Resolución General 970/01..... 16
 - Corolario 18
- EL FISCO ACREEDOR CONCURSAL 19
 - Solicitud de verificación 19
 - Corolario 19
 - Tarea indelegable e insustituible..... 19
 - Corolario 20
 - Privilegios 20
 - Corolario 21
 - Alternativas..... 22
 - Corolario 25
 - Fuero de atracción..... 25
 - Corolario 26
- LOS DEBERES DEL SÍNDICO 27
 - Funcionario del concurso..... 27
 - Corolario 27
 - Ley de Procedimiento Tributario 11683..... 28
 - Corolario 31
 - Resolución General 745 31
 - Corolario 32
 - Resolución General 970 32
 - Corolario 33
 - Verificación de créditos fiscales 33
 - Corolario 36
 - Fuero de atracción..... 37
 - Corolario 37
- RESPONSABILIDAD DEL SÍNDICO 39
 - Sujetos Pasivos Tributarios..... 39
 - Corolario 39
 - Responsable solidario 39
 - Responsabilidad del síndico en los procesos concursales 41

Corolario	43
Continuación de la actividad empresaria	43
Corolario	46
Resolución General 745	46
Corolario	46
Resolución General 970	47
Corolario	47
Verificación de créditos fiscales	47
Corolario	49
CONCLUSIÓN	51
BIBLIOGRAFÍA	53

Lista de ABREVIATURAS empleadas en el texto

AFIP	Administración Nacional de Ingresos Públicos
CN	Constitución Nacional
CP	Concurso Preventivo
CSJ	Corte Suprema de Justicia
DDJJ	<i>Declaración Jurada</i>
DGI	Dirección General Impositiva
DR	Decreto Reglamentario
LCQ	Ley de Concurso y Quiebra
LPT	Ley de Procedimiento Tributario
ME	Ministerio de Economía
PEN	Poder Ejecutivo Nacional
RG	Resolución General
RT	Resolución Técnica
TFN	Tribunal Fiscal de la Nación

PRESENTACIÓN

La función deferida al síndico concursal, ya sea en un proceso preventivo o liquidativo, lo hace responsable en muchos aspectos. Uno de ellos es el referido a las obligaciones por deudas fiscales del concursado, tema que no se halla debidamente precisado por la existencia de normas jurídicas, en algunos aspectos contradictorias, que legislan sobre el punto.

Con un marco normativo que no es unívoco –ley concursal vs. ley procedimental fiscal y normas complementarias- y ante la orfandad de interpretaciones autorizadas, nos encontramos con un cuadro donde prima la actitud “exigente” de la AFIP que amparada en sus facultades de reglamentación ha invadido la zona de reserva legal concursal, y entre otros aspectos, no ha sido lo suficientemente respetuosa de las particularidades según se trate de concurso o quiebra.

El objeto de estudio es el crédito de origen fiscal en el marco del concurso, más específicamente, la función que le cabe al síndico con relación al mismo, y la responsabilidad que en consecuencia, tal actuación crea.

El trabajo intenta echar algo de luz sobre la cuestión de la responsabilidad del síndico concursal en su relación con los créditos fiscales, acotando el análisis a aquéllos de naturaleza nacional, es decir, cuya determinación, verificación, fiscalización y cobro están a cargo de la A.F.I.P.

El análisis se ciñe, a su vez, a los aspectos comunes y genéricos del tema, sin entrar a profundizar la situación que se crea en particular con cada uno de los distintos tributos y recursos que la entidad fiscal tiene bajo su órbita.

Existe la convicción de la relevancia del estudio porque no se halla precisado con claridad el contexto de la actuación fisco-síndico, situación que se agrava por la ambigüedad con que trata el tema la legislación procedimental tributaria. Partiendo de la esperable regulación genérica sobre el asunto de la norma concursal, entre ambas leyes existe una ausencia de complementación y torna conflictiva la interpretación, dando pie a diferentes opiniones de la jurisprudencia –administrativa y judicial- y la doctrina.

Está claro que no sólo deudor y acreedores sufren el perjuicio de esta incertidumbre, sino principalmente el fisco y el síndico, que deben actuar en este contexto de reprochable inseguridad jurídica, lo que sin lugar a duda aumenta los costos de actuación de los procesos falenciales y la sociedad toda.

En el primer capítulo se presenta el derecho tributario, destacando la cuestión de su autonomía y el valor –declarativo- que tiene la determinación de la deuda en el marco fiscal. Luego, en el capítulo siguiente, atento al enfrentamiento con la ley concursal, se expone la naturaleza procesal de las normas tributarias pertinentes y su necesaria subordinación a la ley de bancarrotas, de jerarquía superior conforme el ordenamiento querido por la CN.

En el capítulo tercero se presentan las normas fiscales relevantes para el desarrollo de la investigación, con un suficiente análisis de los aspectos que desean ser reseñados, tales como la necesidad del respeto del principio de legalidad, el contenido formal o adjetivo de lo procedimental, para luego identificar las normas específicas cuyo estudio se requiere.

En base a los elementos previos, se desarrollan los tres capítulos considerados sustanciales en el estudio, comenzando por presentar al fisco como acreedor del concurso, señalando las obligaciones indelegables que tal situación le crea en el marco del juicio universal, indicando las alternativas para verificar con que cuenta –según la etapa en que se halle la deuda al momento de la apertura del proceso- y definiendo el alcance del fuero de atracción que ejerce la sede del universal.

En los dos últimos capítulos, claro que previo a la fase de conclusiones, aparecen las tareas a desarrollar y la responsabilidad implicada, respectivamente, para el síndico y con relación a las deudas tributarias y de recursos de la seguridad social vinculadas al concurso.

Cierra la labor un racimo de reflexiones a manera de recomendación precisa y concisa que surge y se deduce del plexo previo, y pretende condensar el aprendizaje logrado luego de desandar el camino propuesto en su inicio.

Finalmente, cabe advertir que si bien hay temas que se reiteran a lo largo de los capítulos, en cada uno de ellos son tratados destacando aspectos que hacen al objetivo específico del mismo.

AUTONOMÍA FISCAL

Derecho Tributario

El derecho tributario es la rama del Derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos.

El derecho tributario material tiene la específica misión de prever los aspectos sustanciales de la futura relación jurídica que se tramará entre Estado y sujetos pasivos con motivo del tributo. Básicamente, contiene el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica, en determinado lugar y tiempo y con respecto a una persona, da lugar a la pretensión crediticia tributaria (hecho imponible). Se encarga de la "vital cuestión de decidir cómo se origina la pretensión fiscal de cobrar un importe tributario a una persona".

Pero las normas del derecho tributario material son "actuables" cuya operatividad necesita de normas actuantes, por lo que requiere del derecho tributario formal que suministra las reglas de cómo proceder para que el tributo creado por vía legal se transforme en fiscalmente percibido, es decir, las vías de acción que el organismo fiscal debe seguir para corporizar las previsiones abstractas.

Hecha esta presentación, corresponde tratar dos aspectos de suma importancia para el tema que nos ocupa: autonomía del derecho tributario y característica de la determinación tributaria.

Corolario

La ley tributaria que interesa en el concurso es de naturaleza procedimental.

Valor de la determinación

Hay dos vertientes doctrinarias claramente diferenciadas: mientras algunos (doctrina italiana mayoritaria) consideran que tiene carácter constitutivo, pues para que nazca la obligación demandan un acto expreso de la administración que establezca la existencia de la obligación en cada caso **y que precise su monto**, la deuda sólo se constituye y es exigible a partir del acto administrativo de la determinación, "mientras no se produzca la determinación, la deuda u obligación tributaria no habrá nacido", la opinión opuesta le otorga carácter declarativo (Giuliani Fonrouge, Jarach, etc.) y considera que la deuda nace al producirse el hecho imponible.

Coincidiendo con esta última interpretación y destacando que es la postura adoptada por el modelo de Código Tributario para América Latina cuando en el art. 37 dice que "el hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación" Villegas¹ dice que la función de la determinación en esta visión es declarar y precisar el monto de la obligación, pero en modo alguno su nacimiento depende de que se produzca la determinación.

Autonomía

El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos. Comprende dos partes: la general, aplicable a todos y cada uno de los tributos y la especial, con específicas disposiciones a cada tributo. La parte general es la parte teóricamente más importante, porque en ella están contenidos los principios

¹ Villegas, ver Bibliografía

de los cuales no se puede prescindir en los estados de derecho para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada en forma tal que imposibilite la arbitrariedad. "Para ello se consagran los principios aplicables en las relaciones entre Estado y particulares, armonizando la necesidad de eficacia funcional de los órganos fiscales con las garantías individuales de los contribuyentes". Y con ello se vincula el tema de la autonomía del derecho tributario.

Hay posiciones divergentes respecto del tema pero, por no ser materia del presente análisis profundizar este punto, se hace una pequeña introducción que permita tomar una posición al respecto. Hay quienes niegan todo tipo de autonomía al derecho tributario, subordinándolo al financiero; otros lo consideran una rama del administrativo; también existen los que afirman su dependencia del derecho privado y le reconocen un "particularismo exclusivamente legal"; finalmente, están quienes reconocen al derecho tributario (especialmente material o sustantivo), didáctica y científicamente autónomo.

El legislador, puesto en función tributaria, pone bajo su mira las mismas instituciones del derecho común, y es posible que sea necesario introducir variantes legales; ello crea el problema de dilucidar si esos apartamientos a las instituciones y conceptos son legítimos, y, en su caso, cuáles son los límites. Nunca debemos olvidar que tanto el plexo civil como el marco tributario se hallan subordinados al orden constitucional. Cumpliendo tales condiciones, es lícito que las normas tributarias creen conceptos e instituciones propias, e incluso, otorgue acepción diferente a conceptos e instituciones del derecho privado.

Según Villegas, el problema se plantea cuando utiliza conceptos e instituciones del derecho privado sin darles un contenido particularizado: mientras algunos opinan que debe recurrir a los principios de la ley civil otros no están de acuerdo en recurrir a los principios del derecho privado porque "*sus fines pueden ser opuestos a aquél* (el tributario)". Pero sucede que tal contradicción de fines no puede acaecer ya que ninguna rama del sistema jurídico puede, en sí mismo, tener fines propios ajenos a éste.

Por otro costado, la "significación económica" consiste en que mediante las normas específicas se regula el traspaso de riqueza que permite los recursos para que el Estado cubra sus gastos necesarios para la satisfacción de las necesidades públicas. Coincidiendo con Villegas, entonces, se deduce que ni de la finalidad de las leyes impositivas ni de su importancia o "significación" económica pueden surgir pautas interpretativas que pongan al derecho tributario enfrentado con el resto del derecho positivo (limitando, de esta manera la pretendida autonomía a sus aspectos funcionales y didácticos).

Ergo, sin pretender haber agotado el tema, puede hablarse de una autonomía didáctica y funcional del derecho tributario consistente en que "*constituye un conjunto de normas jurídicas dotadas de homogeneidad, que funciona concatenado en un grupo orgánico y singularizado, que a su vez está unido a todo el sistema jurídico nacional*".² De ello se desprende su calidad de grupo regulador de naturaleza propia, uniforme y diferenciada.

Corolario

Conforme el desarrollo previo, puede concluirse que el **derecho tributario es autónomo** (con los alcances indicados) y que la **determinación** administrativa de tributos es sólo **declarativa**.

² op. cit., pág. 225.

JERARQUÍA DE NORMAS

Facultades Reservadas vs. Concurrentes

Se ha denunciado reiteradamente una controversia explícita entre dos normas jurídicas: mientras una fija el procedimiento tributario (ley 11683) la otra regula los procesos concursales (hoy ley 24522). Ambas regulan aspectos que hacen a la tarea de la sindicatura, y no lo hacen de manera unívoca. Una primera aproximación a la solución del enfrentamiento señalado pasa por recurrir a la denominada "pirámide jurídica", con el objetivo de establecer si es que alguna de las leyes en cuestión prevalece sobre la otra.

El derecho argentino se asienta en la Constitución Nacional, la que rige –con modificaciones– desde 1853. A partir de esta seguridad, es que se puede afirmar –según se explica infra– la mayor jerarquía (utilizando la imagen de la pirámide) de la norma concursal por sobre las tributarias que resultan pertinentes a los fines de la actuación del síndico.

Al constituir la República Argentina, las provincias se reservaron facultades para sí, permitieron que algunas fueran ejercidas de manera concurrente a nivel local y federal y, finalmente, delegaron otras para su ejercicio exclusivo por la Nación. Entre las últimas se hallan las previstas en el art. 67 (hoy 75 CN por reforma de 1994). En su inciso 12 se estipula el dictado de la "ley de bancarrotas", que se corresponde con la ley 24522 y sus modificaciones.

Para que no existan dudas sobre la potestad de la atribución, el actual art. 126 CN afirma que "Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación. **No pueden ... expedir leyes sobre comercio ... ni dictar los códigos Civil, Comercial, ... ni dictar especialmente leyes sobre ... bancarrotas ...**"³

Corolario

El dictado de la ley de quiebras es, por disposición de la CN, facultad exclusiva del legislador nacional.

Fondo y Forma

Por otro costado, las disposiciones tributarias –de jurisdicción nacional, provincial o municipal– que se refieren al funcionario concursal son de carácter formal (procesal) y se dictan a partir de facultades no delegadas o concurrentes. Sea una u otra la naturaleza de la facultad en virtud de la que fuera expedida, toda norma procedimental debe adecuarse a la LCQ.

En consecuencia, con el ánimo de integrar el derecho, ninguna ley tributaria formal debe modificar el sistema que establece la LCQ, la cual tiene supremacía constitucional por ser dictada en base a un poder expresamente delegado, exclusivo y excluyente del Congreso nacional; y si lo hiciera (en la letra), deberá ser adecuada (en la interpretación) contribuyendo a la armonía y homogeneidad del derecho positivo, que no admite "lagunas".

Si bien el derecho tributario es autónomo –con el alcance que se analiza en el título "Autonomía Fiscal"– ello no autoriza una impertinente invasión en el dominio del derecho concursal, el que se impone a las otras ramas por razones de la universalidad, la concursalidad y la paridad con la que deben ser tratados todos los acreedores; debiendo, en consecuencia, integrarse el fiscal mediante la adecuación y subordinación al comercial, dada la prelación constitucional existente.

³ Se ha destacado en **negrita** las referencias a aspectos comerciales, por la expresa incorporación de la ley 24522 al Código de Comercio de nuestro país.

Corolario

Por ello, en el sentido indicado, se afirma la primacía de la LCQ, debiendo resolverse cualquier posible controversia entre ella y las normas procedimentales fiscales mediante la interpretación que resulte favorable a la estipulación de la norma superior.⁴

⁴ Ello no debe interpretarse con carácter absoluto. Por ejemplo, el fuero de atracción del juicio universal queda relegado por la especialidad de las disposiciones que estipulan la determinación administrativa de oficio de los tributos.

LAS LEYES TRIBUTARIAS

Fuente tributaria

En todo estado de derecho, desde la imposición de la Carta Magna al rey Juan en lo que hoy son tierras británicas, la única fuente tributaria es la ley; es más, cuando el sistema de creación de leyes está previsto con la modalidad bicameral, la cámara de origen de todo tributo debe ser la que directamente representa al pueblo, y así lo tiene establecido la CN en su artículo 52⁵. El principio de legalidad requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, es decir, disposición emanada del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes.

Cierto es que hay acuerdo doctrinario sobre el principio de legalidad, pero se discute la amplitud del contenido de la ley tributaria. En cuanto a ello, el principio de legalidad no puede significar que la ley se limite a proporcionar directivas generales de tributación, y que los elementos básicos sean delegados para su regulación por el Poder Ejecutivo. En nuestra Constitución el principio de legalidad deriva del art. 17, que garantiza la propiedad como inviolable y establece que el Congreso puede imponer las contribuciones que se expresan en el art. 4. Además el art. 19 establece de modo general que ningún habitante de la Nación está obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.

La ley debe contener por lo menos los elementos básicos y estructurantes del tributo, que son:

- 1) configuración del hecho imponible;
- 2) la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado;
- 3) la determinación del sujeto pasivo;
- 4) los elementos necesarios para la fijación del quantum, es decir, la base imponible y alícuota, y
- 5) las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible.

En Argentina, la reforma constitucional de 1994 ha incorporado la expresa prohibición para el PEN de emitir disposiciones de carácter legislativo; aunque autoriza a dictar decretos de necesidad y urgencia, excluye de tal posibilidad de manera expresa las normas que regulan la materia tributaria.

Como una derivación, lo que interesa a este análisis, "los decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo no pueden crear tributos ni alterar sus aspectos estructurantes ya que ello sería ir más allá del espíritu de la ley y violar el principio de legalidad. Por supuesto, tampoco puede hacerlo el órgano fiscal ... mediante resoluciones generales o interpretativas ... toman la fuerza legal de verdaderos reglamentos que muchas veces deforman el contenido sustancial de la ley"⁶. A su vez, se deduce necesariamente que ni el PEN mediante decretos ni el órgano fiscal mediante resoluciones generales pueden delinear aspectos estructurantes del tributo, aun cuando haya delegación legal, porque la CN establece expresamente el principio de legalidad.

Corolario

Es tarea exclusiva del legislador definir los elementos básicos y estructurantes del tributo.

Naturaleza formal

Es sabido que la ley que regula las bancarrotas se compone de una particular combinación de elementos sustanciales y adjetivos. A su vez, las normas que desde el campo tributario regulan el nexo entre síndico y fisco -sea nacional, provincial o municipal- pertenecen al derecho formal

⁵ "A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas"

⁶ Villegas, pág. 257.

procesal, lo que sugiere que (a nivel nacional) se tome como punto de partida la ley de procedimientos fiscales que lleva el número 11.683.

Entre otros artículos tiene establecida la relación en el artículo 6 inc. c, en la que el síndico aparece conjuntamente con los administradores, los gerentes y demás representantes de personas jurídicas como responsable por deuda ajena, y el art. 22 del decreto reglamentario le impone una expresa obligación formal que se concreta en solicitarle a la AFIP el monto de la deuda tributaria del fallido.

Es así que la LPT señala⁷:

Responsables del cumplimiento de la deuda ajena

ARTICULO 6° — 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 que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley:

...c) Los síndicos y liquidadores de las quiebras,

Mientras en el artículo siguiente carga a los nombrados con la siguiente actividad:

ARTICULO 7° — 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.

A su vez, en el art. 8 de la misma ley, se responsabiliza al síndico de manera personal y solidaria :

Responsables en forma personal y solidaria con los deudores

ARTICULO 8° — 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 25239 B.O. 31/12/1999)*

b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior y con carácter general, **los síndicos de las quiebras y concursos** que no hicieron 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 iniciación del juicio; **en particular si, con anterioridad de QUINCE (15) días al vencimiento del plazo para la presentación de los títulos justificativos del crédito fiscal, no hubieran requerido de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS las constancias de las respectivas deudas tributarias**⁸.

⁷ En lo que hace a la LPT, en este capítulo se hace una mera presentación, pues el análisis de cada artículo se realiza en capítulos siguientes.

⁸ En relación a lo último, la Resolución General 745/99 tiene establecido que:

ARTICULO 1°.- Los síndicos designados en los concursos preventivos o quiebras ... deberán requerir, dentro de los CINCO (5) días hábiles de haber aceptado el cargo, las constancias de las deudas que



Corolario

Desde la perspectiva del funcionario sindical, la concurrencia de créditos fiscales nacionales al proceso amerita el análisis de la LPT, especialmente el capítulo destinado a los "responsables por deuda ajena".

Resolución General 745/99

Mediante esta disposición, que regula ciertas obligaciones formales en cabeza del órgano sindical, se produce una inadmisibles modificación de normas superiores, puesto que se excede en la reglamentación (función permitida al Director General de la AFIP) modificándose, no sólo lo que ha previsto la LCQ, sino también la misma LPT, y por ello no respeta la jerarquía adecuada y violenta el texto y el espíritu de la CN.

En primer lugar, y como lo demuestran sus considerandos, se ha olvidado el carácter de mero acreedor que tiene la AFIP y se ha pretendido asegurar con esta reglamentación un tratamiento especial para los créditos tributarios. Así, se afirma la necesidad de obtener información complementaria de los juzgados actuantes y si no se lo hiciera través del mecanismo previsto, se incrementaría "las tareas que padecen las respectivas mesas de entradas" y que en determinadas jurisdicciones "los edictos son publicados en una fecha muy próxima a la fijada para la verificación de los créditos", como si ambos problemas, es decir, la insuficiencia de la información y la proximidad denunciada, no fuera un problema que afecta a todos los acreedores por igual, y no sólo al fisco.

El art. 1 impone a los síndicos de concursos y quiebras requerir en el plazo de cinco días hábiles de haber aceptado el cargo las constancias de las deudas que mantiene el concursado por tributos y gravámenes cuya aplicación, percepción y fiscalización están a cargo del organismo fiscal, carga que se satisface mediante la presentación del Form. 735 de DDJJ individualizando el tribunal.

Por otro costado, el art. 4 exige que se inserte la CUIT o número de documento del concursado o fallido en los edictos que publiquen aperturas de concursos y declaraciones de quiebra, requisito que no surge de la LCQ, implicando un avance sobre ésta. El art. 27 de la LCQ (caso concurso) pide identificar al deudor y socios ilimitadamente responsables. El art. 89 (caso quiebra) requiere la identificación del fallido y, en su caso, de socios ilimitadamente responsables. Nunca pide los datos que permitan la "individualización tributaria".

A su vez, la publicación de edictos en situación de falencia es carga de la Secretaría del Juzgado y por imposición legal debe efectuarse a las 24 hs. de dictada la sentencia, de lo cual se sigue que:

- a) al no existir necesariamente síndico a ese momento (salvo concurso previo y en ciertas circunstancias), toda cuestión vinculada a la publicación será tema del Secretario, pero nunca del profesional que, a posteriori, resulte desinsaculado,
- b) dado la exigüidad del plazo, difícilmente pueda conocerse la CUIT del quebrado cuando, en muchos casos, apenas se cuenta con su nombre o razón social.

Las aclaraciones de los dos párrafos previos interesan porque el art. 5 de la RG comentada estipula que por incumplimiento corresponde la aplicación de la sanción prevista en el art. 39

mantiene el fallido, concursado o entidad liquidada por los tributos y gravámenes cuya aplicación, percepción y fiscalización se halla a cargo de este Organismo. Dicho requerimiento se formalizará mediante la presentación del formulario de declaración jurada N° 735, completando la totalidad de la información que el mismo prevé.

ARTICULO 3°.- Los síndicos designados en los concursos preventivos o quiebras ... 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 trata.

LPT (multa) y responsabilidad solidaria del art. 8 inc. b LPT. En ambas posibilidades (concurso o quiebra) y en cuanto a publicidad, nunca se verá afectado el síndico, pues en el falencial no está designado (salvo concurso que deviene en quiebra) y, en todo caso, le compete al Secretario, mientras que cuando se trata del preventivo puede que no esté aún designado (lo normal según el plazo legal) y, si lo estuviera, es carga del concursado, por lo que este último se haría pasible de la eventual sanción si los edictos no cumplen con las formalidades exigidas por la RG.

En cuanto a la sanción establecida, la pretensión esgrimida por el fisco a más de crear en los hechos un “suplemento tributario”⁹ derivado de la extensión de responsabilidad patrimonial, resulta violatoria a los preceptos constitucionales que imponen el respeto del principio de legalidad desde la perspectiva del derecho punitivo, ello desde que extiende sanciones por vía reglamentaria. Como fuera explicado supra¹⁰, también en este ámbito la ley es la fuente exclusiva, subordinada a la norma superior establecida en el art. 18 CN y el plexo de garantías y derechos concordantes, que establecen la piedra basal del sistema penal.

Corolario

La RG 745/99 interesa al desempeño de la sindicatura concursal en tanto su art. 1 requiere el formulario de declaración jurada 735, y el art. 5 señala las eventuales sanciones por su omisión.

Resolución General 970/01

Esta norma otorga un plan de facilidades de pago para contribuyentes concursados y fallidos, que abarca tanto deudas impositivas como recursos de la seguridad social, reemplazando la RG N° 4241 (DGI) y sus modificatorias. Reglamenta los dos últimos párrafos del art. 32 LPT, estableciendo los plazos y condiciones para créditos privilegiados a favor del fisco originados con anterioridad al concurso¹¹ o la quiebra y los quirografarios en el marco de un preventivo, modificando ilegítimamente el texto legal al agregar condiciones, como se indica infra.

Su objetivo declarado, según los considerandos, es adaptarse a la LCQ acompañando la mejora de las expectativas de cobro por parte de los acreedores del concursado viabilizando la rehabilitación económico-financiera de la empresa en cesación de pagos, incluso a través del salvataje, o no frustrar la conclusión de la quiebra mediante avenimiento del universo de los acreedores con créditos verificados en la misma.

Planteando su esquema, comienza en el título de las “disposiciones generales” con los sujetos alcanzados y los créditos comprendidos y condiciones para acceder, mientras los dos títulos siguientes los dedica a fallidos (avenimiento) y concursados-créditos privilegiados (incluyendo art. 48 LCQ), respectivamente; donde se establecen los requisitos para acceder al plan en cada caso. El Título IV tiene las disposiciones operativas comunes (a concurso y quiebra), el siguiente trata los créditos quirografarios en el concurso y finaliza con el título VI dedicado a cuestiones complementarias; luego agrega los anexos, que tratan fundamentalmente los modelos de garantías.

El art. 1 contempla los sujetos habilitados, y son aquéllos que habiendo logrado homologación de acuerdo preventivo¹² en el marco del concurso –incluye caso del art. 48 LCQ- lo requieran por determinadas obligaciones impositivas y de seguridad social, devengadas con anterioridad

⁹ Melzi (2), pág. 21

¹⁰ Véase capítulo “Fuente Tributaria”

¹¹ Corrige el texto legal, en tanto reconoce acertadamente que los créditos previos son los “devengados con anterioridad a la fecha de presentación en concurso preventivo” mientras el art. 32 LPT en la parte pertinente reza “tributos y sus actualizaciones a cargo de aquélla, originadas con anterioridad al auto de iniciación del concurso preventivo”.

¹² En realidad, como se explica infra, el título V en el art. 39 “Créditos quirografarios-requisitos” considera la participación del mismo fisco en el logro de ese acuerdo, en sintonía con lo que establece el art. 32 LPT.

a la fecha de presentación en concurso preventivo, y los accesorios de dichas deudas devengados a partir de la homologación del acuerdo hasta la consolidación que establece la RG 970. Así también para los fallidos que soliciten conclusión de la quiebra por avenimiento, para lograr el consentimiento de AFIP acuerdan un plan, para obligaciones devengadas antes de la declaración de quiebra con más intereses resarcitorios y punitorios.

En el art. 2¹³ se establecen taxativamente los rubros a incluir, y detalla:

a) verificados, b) declarados admisibles o en trámite de revisión, c) en trámite de incidente de verificación, d) no insinuados, lo que incluye: 1. deudas resultantes de DDJJ no presentadas, 2. deudas que denuncie el contribuyente, 3. deudas resultantes de determinaciones de oficio en trámite, 4. obligaciones en curso de discusión administrativa, contencioso-administrativa o judicial, 5. saldos deudores provenientes de planes de facilidades de pago caducos¹⁴, 6. intereses resarcitorios, punitorios, actualizaciones y multas.

Las condiciones para fallidos aspirantes a un avenimiento se hallan en el título II RG (art. 4-14), que exige incorporar en el plan la totalidad de las deudas –no acepta plan parcial- debiendo allanarse o desistir y renunciar a toda acción y derecho y hacerse cargo de las costas cuando se trate de obligaciones en proceso de discusión al momento de la solicitud. Fija, a su vez, la incorporación de los intereses resarcitorios y punitorios –los que fija la AFIP a través de resoluciones ME- devengados con anterioridad a la quiebra y hasta la fecha de presentación en el plan, ignorando, en consecuencia, lo dispuesto por el art. 129 LCQ. Puede que le exijan garantías, y en la aprobación de la solicitud incide su comportamiento fiscal y los informes del síndico. La aprobación queda sujeta a la efectiva conclusión del proceso falencial por avenimiento y en tanto ésta se produzca dentro de los noventa días de otorgado el plan.

El título III (art. 15-22) contempla los requisitos en el caso de concursados, pero sólo para los créditos privilegiados de AFIP (arts. 241 y 246 LCQ). Obra cuando ya existe un acuerdo homologado, en el cual puede haber participado la misma AFIP. Tampoco admite –como el título II para fallidos- facilidades para parte de la deuda, reiterando que la totalidad de rubros enunciados en el art. 2 RG incluye las discutidas, debiendo el requirente allanarse o desistir y renunciar a toda acción y derecho; acepta el no devengamiento de intereses entre la presentación en concurso y homologación del acuerdo (art. 19 LCQ), aplicándose desde entonces hasta la presentación de la solicitud; ésta debe realizarse dentro de los treinta días corridos posteriores al día de nota siguiente al de la homologación del acuerdo. Si se aplicó art. 48 LCQ, el acogimiento es factible si la operación de compra concluye en los plazos previstos por esa norma. Al igual que en el caso de falencia, también pueden requerirse garantías.

Ahora bien, lo visto hasta ahora reglamenta el art. 32 LPT, penúltimo párrafo, que dice: “La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS podrá, en los casos de contribuyentes y responsables concursados, 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 preventivo o auto declarativo de quiebra, estableciendo al efecto plazos y condiciones para dicho acogimiento”.

Pero, en cuanto a los créditos comunes, establece el último párrafo del citado art. LPT. “Asimismo, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS podrá 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”.

La transcripción se efectúa con el objetivo de demostrar que la RG 970 ha avanzado sobre el texto legal, directamente de la LPT e indirectamente de la LCQ. El título V (arts. 39-43) contempla la situación dentro de concurso preventivo para créditos quirografarios de la AFIP, e impone condiciones que exceden las establecidas por la LPT. Concretamente, requiere que la propuesta al organismo tiene que tener los siguientes requisitos: a) no contener quita alguna, b)

¹³ El último párrafo de ese art. 2 de la RG expresamente dice: “en los casos citados en el presente inciso deberá previamente solicitarse la verificación del crédito, quedando a cargo del deudor las costas que eventualmente pudieran corresponder”. Ello incumbe a la actuación del síndico, ver infra el capítulo “Deberes del síndico”

¹⁴ Si bien la redacción no es unívoca, pareciera que la AFIP acepta que ante el plan caduco le queda como crédito el saldo deudor según las pautas del mismo, sin que renazca el crédito original.

interés mínimo del cincuenta centésimos por ciento (0,50%) mensual y plazo máximo noventa y seis (96) meses, c) pago mínimo tres (3) cuotas anuales y amortización mínima del diez por ciento (10%) anual, la cuota se cancela sí amortiza el capital acordado e ingresa el interés respectivo.

De la lectura salta a la vista el aumento de las exigencias al deudor que en relación a la LPT¹⁵ impone la RG 970, cuyo texto indudablemente excede los requisitos que pide la ley, pues es AFIP y no el concursado quien fija las condiciones, cuando según la LPT el último elige el trato a otorgar al Organismo *pari passu* otros acreedores quirografarios. Evidentemente la RG le quita grados de libertad al deudor y, en todo caso, éste empleará la propuesta –según las condiciones que necesariamente debe ofrecer la AFIP- para otros acreedores si quiere respetar la disposición del art. 32 LPT. En los hechos y atento a la posibilidad de clasificar a los acreedores (art. 41 LCQ), AFIP será el único miembro de una categoría, con una oferta hecha a su medida partiendo de la RG 970. De todos modos, no queda clara la constitucionalidad de esta imposición vía reglamentaria.

Corolario

La RG 970, pese a algunos avances inadecuados sobre la LPT, otorga certidumbre al deudor concursal y puede recargar la tarea sindical.

¹⁵ La LPT art. 32 sólo pide igualdad de trato a la par de otros acreedores quirografarios, lo cual, en definitiva, reitera y solicita la concreción fáctica de uno de los principios fundacionales de la concursalidad.

FISCO ACREEDOR CONCURSAL

Solicitud de verificación

El art. 32 de la LCQ (para los procesos preventivos, encuentra su similar en caso de falencia en los arts. 126 y 200) está referido a la solicitud de verificación, y establece que “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”. No existe motivo para una excepción a este principio cuando el acreedor es AFIP. Las acreencias que nacen de la ley a favor del fisco nacional no tienen, en cuanto a la tramitación en el proceso universal concursal, una naturaleza diferente a los otros créditos.

En cuanto a ello, la doctrina y la jurisprudencia han establecido de manera definitiva que las prescripciones del art. 32 (concurso preventivo) o art. 126 y/o 200 (quiebra) son obligatorias para todos los acreedores. “El proceso de verificación es la puerta de ingreso al concurso”¹⁶, dado que el juez debe atribuir al crédito el carácter o nota de ser veraz, legalmente hablando. Siendo así, todos los acreedores deben cumplimentar la obligación impuesta por la normativa concursal (art. 32) de entregar al síndico la documentación justificativa de sus créditos dentro del término legal, obligación de la que no está excluida precisamente la DGI.

Es decir, el fisco es un acreedor más, no hay norma que lo exima de la carga fijada por la norma citada y, en su caso:

- a) si la satisface extemporáneamente, cargará con las costas del incidente de verificación tardía,
- b) si no la cumple, jamás será acreedor concursal.

En lo que hace a las alternativas, los modos para insinuarse en el marco de la normativa concursal vigente cuando el acreedor es el fisco, pueden distinguirse:

- a) presentación tempestiva art. 32;
- b) verificación tardía por incidente o por acción individual;
- c) recurso de revisión si la sentencia de verificación ha declarado inadmisibile el crédito;
- d) verificación tempestiva por incidente en quiebra indirecta (posterior concurso, art. 202);
- e) continuación vía incidente en sede concursal de juicio de conocimiento (art. 21 inc. 1).

Corolario

El fisco está obligado a satisfacer las normas concursales, de la misma manera y en igualdad de condiciones que el resto de los acreedores, al insinuarse al proceso universal.

Tarea indelegable e insustituible

Se ha mencionado que la reglamentación de la LPT ha previsto una tarea específica a cumplir por el síndico en beneficio del fisco nacional –situación que diferencia el crédito tributario del resto- y que se concreta mediante la RG 745/99, referida al llenado por el funcionario concursal de un formulario diseñado por la Administración para su notificación. Pero ello no suple la obligación del acreedor ni modifica el expreso texto legal que impone la actividad fiscal. Es más, la omisión del síndico –concretamente, incumplir la RG indicada- no justifica la del pedido verificadorio. Entonces, puede faltar el formulario, pero nunca la insinuación al concurso.

¹⁶ Bonfanti y Garrone

Al respecto, tiene dicho la Corte¹⁷ que el cumplimiento de una obligación formal no puede hacer nacer una obligación material, y es este acreedor quien debe pedir la verificación de su crédito, con todos los elementos necesarios para que el síndico, los demás acreedores y el juez analicen –en las etapas procesales pertinentes– la procedencia del mismo. Así está reconocido por el dictamen 20/84 DGI “Como principio general ... el fisco está obligado a concurrir al procedimiento de verificación de créditos”.

En consecuencia, el acreedor fisco nacional debe cumplir con la carga de requerir la verificación de su crédito, con la sanción prevista (para todos los acreedores) en caso de omisión. Esta tarea resulta ajena –por ser previa– a la actuación del síndico, pues recién con el art. 32 LCQ se pone en marcha la tarea informativa del funcionario concursal.

Es el acercamiento del acreedor –a través del pedido de verificación– el que lo incluye en el proceso y pone en marcha la relación con el síndico. Sin ese acto positivo, el crédito nunca será concursal. *“La universalidad no significa que todos los acreedores participen efectivamente en el proceso. Éste se abre en interés de todos, pero por razones varias pueden abstenerse: disponibilidad del derecho”*¹⁸.

En palabras de Collosa, *“a la luz de la jurisprudencia que se ha ido desarrollando en los últimos años respecto de las acreencias del fisco Nacional, Provincial o Municipal, debe tenerse muy en claro que no es un acreedor que cuente con ninguna excepción particular ni característica diferenciante respecto del resto.”*¹⁹

Corolario

La omisión del fisco de verificar conforme se lo exigen las normas concursales no puede ser suplida de manera alguna.

Privilegios

Admitido que por virtud de la *par conditio creditorum* el fisco es un acreedor más, cabe tener presente los privilegios que puede invocar en el marco concursal. Ambos temas se enlazan: *“El fuero de atracción que rige en este tipo de procesos resguardan la igualdad de todos los acreedores lo que –en definitiva– no redundo sino en su propio beneficio, tanto más cuando como acontece en autos, se trata de un crédito del Fisco Nacional, quien goza de un privilegio de tipo general”*²⁰. El tema de los privilegios está contemplado en el primer capítulo del título IV de la LCQ (el que reserva para aspectos comunes a ambos tipos de situaciones, regenerativa y liquidativa) y abarca los arts. 239 a 250.

El primero de los artículos indicados se encarga de afirmar que “existiendo concurso, sólo gozarán de privilegio los créditos enumerados en este capítulo y conforme a sus disposiciones”. En ese marco, los créditos del fisco por causa o título anterior a la apertura del concurso o sentencia de quiebra –según corresponda– pueden tener privilegio especial, general o ser quirografarios; es decir, agotan el abanico de posibilidades que prevé la LCQ. Cabe tener presente que los tributos devengados con posterioridad al concurso o quiebra encuadran en el concepto de “gastos de conservación y justicia” que legisla el art. 240.

En ese marco, podrán invocar privilegio especial (art. 241, inc. 3) “los impuestos y tasas que se aplican particularmente a determinados bienes, sobre éstos”, recordando que la prioridad –por imperio del art. 242– se extiende exclusivamente al capital. Mientras el privilegio general (no se asienta sobre un bien determinado) que contempla la LCQ (art. 246 inc. 2 y 4) beneficia al “capital por prestaciones adeudadas a organismos de los sistemas nacional, provincial o municipal de seguridad social ...” y “el capital por impuestos y tasas adeudados al fisco nacional, provincial o municipal”.

¹⁷ Caso Mar S.A., LI, tomo XLIV, página 265

¹⁸ Bonfanti y Garrone

¹⁹ Collosa ..., ver Bibliografía.

²⁰ Fallo “Acería Quilmes S.A.I.C.”, LI, t. XLIV, agosto/81, pág. 302

Estos últimos –que tienen privilegio general- pueden afectar hasta la mitad del producto líquido de los bienes, una vez satisfechos los créditos con privilegio especial, los gastos de justicia (art. 240 LCQ) y el capital emergente de sueldos, salarios y remuneraciones debidos al trabajador por seis meses que menciona el inc. 1 del art. 246 (cfr. art. 247 LCQ).

Recordando que el régimen de privilegios resulta efectivamente aplicable para el caso de falencia, no debe olvidarse que al momento de la percepción de los créditos, aquéllos contemplados en el art. 240 LCQ se insertan como una “cuña” entre los especiales y los generales, pudiendo desplazar, incluso, a los primeros cuando corresponde la “reserva de gastos” estipulada en el art. 244 LCQ.

Recapitulando, el capítulo pertinente de la LCQ se esmera en dejar sentado expresamente que cuando se trata de tributos y recursos de sistemas de seguridad social el privilegio abarca sólo el capital. Es más, quedan fuera las contribuciones (cita sólo impuestos y tasas, y la interpretación para reconocer privilegios es restrictiva), y sin lugar a duda, las multas e intereses. Según la jurisprudencia, la actualización sigue la suerte del capital.

Luego, el verificador cuando se presenta ante la sindicatura debe denunciar las circunstancias por las cuales se considera acreedor del concursado, describiendo la obligación indicando a su vez periodo y concepto, para el caso de deudas impositivas y/o previsionales firmes declaradas por el propio concursado o en su caso resultante de procedimiento de determinación de oficio con impuestos y multas determinadas y firmes; siempre con los intereses devengados y el privilegio que se pretende, recordando que los rubros que no tienen privilegio reconocido son comunes o quirografarios.

Es fundamental tanto para el acreedor como para el deudor la determinación del monto de los créditos, pues mientras el concursado puede conocer la masa pasiva y, a partir de ella, ofrecer su propuesta de acuerdo preventivo, no es irrelevante la presencia, peso y composición del crédito del fisco, más si se tiene en cuenta la RG 970; para el verificador es sustancial a efectos de conocer la parte de su crédito que ingresa al proceso universal, y, dentro de ella, la que goza de privilegio, y evaluar los caminos a tomar con la que queda fuera.

La AFIP presenta su crédito efectuando la determinación de intereses resarcitorios y punitivos, aplicando arts. 37, 52, concordantes y complementarios de la LPT, debiendo tener presente que uno de los efectos característicos de la vía concursal es la suspensión de los intereses (legales y convencionales, compensatorios, moratorios y punitivos, afectando a créditos quirografarios como privilegiados, sean éstos especiales o generales, con excepción de los hipotecarios y prendarios (pero existe diferencia entre concurso y quiebra porque en esta última no se permiten los punitivos, arts. 19 y 129 LCQ).

Si la sindicatura estima excesivos los intereses como consecuencia de la tasa aplicable, debe indicarlo en el informe individual; independientemente del consejo otorgado por el síndico, el director del proceso puede adecuarlos en la sentencia verificatoria. En su caso, AFIP tiene el incidente de revisión para defender su postura. Considerando que no hay actualmente discusión sobre la fecha que cristaliza el pasivo en el concurso es la de presentación (no la de apertura por resolución judicial), como lo destaca Collosa, *“el tema de los intereses se presenta controvertido con relación a la posibilidad o no que los magistrados tienen de morigerar las tasas utilizadas en el cálculo de los mismos”*²¹.

Independientemente de la determinación de la multa antes o después de la presentación en concurso o declaración de quiebra, procede verificarlas cuando han nacido por incumplimiento anterior al concurso, pues por su causa debe seguir el camino del art. 32 LCQ. Si no está firme al momento de verificar, el Fisco puede hacerlo de manera condicional.

Corolario

El fisco nacional, si desea ser acreedor concursal, **debe requerir** la verificación de su crédito – sin posibilidad de que su omisión sea salvada por otro medio- e indicar monto, causa y

²¹ op. cit., pág. 70

privilegios, discriminando el capital con preferencia (especial o general) de los intereses (siempre quirografarios).

Alternativas

Ahora bien, cabe concretar las distintas posibilidades que deberá plantear el acreedor según la particular situación en la cual se encuentre su crédito al momento de la insinuación. Recordemos que con el objetivo de facilitar la verificación, se impone a los síndicos la presentación del Form. 735 para requerir la constancia de deuda que mantiene el concursado o fallido por tributos y gravámenes que aplica, percibe y fiscaliza AFIP. Claro que el Fisco no siempre tiene un crédito determinado y líquido, y es cuando efectúa la determinación de la deuda tributaria.

Puede ocurrir que la acreencia fiscal se encuentre valorada o en condiciones de ser factible su valuación en el término en que lo requiere la LCQ, o que, en cambio, las determinaciones previas a la presentación estén obstaculizadas por diferentes motivos, por ejemplo, contestación de vista, recurso ante el TFN, etc. En la primera situación, hay un elemento cierto y preciso que puede consistir en: a) la deuda por declaración del contribuyente, b) resolución administrativa firme, c) decisión judicial firme, o d) boleta de deuda en una ejecución fiscal en trámite con acreditación de la causa; el organismo documenta los periodos y montos reclamados con la emisión de un certificado de deuda para insinuarse al proceso. En el otro supuesto, debe realizar una reserva de su derecho hasta hallarse con un fallo firme

Entonces, de acuerdo a la situación fiscal del concursado o fallido, el pretense acreedor implementa *"alguna de las dos vías siguientes para insinuar sus acreencias en el proceso concursal:*

1. *presentando su crédito a través de la verificación tempestiva (artículo 32)*
2. *Abriendo –o continuando- el proceso de determinación de oficio con la notificación de la vista, en el caso de impuestos o notificando el acta de determinación de deuda en los recursos de la seguridad social sin incluir los aportes y contribuciones del Régimen Nacional de Obras Sociales por carecer de legitimación activa para ello".²²*

Sucede que ambos supuestos no completan el universo de posibilidades, pues tratándose de los casos en que está prevista la determinación de la obligación por el deudor y el fisco no cuenta con deuda determinada y líquida, cabe que el pretensor se presente ante el funcionario concursal solicitando la verificación tempestiva de una obligación de hacer, no satisfecha oportunamente –no existe DDJJ o se la impugna- por quien requiere la apertura del proceso universal. Ello le permitirá obtener los beneficios procesales y de fondo, incluso extraconcursoales, que la LCQ ha previsto para la "demanda" de verificación, sin que tal situación obste al proceso paralelo de determinación, usando sendas vías presentadas por el autor citado en el párrafo previo como excluyentes.

Cuando se trate de la alternativa presentada en primer lugar –incluso obligación de hacer, sin autodeterminación ni oficiosa- el crédito estará sujeto a la auditoría establecida por la LCQ que culmina en el informe individual del síndico, y sentencia verificatoria del art. 36 de la misma ley. En el segundo caso, el fisco no puede verificar tempestivamente –en el sentido de hallarse con un crédito del que pueda válidamente informar monto, causa y privilegio- y pone en marcha o prosigue el trámite administrativo establecido para determinar la deuda.

Alternativa 1. En el caso de insinuación tempestiva, entonces, el acreedor deberá preocuparse por agregar todos los elementos que hagan a la veracidad de su crédito, pues el proceso de verificación es contencioso y tiene la finalidad de declarar la calidad de acreedor del insinuante, no sólo frente al concursado sino también con relación a los otros acreedores, respecto de los cuales fija su posición relativa. Dentro del mismo se ejercita el debido proceso adjetivo, teniendo derecho a ser oído, ofrecer y producir prueba y a obtener una resolución fundada, la que en principio tiene la eficacia y el efecto de la cosa juzgada.

²² Collosa, pág. 20

El proceso verificadorio es apto para reemplazar los trámites de cualquier otro juicio que correspondiera para cada relación jurídica, impidiendo la deducción de acciones individuales. Por ello, aprovechando la experiencia doctrinaria y jurisdiccional, sería conveniente que el fisco acreedor no limite su demanda a la boleta de deuda o al mero acompañamiento de los respectivos actos administrativos, pretendiendo con ello contar con adecuado fundamento para probar los extremos que hacen a la causa, el monto y el privilegio del crédito.

Conforme las reglas sobre carga de la prueba aplicables al proceso concursal, recae sobre el pretense acreedor probar las alegaciones en que funda su insinuación y los hechos contenidos en las normas de cuya aplicación intenta beneficiarse, carga que no puede soslayarse por la presunción de legitimidad del acto administrativo que goza la boleta de deuda, título suficiente para fundar la ejecución pero no para obtener una sentencia en un proceso de conocimiento, al que equivale la etapa verificadoria. No debe olvidarse que la certificación, en tanto contenga los requisitos básicos para constituirse en título ejecutivo, hace plena fe en cuanto a su contenido, pero no de la causa, que siempre debe alegar y probar quien pretenda la verificación.

Cabe destacar que ya los tribunales se han expedido al respecto, sosteniendo que si bien en la ejecución fiscal no cabe discutir la causa de la obligación, no debe exagerarse el formalismo hasta el extremo de admitir una condena por una deuda inexistente: a partir de ello, si en un proceso singular (cuando en teoría no hay cesación de pagos ni se halla en juego la garantía común de los acreedores) debe ser legítima la causa que sustenta el crédito del fisco, con más razón debe hacer valer el deudor el derecho de defensa y del debido proceso adjetivo en la instancia procesal del juicio universal, donde se cruzan intereses concretos de terceros que pugnan por obtener de un patrimonio único su dividendo concursal.

Por si quedase alguna duda, la obligación de verificar se sostiene cuando el fisco se encuentra al momento de la insinuación con sentencia obtenida en juicio ejecutivo, la que si bien hace cosa juzgada formal no impide que se analicen los aspectos causales en fase de "instrucción sindical", siendo un ejemplo en que prevalecen las normas concursales sobre las impositivas y previsionales –incluso de naturaleza procesal– cuando éstas resultan incompatibles con LCQ²³. No alcanza con invocar la causa, sino que debe probarse.

Si se trata de saldos de DDJJ presentada por el contribuyente ahora concursado, importan un reconocimiento de la obligación que se insinúa, por lo que se consideran prueba preconstituida. Es similar la evaluación del saldo que proviene de una determinación de oficio firme, la cual goza de la presunción de legitimidad por ser acto administrativo, frente a la cual el contribuyente habrá ejercitado las defensas y recursos disponibles o declinado tácitamente las mismas por vencimiento de los términos legales, en un procedimiento estrictamente ajustado a derecho. En igual situación se hallará el saldo de eventuales regímenes de consolidación de deudas impositivas y recursos de la seguridad social.

Alternativa 2. La segunda posibilidad prevista, que implica posponer la verificación –no en la opinión de este trabajo– para continuar o poner en marcha el trámite administrativo, si es materia impositiva se inicia con una vista al deudor de las actuaciones con detallado fundamento de las impugnaciones o cargos que se le efectúan para que en el término de quince días –prorrogable por única vez por igual lapso– formule por escrito su descargo y ofrezca o presente la prueba que cree hace a su derecho. Evacuada la vista o transcurrido el plazo otorgado, se emite resolución indicando la deuda en concepto de tributos, multa, intereses (concurso –art- 19- y quiebra –art. 126- se suspenden) y actualización. Notificado el dictamen, se habilitan las vías recursivas (art. 76 LPT).

Cabe la duda si es válido el inicio de este proceso con posterioridad a la apertura del concurso preventivo, pues el art. 21 inc. 3 LCQ prohíbe "deducir nuevas acciones de contenido patrimonial". Al respecto, con relación a la LPT, la CSJ ha señalado que tales procesos no están alcanzados por el fuero de atracción, pues son vías administrativas específicas y no procesos judiciales.²⁴

²³ Ver capítulo "Jerarquía de Normas"

²⁴ Resultan emblemáticos al respecto los fallos "Hilandería Luján S.A." del 30-09-86 y "Casa Marroquín SRL" de fecha 31-03-87, con comentario de la causa –entre otros– en Collosa, op. cit., pág. 106-107.

El acto de determinación es la culminación de un proceso por el cual el Fisco verifica la declaración jurada y vigila el cumplimiento de la ley por parte del contribuyente, eventualmente el Fisco inspecciona, busca datos, recoge elementos y luego de un procedimiento de instrucción de la situación fiscal del contribuyente y un proceso jurídico de aplicación de la ley establece el impuesto que en el caso concreto el contribuyente debe pagar.

Para la determinación hay dos posibilidades: sobre base cierta (que podemos identificar a los efectos de este análisis como "determinación de oficio") y sobre base presunta (que nominamos como "estimación de oficio"); esta última es supletoria y excepcional, pues procede en caso de inexistencia de elementos o presencia de registros con notables deficiencias, pero no está librada al arbitrio de la Administración, sino que se subordina a la imposibilidad de aplicar la regla: base cierta.

Este tema tiene relevancia porque, por un lado, los actos desarrollados por el Fisco -como todo acto estatal- tienen ínsita la presunción de legitimidad y por otro, siendo que a los fines concursales se carga al insinuante con la prueba de la causa del crédito, al manejar el juez administrativo las fuentes de prueba constitutivas de la estimación (presunciones: situaciones de hecho que hacen suponer determinada capacidad contributiva, sirviendo como orientador de los funcionarios encargados de la inspección) se alivia la tarea probatoria del acreedor y, simétricamente, exige mayor profundidad a la auditoría a efectuar por el síndico.

Cuando las declaraciones de los contribuyentes no están respaldadas por prueba fehaciente, goza de legitimidad la estimación de oficio practicada por el organismo, incumbiendo a quien la impugna la demostración de la realidad. El concursado, que mantiene la administración, deberá agotar las vías recursivas, y en la quiebra es tarea del síndico hacer valer los derechos de la masa.

Corolario

Se aconseja siempre la verificación tempestiva por parte del fisco, incluso cuando a ese momento sólo es acreedor de una obligación de hacer (art. 11, 16 y ccs. LPT) por parte del concursado, notificando paralelamente la puesta en marcha o continuación del proceso determinativo y supeditando a su finalización la concreción de monto, causa y privilegio.

Fuero de atracción

El art. 21 de la LCQ determina la radicación ante el juez del concurso de todos los juicios de contenido patrimonial en contra del concursado, salvo las excepciones vinculadas a juicios de familia, expropiaciones, accidentes de trabajo y las ejecuciones de garantía reales con la carga de verificar para continuarlas. Tal norma define lo que se denomina el "fuero de atracción" y las excepciones son taxativas y de interpretación restrictiva.

El fisco en tanto actor en procedimientos de apremio (ejecutivos) deberá concurrir con los demás acreedores a insinuar su crédito por verificación, en tanto surja de declaración jurada espontánea del contribuyente o liquidado como consecuencia de determinación de oficio firme o multa consentida, pues el acreedor se presenta en concurso con el título de deuda pertinente; pero el problema se plantea cuando la determinación de oficio ha sido recurrida, ya sea reconsideración o apelación ante TFN, o lo resuelto por éste en instancia de apelación ante la Cámara Contencioso-Administrativo Federal.

Existiendo jurisprudencia de la CSJ (vgr., causas "Cosimatti y "Casa Marroquín SRL") con relación al no desplazamiento de competencia en los procesos administrativos previstos por LPT, cabe ratificar la vigencia de tales soluciones, pues la modificación traída por la ley 24522 frente a la 19551 en lo que hace al tema, no ha quitado virtualidad a sus conclusiones. Ergo, puede afirmarse que sólo los procesos ejecutivos que se estén sustanciando ante la justicia a la época de apertura del concurso serán traídos al proceso universal y tramitarán por vía incidental conforme las prescripciones del artículo 21 LCQ. Pero nunca pueden ser tenidos por tales los procesos en trámite ante el TFN o la AFIP.

Ergo, se resuelve por la negativa la situación planteada cuando se cuestiona si el denominado "fuero de atracción" involucra procedimientos contenciosos que tramitan en órganos ajenos al poder judicial dotados de jurisdicción pero sin agraviar el principio de división de poderes. Si bien coincide con la doctrina de "Fallos", la Sala D del TFN con fecha 22-08-02 lo dejó establecido en "Supercanal S.A.": se trata de una determinación de oficio recurrida ante el T.F.N., el mismo estableció que no procedía la remisión de las actuaciones al juez de concurso, rigiendo en plenitud las disposiciones de la LPT, ya que el "fuero de atracción opera respecto de demandas de contenido patrimonial deducibles contra el concursado, lo cual se configura cuando se pretende la percepción de deudas que surgen de declaraciones juradas presentadas por el propio contribuyente, así como respecto de los gravámenes liquidados a raíz de una determinación de oficio firme o de multas consentidas." Es decir, cuando está expedita la vía ejecutiva en sede judicial.

Ahora bien, dejando sentado que no opera la atracción y se respeta la continuación de procesos en sede administrativa, siempre con la garantía del "control judicial suficiente", se abre una discusión posterior, que enfrenta la opinión del Dr. Efraín Richard²⁵ con la sentada por el Tribunal Supremo: si bien el eminente profesor acepta que "no se atrae a las acciones de contenido patrimonial que tramitan por vía administrativa, pues el art. 21 LQ se refiere a «juicios»", luego indica que esa pervivencia de los trámites administrativos no afecta la posterior verificación del juez concursal, que no está obligado a mantener el monto, calificación o privilegio que le haya atribuido el acto administrativo diciendo que "la resolución

²⁵ Richard, Efraín. En torno a la concursabilidad en la nueva Ley de concursos –Fuero de Atracción-suspensión de acciones de contenido patrimonial y verificación de créditos", Revista de Derecho Privado y Comunitario "Concursos y Quiebras I", Rubinzal-Culzoni Editores – enero 1996 – págs. 68-69 y 73/74, citado por Collosa, op. cit., pág. 103

administrativa no causa estado y debe ser sometida al proceso de insinuación con control y participación del síndico”.

De su interpretación surge que los trámites administrativos tendientes a determinar de oficio la deuda fiscal no son atraídos al proceso universal hasta que se dicte la resolución en sede administrativa, pero dicha resolución -base de la insinuación del crédito- puede ser modificada en su monto y privilegio (aunque esté administrativamente firme) porque no causa estado y admite revisión judicial; mientras la doctrina de los fallos de CSJ indica que, si bien deben agotarse de parte del deudor o síndico las instancias procesales según el recorrido previsto por la LPT, el juez concursal tiene vedada la revisión de los actos administrativos.

Si bien es plausible tener presente la opinión de la CSJ (que orienta decisiones), no deja de ser coherente la posición del Dr. Richard con la teoría del otorgamiento de facultades jurisdiccionales a órganos que se hallan fuera de la estructura del poder judicial condicionada a que exista un “control judicial suficiente”, entendido éste como derecho a interponer recursos ante jueces ordinarios y negación a los administrativos de la potestad de dictar resoluciones finales, salvo ejercicio de opción por parte del administrado que elige la vía administrativa y declina voluntariamente la judicial. Luego, si la determinación de oficio quedó firme por inactividad o desidia del contribuyente y no se agotaron las instancias previstas en LPT, no parece desatinado la revisión en sede concursal con intervención del síndico, no ya por el administrado que dejó firme el resolutorio, sino por los terceros acreedores que pugnan por el mismo activo con el fisco.

Corolario

Acorde al actual estado de la jurisprudencia, resulta necesario el agotamiento de las instancias específicas previstas en el orden procesal tributario, ya sea por parte del deudor (concurso) o el síndico (quiebra).

LOS DEBERES DEL SÍNDICO

A partir de la normativa vigente, y según fue indicado en un capítulo previo²⁶, la actuación a esperar del síndico debe surgir de la LCQ. En su caso, otras normas se aplicarán complementaria y supletoriamente, y siempre que resulten adecuadas, subordinadas y funcionales a lo que la "ley de bancarrotas" indica.

Funcionario del concurso

Existe una sección específica en LCQ que se denomina "Funcionarios y empleados de los concursos". De los tres que enuncia el art. 251 (síndico, coadministrador y controlador) no existe duda que la figura estelar es el primero, al que se refieren varios artículos.

La tarea es personal e indelegable, independientemente que pueda valerse de empleados; e, incluso, de asesoramiento profesional en materias que no son de su competencia y de patrocinio letrado en el proceso. Sólo puede renunciar por parentesco inhabilitante o causa grave que impida el desempeño. En un aspecto que interesa destacar especialmente en este trabajo, el art. 252 estipula que "(las atribuciones conferidas por esta ley a cada funcionario) son excluyentes de la actuación del deudor y de los acreedores".

El art. 275 LCQ le impone un conjunto de deberes que debe aplicar a lo largo del proceso y asumen una importancia esencial en la etapa verficatoria, pudiendo solicitar directamente informes a entidades públicas o privadas y requerir del concursado o terceros las explicaciones que estime pertinentes, examinando los expedientes judiciales o extrajudiciales donde se ventile cuestión patrimonial del concursado y, en fin, solicitar todas las medidas dispuestas por la LCQ y otras procedentes a los fines indicados.

Especialmente en el concurso, cuando el deudor continúa en la administración de su patrimonio, si bien "bajo la vigilancia del síndico" (art. 15), hay un cúmulo de situaciones respecto de las cuales, en su caso, el funcionario sólo evacua traslados o vistas y otras en las que directamente no participa. Entonces, por lo dicho en el art. 252 LCQ, la tarea que pesa sobre el deudor es ajena a la actividad que compete al funcionario, y su omisión o mal desempeño nunca puede generarle tarea extra y/o responsabilidad a éste (cfr. art. 4 RG 745/99 y responsabilidad solidaria en la LPT).

Por otro lado, la ausencia de verificación (art. 32 y 126-200 LCQ) no puede bajo ningún punto de vista ser derivada al síndico. Esa carga también es personal e indelegable para los titulares del pasivo de la masa y no puede ser suplida –por más que aparezca patente el crédito y resulte legítimo su derecho de insinuarse al concurso– por acción alguna de la sindicatura. La negligencia perjudica irremediabilmente al acreedor.

El mismo fisco lo tiene asumido, pues en el dictamen 20/84 determina: "Como principio general que emana de la ley 19.551 (no ha variado con la ley 24522) el fisco está obligado a concurrir al procedimiento de verificación de los créditos"²⁷. La calidad de acreedor del fisco no es diferente o especial en relación a la del resto, le caben las mismas tareas, donde la carga de probar juega como consecuencia de la carga de invocar o pedir; pues quien arguye debe demostrar sus argumentos, por la simple razón de ser el verficante el único sujeto en aptitud de poseer los antecedentes y elementos de juicio necesarios.

Corolario

En principio, la LCQ otorga marco suficiente y adecuado a la tarea del síndico

²⁶ "Jerarquía de Normas"

²⁷ Citado por Rabinovich de Landau, pág. 1036

Ley de Procedimiento Tributario 11683

En un capítulo anterior²⁸ está transcrito el plexo legal que coloca al síndico como "responsable por deuda ajena", aspecto que por sus delicadas consecuencias amerita un adecuado análisis de las tareas y elementos implicados que permitan satisfacer la tarea sin incurrir en la sanción.

Bueno es destacar su naturaleza *sancionatoria*, ya que la solidaridad contemplada no es objetiva sino subjetiva, en el sentido que requiere la imputabilidad de la conducta determinante de la responsabilidad del tercero, reviste un carácter represivo condicional, pues queda excluida si el responsable demuestra la imposibilidad de cumplir en que lo ha colocado el deudor.

La doctrina –con aval de jurisprudencia y aceptación por la AFIP vía dictamen 3/82 y 11/86 DATJ- tiene establecido que en todos los casos en que se pretende hacer efectiva tal responsabilidad solidaria, debe sustanciarse el procedimiento de determinación de oficio (previsto en el art. 17 del citado cuerpo legal) aunque no sea necesario para que el crédito sea exigible al contribuyente. Se deduce que sin proceso administrativo de determinación de oficio del tributo nunca podrá haber responsabilidad del síndico.

Ergo, el síndico –tratándose de crédito del fisco- debe realizar las tareas que en el marco de la LCQ y según la naturaleza del proceso –preventivo o liquidativo- sean conducentes a la identificación del crédito, su determinación e (cuando corresponde) ingreso; evitando, siempre que sea posible, que se aplique la vía del art. 17 LPT. Con su accionar diligente eludirá la apertura de ese camino, con lo que se garantiza la no extensión de responsabilidad patrimonial –involucra la probanza del elemento subjetivo dado por el obrar culposo o doloso- surgida como resultante del citado procedimiento de determinación de oficio.

Para el caso en que dicho procedimiento resulte inevitable, hallándose en un proceso concursal preventivo, satisfará su función acabadamente informando al director del proceso de la situación irregular en la que incurre el deudor y brindando su colaboración en el marco de los arts. 7 y 8 inc. b LPT sin exceder los límites que imponen los principios concursales.

No obstante el carácter general de la responsabilidad solidaria contemplado en la LPT, se destaca como situación especial que incumbe exclusivamente al síndico la que ha previsto el art. 8 en su inc. b, concretada en la obligación de gestionar la determinación de la deuda tributaria por periodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio, y en especial, obtener la constancia de deuda 15 días antes del vencimiento del plazo para verificar.

La última parte, el requerimiento de constancia previsto por el art. 8 inc. b LPT está –mal-reglamentado por la RG 745. Pero la primera parte, complementada por el art. 7 LPT, implica un exceso de parte de la AFIP –rompe la paridad entre acreedores- y merece la clara delimitación de las tareas que incumben al órgano concursal y siempre enmarcado en el espíritu y la letra de la LCQ, como fuera destacado al comenzar este capítulo.

Hay que lograr identificar "las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables respecto de los periodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio" que pueden y deben estar a cargo del funcionario concursal. A tales fines, y como punto de partida, no es la misma situación la que aquél enfrenta en un proceso destinado a viabilizar un patrimonio que cuando codirige²⁹ un proceso liquidativo, ni si las deudas son previas o posteriores al proceso.

Nótese que, en principio y de la interpretación literal de los tres artículos citados, la normativa parece referirse al síndico de la quiebra. Pero tal certidumbre se diluye cuando el art. 8 inc. b expresamente nombra al de los concursos, y teniendo presente la connotación del texto y la responsabilidad de la cual se trata, podría entenderse que no hay diferencias entre una y otra situación a todos los fines.

²⁸ "Las Leyes Tributarias", arts. 6, 7 y 8 LPT

²⁹ Esta es una licencia que el autor se permite: en su visión, mientras el juez (tal como lo proclama el art. 274 LCQ) es el director indiscutido del proceso en un concurso preventivo, tal función –de hecho y especialmente en los aspectos no estrictamente procesales- se comparte en la quiebra con el síndico.

Por ello, resulta contradictoria la manda de la LPT con relación a la LCQ. Ésta le pide al síndico con relación a la verificación de deudas anteriores al juicio:

- a) la recepción y análisis de las insinuaciones presentadas, para luego
- b) redactar un informe individual sobre cada crédito peticionado, en el que siguiendo las pautas fijadas por las RT vigentes, emite opinión sobre la admisibilidad del crédito y su privilegio.

Ergo, no debe nunca intervenir en el proceso de determinación por el inocultable conflicto de intereses. Dicho de otra manera, la función que le defiere la LCQ lo inhabilita a satisfacer aquélla que pretende el fisco.

Ese acto determinativo, sea que lo realice el contribuyente mediante declaración jurada o el ente recaudador en forma subsidiaria y oficiosa (por incumplimiento temporáneo de la obligación de hacer o impugnación de la presentación efectuada) no hace nacer la obligación, sino *"... es meramente declarativo de una situación jurídica consolidada y preexistente que, acaecida con anterioridad al juicio concursal, siempre resultará una obligación de causa anterior a éste"*

Luego, su deber con relación al ente acreedor se limita y queda satisfecho (como dice Melzi, *"si se quiere desde la perspectiva más favorable al fisco"* y con las prevenciones que se indicarán infra, dentro de los cinco días de aceptado el cargo) presentando la DDJJ vía F. 735 que le impone la RG 745 indicando en concursos y quiebras solicitados por el deudor los montos denunciados.

Por otro costado, en caso de quiebra, se agrega a la tarea sindical la exhibición de libros de comercio y demás documentación relacionada con los eventuales créditos tributarios y previsionales, siempre que el fallido hubiera satisfecho acabadamente la imposición del art. 88 inc. 4 LCQ o le hubiesen llegado al funcionario por otro medio; y brindar toda la información (o datos) recolectados para facilitar la verificación y/o eventual determinación de oficio, si corresponde.

A riesgo de ser reiterativo pero con el ánimo de dejar en claro la postura del autor, estando en quiebra, el fisco deberá determinar su crédito, sea partiendo de las declaraciones juradas del contribuyente y/o a través de las inspecciones que ordene realizar en libros y papeles del contribuyente, limitándose en esta etapa del proceso el síndico a comunicar el estado de falencia, requerir las constancias de las deudas tributarias y facilitar a la Dirección los elementos disponibles para la determinación de su crédito, pero siendo el órgano al que la LCQ le ha deferido la tarea-obligación de aconsejar sobre la verificación del crédito, no le corresponde nunca su determinación, pues carecería de la objetividad requerida para dictaminar sobre ese crédito.

Fuera de lo indicado, nada más debe pretender del síndico este acreedor, ninguna otra obligación formal o material, ni extensión de responsabilidad por periodos previos al juicio, incluso tratándose de quiebra. En tal sentido, cita Melzi³⁰ el fallo "D.G.I. c/ Contador Domingo Arioni" de la CFCórdoba, sentencia 292 del 14-09-82, que establece que la pretensión fiscal (ejecución fiscal contra síndico de una sociedad que había fracasado en su concurso preventivo, pretendiendo responsabilizarlo personalmente por el pago de obligaciones anteriores al auto de quiebra) es improcedente por tratarse de obligaciones preexistentes a la declaración de falencia, y por ello, de responsabilidad exclusiva del fallido.

En caso de las obligaciones posteriores —expresamente contemplado en el art. 8 inc. b LPT- a la presentación del preventivo o auto de quiebra (el texto legal señalado indica "a la iniciación del juicio"), la situación merece la apertura del análisis en función del concursal del que se trata, pues son diferentes los pasos a seguir por el síndico según sea funcionario de un proceso orientado a revitalizar un patrimonio o a liquidarlo.

Es que con relación a las deudas fiscales devengadas con posterioridad a la presentación del deudor en concurso, debe tenerse presente que el *contribuyente* continúa en la administración, si bien bajo la vigilancia del síndico, sin perder su legitimación procesal, en el marco legal que otorgan los artículos 15, 16, 17 y ccs de la LCQ. En consecuencia, es el **deudor concursado**

³⁰ Melzi (2), pág. 24.

(sea persona física o jurídica) quien debe satisfacer las obligaciones jurídicas tributarias materiales y formales que la ley impone, resultando **sólo** su actuación pasible de las sanciones pertinentes y la que abrirá, en su caso, el camino de la determinación de oficio.

Cabe destacar que, dado el alcance de los efectos contemplados en la LCQ, la potestad otorgada legalmente al ente recaudador para satisfacer su cometido fiscalizador no se ve afectada por la apertura del concurso, por lo que la AFIP debe ejercer con normalidad (en el sentido de aplicarla en las mismas condiciones que sobre el resto de contribuyentes *in bonis*), el contralor de cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del concursado.

La AFIP reconoce expresamente el alcance previsto por la LCQ para la actuación del síndico en el concurso preventivo, lo que se deriva del texto y la interpretación unívoca de los arts. 6 inc. c y 7 de la LPT e, incluso, de la estipulación del art. 22 del DR 1397/79 cuyo texto establece como única obligación del síndico en el CP la de solicitar a la DGI la constancia de la deuda impositiva del concursado para la verificación del crédito fiscal.

Por ello, satisfaciendo temporáneamente el Form. 735, no podrá el fisco esperar más que el cumplimiento de cuestiones formales derivadas exclusivamente de la función de vigilancia asignada por la LCQ y que de hecho se concretarán en informes en el expediente dirigidos al director del proceso, y, por su intermedio, a los acreedores que conforman la masa.

Ahora bien, puede afirmarse de manera genérica que la responsabilidad del síndico concursal aumenta notoriamente en la quiebra atento a que tiene la administración de los bienes del fallido. Anticipando que la situación merece una profundización para arribar a aseveraciones definitorias, cabe tener presente el art. 23 del DR LPT que exige que quienes –entre otros– están obligados a pagar la deuda ajena, deben presentar DDJJ que consigne la materia imponible y el impuesto correspondiente.

A su vez, si se diera el supuesto previsto por el art. 104 LCQ (desempeño por parte del fallido persona física de empleo, profesión u oficio) la situación resulta absolutamente ajena a la actuación del síndico concursal. Esto es, siendo que el pasivo falencial está integrado por deudas del fallido anteriores a la fecha de sentencia de quiebra más los gastos de conservación y justicia, y la eventual “zona de reserva” del artículo citado a favor del quebrado puede generarle (posteriores) nuevas obligaciones -incluso tributarias y previsionales- las mismas no le competen al síndico en funciones, no hacen a la masa.

En su caso, dado que las deudas contraídas en el marco y bajo el “paraguas” del art. 104 LCQ mientras no está rehabilitado afectarán un activo “remanente” conformado por el eventual sobrante de la quiebra y los bienes adquiridos luego de la rehabilitación, se le agrega al síndico de una quiebra de persona física una función específica, que se concreta en dos tareas definidas:

- a) extremar los recaudos para que se aplique estrictamente el art. 108 de LCQ (bienes excluidos del desapoderamiento) y evitar la posible “mezcla” entre activo de la masa y activo (así podemos denominarlo por exclusivas razones de adecuada identificación) del art. 104 LCQ, pues ambos están claramente diferenciados en el concepto legal y son “prenda común” de dos grupos también distintos de acreedores concurrentes, creándose un interés contrapuesto en incrementar las respectivas “garantías”;
- b) informar a AFIP, con el objetivo, entre otros, de lograr el otorgamiento –no siempre lo hará el titular- de una clave de identificación diferenciada para el deudor fallido desapoderado que le permita actuar exclusivamente en el marco del art. 104 LCQ, evitando las lógicas confusiones que implica el mantenimiento de una única CUIT para cubrir ambas situaciones.

En el supuesto de créditos fiscales posteriores a la declaración de quiebra, cabe considerar la eventualidad de continuación o no de la empresa:

- a) con continuidad de la explotación, *“la doctrina se ha mostrado unánime en que el síndico deberá efectuar las declaraciones juradas de impuestos y realizar los pagos que la ley de concurso autorice con los fondos que administra, teniendo todas las obligaciones y responsabilidades, tanto contables, de registración y pagos de una empresa en marcha;*
- b) *si no continúa con la explotación, la doctrina divide su opinión: algunos consideran que el síndico debe presentar las DDJJ de los impuestos que correspondan dejando constancia de la imposibilidad de pago por el estado de la quiebra. Otros se refieren a los impuestos que deben*

liquidarse y pagarse en el momento de realización de los bienes cumpliendo con las disposiciones de la ley de concursos³¹.



Completando la idea de la autora citada en el párrafo previo, recordando que hay tributos de periodo y otros de ocurrencia instantánea, si durante el lapso de administración sindical de la quiebra se devengan tributos y aportes previsionales –amén de los generados al momento de realización de bienes- corresponde que el funcionario los determine y liquide, pagando cuando los fondos y las normas concursales lo permiten; y ello es absolutamente independiente de la continuación de la empresa, pues será justamente la vigencia del principio de empresa en marcha o no el que determine la naturaleza y contenido de los tributos devengados.

Si bien es cierto que la quiebra implica la cesación de negocios y desaparece la idea de empresa en marcha, a lo que se agrega la oscuridad de las normas tributarias, su tratamiento incompleto de la quiebra y la indebida delegación de tareas al síndico, no existe contradicción entre los dos supuestos que plantea la autora señalada, sino que hay complementación de ellos: se presentarán declaraciones juradas de los tributos y aportes cuyo hecho imponible o presentación administrativa se cumpla después del desapoderamiento y hasta la última distribución, sea en la etapa informativa o en la liquidativa.

Por ello se discrepa con la afirmación efectuada, en el sentido de contraponer los "impuestos que correspondan" frente a aquellos del "momento de realización de los bienes", pues aprovechando la división del proceso de quiebra que cita de Castillo: uno preparatorio para verificar y asegurar activo y depurar pasivo, otro de ejecución para realizar los bienes del deudor y distribuir el producto respetando privilegios, ambas etapas –al menos, en teoría- son susceptibles de contener devengamientos y vencimientos, incluso de hechos imposables ocurridos previamente a la sentencia de falencia pero con presentación administrativa legislada posterior, sin solución de continuidad y cuando el fallido está ya desapoderado.

Luego, no parece ajustado a derecho adoptar *"la posición de los que opinan que en aquellos juicios de quiebra sin continuación de la empresa las liquidaciones de impuestos y presentación de declaraciones juradas deberán practicarse en el momento de realización de los bienes y distribución de fondos"*³², pues el hecho de la quiebra no otorga motivo para alterar la rutina administrativa tributaria y previsional (a lo que se agrega la certificación de servicios de empleados de la quebrada, que persigue al síndico durante lustros), salvo que la situación del sistema informativo y documental de la fallida haga realmente imposible satisfacerla; todo ello, claro está, de manera independiente del efectivo ingreso de lo adeudado, lo cual se subordinará a la LCQ y la disponibilidad de fondos.

Está claro que la continuación o no de la actividad empresaria crea diferentes cuadros de situación con distintos niveles de exigencia y responsabilidad para el síndico. En toda quiebra, como exige el art. 190 LCQ, debe existir dentro de un plazo legalmente acotado un riguroso estudio de factibilidad –concretamente, la evaluación de un proyecto de inversión- que permita sugerir la conveniencia o no de la continuación, orientado siempre a satisfacer el interés de la masa. Entre esos acreedores está la AFIP, y el tema se vincula con la RG 970.

Corolario

Si bien la situación varía si se trata de concurso o quiebra, la LCQ abarca adecuadamente la actuación del síndico, tanto para créditos fiscales anteriores y posteriores.

Resolución General 745

La norma acepta que por desorganización e ineficiencia de la AFIP se recargue la tarea sindical. Los fundamentos de los considerandos admiten que, por deficiencia propia para verificar en término, se reglamente con la finalidad de suplir la deficiencia propia a través de la intervención del funcionario del concurso.

³¹ Rabinovich, pág. 1039

³² Rabinovich, pág. 1040

El art. 1 constituye una flagrante falta de respeto a una ley, pues el art. 8 inc. b LPT establece la responsabilidad solidaria si el síndico no requiere del fisco las constancias de las respectivas deudas tributarias (pero) quince días antes del vencimiento del plazo para verificar. La RG impone inopinadamente una reducción de plazo que contradice el texto unívoco de la ley, y constituye un claro ejemplo de exceso en la reglamentación, pues modifica una norma de jerarquía superior.

A su vez, importa también una modificación legal vía reglamentaria la exigencia de la confección y entrega del formulario de declaración jurada y en la dependencia de DGI que corresponda, por lo que crea una carga adicional al órgano concursal.

En conclusión, el síndico satisfará su carga cumplimentando el formulario de DDJJ 735 (art. 1), pero no le alcanzan las disposiciones del art. 4 y, con relación a este último, del 5.

Admitido esto, si omitiera la imposición del art. 1 (con el ánimo de evitar la sanción prevista en el art. 5) podrá válidamente argumentar la inconstitucionalidad del mismo, pues no existe duda de su patente contradicción con:

- a) la misma LPT al acortar los plazos (legales) del art. 8 inc. b y
- b) la LCQ al crear un odioso beneficio procesal a un acreedor determinado, recordando, como fuera ya señalado, que las normas de cuño tributario deben subordinarse a la norma concursal; por otro costado, la única autorizada a establecer privilegios.

Corolario

El art. 1 de la RG 745/99 crea para el síndico una función extra concursal (en el sentido de ajena a la LCQ) que se concreta en el formulario de declaración jurada 735, y el art. 5 señala las eventuales sanciones por su omisión.

Resolución General 970

Dispone el régimen de facilidades de pago vigente para contribuyentes y responsables concursados y fallidos, reglamentando los dos últimos párrafos del art. 32 LPT, estableciendo los plazos y condiciones para créditos privilegiados a favor del fisco originados con anterioridad al concurso³³ o la quiebra y los quirografarios en el marco de un preventivo.

En lo que hace a la participación del síndico, del texto de la norma se desprende que la actividad con el fisco para acordar el plan es exclusiva del contribuyente, aunque por la naturaleza del proceso concursal, el funcionario necesariamente actúa, como se destaca luego. Al menos, en los considerandos se lo tiene presente, pues partiendo de que el inc. c del art. 6 LPT atribuye a los síndicos responsabilidad en materia fiscal, corresponde notificarles las medidas.

En el art. 2 RG se establecen taxativamente los créditos factibles de ser incluidos, y detalla:

- a) verificados, b) declarados admisibles o en trámite de revisión, c) en trámite de incidente de verificación, d) no insinuados, lo que incluye: 1. deudas resultantes de DDJJ no presentadas, 2. deudas que denuncie el contribuyente, 3. deudas resultantes de determinaciones de oficio en trámite, 4. obligaciones en curso de discusión administrativa, contencioso-administrativa o judicial, 5. saldos deudores provenientes de planes de facilidades de pago caducos³⁴, 6. intereses resarcitorios, punitivos, actualizaciones y multas.

El último párrafo dice: "en los casos citados en el presente inciso deberá previamente solicitarse la verificación del crédito, quedando a cargo del deudor las costas que eventualmente pudieran corresponder".

³³ Corrige el texto legal, en tanto reconoce acertadamente que los créditos pertinentes son los "devengados con anterioridad a la fecha de presentación en concurso preventivo" mientras el art. 32 LPT en la parte pertinente reza "tributos y sus actualizaciones a cargo de aquélla, originadas con anterioridad al auto de iniciación del concurso preventivo".

³⁴ Si bien la redacción no es unívoca, pareciera que la AFIP acepta que ante el plan caduco le queda como crédito los saldos deudores según las pautas del mismo, sin que renazca el crédito original.

Y puede dar lugar a rispideces, pues si la norma le exige a la AFIP que verifique la totalidad de los rubros señalados en el inc. d, el síndico cumplirá su tarea (sea concurso o quiebra) conforme lo exige el art. 32 LCQ y ccs. en el marco de un incidente de verificación tardía, y de acuerdo a la enumeración del mismo artículo 2 inc. d RG 970, hay casos respecto de los cuales el acreedor no contará con los elementos suficientes o títulos justificativos que le permitan probar monto, causa y privilegio, y otros que derivan de un razonable proceso de discusión (administrativa, contencioso-administrativa o judicial) y cuya aceptación lisa y llana por el concursado o fallido puede implicar un quiebre de la paridad entre acreedores que caracteriza al proceso.

Las condiciones para fallidos aspirantes a un avenimiento se hallan en el título II RG (art. 4-14), que exige incorporar en el plan la totalidad de las deudas –no acepta plan parcial- debiendo allanarse o desistir y renunciar a toda acción y derecho y hacerse cargo de las costas cuando se trate de obligaciones en proceso de discusión al momento de la solicitud. Fija, a su vez, la incorporación de los intereses resarcitorios y punitivos devengados con anterioridad a la quiebra y hasta la fecha de presentación en el plan, ignorando, en consecuencia, lo dispuesto por el art. 129 LCQ. Puede que le exijan garantías, y en la aprobación de la solicitud incide su comportamiento fiscal y los informes del síndico.

Remarcando lo indicado al final del párrafo inmediato anterior, para resolver sobre las solicitudes se evalúa –según art. 12 RG:

- a) comportamiento fiscal del deudor,
- b) posibilidad de continuación de la explotación,
- c) informes individuales, general, y *cualquier otro* producidos por el síndico.

Entonces, en cuanto al punto b, hay un informe del síndico evaluando la empresa, pero el texto de la norma (destacado en cursiva) no descarta que AFIP requiera un informe específico al órgano concursal³⁵, creando una tarea adicional, ajena a las estipuladas en la LCQ. Como siempre sucede, para obtener los elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan emitir una opinión fundada encuadra su tarea ceñido a los pasos que le indican las RT, logrando un conocimiento adecuado del ente en cuestión e identificando el objeto de examen, conservando los papeles de trabajo por el plazo de seis años o el que establezca la ley, si fuere mayor.

El título III (art. 15-22) contempla los requisitos en el caso de concursados (o adquirentes en el marco de art. 48 LCQ), pero sólo para los créditos privilegiados de AFIP (arts. 241 y 246 LCQ). Obra cuando ya existe un acuerdo homologado, en el cual puede haber participado la misma AFIP. Tampoco admite –como el título II para fallidos- facilidades para parte de la deuda, reiterando que la totalidad de rubros enunciados en el art. 2 RG incluye las discutidas, debiendo el requirente allanarse o desistir y renunciar a toda acción y derecho; acepta el no devengamiento de intereses entre la presentación en concurso y homologación del acuerdo (art. 19 LCQ), aplicándose desde entonces hasta la presentación de la solicitud.

Corolario

Pese a la obvia participación del deudor en la concreción del plan de facilidades de pago, con la RG 970 aparecen tareas adicionales para el síndico y contradicciones con la LCQ en lo que hace a verificación.

Verificación de créditos fiscales

Difícilmente a esta altura se discuta si corresponde o no al fisco verificar su crédito ante el síndico. La misma DGI en su dictamen 20/84 determina que “como principio general ... el fisco está obligado a concurrir al procedimiento de verificación de los créditos”, tal conclusión es unánime en la

³⁵ Opinión ratificada por el mismo art. 12 RG cuando refiriéndose al Juez Administrativo actuante prevé que “el funcionario interviniente podrá requerir otros elementos de juicio complementarios que estime necesarios...”

doctrina y la jurisprudencia, pues si bien el fisco ha pretendido que se verifiquen sus créditos de manera oficiosa, su intención es improcedente y su calidad de acreedor no reviste una naturaleza distinta a la del resto. Pero sí corresponde determinar las tareas que el síndico debe realizar en la etapa verificatoria cuando se trata de un crédito del fisco.

Entonces, estando definido que el punto de partida es responsabilidad del acreedor y es él quien pone en marcha el periodo informativo a través de su presentación temporánea en el domicilio indicado por el funcionario del proceso, agregará los elementos que permitan reconocer el crédito a su favor. El síndico, al igual que con el resto de acreedores concurrentes, recibe la documentación con el escrito que sintetiza la pretensión, constata y devuelve los originales y carga fecha y constancia del pedido, percibe el arancel estipulado -salvo que sea de monto inferior a pesos mil (\$ 1.000,00)- y aplicará entonces las normas que regula la RT 7 para auditar los elementos disponibles y recabar la información que considere pertinente.

Ahora bien, dado que no existe motivo para otorgar tratamiento diferenciado al fisco, el autor expresa su distinta opinión a la manifestada por Rabinovich cuando afirma que *"por su parte el síndico en su informe individual deberá demostrar la causalidad del crédito ..."*³⁶. Si hay algo que demostrar por parte del funcionario, es el respeto y el apego a la LCQ y RT que le permitan arribar a una opinión fundada, técnicamente defendible frente a todos los comprometidos en el proceso, llámese juzgado, deudor, acreedor específico y resto de los concurrentes. En todo caso, contrasta el monto, causa y privilegio que presenta el acreedor con los elementos que reúne como consecuencia de su tarea de auditor, para llegar a una opinión que concreta en el informe individual.

Es decir, si bien es cierto que *"... deberá profundizar en las pruebas contables o instrumentales que justifiquen aconsejar o no la verificación del crédito fiscal"*, dicha tarea es común a todos los acreedores, y ello le permite fundar concisa y precisamente con adecuada base el dictamen al que arriba, pero debe quedar establecido de manera definitiva que la "causalidad" siempre (cualquiera sea el acreedor y la naturaleza del crédito) es probada por el insinuante. Arribar a que la causa la demuestra el síndico implica caer en el doble juego de juez y parte que expresamente se desechó supra, cuando se determinó inviable la tarea de determinación del tributo a cargo del órgano concursal. Sería otorgar la razón a la pretensión exagerada del fisco, convalidando una preferencia procesal que repugna al principio de universalidad e igualdad que sustenta la filosofía del instituto.

Es por eso que, entrando en el desarrollo concreto de su labor en el marco de la etapa informativa que fija la LCQ, el síndico debe trabajar con uniformidad en el tratamiento de todos los créditos que audita, para lo cual es conducente que respete una modalidad homogénea que permita su evaluación objetiva. Es por eso que es conveniente -obligatorio, si pretende que se encuadre en las normas técnicas que establece la profesión- que su tarea sea planificada. Obviamente, debe tener independencia, en principio, con relación al ente concursado y, definitivamente, con relación al sistema objeto del análisis³⁷.

En consecuencia, debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar las aseveraciones a incorporar en su informe, conservando la prueba de la satisfacción de su carga³⁸: los papeles de trabajo, que contendrán: a) descripción de la tarea realizada, b) datos y antecedentes recogidos durante la investigación, sea que el mismo síndico los hubiere preparado o los recibiere de terceros, y c) las conclusiones del caso. El desempeño implica respetar el principio de economía, es decir las restricciones de tiempo y costo para que finalice en un tiempo (para el caso, lo impone la LCQ) y costo razonable. De allí la relevancia de la planificación, pues debe evaluar hasta qué punto tales limitaciones le

³⁶ Rabinovich de Landau, Silvia, cit. en "Bibliografía".

³⁷ De allí, sin que sea óbice para continuar en el cargo, existe la necesidad de que se inhíba con respecto al crédito insinuado por acreedor con el que tenga algún vínculo.

³⁸ A riesgo de ser reiterativo, dicha prueba no es de la causa del crédito, sino que de esa tarea meticulosa y ordenada a partir del respeto de las RT pertinentes le permitirán alcanzar una opinión razonablemente fundamentada del monto, causa y privilegio que insinúa el acreedor. El síndico sólo debe probar el cumplimiento del deber encomendado, cuyo resultado ratificará o no la pretensión del acreedor concurrente.

complican la realización adecuada. En esa tónica, la norma técnica le permite actuar sobre base selectiva, sugiriendo el autor el empleo de métodos estadísticos cuando es factible.

En cuanto al informe que plasma la investigación y el análisis realizados, debe ser escrito, cumplir con los requisitos de toda información, especialmente evitar los vocablos ambiguos o que induzcan a error, y contener:

- a) identificación del objeto de examen;
- b) indicación de la tarea realizada;
- c) opinión que se ha formado el síndico, la que debe presentarse por separado de cualquier otro tipo de información, y
- d) elementos adicionales que hacen a la mejor comprensión del dictamen.

Debe conservar el legajo por acreedor aportado por el concursado, incorporando la solicitud y documentación agregada por el acreedor al insinuarse; y formar y conservar los legajos correspondientes a acreedores presentados a verificar no denunciados por el deudor. En todo caso, en cada legajo debe dejar constancia (papeles de trabajo) de las medidas realizadas con relación a cada uno de ellos.

Más específicamente, en la fase verficatoria, el síndico no sólo puede sino que debe realizar todas las compulsas necesarias en los libros y documentos del concursado e, incluso, del acreedor, si fuere pertinente. En caso de negativa por parte del concursado o terceros a suministrarle los elementos de juicio que estime útiles, puede requerir del juez de la causa las medidas necesarias.

Si el fisco ha contado con la deuda determinada y líquida al momento de insinuarse tempestivamente, podrá el síndico revisar la declaración jurada que concrete la causa y otorgue título al crédito, contrastando con libros y documentos del concursado. O la determinación de oficio, efectuando un intensivo y restrictivo control de la utilización por parte del acreedor en el proceso de ficciones legales o indicios (base presunta-estimación) cuando existen elementos para trabajar sobre base cierta-determinación.

Resulta sumamente delicado este aspecto destacado en último término en el párrafo anterior, pues el juez administrativo al emplear estimaciones en el proceso inquisitivo cuenta con una suerte de "prueba preconstituida": la determinación de oficio da el puntapié inicial del contencioso tributario, generalmente con acentuada aplicación de estimaciones presuntas. En el caso de presunciones legales, la ley las tiene por ciertas si se dan los hechos presupuestos de aquéllas. Ello no le evita al Fisco favorecido probar el hecho conocido; es decir, cambia el objeto de prueba, se lo releva de probar lo que la propia ley tiene por cierto, pero no de la carga probatoria.

Este tema tiene relevancia porque, por un lado, los actos desarrollados por el Fisco -como todo acto estatal- tienen ínsita la presunción de legitimidad y por otro, siendo que a los fines concursales se carga al insinuante con la prueba de la causa del crédito, al manejar el juez administrativo las fuentes de prueba constitutivas de la estimación (presunciones: situaciones de hecho que hacen suponer determinada capacidad contributiva, sirviendo como orientador de los funcionarios encargados de la inspección) se alivia la tarea probatoria del acreedor y, simétricamente, exige mayor profundidad a la auditoría a efectuar por el síndico.

Entonces, el proceso de verificación permitirá establecer la existencia de la obligación tributaria, partiendo de situaciones fácticas que contienen los indicios verosímiles de un hecho imponible del que derivará la presunción. La prueba es condición para su vigencia, por lo que todos los medios probatorios son aceptados, produciéndose un desplazamiento de la carga, *"toda vez que la parte que las niega (el contribuyente) debe probar, y quien la invoca (el fisco) queda relevado de hacerlo por estar favorecido por ella (la presunción) ... En síntesis, las presunciones son medios de prueba indirectos, fijados por ley, y pueden ser objeto de prueba en contrario. Las presunciones legales -absolutas o relativas- desplazan el "onus probandi" hacia el contribuyente ... sin relevar por ello al fisco de probar el hecho que sustenta la presunción"* ³⁹.

El síndico actuante debe identificar -si existen- constancias que puedan desvirtuar los montos y conceptos incluidos en determinaciones de oficio traídas a verificar, como el derecho del

³⁹ Collosa, pág. 28

deudor de hacer valer sus garantías. Con ese horizonte, debe restringir el indiscriminado uso de presunciones –jamás aceptar “cadena de presunciones”, por el error lógico que conlleva para la definición del hecho imponible o la determinación de la base, técnica legislativa que debiera reservarse para situaciones excepcionales en los concursos, recordando que la opción entre cierta y presuntiva no es discrecional para el fisco.

Cabe aceptar su empleo cuando el expediente administrativo sustenta adecuadamente la pretensión, sin constancias que la contradigan y se comprueba la imposibilidad de efectuar la determinación cierta. En su análisis, el síndico debe tener presente que es casi necesaria la verificación derivada de sentencia o resolución firme, pues rige el principio de la cosa juzgada, claro que salvo dolo y siempre que no esté cuestionada la constitucionalidad del procedimiento o de la ley que lo regula o la posibilidad de defensa del síndico o deudor. Cabe admitir la demostración de los errores que las descalifican, estando dicha prueba a cargo del contribuyente o del funcionario concursal, en su caso.

Cuando las declaraciones de los contribuyentes no están respaldadas por prueba fehaciente, goza de legitimidad la estimación de oficio practicada por el organismo, incumbiendo a quien la impugna la demostración de la realidad. El concursado, que mantiene la administración, deberá agotar las vías recursivas, y en la quiebra es tarea del síndico hacer valer los derechos de la masa.

En cuanto a la boleta de deuda, instrumento público creado unilateralmente por la AFIP que goza de la presunción de legitimidad por revestir su emisión la calidad de acto administrativo, sirve de base para el cobro compulsivo en tanto título ejecutivo, pero limitando su demanda de verificación a la presentación del certificado de deuda no alcanza el fisco a probar debidamente la causa de las obligaciones fiscales del contribuyente en el marco del universal, matiz a tener muy en cuenta por el auditor.

Siendo su emisión un acto de exteriorización de la voluntad unilateral del fisco, han de cumplirse los trámites y requisitos previos a la declaración de esa voluntad por parte del órgano responsable de su dictado, bajo apercibimiento de caer en vicios relativos a su forma, dando pie a la inhabilidad de título en instancia ejecutiva, aspecto a ser evaluado por el síndico en sede concursal, pues dado la naturaleza del proceso de cobro compulsivo, hará cosa juzgada formal y siempre limitada a quienes han sido partes en ese juicio.

Entonces, si aun en un proceso singular debe ser legítima la causa que sustenta la pretensión del fisco, *“dar por verificadas eventuales acreencias que en tanto insinuante pudiere pretender si fundara su pretensión en la emisión de boletas de deuda, sin acompañar y acreditar sus elementos sustentatorios, importaría coartar el derecho de defensa y vulnerar el debido proceso adjetivo”*⁴⁰.

Por ello, es en instancia concursal cuando el deudor puede cabalmente hacer valer sus derechos y garantías, pues la verificación importa cosa juzgada material por ser resultado de una sentencia de conocimiento pleno. Resaltando la tarea –y responsabilidad- del síndico, los principios que sustentan la presunción de legitimidad de la boleta de deuda y la inversión de la carga de la prueba en materia tributaria a favor del fisco, ceden ante la prueba de la causa, monto y privilegio exigidas para dar legitimidad a la conformación de la masa pasiva.

Corolario

El art. 32 de la LCQ da la pauta, aplicable a la totalidad de los créditos presentados, debiendo el funcionario actuar (solamente) después que el crédito se le ha insinuado, y con estricta aplicación de las normas técnicas que le permitan arribar a un (informe) dictamen irreprochable elaborado con la independencia que exige la diversidad de intereses entre todos los concurrentes del proceso universal.

⁴⁰ Collosa, pág. 33.

Fuero de atracción

Ahora bien, la CSJ ha mantenido su rechazo a hacer lugar al fuero de atracción concursal en materia de deudas impositivas; partiendo de esa realidad, hay doctrina que ha destacado que existe una equivocación extendida al interpretar que con el acto administrativo de determinación de oficio se agota la tarea del contribuyente, creyendo que la única etapa posible siguiente es la insinuación del crédito fiscal en el proceso universal, con competencia plena del juez del concurso para revisar y modificar.

Tal postura implica un doble peligro: en una primera etapa, deja firme la determinación y permite la entrada del fisco al concurso con un crédito líquido y exigible y, en segundo lugar, aceptando la doctrina de la CSJ, impide la revisión en sede judicial de la decisión de un órgano administrativo -al que se le otorgan facultades jurisdiccionales- sin ejercer el debido control judicial.

La consecuencia del accionar desaprensivo –quizá por ignorancia- del contribuyente o síndico provoca el consentimiento y firmeza del acto administrativo de la determinación de oficio, lo que permite al acreedor fiscal insinuarse en el proceso de verificación con un título convalidado por el deudor y que –pese a lo dicho en el título anterior- no admite modificación en la interpretación de la CSJ. Por ello, el contribuyente (en caso de concurso preventivo) o el síndico (en situación falencial) deben emplear todos los instrumentos procesales administrativos y judiciales que prevé la LPT para obtener una decisión final, que para ser modificada por el juez concursal requerirá inconstitucionalidad o violación de garantía constitucional.

Corolario

Al no operar el fuero de atracción, los contribuyentes y síndicos deben agotar los remedios procesales de la LPT para dirimir las diferencias en cuanto a monto y procedencia de los impuestos y sanciones determinados por AFIP.

RESPONSABILIDAD DEL SÍNDICO

Sujetos Pasivos Tributarios

Cabe encuadrar la actuación del órgano concursal en el instituto de la responsabilidad patrimonial solidaria que pesa sobre los denominados "responsables por deuda ajena" en el argot fiscal, para luego identificar los presupuestos establecidos por el procesal tributario sobre la figura del funcionario.

En tal contexto, conviene recordar que asume la calidad de contribuyente sólo aquel sujeto definido como tal en la norma tributaria sustantiva y en tanto detente la capacidad contributiva alcanzada por ella. A la par de estas relaciones de índole material, hay otras de naturaleza formal que atribuyen a determinado sujeto las obligaciones de otro, por tener algún vínculo con el contribuyente, los bienes o el desempeño de alguna función. Y así, en el marco del derecho tributario, nace otra categoría de sujeto pasivo⁴¹, denominado "responsable por deuda ajena" en la terminología de la LPT.

Siguiendo a Melzi, en el marco de distintas categorías de sujetos pasivos, puede hablarse de tres tipos de responsabilidad: subsidiaria, sustituta y solidaria. La primera supone reforzar la seguridad del acreedor, pues hay dos vínculos obligatorios, siendo la obligación del responsable accesoria de la tributaria principal⁴²; mientras el sustituto es responsable por deuda propia, pues está "en lugar de" el deudor, queda como principal obligado sin que por ello el fisco pierda la acción contra el contribuyente en caso de insolvencia.

Corolario

La eventual responsabilidad sindical en materia tributaria nace y muere en el marco del proceso concursal.

Responsable solidario

Dado este tipo de responsabilidad y desde una visión de relaciones externas, el acreedor puede demandar el todo a cualquiera de los obligados, por lo que existe una "pluralidad de vínculos", en cuanto a relaciones internas, puede distinguirse entre solidaridad perfecta, verificándose respecto de ambos codeudores un mismo hecho generador y da derecho al que paga a subrogarse para exigir la restitución de la porción del otro, mientras si hay solidaridad imperfecta cuya esencia es el vínculo obligacional de "deudor no interesado", éste es garantía, por lo que lo habilita a exigir el total de lo pagado.

⁴¹ "La persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero" MELZI Flavia y FERNÁNDEZ Guillermo, Impuestos, LVIII-B, pág. 13, citando a Giuliani Fonrouge. Para este último autor, debiera hablarse de contribuyente (responsable por deuda propia) y responsable (por deuda ajena), así, a secas (Procedimiento Tributario, Depalma, pág. 94). A su vez, Villegas, "Curso de Derecho Tributario ...", pág. 328, adopta una división tripartita entre los sujetos pasivos, definiendo: a) contribuyente, es el destinatario legal del tributo, obligado a pagar por sí mismo, realiza el hecho imponible, por lo que es deudor a título propio, b) sustituto, ajeno al hecho imponible, pero por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal, desplazándolo de la relación jurídica tributaria, paga "en lugar de" y c) responsable solidario, tercero ajeno al hecho imponible, pero al que la ley le ordena pagar el tributo por el acaecimiento del mismo; no excluye al contribuyente, es sujeto pasivo a título ajeno que está "al lado de".

⁴² Siendo "... la ley la única fuente apta para la creación de sujetos tributarios, no resultaría legítimo en nuestro ordenamiento dispensar ese tratamiento basándose únicamente en una cláusula surgida de una mera exteriorización de la voluntad de las partes ... en esa línea se ha manifestado la jurisprudencia ... si la ley no incluye a determinado sujeto tributario, éste no puede transformarse en deudor (o contribuyente) por el sólo hecho de que un contrato ponga a su cargo el pago del tributo" Melzi (2), pág. 15

Según Villegas, la solidaridad puede ser establecida entre contribuyentes (solidaridad perfecta) o entre contribuyente y tercero ajeno –*responsable*, según Giuliani- (modalidad imperfecta). “Ambos vínculos (fisco-contribuyente y fisco-responsable) son autónomos, pues el fisco puede exigir indistintamente a cada uno la totalidad de la deuda, pero integrativos de una sola relación jurídica por identidad de objeto; por ello también son interdependientes (en razón de que la extinción de la obligación para uno de los sujetos la extingue para ambos)”⁴³

La solidaridad no se presume en el derecho privado, mientras que en el tributario es inherente al vínculo de unidad que se crea cuando un mismo hecho imponible es atribuible a dos o más sujetos, pero cuando uno de ellos es distinto del deudor, personalmente extraño al hecho generador, es menester una disposición expresa de la ley para que surja la solidaridad. Según el TFN, no es la solidaridad del derecho común sino de naturaleza especial que le es propia⁴⁴. “Para el nacimiento de esta solidaridad es necesario que se cumplan tres condiciones: 1) que el responsable haya omitido el cumplimiento de sus deberes, 2) que el incumplimiento le sea imputable a título de dolo o culpa. La responsabilidad por deuda ajena es sancionatoria de la conducta de las personas que menciona el art. 18 (hoy 8); 3) que los deudores no cumplan con la intimación administrativa, que debe ser previa, para regularizar la situación fiscal”⁴⁵

Tal responsabilidad solidaria reviste un carácter represivo condicional, se excluye la responsabilidad personal y solidaria respecto a quienes demuestren a la AFIP que el deudor los ha colocado en la imposibilidad de cumplir. “Este punto merece singular atención, a diferencia del ordenamiento de fondo, la solidaridad en la materia que nos ocupa parte de una presunción *iuris tantum* que sólo puede ser desvirtuada por el responsable a quien ésta se extiende, recayendo la carga de la prueba sobre éste, y no sobre el fisco que es quien la invoca ... en todos los casos en que se pretenda hacer efectiva tal responsabilidad solidaria, deberá sustanciarse el proceso de determinación de oficio previsto en el art. 17 ... aunque el crédito reclamado no requiera de tales recaudos para tomarse exigible sobre el contribuyente”⁴⁶

Debe destacarse esta circunstancia, pues a los síndicos se les atribuye este tipo de responsabilidad, imponiéndoles determinados deberes formales, como lo señala el art. 7 LPT o regulando imperativos de naturaleza sustancial, según el 8 del mismo ordenamiento. Y, ratificando lo dicho en el párrafo inmediato anterior pero en palabras de Giuliani Fonrouge, la solidaridad no es objetiva sino subjetiva, pues requiere la imputabilidad de la conducta determinante de la responsabilidad del tercero; por tal razón, el proceso de determinación de impuestos debe ser cumplido cuando se pretende hacer efectiva la responsabilidad solidaria, siendo nula la resolución que intimase el impuesto sin el debido proceso, abonado su argumento con jurisprudencia y dictámenes emanados de la misma DGI⁴⁷.

Luego, se deriva una consecuencia de suma importancia para delimitar funciones y amenguar responsabilidades que incumben al síndico: cualquiera sea el motivo –y lo relevante es que muchas veces está en sus manos- si no existe determinación de oficio, nunca habrá extensión de responsabilidad a su persona tal como la encuadra la LPT, especialmente su art. 8. De allí que, como fuera indicado en el capítulo de los “deberes”, evitando la determinación de oficio – en lo que hace al periodo que le incumbe- el síndico diluye la responsabilidad solidaria que le imputa *a priori* la LPT.

Claro que, contrariamente a lo que sucede cuando se trata de un deudor (por deuda propia), incumbe al fisco acreditar y demostrar la concurrencia de los hechos en virtud de los cuales es viable la extensión de responsabilidad a un tercero respecto del cual no se ha verificado el hecho imponible, esto es, que responda por una deuda ajena que fatalmente no guarda nexo con su capacidad contributiva. “Recién demostrada tal vinculación, operará la inversión del *onus probandi* tendiente a demostrar que el incumplimiento no le es imputable”⁴⁸

⁴³ Melzi (2), pág. 16

⁴⁴ Aspecto en el cual, a título de ejemplo, se manifiesta la autonomía del derecho fiscal.

⁴⁵ Giuliani, op. cit. pág. 108

⁴⁶ Melzi (2), pág. 17

⁴⁷ Cfr. op. cit. pág. 109

⁴⁸ Melzi (2), pág. 17

Responsabilidad del síndico en los procesos concursales

Invadiendo el ámbito propio de la LCQ, el encuadre normativo previsto por la LPT en lo que hace a responsabilidad del funcionario se concreta en los arts. 6, 7 y 8, y el art. 22 del DR 1397/79 (abstracto por modificación LCQ).

Del análisis de tales normas, Melzi concluye que la atribución de responsabilidad solidaria sólo puede surgir de ciertas funciones contempladas para el responsable por deuda ajena en el art. 6, pues refiere al deber de naturaleza sustancial de "pagar el tributo". Ello a partir de la elaboración del TFN en causas "Harris Smith" y "Rivas", que consideran a esta responsabilidad de naturaleza especial, propia; pues mientras la solidaridad contemplada en la legislación civil es perfecta, en el derecho fiscal encuentra fundamento en los principios del derecho tributario y, especialmente, en el vínculo sustantivo que se establece en materia fiscal.

Así afirma que dicha responsabilidad *"ha sido instaurada a título represivo basada en la violación del deber que la ley tributaria impone a quienes no satisfacen el impuesto con los recursos que administran o de que disponen, lo que obliga a efectuar una interpretación restrictiva de la norma, sin olvidar la diferencia entre "deudor solidario" y "responsabilidad solidaria" que consagra la ley fiscal ... no basta con que una persona sea ... síndico para que se lo considere responsable solidario ... no se trata de una responsabilidad objetiva, sino subjetiva y derivada de una conducta que importe el incumplimiento de los deberes impositivos a su cargo ... propios del contribuyente debe administrar bienes de éste o disponer de ellos en ejercicio de sus funciones. Sólo así puede incurrir en el incumplimiento de los deberes a que se refiere la ley, de los que deriva su responsabilidad"*⁴⁹.

Si esta interpretación fuera valedera:

- a) limita la responsabilidad a quien detenta funciones de administración, percepción o disposición de fondos (la que podrá eludir si demuestra que el propio contribuyente lo ha puesto en imposibilidad de cumplir con los deberes impuestos), siempre referido a la obligación de tipo sustancial, es decir el pago, y
- b) tal temperamento se acepta para las empresas *in bonis*, con más razón cabe restringir la aplicación y extensión de esta responsabilidad cuando los actores económicos se hallan en crisis,

ergo, la responsabilidad solidaria derivada del desempeño de la sindicatura concursal puede aparecer **exclusivamente** en los procesos de quiebra.

Pero está el art. 8 inciso b LPT, y entonces debe quedar determinada su extensión. A tal efecto, cabe recordar que la obligación tributaria se concreta en una expresión numérica a través de la determinación de la base imponible. Como fuera dicho supra⁵⁰, ese acto determinativo, sea que lo realice el contribuyente mediante declaración jurada o el ente recaudador en forma subsidiaria y oficiosa (por incumplimiento temporáneo de la obligación de hacer o impugnación de la presentación efectuada) no hace nacer la obligación, sino *"... es meramente declarativo de una situación jurídica consolidada y preexistente que, acaecida con anterioridad al juicio concursal, siempre resultará una obligación de causa anterior a éste"*⁵¹.

La afirmación última del párrafo inmediato anterior tiene consecuencias trascendentes, que atañen en un proceso concursal tanto al Fisco y al deudor como al síndico mismo. Con respecto al primero, si la "hipótesis de incidencia" (concepto legal hipotético abstracto de la situación prevista por la ley como determinante del gravamen) se plasma⁵² en "hecho imponible" previo a la apertura del proceso universal, la AFIP siempre podrá verificar, aunque

⁴⁹ Melzi (2), pág. 19.

⁵⁰ Cfr. con el capítulo "Autonomía Fiscal".

⁵¹ Melzi (2), pág. 23.

⁵² Es decir, confluyen la configuración del hecho (aspecto material), su conexión con alguien (aspecto personal), en un momento determinado (aspecto temporal) y en un lugar específico (aspecto espacial), todos alcanzados por la norma emanada de potestad tributaria suficiente conforme el principio de legalidad.

no haya "determinación"⁵³, recordando que "el acto verificador no crea título sino que lo reconoce"⁵⁴.

Ahora bien, ello no implica que el síndico deba verificar de manera oficiosa, pues le caben al Fisco las generales de la ley, en el sentido de presentarse a insinuar sus créditos, alegar y probar la causa, monto y privilegio y superar el "filtro" de la auditoría del funcionario; pues es el mismo acreedor quien conoce y posee los antecedentes y elementos de juicio necesarios para satisfacer la carga procesal normada, y resultará procedente la verificación si están satisfechos los extremos que requiere la LCQ. El síndico en su informe individual expresará opinión fundada mediante la aplicación de las normas técnicas de la profesión pertinentes, que justifiquen aconsejar o no la admisión del eventual crédito fiscal.

Vale recordar que los créditos que deben satisfacer la carga del art. 32 o 126-200 LCQ son los de causa o título anterior a la presentación en concurso o auto de quiebra. En cuanto a créditos fiscales, puede concluirse que siempre es improcedente la extensión de responsabilidad patrimonial al síndico por obligaciones **anteriores, ya sea en concurso o quiebra**, como de los deberes accesorios en materia de determinación de créditos a favor de la AFIP⁵⁵.

Para evaluar la responsabilidad que le cabe al profesional cuando se trata de obligaciones de causa y título posterior a la presentación del preventivo o auto de quiebra, el análisis demanda la apertura en función de la naturaleza del proceso, pues son diferentes los pasos a seguir por el síndico según aquel esté orientado a revitalizar un patrimonio o a liquidarlo.

Es que con relación a las deudas fiscales devengadas con posterioridad a la **presentación en concurso**, debe tenerse presente que el *contribuyente* continúa en la administración, si bien bajo la vigilancia del síndico, sin perder su legitimación procesal, en el marco legal que otorgan los artículos 15, 16, 17 y ccs de la LCQ. En consecuencia, es el **deudor concursado** (sea persona física o jurídica) quien debe satisfacer las obligaciones jurídicas tributarias materiales y formales que la ley impone, resultando **exclusivamente** su actuación pasible de las sanciones.

La AFIP reconoce expresamente el alcance previsto por la LCQ para la actuación del síndico en el concurso preventivo, lo que se deriva del texto y la interpretación unívoca de los arts. 6 inc. c y 7 de la LPT e, incluso, del art. 22 del DR 1397/79 que impone como obligación única del síndico en el CP la de solicitar a la DGI la constancia de la deuda impositiva del concursado para la verificación del crédito fiscal; del cambio introducido por ley 24522 y sus modificatorias, no hay elemento que permita cambiar esa opinión, más considerando el acotamiento sufrido por la gestión sindical a la que se le han relegado y desplazado funciones⁵⁶.

Luego, queda determinado que no existe responsabilidad de ningún tipo para el síndico tratándose de deudas del concursado con el Fisco que sean anteriores al auto de quiebra o apertura de concurso; tratándose de deudas posteriores, si se trata de un concurso preventivo, la genérica y preocupante expresión del art. 8 inc. b LPT queda acotada por el propio ordenamiento tributario, si bien de manera oblicua, por el texto conciso de los arts. 6 y 7. Resta analizar qué sucede con los créditos del fisco posteriores a la sentencia de quiebra.

Independientemente de lo dicho hasta ahora, puede afirmarse de manera genérica, debiendo circunscribirse las implicaciones que se derivan a medida que se avance en el análisis, que la responsabilidad del síndico concursal aumenta notoriamente en la quiebra atento a que tiene la administración de los bienes del fallido. Anticipando que la situación merece una profundización para arribar a aseveraciones definitivas, cabe tener presente el art. 23 del DR LPT que exige

⁵³ Ya fue expresado que la determinación no es constitutiva sino declarativa

⁵⁴ Cita jurisprudencial de Melzi (2) en pág. 23

⁵⁵ Ratificando tal afirmación, cabe el fallo "D.G.I. c/ Contador Domingo Arioni" de la CFCórdoba, sentencia 292 del 14-09-82, que establece que la pretensión fiscal (ejecución fiscal contra síndico de una sociedad que había fracasado en su concurso preventivo, pretendiendo responsabilizarlo personalmente por el pago de obligaciones anteriores al auto de quiebra) es improcedente por tratarse de obligaciones preexistentes a la declaración de falencia, y por ello, de responsabilidad exclusiva del fallido.

⁵⁶ Escandell José en "Los nuevos roles de funcionarios, los nuevos funcionarios y los demás actuantes en los concursos" publicado en "La reforma concursal, ley 24522. Homenaje a Héctor Cámara" Universidad Austral, año 1995, n° 4, pág. 326/331.

que quienes están obligados a pagar la deuda ajena, deben presentar DDJJ que consigne la materia imponible y el impuesto correspondiente.

La quiebra apareja para el deudor desapoderado pérdida de legitimación procesal y la prohibición de realizar actos de administración y disposición; ello no implica abandono de los bienes, pues el proceso se orienta a su conservación para lograr la pronta liquidación y distribución con la "participación" del síndico, respetando el orden de preferencias que la norma específica determina. Debe quedar en claro que la actuación del funcionario queda subordinada a tales finalidades, y así lo expresa el art. 109 LCQ.

A su vez, si durante la quiebra se diera la situación prevista por el art. 104 LCQ (desempeño por parte del fallido persona física de empleo, profesión u oficio) la misma y sus consecuencias resultan absolutamente ajenas a la actuación del síndico concursal y no le acarrearán responsabilidad con relación a las deudas contraídas por el deudor mientras no está rehabilitado y se tramita paralelamente su quiebra. Esas deudas pueden dar lugar a un nuevo concurso; ergo, es indiferente al proceso universal en el que se lo inhabilita y al funcionario implicado.

Es muy importante precisar la naturaleza de la función de administración (y, en su caso, disposición) que debe ejercer el síndico, para derivar entonces su responsabilidad. El síndico no es mandatario del deudor —que sigue siendo el titular dominial de los bienes que integran el patrimonio sometido al proceso concursal— ni su apoderado, representante o continuador natural. Si representa algo, justamente es el interés de la masa, para eso lo pone la ley, y es por ello que la administración que hace de los bienes del deudor es originaria y para fines ejecutivos; luego, de naturaleza muy diferente a la que tiene el deudor *in bonis* y a la regulada en forma genérica para los representantes sindicados como responsables —por deuda ajena— según el sistema de la LPT.

Entonces, la responsabilidad que el síndico concursal tenga no estará dada por la ley tributaria, salvo que medie culpa propia, sino por la ley de creación de su función, ya que él responde al juez del concurso, a quien la ley le ha otorgado la dirección y control de este juicio universal⁵⁷. Debe recordarse que la naturaleza de las leyes tributarias vinculadas a la función sindical son de carácter formal, quedando subordinadas en la pirámide jurídica a la LCQ.

Como consecuencia de ello, la satisfacción cabal de lo establecido por la LCQ exime al funcionario de responsabilidad patrimonial, pues toda situación posible con créditos de orden fiscal está contemplada por dicha norma y no hay posibilidad de lagunas, incluso cuando se trate de la cancelación de tributos devengados con posterioridad a la sentencia de quiebra, en tanto lo norma el art. 240 LCQ y la situación se halla específicamente regulada sin posibilidad de discrecionalidad de parte del órgano sindical. En el mismo sentido se ha expedido la profesión.⁵⁸

Corolario

El cumplimiento diligente de la manda establecida en la LCQ le asegura al síndico indemnidad frente al fisco.

Continuación de la actividad empresarial

Está claro que la continuación o no de la actividad empresarial crea diferentes cuadros de situación con distintos niveles de exigencia y responsabilidad para el síndico. Independientemente de la cuestión de créditos a verificar, paralelamente debe existir un riguroso estudio de factibilidad que permita sugerir la conveniencia o no de la continuación

⁵⁷ Cfr. Gutman Raúl (2) p. 704 y sgtes.

⁵⁸ "Los profesionales que cumplan con sus obligaciones conforme con los principios y normas que regulan la actividad específica, no deben ser susceptibles de responsabilidad solidaria con los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria", X Jornadas Tributarias Mar del Plata 1980, cita de Melzi (2), pág. 27

Es el caso de continuación empresaria el que crea la idea generalizada en la doctrina de aplicación de responsabilidad subsidiaria y solidaria para el síndico concursal en el marco de la LPT. Dice Melzi que es una situación diametralmente diferente a todas las planteadas con anterioridad porque *“es el funcionario concursal quien en principio por propia voluntad decide continuar con la explotación”*.

Claro que para poder aplicar la responsabilidad que pesa sobre el síndico se requiere que:

- i) el deudor del tributo haya sido intimado previamente, y
- ii) la deuda sea exigible porque está firme, pues es improcedente requerir al responsable solidario el pago mientras se discuta, pues la *“ley dispone llegar al solidario después de que haya resultado infructuoso el reclamo al deudor principal, marcando para ello un orden secuencial a cumplir ... no obsta que pueda llevar adelante la determinación de oficio al deudor y al o a los solidarios al mismo tiempo ... pero, por el principio de legalidad, no podrá exigir el pago del tributo a estos últimos mientras no lo haya hecho antes al principal y esa deuda se encuentre firme e impaga”*⁵⁹

Ahora bien, lo indicado supra remite al art. 8 LPT, y dado las consecuencias que conlleva la sentencia de quiebra (fallido desplazado de la administración), hay que determinar quién es el “responsable” que cita el art. 8 inc. b LPT o “el deudor que no cumple la intimación administrativa” del art. 8 inc. a LPT. ¿Puede el quebrado ser sujeto pasivo fiscal de los tributos y aportes a la seguridad social que eventualmente se devenguen por la continuación temporaria de la actividad (de su empresa o alguno de sus establecimientos), decisión respecto de la cual resulta absolutamente ajeno?

Sabemos que es el síndico quien sugiere la conveniencia de mantener la “empresa en marcha”, y la convalida el director del proceso siempre que “de la interrupción pudiera resultar con evidencia un daño grave al interés de los acreedores”, según art. 189 LCQ, que se compatibiliza con el art. 191 LCQ cuando indica que “la autorización para continuar ... será dada por el juez sólo en caso de que de su interrupción pudiera emanar una grave disminución del valor de realización o se interrumpiera un ciclo de producción que puede concluirse”. Entonces, si es en beneficio de los acreedores, uno de los cuales puede ser AFIP, ¿cabe considerar al deudor fallido en el papel de “contribuyente” de los tributos que se devenguen con motivo de la continuidad de la actividad?

Por otro costado, si el art. 190 LCQ estipula que “en la continuidad de la empresa se tomará en consideración el pedido formal de los trabajadores en relación de dependencia que representen las dos terceras partes del personal en actividad o de los acreedores laborales quienes deberán actuar en el periodo de continuidad bajo la forma de una cooperativa de trabajo”. ¿Ergo, dadas ciertas circunstancias, lo que sugiere esta disposición es que el “destinatario legal tributario” deja de ser el fallido y pone en cabeza de la eventual cooperativa la “personalidad tributaria” de la carga fiscal asociada al periodo de continuación?

En principio, intentando hallar la previsión legal que se corresponde con la situación del patrimonio en falencia⁶⁰, puede intentarse encuadrarlo en el art. 5 inc. c LPT:

...Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior⁶¹, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.

Entonces, hay un patrimonio –sin personería– que sigue “realizando” hechos imponibles por decisión ajena a su titular, y se requiere identificar el “responsable por deuda propia”⁶² para poder conocer los “responsables por deuda ajena” asociados. Recorriendo el art. 5 LPT, puede

⁵⁹ Melzi (2), pág. 29

⁶⁰ Cuyo titular se halla en cesación de pagos y desapoderado, lo que “impide que ejercite los derechos de disposición y administración” (art. 107 LCQ) y tales funciones pasan, en el marco y con las restricciones de la LCQ, al síndico.

⁶¹ El inciso previo refiere a los sujetos de derecho.

⁶² La relación jurídica tributaria se traba entre personas. “El fisco se relaciona con una persona y jamás con una cosa” Villegas, pág. 321

afirmarse definitivamente que queda fuera el supuesto del inc. d (sucesiones indivisas); y que encuadraría en inc. a (físicas) o inc. b (jurídicas) según sea la personería del fallido, pero el razonamiento vale mientras está *in bonis*, pues, por causa del desapoderamiento, ni el deudor persona de existencia visible a título personal ni los representantes legales de la persona de existencia ideal continúan en la administración. La situación implica que razonablemente el fallido (persona física o jurídica) pueda requerir exoneración respecto de los tributos y cargas sociales devengados como consecuencia de la continuidad empresaria, pues no decide la misma; hasta debe soportarla, incluso a pesar suyo, sin que sea oída su opinión.

Tienta atribuir la calidad de sujeto al síndico, pero no responde al supuesto legal del art. 5 LPT: "Están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria: los que sean contribuyentes según las leyes respectivas; sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil...". Está claro que el síndico no es "representante legal" del fallido⁶³.

Siguiendo con el razonamiento, si el síndico no es "responsable por deuda propia", pero la doctrina acepta y la ley prevé su responsabilidad subsidiaria y solidaria, ubicándolo en el rol de "responsable por deuda ajena", ya hemos dicho que debe haber una intimación previa al deudor del tributo, respetando el orden secuencial. Ergo, ¿a quién intima la AFIP en el carácter de "deudor del tributo" antes de dirigir su acción en contra del síndico?

Los inc. a y b del art. 8 LPT requieren necesariamente un "deudor" principal junto al responsable "subsidiario solidario". Renace, entonces, con más fuerza la hipótesis del art. 6 (cuyo inc. c contempla expresamente a los síndicos) pues norma que "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 que especialmente se fijen para tales responsables" Pero sucede, nuevamente, que al momento de intimar al "responsable por deuda propia", nos hallaremos con un vacío, pues el fallido podrá legítimamente negar la calidad de destinatario legal tributario⁶⁴, pues mal se le puede atribuir capacidad contributiva⁶⁵.

⁶³ Las funciones del síndico en la quiebra, como reverso del desapoderamiento del deudor, se encuentran legalmente limitadas, y los actos tienden a la conservación de los bienes y su pronta realización (tanto es así que la continuidad empresaria se permite exclusivamente sólo si permite la mejor realización de los bienes) "estas atribuciones no son derivadas de las del deudor como si aquél fuera natural representante o continuador en la administración ... la administración del síndico es para fines ejecutivos, muy distinta a la regulada en forma genérica para los representantes estatuidos como responsables por deuda ajena en la ley 11683" Melzi (2), pág. 26

⁶⁴ "La creación normativa de un tributo implica como primer paso la descripción de una circunstancia hipotética (hecho imponible) que el legislador espera se produzca respecto de una persona, en un momento preciso y en un lugar preestablecido ... Acaecido el hecho imponible, la consecuencia potencial es que una persona deba pagar el tributo al fisco. Ese hecho imponible no puede ser arbitrariamente elegido, sino que debe exteriorizar capacidad contributiva de un individuo. Ese individuo es quien debe recibir por vía legal el detrimento pecuniario que significa el tributo. Lo llamamos "destinatario legal tributario", porque a él está dirigida la carga patrimonial de aquel tributo cuyo hecho imponible tuvo en cuenta su capacidad contributiva" Villegas, pág. 319.

⁶⁵ En ese sentido, el análisis de Melzi (2) (cfr. pág. 29-30) que titula "La imputabilidad del cumplimiento", que parte por identificar a la compleja cuestión de la cesación de pagos como el elemento distintivo y definitorio del proceso de quiebra, estado *per se* suficiente para que el responsable no resulte imputable del incumplimiento y que coloca en imposibilidad de cumplir al responsable por deuda ajena; si se acepta para excusar a los representantes volitivos del ente (contemporáneos con la génesis del estado de insolvencia), con más razón para el síndico, que aparece recién con la apertura del proceso y por imposición legal. Dentro de este esquema cabe evaluar la continuación empresaria que se justifica exclusivamente en la defensa del crédito de los acreedores, incluyendo al fisco, y quita fundamento, entonces, a la pretendida atribución de responsabilidad.

Debe quedar claro que, de darse los elementos para que exista responsabilidad y de ser imputable al funcionario concursal⁶⁶, podrá atribuírsele el incumplimiento haciendo nacer la responsabilidad patrimonial del art. 8 LPT, pero no obstante configurarse el supuesto para habilitar el nacimiento de responsabilidad sindical subsidiaria y solidaria en el marco del ejercicio de la función de administración, hay imposibilidad fáctica (o posibilidad muy remota, puede concederse) de poner en marcha el procedimiento tal como lo requiere la legislación vigente, pues la intimación de la deuda (una vez firme) se hace previamente al sujeto pasivo.

Suma al análisis presente la opinión de Maffia, traída a colación por Melzi, cuando indica "*éstas no son deudas del fallido ... sino de una categoría distinta en la que el obligado no es ya el quebrado, sino esa comunidad incidental y transitoria, que es la masa de acreedores concurrentes*". Se hace indispensable una adecuación de los textos legales que pongan claridad y precisión sobre aspectos tan sensibles de la intersección concursal-tributaria.

Corolario

No obstante configurarse en el supuesto de continuidad empresaria los presupuestos habilitantes para el nacimiento de la responsabilidad personal y solidaria que surge de los artículos 6, 7 y 8 de la LPT en cabeza del síndico concursal, se dificulta fácticamente su puesta en acto.

Resolución General 745

En cuanto a la RG 745, que reglamenta en parte el art. 8 inc. b LPT (mal, porque lo modifica en su texto y altera la prelación normativa constitucional), el síndico satisface su carga conformando el formulario de DDJJ 735 (art. 1), incluso si lo hace después del término que impone la RG pero dentro de los plazos legales que establece la LPT. Admitido esto, si omitiera la manda del art. 1 -lo que el autor no sugiere- podrá argumentar la inconstitucionalidad del mismo con el ánimo de evitar la sanción prevista en el art. 5 de la misma⁶⁷.

Esta norma impone una ampliación de obligaciones, no contempladas siquiera por la LPT, penando su incumplimiento con sanciones entre la que incluye la extensión de responsabilidad patrimonial. Tal situación implica una violación del principio de legalidad, estableciendo un "suplemento tributario" sin norma previa que la fundamente, por ello, la no presentación del formulario de declaración jurada F. 735 no puede ser pasible de reproche penal toda vez que la norma punitiva que el fisco dice reglamentar con el dictado de la res. gral. 745/99 (el art. 8 de la ley 11683) tan sólo obliga al funcionario concursal a solicitar al fisco con una antelación no menor de 15 días a la fecha fijada de vencimiento de la insinuación de los créditos, las constancias de los presuntos créditos.

En todo caso, la omisión del síndico no excusa la negligencia del fisco en solicitar la verificación. Es decir, volviendo sobre lo ya dicho supra al tratar la solicitud de verificación, nunca puede imputarse al funcionario del concurso (presente o no el formulario) la ausencia de insinuación al proceso por parte del acreedor.

Por otro costado, ya se ha aclarado que no le alcanza el art. 4 de la RG, pues la publicación de edictos judiciales en el concurso preventivo es tarea del concursado y en la quiebra, del secretario del juzgado.

Corolario

La responsabilidad del síndico se vincula a la presentación del form. 735,

⁶⁶ Continuidad de explotación susceptible de hacer nacer el hecho imponible, capacidad contributiva susceptible de ser alcanzada por cada tributo en particular e incumplimiento de las mismas a título de dolo o culpa.

⁶⁷ El argumento es válido siempre que se haya cumplido estrictamente con el art. 8 inc. b LPT.

Resolución General 970

Dispone el régimen de facilidades de pago vigente para contribuyentes y responsables concursados y fallidos, reglamentando los dos últimos párrafos del art. 32 LPT, estableciendo los plazos y condiciones para créditos privilegiados a favor del fisco originados con anterioridad al concurso⁶⁸ o la quiebra y los quirografarios en el marco de un preventivo.

El art. 2 RG establece taxativamente los créditos –cualquiera sea el proceso, falencial o preventivo- factibles de ser incluidos, y detalla:

a) verificados, b) declarados admisibles o en trámite de revisión, c) en trámite de incidente de verificación, d) no insinuados, lo que incluye: 1. deudas resultantes de DDJJ no presentadas, 2. deudas que denuncie el contribuyente, 3. deudas resultantes de determinaciones de oficio en trámite, 4. obligaciones en curso de discusión administrativa, contencioso-administrativa o judicial, 5. saldos deudores provenientes de planes de facilidades de pago caducos⁶⁹, 6. intereses resarcitorios, punitivos, actualizaciones y multas.

En cuanto interesa a la eventual responsabilidad del síndico, el último párrafo del citado art. 2 RG dice: “en los casos citados en el presente inciso⁷⁰ deberá previamente solicitarse la verificación del crédito, quedando a cargo del deudor las costas que eventualmente pudieran corresponder”. La cuestión se torna delicada, porque el funcionario debe obrar de la misma manera que lo hace con todos los otros créditos, respetando las pautas de auditoría que le imponen las normas profesionales y en el contexto de la LCQ, y no siempre arribará al resultado que de antemano impone la AFIP mediante la RG; independientemente de la voluntad del deudor de aceptar las condiciones para acceder al plan de facilidades de pago, pues no se aceptan planes por deuda parcial, sino que debe incluirse la totalidad de la misma, incorporando la que se halla en cualquiera de las situaciones previstas en los seis puntos que abarca el inciso d del art. 2 indicado y renunciando a todo reclamo vinculado a ellas.

Por otro costado, según el art. 12 RG 970 existe la posibilidad de que la AFIP, para aceptar la solicitud del deudor fallido, exija información adicional a la que surge de los informes obligatorios previstos por las disposiciones concursales, y que encargue su elaboración al síndico concursal. Si así fuera, nuevamente el marco de referencia del funcionario es el conjunto de normas que rigen la profesión contable, tratándose de otro “informe especial” en la clasificación que efectúa al respecto la RT 7.

Corolario

Si bien la RG 970 prevé la actuación del deudor, la responsabilidad del síndico se vincula a verificación de créditos discutibles e informes adicionales que pueda requerir la AFIP.

Verificación de créditos fiscales

En principio, y partiendo de las funciones que tiene el síndico asignadas y lo prescripto por el art. 252 LCQ, debe ratificarse que aquellas tareas que deben ser satisfechas por el deudor o los acreedores, no crean responsabilidad al funcionario. Vale la aclaración porque existen actividades que pueden, a priori, aparecer como duplicadas (especialmente para deudor y síndico durante la tramitación del concurso preventivo) cuando, en realidad, existe una clara delimitación.

⁶⁸ Corrige el texto legal, en tanto reconoce acertadamente que los créditos a considerar son los “devengados con anterioridad a la fecha de presentación en concurso preventivo” mientras el art. 32 LPT en la parte pertinente reza “tributos y sus actualizaciones a cargo de aquélla, originadas con anterioridad al auto de iniciación del concurso preventivo”.

⁶⁹ Si bien la redacción no es unívoca, pareciera que la AFIP acepta que ante el plan caduco le queda como crédito los saldos deudores según las pautas del mismo, sin que renazca el crédito original.

⁷⁰ Se refiere al inciso d que contempla de manera genérica los créditos fiscales no insinuados.

Como fuera señalado supra, la sindicatura puede actuar como agente del fisco, pero ello "... no exime a esa repartición, que cuenta con una división y oficina jurídica completa, de la obligación de cumplir con lo dispuesto por el art. 32"⁷¹. Es decir, la AFIP no está exceptuada del fuero de atracción^{72, 73}. De lo contrario, dado su carácter de acreedor tardío, se hace pasible de imposición de costas. Entonces, deseamos dejar aclarado que el fisco debe cumplir con las mismas etapas y cargas procesales que le son requeridas al resto de los acreedores, y en su posición de acreedor del concurso no puede ser suplido por el síndico.

Ahora bien, la CSJ rechaza el fuero de atracción concursal en materia de deudas impositivas; luego, si existe determinación de oficio al momento de apertura del concurso o declaración de quiebra, obviar la reconsideración o apelación ante TFN, o, en su caso, el recurso ante Cámara, provoca el consentimiento y firmeza del acto administrativo de la determinación de oficio, lo que permite al acreedor fiscal insinuarse en el proceso de verificación con un título convalidado por el deudor y que no admite modificación en la interpretación de la CSJ.

Por ello, el contribuyente (en caso de concurso preventivo) o el síndico (en situación falencial) deben emplear todos los instrumentos procesales administrativos y judiciales que prevé la LPT para obtener una decisión final, que podrá ser modificada por el juez del universal sólo si hay inconstitucionalidad o violación de alguna garantía constitucional. En este caso, la responsabilidad del síndico es frente a la masa y es derivada exclusivamente del orden concursal.

Por otro costado, cabe destacar que al síndico, satisfaciendo estrictamente las pautas de actuación que surgen de la LPT -incluso RG 745- y la LCQ, jamás le será imputable la eventual prescripción (art. 56 LCQ) abreviada que se aplique a créditos del fisco que tengan causa o título anterior. Por eso, cabe analizar la expresión de Collosa, en tanto afirma. *"Los créditos fiscales tienen también un particular tratamiento sólo en la gestión del síndico del concurso cuando tanto la ley concursal como el régimen del procedimiento tributario le imponen deberes para la gestión necesaria para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados cuyo incumplimiento se sanciona con su responsabilidad personal y solidaria (art. 8 ley 11683 y artículo 275, ley 24522) ... Por esta circunstancia los créditos fiscales preconcursales nunca sufrirán el efecto de verificación tardía si su título de deuda tiene ejecutabilidad a la apertura del concurso porque la actuación del síndico informando sobre esos créditos lo hace parte del concurso y no sólo órgano técnico auxiliar del juez o funcionario del proceso. Y, consecuentemente, si no hay proceso de verificación tardía, tampoco podrá sancionarse con la prescripción abreviada la morosidad en la presentación"*⁷⁴

Con relación a este texto transcrito, cabe recordar que el efecto interruptivo de la prescripción lo logra sólo la "demanda" de verificación y que la actuación del síndico, por apegada que sea a

⁷¹ Grispo, pág. 41.

⁷² "Estas excepciones son expresas, taxativas y de interpretación restringida. Se distinguen dos categorías de exenciones:

a) Por causa o título posterior a la presentación en concurso o declaración de la quiebra: Los titulares de estos créditos no tienen necesidad de someterse al proceso de verificación, si hay fondos disponibles, y previo reconocimiento del Juez, éste debe ordenar su pago cuando sea exigible. Estos acreedores pueden ejercer acciones judiciales individuales contra el deudor y pueden pedirle la quiebra en caso de no ser satisfechas sus pretensiones creditorias.

b) Por causa o título anterior a la presentación en concurso o declaración de la quiebra: dentro de esta categoría encontramos:

b.1) Acreedores habilitados a iniciar o proseguir las acciones individuales:

Juicios de expropiación: esta excepción se funda y justifica en la causa superior de utilidad pública que reviste la expropiación.

Juicios fundados en relaciones de familia.

Juicios laborales por accidentes de trabajo, quedan excluidos del fuero de atracción y deben iniciarse o proseguirse ante los tribunales laborales.

b.2) Acreedores laborales que gozan del derecho de pronto pago: el fundamento del instituto del pronto pago se encuentra vinculado al carácter alimentario que presupone el crédito laboral".

Seminario de Integración y Aplicación. Dr. Mario Wainstein.

⁷³ Con el alcance indicado supra en el capítulo "Fisco Acreedor Concursal"

⁷⁴ Op. cit., pág. 123

las normas aplicables, nunca supe la ausencia de verificación (cfr. supra, en este mismo capítulo). Por eso, no necesariamente el resultado de las distintas situaciones posibles será el que augura el autor citado. A su vez, su postura puede interpretarse como "excesiva" a favor del fisco, en el sentido de comprometer la independencia del síndico al momento de realizar su informe individual. Dicho de otra manera, la función que le defiere la LCQ lo inhabilita a satisfacer aquella que pretende el fisco. Y en cuanto a su responsabilidad, nunca será aplicable lo prescrito por el art. 8 LPT en un concurso preventivo y por deuda fiscal anterior.

Dejando de lado la necesidad de la satisfacción de la tarea con el profesionalismo y la diligencia pertinentes, la responsabilidad que surge con relación a la etapa de verificación está dada por el vínculo inhibitorio que existiere con el deudor (en este caso, sería originaria e impedimento total) o algún acreedor (impedimento posterior y parcial), y el funcionario –que siempre debe actuar con independencia en el marco de la LCQ y RT aplicables- no denuncia la situación, excusándose oportunamente.

Está claro que un comportamiento de estas características crea una imagen negativa que aconseja su remoción para evitar el quiebre de los principios concursales defendidos a rajatabla por la doctrina, la jurisprudencia y el espíritu del instituto que, al menos nominalmente, se reflejan y conservan en la LCQ.

Dado la diversidad de intereses contrapuestos en juego, el respeto de la independencia – también con la connotación que ella implica en el ámbito de las normas profesionales de contabilidad y auditoría- es una necesidad que debe ser satisfecha, lo cual asegura lograr el grado de confiabilidad de la información emanada del síndico con el respaldo de su formación contable, para que la comunidad concursal involucrada la utilice como base para orientar adecuadamente sus decisiones en el contexto de un proceso arreglado a derecho.

Corolario

Dicho de otro modo, con las claras y definitivas consecuencias que la aseveración implica, **la omisión del pedido de verificación en que incurriera el acreedor "fisco" jamás puede ser trasladada o atribuida bajo ningún punto de vista al síndico.**

CONCLUSIÓN

En líneas generales, puede afirmarse que el apego de la gestión sindical a las normas concursales asegura la legalidad de su actuación e inhibe cualquier tipo de extensión de responsabilidad que se intente desde fuera del ámbito de la LCQ, incluso cuando el acreedor es AFIP y la norma aplicable es la LPT.

Establecido ello, es necesario recordar que el fisco es un acreedor más, no hay norma que lo exima de la carga fijada por la norma concursal que le exige verificar y, en su caso, si la satisface extemporáneamente cargará con las costas del incidente de verificación tardía; si no la cumple, jamás será acreedor concursal.

El art. 32 (para concurso, y su equivalente en caso de quiebra) de la LCQ da la pauta, aplicable a la totalidad de los créditos presentados, debiendo el funcionario actuar después que el crédito se le ha insinuado, independientemente de la presentación del formulario que requiere la RG 745 con relación al fisco.

El síndico debe actuar con estricta aplicación de las normas técnicas profesionales específicas que le permitan arribar a un informe irreprochable elaborado con la independencia que exige el respeto de la diversidad de intereses existente entre todos los concurrentes al proceso universal, siempre dentro de los plazos que impone la LCQ.

Aunque es obvio, cabe destacar que nunca se basa en la capacidad contributiva del síndico la responsabilidad tributaria que de él se pretende en un proceso concursal. En consecuencia, la aplicación de la misma requerirá necesariamente de un proceso previo de determinación de deuda, pues para poder aplicar la responsabilidad que pesa sobre el síndico, por la naturaleza de la solidaridad que la misma LPT ha previsto, se requiere que el deudor del tributo haya sido intimado previamente, y la deuda sea exigible porque está firme. Es improcedente requerir al responsable solidario el pago mientras la obligación se discute, dado que la norma dispone llegar al solidario después de que haya resultado infructuoso el reclamo al deudor principal.

No existe responsabilidad de ningún tipo para el síndico tratándose de deudas del concursado con el fisco que sean anteriores al auto de quiebra o apertura de concurso; tratándose de deudas posteriores, si se trata de un concurso preventivo, la genérica y preocupante expresión del art. 8 inc. b LPT queda acotada por el propio ordenamiento tributario, si bien de manera oblicua, por el texto conciso de los arts. 6 y 7.

Es muy importante precisar la naturaleza de la función de administración (y, en su caso, disposición) que debe ejercer el síndico en la quiebra, para derivar entonces su responsabilidad por deudas devengadas después de la sentencia respectiva. El síndico no es mandatario del deudor ni su apoderado, representante o continuador natural. Si representa algo, justamente es el interés de la masa, para eso lo pone la ley, y es por ello que la administración que hace de los bienes del deudor es originaria y para fines ejecutivos; luego, de naturaleza muy diferente a la que tiene el deudor *in bonis* y a la regulada en forma genérica para los representantes sindicados como responsables –por deuda ajena– según el sistema de la LPT.

Es cierto que la quiebra, de la mano del desapoderamiento, demanda mayor protagonismo del síndico, y más aún –desde la perspectiva del Fisco– si se decide la continuación de la explotación de la empresa –o uno de sus establecimientos. Pero tal situación no conmueve los cimientos de la exoneración de responsabilidad del funcionario, entre otros aspectos, por la particular naturaleza de la “administración” que le defiere la LCQ.

Como consecuencia de ello, la satisfacción cabal de lo establecido por la LCQ exime al funcionario de responsabilidad patrimonial, pues toda situación posible con créditos de orden fiscal está contemplada por dicha norma y no hay posibilidad de lagunas, incluso cuando se trate de la cancelación de tributos devengados con posterioridad a la sentencia de quiebra, en tanto lo norma el art. 240 LCQ y la situación se halla específicamente regulada sin posibilidad de discrecionalidad de parte del órgano sindical.

Con relación al tema continuación de la empresa se puede afirmar que el esquema que plantea el plexo legal vigente no abarca el caso en su dimensión tributaria: la LCQ porque la deriva tácitamente a la legislación específica y la LPT por no haber identificado la especificidad de la tarea sindical, cuya exorbitancia respecto del marco normativo existente denota un marcado vacío legal; situación que sugiere una modificación que contemple de manera expresa y unívoca la situación tributaria de la continuidad de la explotación porque la misma no puede resolverse precisamente en el contexto actual.

Concretamente, la LPT no crea –ni puede hacerlo válidamente- actividad o tarea sindical que sea ajena a la que estipula la ley de creación de su función, y sólo se aplicará la ley tributaria en tanto no colisione con la falencial. Si bien el derecho tributario es autónomo, ello no autoriza una inadecuada invasión en el dominio del derecho concursal, el que se impone a las otras ramas por razones de la universalidad, la concursalidad y la paridad con la que deben ser tratados todos los acreedores; debiendo, en consecuencia, integrarse el derecho fiscal mediante la adecuación y subordinación al comercial, dada la prelación constitucional existente.

A su vez, debe tenerse presente que existe otro caso de eventual responsabilidad para el síndico -no tratado en este trabajo por su ajenidad al mismo- no ya como responsable solidario contemplado en el art. 8 incisos a y b; sino en base a la previsión del mismo artículo de la LPT pero en su inciso e, en tanto “tercero” que, aún cuando no tuviera deber tributario a su cargo, facilita por su culpa o dolo la evasión de tributo.



BIBLIOGRAFÍA

Badeni, G. (1994). *Reforma Constitucional e Instituciones Políticas*. Buenos Aires: Ad-Hoc

Bonfanti, M. y Garrone, J. *Concursos y Quiebras*. Abeledo Perrot (versión CD-ROM desarrollada por WO SRL y Glagol Press)

Casadío Martínez, C. A. (2001). *Insinuación al pasivo concursal*. Buenos Aires: Astrea

Celdeiro, E. C. (1994). *Esquemas de Procedimiento Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Nueva Técnica S.R.L.

Collosa, A. y Bologna, C. (2003). *Aspectos Tributarios de los Concursos y Quiebras*. Buenos Aires: Errepar

Condorelli, E. J. C. (2001). *Extensión de la Quiebra – Problemática Concursal*. La Plata: Editorial Platense

Federación Argentina de Consejos profesionales de Ciencias Económicas (2002). *Resoluciones Técnicas emitidas por la FACPCE*. (2ª ed.) Buenos Aires: Buyatti - Librería Editorial

Galíndez, O. A. (1997). *Verificación de Créditos*. Buenos Aires: Astrea

Giuliani Fonrouge, C. M. y Navarrine, S. C. (1995). *Procedimiento Tributario*. (6ª ed.) Buenos Aires: Depalma.

Grispo, J. D. (1999). *Verificación de Créditos – Teoría y Práctica*. Buenos Aires: Ad Hoc.

Gutman, R. (1981). Notas sobre jurisprudencia fiscal. *La Información*, T. XLIV, 265-275. (1)

Gutman, R. (1981). El fisco y el síndico de los concursos. *La Información*, T. XLIV, 705-709. (2)

Iparraguirre, J. M. de y Cicchitti, V. (2000). Límites jurisdiccionales del juez del concurso en la verificación de créditos fiscales. *Periódico Económico Tributario*, Nº 200, 84-86.

Lascano, M. R. (Dir.). (2002). *Impuestos. Doctrinas fundamentales 1942-2002*. (Rec.) Buenos Aires: La Ley.

Melzi, F. I. y Fernández, G. H. (2000). La verificación de créditos fiscales: algunos aspectos controvertidos. *Errepar-DSE*, T. XII, Nº 154, 191-210. (1)

Melzi, F. I. y Fernández, G. H. (2000). El síndico concursal y la responsabilidad solidaria en materia tributaria. *Impuestos, T. LVIII-B*, 10-32. (2)

Miani, G. A. (2002). Las deudas tributarias en los concursos preventivos – la aplicación del fuero de atracción concursal. *Aplicación Tributaria. Técnica Impositiva*, 43-49

Navarrine, S. C. (2000, 26 junio). Limitaciones y defensas ajenas al procedimiento tributario. *La Ley*.

Oliveto, R. H. (2000). Modificación de la ley concursal y de la de procedimiento tributario a través de una resolución general de la AFIP. *Impuestos, T. LVIII-A*, 30-32.

Paoloni, M. A. y Alonso, A. M. (2003). *El Síndico frente a la Resolución 970/01 de la AFIP*. Trabajo de Especialidad no publicado. Universidad Nacional de Río Cuarto, Río Cuarto, Argentina.

Rabinovich de Landau, S. G. (1987). El síndico concursal y los créditos del fisco. *Impuestos, T. XLVI-A*, 1035-1042.

Romano, E. (2002). *Responsabilidad del síndico ante organismos de recaudación*. Notas de cátedra. UNRC, FCE, Río Cuarto.

Villegas, H. B. (2002). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. (8ª ed.) Buenos Aires: Astrea.

Hurtado, E. (2001). *Régimen Concursal (ley 24522)*. Buenos Aires: La Rocca.

Salas y Trigo Represas. (1977). *Código Civil anotado*. Buenos Aires: Depalma

Gómez Leo, O. (Director) (2002). *Derecho Concursal*. Buenos Aires: Rubinzal - Culzoni

Vázquez, G. (2002). *Verificación de Créditos*. (manuscrito no publicado). UBA.FCE

Rouillon, A. (2003). *Régimen de Concursos y Quiebras ley 24522*. Buenos Aires: Astrea

Wainstein, M. y Foiguel López, H. (1989). *La Responsabilidad del Síndico Concursal*. Buenos Aires: Macchi

