

Las Obligaciones del Fisco Nacional Preconcursoales y Su Necesidad de Verificación en el Concurso

Por Horacio F. Alais

Hemos estimado adecuado realizar como homenaje al Profesor Doctor Osvaldo R. Gómez Leo, el análisis de un tema que tiene vinculación con el Derecho Concursal, el Aduanero, y el Tributario.

Anticipamos que la elección tiene interpretaciones doctrinarias encontradas y desde luego tal característica se ve reflejada en diversos pronunciamientos jurisprudenciales.

I. Descripción del Problema [\[arriba\]](#)

Con respecto a las obligaciones del Fisco nacional (AFIP-DGI, AFIP-DGA) ante el proceso concursal nos preguntamos, ¿cuál es el tratamiento legal adecuado que deben asumir, sobre todo cuando no existe una determinación de deuda líquida y exigible?

El interrogante que se plantea y se pretende desarrollar, abre otros más, como por ejemplo, ¿tienen preeminencia las Leyes N° 11.683 y 22.415 sobre la Ley de Concursos y Quiebras 24.522?

II. Análisis Normativo [\[arriba\]](#)

La Ley N° 24.522 establece el régimen por el cual han de tramitar los concursos preventivos y las quiebras.

Este régimen legal se constituye en la evolución normativa de la Ley N° 19.551 que, si bien constituyó en su momento un sistema moderno conforme a las ideas y situación económica propias de una época, que también había sido la evolución de un régimen concursal anterior que evidenció falencias bien marcadas, a lo largo del tiempo comenzaron a percibirse ciertas carencias ante las nuevas alternativas que la actividad mercantil comenzaba a ofrecer.

El derecho muestra aquí una de sus facetas más características cual es la necesidad de adaptación a aquellas cuestiones de política económica y social, propias de la evolución de las conductas humanas.

En este contexto es que se ha señalado que el derecho concursal vigente no satisface las exigencias de nuestro tiempo, ya que no se lo considera un derecho viejo sino envejecido, no estando, en consecuencia, al servicio de la justicia. Conforme a estas premisas, es que se entendió que la nueva ley busca permitir un verdadero salvataje a las empresas en crisis, tratando de que se concilien los intereses de los acreedores y los intereses generales y sociales de la economía nacional[1].

Se ha señalado igualmente que al no estar brindando el derecho concursal una respuesta adecuada a los fines que persigue –a pesar de los esfuerzos de legisladores, doctrinarios, jueces y demás funcionarios–, se debía buscar la forma en que los procesos concursales tramiten sin irregularidades, compadeciéndose con los principios legales tutelando los bienes jurídicos respectivos[2].

En esta circunstancia se advierte que en estos procesos de falencia económica, la presencia del Fisco nacional, representado a través de la AFIP-DGI y AFIP-DGA, tienen un protagonismo notable, sin dejar de señalar a otros organismos de recaudación del Estado nacional, provincial o municipal.

Es cierto que aquí se hace necesario analizar las normas que están en juego y que han de tener trascendencia en la búsqueda de la solución al tema que se plantea, a saber: los arts. 21, 32, 126 y 200 de la Ley de Concursos y Quiebras, y su relación con las normas plasmadas en las Leyes N° 11.683 y 22.415.

A ello debemos incluir los arts. 239 a 250 de la Ley N° 24.522 relativos a los privilegios que tienen los créditos, entre los que se destacan los correspondientes a impuestos y tasas[3].

III. El Caso que se Presenta [\[arriba\]](#)

Suele ser bastante común que la fiscalización y posterior determinación de tributos y multas, tanto del régimen nacional como aduanero, sean procesos largos donde se obtiene muchas veces su resolución recién sobre el límite legal de la prescripción de la acción del Fisco para imponer multas o para exigir el pago de tributos.

Es en este contexto que los contribuyentes, que por diversos motivos presentan formalmente ante los juzgados comerciales competentes el pedido de concurso preventivo, se encuentran en ese momento involucrados en determinaciones de tributos y de multas en trámite, y en otros casos, sin que a la fecha de presentación se hubieran iniciado las actuaciones administrativas tendientes a ese fin.

El art. 15 de la Ley N° 24.522 se encarga de establecer los efectos que tiene la apertura del concurso al establecer que el concursado conserva la administración de su patrimonio bajo la vigilancia del síndico, delimitando los actos prohibidos y los que estarán sujetos a autorización.

También mediante lo establecido por el art. 19 se produce la suspensión de los intereses que se devenguen por todo crédito de causa o título anterior a ella que no esté garantizado con prenda o hipoteca.

Por su parte, el art. 21 de la Ley N° 24.522, señala que la apertura del concurso preventivo produce la radicación ante el juez del concurso de todos los juicios de carácter patrimonial contra el concursado.

Finalmente, el art. 32 de la Ley N° 24.522, establece la obligación de verificar todos los créditos por causa o título anterior a la presentación. Esta labor la deben realizar los acreedores y sus garantes, para lo cual deberán informar al síndico por escrito el monto, causa y privilegios con que cuenta, produciendo esta presentación los efectos de la demanda judicial, interrumpiendo la prescripción e impidiendo la caducidad del derecho y de la instancia.

¿Cómo interactúan estas normas respecto de los regímenes establecidos en las Leyes N° 11.683 y 22.415?

Es claro que cada vez que un contribuyente se presenta en concurso preventivo o bien le es decretada la quiebra, tal evento debe ser notificado a la AFIP-DGI, AFIP-DGA entre otros organismos del Estado nacional, a fin de que ello permita establecer las acreencias que tienen respecto del concursado/quebrado, basado en el régimen establecido en los arts. 26 a 29 de la Ley N° 24.522[4].

Sucede frecuentemente que, con anterioridad a la fecha de presentación del concurso, tanto en materia tributaria como aduanera, el concursado ha cometido objetivamente infracciones administrativas de naturaleza penal, o bien ha generado hechos imponible que han de ser objeto de determinación y constatación, o bien que aún ello no haya sido advertido por los organismos de recaudación y control.

De manera que aquí se nos presentan dos interrogantes: ¿podemos considerar estas circunstancias como comprendidas dentro del concepto del art. 32 de la Ley N° 24.522?, y respecto de las actuaciones ya abiertas y en trámite, tanto en sede administrativa (AFIP-DGI, AFIP-DGA, Tribunal Fiscal de la Nación) como en sede judicial, ¿tienen que ser remitidas al juez del concurso conforme al fuero de atracción establecido en el art. 21 de la Ley N° 24.522?

La Corte Sup. ha considerado que la especialidad de la ley tributaria excluye otras normas, por lo que expresó que respecto de la determinación tributaria, la ley ha previsto de manera específica un procedimiento y un órgano de decisión y la posibilidad de apelar ante los tribunales federales[5], concluyendo además, que la ley concursal sólo debe ser entendida con el alcance de impedir que se realicen procesos de ejecución fuera del concurso, pero no el de vedar al organismo competente la determinación de las obligaciones tributarias anteriores a la fecha de iniciación de aquél, ni la de sanciones pecuniarias que se vinculen a ellas excluyéndose de esta manera la competencia del juez del concurso en la determinación tributaria[6].

Por su parte, más recientemente la Corte ha señalado sobre esta misma cuestión, siguiendo los dictámenes del Procurador General de la Nación, que si bien es cierto que el legislador ha establecido en la Ley N° 11.683 un trámite específico y los órganos competentes para entender en el procedimiento tributario en sus diversas fases, también lo es que en la ley de concursos, ante una situación excepcional, cual es el estado de cesación de pagos de una persona física o jurídica que recurre o es llevada a un juicio de carácter colectivo donde se halla involucrada la totalidad del pasivo y del activo del deudor, establece procedimientos específicos y obligatorios para la totalidad de los acreedores, sin distinción de la naturaleza del crédito, salvo las limitadas excepciones allí previstas. Destaca que el mentado procedimiento consiste en la obligación del acreedor de verificar la pretensión crediticia en un trámite de naturaleza ordinaria y plena que hace cosa juzgada formal y material, donde intervienen no sólo el pretensor y el deudor, sino la sindicatura y los demás acreedores, quienes también pueden impugnar la pretensión en cuanto a su entidad y privilegio y hacerse parte del proceso, por lo que en atención a principios superiores que preservan la seguridad jurídica e igualdad de trato, como es el de desplazar la competencia judicial original o exclusiva otorgada a determinados tribunales en otras normas legislativas, concluye que estas actuaciones se encuentran alcanzadas por el art. 21 de la Ley N° 24.522, debiendo incorporarse al procedimiento de verificación ya iniciado por la DGI, para lo cual el Tribunal Fiscal de la Nación deberá remitir las actuaciones una vez cumplido el procedimiento administrativo destinado a la revisión del crédito[7].

No obstante, unos meses después la propia Corte Suprema, siguiendo nuevamente al Procurador General de la Nación, señaló que si el recurso de apelación tiene radicación ante su tribunal natural es allí donde debe quedar la causa debiendo, en caso de su confirmación, ser remitida al juzgado del concurso para su ulterior trámite[8].

Conforme con lo hasta aquí expuesto, con referencia al primer interrogante planteado, vemos que el administrado no está impedido de ejercer su derecho de defensa ante los jueces que ordinariamente actuarán de acuerdo con la competencia reconocida en las leyes especiales (11.683 y 22.415) pudiendo éstos revisar lo realizado por la Administración Pública.

Es por ello que la mera circunstancia de que la causa o título fuera anterior a la presentación del concurso, sin perjuicio que desobliga al Fisco nacional a verificar estas potenciales o determinadas acreencias, corresponde adoptar el procedimiento regular que tales circunstancias tienen previstas (impugnaciones, contestaciones de vistas en los procedimientos para las infracciones, etc.). Pero tal situación no exime al Fisco de la obligación de dar cumplimiento con el art. 32 de la Ley N° 24.522, es decir, de verificar su acreencia en tiempo oportuno o por medio del procedimiento de la verificación tardía, ya que no surge del texto normativo que exista diferencia o distinción entre acreedores, salvo el privilegio que a cada uno le corresponda por mandato de la ley.

Por tal motivo y sin perjuicio de que con anterioridad a la presentación del concurso se admita que la determinación de tributos o multas derivadas de las Leyes N° 11.683 y 22.415 mantengan su ámbito de competencia en orden a su determinación y posterior revisión, ello no permite concluir que el Fisco se encuentra liberado de verificar la eventual acreencia[9].

Otra conclusión que se desprende y que debe quedar clara es que la procedencia por parte del Tribunal competente del reclamo del Fisco, no podrá ser revisada en la ulterior instancia de verificación del crédito[10].

También estamos de acuerdo, conforme a esta circunstancia y particularidad, con que el Fisco no puede, respecto de la sentencia firme que obtenga una vez concluido el proceso administrativo y judicial de determinación del tributo o la multa, ejecutar la sentencia o iniciar los actos preventivos tendientes a tal fin –por ejemplo, suspensión del Registro de Importadores y Exportadores de la AFIP-DGA–, pues lo contrario implicaría reconocerle una circunstancia que no está admitida por la Ley de Concursos, generando una situación anómala que puede poner en serio compromiso el cumplimiento del acuerdo homologado judicialmente, lo que provocaría distraer fondos destinados a los acreedores verificados o, en el peor de los casos, un incumplimiento total por no poder cubrir la deuda del Fisco, que generaría la quiebra.

Conforme a lo dicho, se nos presenta otro interrogante, y que según anticipamos es el más controvertido: ¿cómo actúa la prescripción de las obligaciones tributarias en el proceso concursal, sobre todo a la luz de lo establecido en el art. 56 de la Ley N° 24.522?

La ley concursal establece que el pedido de verificación produce los efectos de una demanda judicial y, en su mérito, interrumpe la prescripción e impide la caducidad del derecho y de la instancia. Por ende, para evitar el riesgo de que la prescripción se opere en el transcurso del proceso verificadorio, el titular de la pretendida acreencia debe deducir la demanda tradicional de insinuación para interrumpir su curso (conf. art. 32, párr. 2º)[11].

En esta línea se ha señalado que no resulta posible admitir la preeminencia de las normas contenidas en la Ley N° 11.683 respecto del art. 56, párrafo 6º de la Ley N° 24.522, toda vez que tal preeminencia no se sostiene en disposición alguna que así lo estipule, siendo que, por el contrario, aquella última norma establece –sin efectuar distinciones– que transcurrido el plazo de dos años “(...) prescriben las acciones del acreedor, tanto respecto de los otros acreedores como del concursado, o terceros vinculados, salvo que el plazo de prescripción sea menor”. La existencia de una norma específica y posterior –llamada a regular la situación particular sin distinciones– desplaza el régimen genérico de prescripción de las acciones y poderes fiscales establecidos en la Ley N° 11.683, y también en el Código Aduanero[12].

Por su parte, desde siempre pacífica jurisprudencia de la Cámara Nacional Comercial de la ciudad de Buenos Aires, ha establecido que en virtud de lo dispuesto por el art.

32 de la Ley de Concursos y Quiebras es obligación del Fisco nacional someterse al proceso verificadorio en los términos que prevé aquella norma con todas las consecuencias que su falta de cumplimiento provoca[13].

No obstante lo expuesto, reciente jurisprudencia y alguna posición doctrinaria sustentan la idea de que la obligación tributaria tiene su propio régimen de prescripción, siendo el plazo de cinco años a favor del Fisco una disposición de orden público que responde a la distinta naturaleza de la deuda frente a las deudas del concursado que son regladas por el derecho privado y que cuando el crédito fiscal recién es ejecutable después del proceso de verificación de los créditos, no puede declarárselos extinguidos por el régimen de prescripción abreviado del art. 56 de la Ley N° 24.522 porque la misma finalidad de esa norma lo impide y porque está vigente la prescripción propia de la Ley N° 11.683 por encima de la ley de concurso[14].

Creemos que existe cierta tendencia a justificar la morosa actividad que en estos temas suele manifestar el propio Fisco nacional, sea a la hora de establecer tributos o de determinar multas, sobre todo cuando éstas tienen causa anterior a la presentación del concurso.

En este sentido ha sido la propia Corte quien ha señalado que todo concurso preventivo es un proceso de naturaleza especial y publicística, tendiente a posibilitar al deudor la formalización de un arreglo judicial con sus acreedores, y su naturaleza jurídica no es otra que un medio de tutela jurisdiccional de los derechos de quien resulte ser su merecedor con el propósito de lograr la preservación de la continuidad de la empresa y la protección de los intereses del deudor y de los acreedores en un pie de igualdad, con la mira puesta en el interés público[15].

Y los argumentos que se utilizan no dejan de ser meras opiniones que pretenden justificarse en la supuesta desigualdad que existe entre los créditos del Fisco y los de los particulares.

Debemos señalar que no existen diferencias ontológicas entre un crédito del Fisco y de un particular. De hecho, la Ley de Concursos y Quiebras no efectúa ninguna distinción, ya que lo contrario implicaría establecer un procedimiento especial por sobre el privilegio que la ley le reconoce respecto de los créditos del Fisco nacional.

De tal manera, se torna imprescindible efectuar algunas aclaraciones sobre este tema que a nuestro modo de ver se origina en el conflicto aparente entre dos regímenes de prescripción y cuál de ellos ha de tener preeminencia dentro de un proceso concursal.

La prescripción de las acciones tiene su sustento en el hecho de que la ley protege derechos, pero no ampara la desidia, la negligencia o el abandono. De modo que los derechos no pueden mantenerse vigentes en forma indefinida en el tiempo, no obstante el desinterés del titular, porque ello contraría el orden y la seguridad. Es por ello que transcurridos ciertos plazos legales, mediando petición de parte en la faz privada, y de pleno derecho en la esfera pública, la ley declara la prescripción de los derechos no ejercidos y de las acciones que se dejaron de ejercer[16].

En materia tributaria tiene relevancia la prescripción liberatoria tal como está regulada en el art. 3949 del Cód. Civ., siendo requisito para la liberación del deudor el transcurso del tiempo indicado en la ley, el silencio o la inacción del titular del derecho. Pero resulta que la prescripción no produce la extinción de la obligación sino de la acción para exigir su cumplimiento, de manera que al perder su exigibilidad la obligación deviene natural conforme al art. 515, inc. 2° del Cód. Civ.[17].

No cabe duda de que tanto las obligaciones tributarias contenidas en la Ley N° 11.683 y en el Código Aduanero, como las infracciones, tienen específicos plazos de prescripción

a través de los cuales el Fisco nacional tiene que ejercer su acción en orden a determinar si existe una deuda tributaria o una infracción.

Ambos digestos normativos actúan con un régimen idéntico en orden a considerar que el plazo corre a partir del 1 de enero del año siguiente en que se generó el hecho imponible descrito en cada tributo en particular, o que se cometió la infracción[18].

Asimismo tienen causales propias de interrupción y de suspensión de la prescripción.

Por su parte, el art. 56 de la Ley N° 24.522 establece que el acuerdo homologado produce efectos respecto de todos los acreedores quirografarios cuyos créditos se hayan originado por causa anterior a la presentación, aunque no hayan participado en el procedimiento. También produce iguales efectos respecto de los acreedores privilegiados verificados en la medida en que hayan renunciado al privilegio. Destaca también que los efectos del acuerdo homologado se aplica aun a los acreedores que no hubieran solicitado verificación una vez que hayan sido verificados o declarados admisibles. El pedido de verificación tardía debe deducirse por incidente mientras tramita el concurso o, concluido éste, por la acción individual que corresponde dentro de dos años de la presentación del concurso. Vencido este plazo prescriben las acciones del acreedor, tanto respecto de los otros acreedores como del concursado o terceros vinculados al acuerdo, salvo que el plazo de prescripción sea menor.

Sobre el particular se ha señalado que, conforme al texto legal, la extinción de la acción del acreedor de verificar tardíamente su crédito en el concurso se opera por medio de la prescripción y no de una caducidad, aun cuando se trate de un plazo extintivo breve. Esto significa que el instituto opera exclusivamente por instancia de la parte interesada y de ningún modo de oficio por el Tribunal[19].

Por lo expuesto debemos encontrar la interpretación que más se ajuste a las normas en supuesta pugna, para, de esa forma, dar una solución que resulte coherente en atención al grado de especificidad que las normas en cuestión tienen, y dado el carácter de orden público que también las caracteriza.

Sin duda las normas tributarias y aduaneras tienen en sus respectivos digestos especiales consideraciones en orden a la prescripción, tanto para determinar tributos como multas.

Y si bien el proceso administrativo que se sucede a la determinación de los tributos y las multas tiene específicas normas para revisarlas a través del recurso de apelación, no cabe duda de que, de acuerdo con lo que ha señalado la jurisprudencia, en principio, deben continuar conforme al procedimiento reglado hasta tanto sean ratificadas en sede judicial. Como ya fuera dicho, el concurso no ejerce fuero de atracción sobre estas actuaciones en particular.

De la lectura detenida de la Ley de Concursos y Quiebras no se distingue calidad o eventuales diferencias entre deuda privada o deuda del Fisco. El único criterio claro que se advierte es que se enuncian privilegios que la ley específicamente describe y a los cuales otorga expresos efectos.

De modo que nadie está eximido de verificar su crédito, ni siquiera el Fisco. Tampoco la norma concursal establece diferencia en este sentido.

Por ello consideramos incorrecto sostener que el plazo de prescripción del art. 56 de la Ley N° 24.522 no resulta de aplicación, fundamentando tal postura en que no se puede reclamar en forma coactiva el crédito, dado que éste no es líquido y exigible hasta tanto se resuelva el sumario administrativo que determine la deuda; como tampoco nos parece adecuado sostener que la obligación tributaria al tener un propio régimen de

prescripción se debe a que la deuda del Fisco tenga una naturaleza distinta a las demás deudas del concursado que son regladas por el derecho privado, y que recién el crédito fiscal resultará ejecutable luego del proceso de verificación del crédito, y que por ello no puede declarárselos extinguidos por el régimen de prescripción abreviado del art. 56.

La posición doctrinaria y los fallos que apoyan la postura objeto de crítica no dan la solución al tema y se oponen a lo que en definitiva surge en forma clara del juego de ambas normas.

Algún antecedente jurisprudencial de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal ha señalado que en aquellos supuestos en los que la existencia de la obligación tributaria se halla supeditada a la actividad administrativa se admite la suspensión del plazo previsto en el art. 56 de la Ley N° 24.522, aun cuando esta norma no establece causales, en el entendimiento que esa ley no prescinde totalmente de otros ordenamientos[20]. Reconocemos que ésta constituye una alternativa novedosa pero no podemos dejar de observar que tal posición se asemeja más a la creación de una norma que a su interpretación, materia que se encuentra reservada exclusivamente al Congreso de la Nación.

Lo cierto es que, por un lado, tenemos procesos que se dilatan en el tiempo y que resultan de situaciones que son previas a la presentación al concurso y que no pueden ser verificadas por la dinámica del procedimiento, que van más allá del plazo de la prescripción abreviada que contiene el art. 56 de la Ley N° 24.522; y por el otro, conforme a la interpretación que se sugiere, se desprende que para estos casos, como no se aplica la prescripción abreviada, se podría ejecutar conforme al régimen que genera dicha acreencia contra el concursado, resintiendo de esta manera el régimen de la ley de concursos.

Es decir, que para justificar una situación fáctica no prevista se privilegia en forma dogmática a las normas tributarias y aduaneras por sobre el régimen específico que regula los concursos y quiebras.

Debemos señalar otra cuestión que resulta conceptual, y que consiste en que aun en el caso de aquellos procesos en los que se está revisando la determinación tributaria o la comisión efectiva de alguna infracción, la sentencia nunca es constitutiva de derecho alguno, sino que en todo caso es declarativa[21] de una situación que se ha generado efectivamente en el momento del hecho imponible o comisión de la infracción y que, en consecuencia, es siempre anterior en causa a la presentación del concurso.

Es por ello que no puede admitirse el criterio que la determinación posterior o la sentencia de condena por hechos o causas anteriores a la presentación del concurso, deban ser considerados como post concursales.

El Fisco, que dispone de suficiente información, tiene la posibilidad cierta de establecer las eventuales deudas que tiene el concursado para con él, y en consecuencia de realizar una predeterminación con un grado de certeza en cuanto a su exactitud que se corroborará en forma adecuada con la información que el propio concursado exprese y que certifique el síndico, estando en perfectas condiciones de insinuar con fundamento tal acreencia potencial conforme al procedimiento del art. 32 de la Ley N° 24.522, *ad referendum* de su definitiva aprobación de acuerdo con el régimen procesal específico que cada tributo o multa tenga[22].

Es cierto que los créditos del Fisco tienen particularidades que han sido analizadas, sobre todo, en cuanto a su procedimiento, pero tal circunstancia no puede *per se* justificarse que se encuentran excluidos del régimen de la Ley de Concursos y Quiebras, ya que sostener tal posición, implicaría violentar el principio de igualdad entre los acreedores, a pesar de los privilegios que les correspondan, y tomaría

inaplicable cualquier acuerdo porque quedaría condicionado a situaciones que muchas veces resultan impredecibles en cuanto a su impacto económico.

Se reconoce que existe un conflicto, y que muchas veces, por la morosidad de los actores —las partes, los jueces administrativos, etc.— el crédito del Fisco, que finalmente es reconocido en cuanto a su exigibilidad, no pueda ser verificado porque operó la prescripción abreviada de la Ley N° 24.522.

En todo caso debemos encontrar una interpretación que permita salvaguardar los intereses de todos los sectores involucrados, sin establecer preeminencias legislativas estériles, ya que por lo pronto resulta imposible establecer una escala atendiendo a la especificidad de cada una.

Si no resulta de aplicación el art. 56 de la Ley N° 24.522 a aquellos créditos del Fisco que han quedado reconocidos y firmes una vez operado el plazo de prescripción abreviado, ¿cuál es el procedimiento a darle a estas acreencias?

Estimamos que no existe motivo para considerarlos post concursales ya que la causa que los origina en forma indubitada es anterior al concurso. Como ya fuera expuesto, la sentencia que los reconoce es declarativa y no constitutiva de derechos.

Las leyes en juego no ofrecen una solución adecuada, dado que, o bien se resuelve la cuestión antes de que opere el plazo para efectuar la verificación tardía, o bien se considera que tienen un régimen especial colisionando de esta forma con la Ley de Concursos y Quiebras.

Por otra parte, vemos que, más allá de la función que tienen los créditos del Fisco como sus accesorios y multas, la Ley de Concursos y Quiebras no establece un régimen de excepción o un tratamiento procesal preferencial, lo que permite concluir que el Estado tiene que adaptarse, como todos los acreedores, al sistema y régimen de la ley concursal, aun con los defectos que ésta tenga y la diferencia de plazos con que regula la prescripción.

Tengamos en cuenta, también, que las leyes tributarias como las aduaneras nada dicen, salvo el Código Aduanero cuando en los arts. 997 a 1000 consagra el régimen de preferencias aduaneras, por los cuales los créditos aduaneros de cualquier naturaleza incluidos los provenientes de multas gozan de preferencia respecto de cualesquiera otros sobre la mercadería del deudor, garante o responsable, por las mercaderías que se encuentren en zona primaria aduanera. También se señala que estas mercaderías no ingresan a la quiebra o concurso del deudor, garante o responsable del pago del crédito aduanero hasta después de satisfecho éste, pudiendo el servicio aduanero ejecutar forzosamente esa mercadería[23].

Finalmente, si reconocemos que estamos ante leyes específicas y de orden público, una de las formas lógicas de establecer preeminencias de una respecto de la otra en caso de conflictos o lagunas normativas, es la de verificar la fecha de entrada en vigencia. En tal sentido, la Ley de Concursos y Quiebras fue promulgada el 7/8/1995 y publicada en el Boletín Oficial el 9/8/1995. Obviamente resulta ser la ley más reciente y específica en la materia teniendo preeminencia además, por su especialidad, por sobre la Ley N° 11.683, a pesar de tener un texto ordenado en 1998 pero que no afectara sobre el particular, y por sobre el Código Aduanero.

IV. Conclusiones [\[arriba\]](#)

Por lo hasta aquí expuesto podemos concluir que no advertimos un grado de preeminencia de las Leyes N° 11.683 y 22.415 por sobre el régimen establecido en la Ley de Concursos y Quiebras.

Al no existir tal preeminencia, consideramos que esta última, por ser la norma específica y posterior en cuanto a su vigencia respecto de las anteriores, debe tener preferencia en cuanto a las soluciones que sus institutos consagra.

En tal sentido deberá el Fisco nacional adecuar sus procedimientos al particular régimen a los efectos de salvaguardar sus legítimas acreencias aun aplicando el procedimiento ordinario de revisión que las normas tributarias y aduaneras prevén para la revisión y control de legalidad de tales actos administrativos.

Finalmente, tal circunstancia no implica a que el Fisco no pueda verificar tales acreencias, sino que deberá insinuarlas con la debida fundamentación y que, además, deberá poseer un grado de certificación, conforme a lo que informe la sindicatura.

En este punto consideramos que no resultaría necesario para la labor de verificación contar con la sentencia definitiva que confirme la determinación tributaria o la multa, ya que ésta, en todo caso, será la declaración de certeza de la existencia del hecho imponible o de la infracción y por ende se retrotraen sus efectos a su causa que es preconcursal. Claro está que la verificación quedará condicionada a la emisión de la sentencia definitiva por parte de la autoridad administrativa o judicial competente.

[1] Conf. Exposición del Senador Branda, por la mayoría, en el debate parlamentario, *Antecedentes Parlamentarios Ley 24.522 Concursos y Quiebras*, La Ley, nro. 7, Buenos Aires, 1997, ps. 194/195.

[2] Conf. Anich, Juan A., “Hacia un necesario cambio en la teoría del conflicto concursal. Posibles alternativas normativas”, *Anuario de Derecho Concursal* año 1, Ad Hoc, Buenos Aires, 2001, ps. 17/18.

[3] Estas normas se complementan con lo definido por el artículo 3879, inc. 2° del Código Civil, que permite inferir que el privilegio fiscal se extiende a toda clase de tributos –impuestos, tasas y contribuciones especiales– nacionales, provinciales y municipales, excluyendo multas e intereses

[4] Si bien no hay referencia que establezca la obligación del concursado de notificar a la AFIP-DGI, se ha considerado en la práctica que ésta debe hacerse en forma expresa. En materia aduanera, surge de la interpretación del artículo 97 del Código Aduanero que regula las causales de eliminación del registro de importadores y exportadores.

[5] Conf. “Hilandería Luján SA s/apelación”, 30/9/1986, y “Casa Marroquin SRL”, 31/3/1987 (Fallos 310:719).

[6] Conf. Corte Sup. “Gregorio G. Cosimatti s/concurso preventivo”, 9/4/1987 (Fallos 310:785).

[7] Conf. Corte Sup. “Supercanal SA s/apelación”, 2/6/2003 (Fallos 326:1774). Resulta aquí curioso que el Dictamen del Procurador General de la Nación, Felipe Daniel Obarrio, es de fecha 19 de marzo de 2003 y el fallo de la Corte Suprema es del 2 de junio de 2003. La curiosidad radica en que en el fallo de la Corte Suprema, “Gauchat, Enrique Pedro (TF 11.648-I) v. DGI”, de fecha 4 de julio 2003 se convalida lo dictaminado por el Procurador General de la Nación, Felipe Daniel Obarrio, en su dictamen de fecha 29 de noviembre de 2002 donde expone una solución contraria a la ya comentada.

[8] “Gauchat, Enrique Pedro (TF 11.648-I) v. DGI”, de fecha 4 de julio 2003 (Fallos 326:2146). También la Corte Sup. dispuso que en lo relativo a la determinación de las deudas provisionales sólo podrá operar el fuero de atracción luego de la intervención del Tribunal de alzada y en la medida en que éste confirme la decisión del organismo recaudador (Conf. “Loba Pesquera SAMCI v. DGI”, 8/6/2004 –Fallos 327:2202–).

[9] Conf. Corte Sup., “Hotel Presidente”, 19/2/2002 (Fallos 310:785). También la C. Nac. Cont. Adm. Fed. sala I, “Aseguradora de Créditos y Garantías SA”, (TF 13.089-A), 28/3/2003. En esta oportunidad se señaló que en materia impositiva el artículo 22 de la ley 19.551 sólo impide que se realicen procesos de ejecución fuera del concurso, pero no se veda al organismo competente la determinación de obligaciones tributarias anteriores a la fecha de iniciación de aquél y de las sanciones pecuniarias que se vinculen a ellas.

[10] Conf. Litch, Miguel N., “Sobre la prescripción de las obligaciones tributarias en el proceso concursal”, *Periódico Económico Tributario*, año XIV, nro. 338, La Ley, Buenos Aires, 2005. En esta oportunidad se comenta el fallo dictado por la C. Nac. Cont. Adm. Fed., sala 3ª “Valle de las Leñas SA v. DGI” en la que se estableció que el proceso tributario no queda afectado por la fuerza atractiva de los juicios universales previsto por la ley 24.556, y que las obligaciones tributarias —obligaciones *ex lege*— tienen su propio régimen de prescripción contenido en la ley 11.683 8t.o. 1998 y sus mods.), y la naturaleza de la deuda tributaria, frente a las deudas del concursado —reguladas por el derecho privado—, es diversa, por ello las normas contenidas en la ley 11.683 tienen prevalencia sobre el artículo 56, pues de lo contrario las disposiciones tendientes a regular las relaciones de derecho privado avasallarán el régimen instaurado para el ejercicio de las acciones y poderes a fin de determinar impuestos y aplicar multas.

[11] Conf. Rouillon, Adolfo A.N., *Régimen de Concursos y Quiebras —Ley 24552—*, Astrea, Buenos Aires, 1998, ps. 91/93.

[12] Conf. C. Nac. Cont. Adm. Fed., sala 1ª, “Zanella San Luis SAIC (TF 14.756-I) v. DGI”, 7/12/1999. Resulta curioso que este fallo está firmado entre otros por el Dr. Miguel N. Litch, quien, en la cita anterior, tiene una postura totalmente diferente a la aquí sostenida.

[13] C. Nac. Civ., sala B, “Plasbastos SRL”, 5/10/1989; *id.*, sala C, “Celtrax SA”, 21/8/1990; *id.*, sala D, “Parquera del Sur”, 2/10/1990.

[14] Conf. Navarrine, Susana C., “La prescripción de las obligaciones tributarias en el concurso preventivo”, *Periódico Económico Tributario*, La Ley, Buenos Aires, 2000. También Litch, Miguel N., “Sobre la prescripción de las obligaciones...”, *cit.*
Por su parte la C. Nac. Cont. Adm. Fed., sala 5ª, “SIDEC Compañía Industrial del Cuero SA (TF 11214-A) v. DGA”, 19/5/2004; “Valle de las Leñas SA (TF 14.403-I) v. DGI”, 1/8/2005. El Tribunal Fiscal de la Nación, sala F, en los autos “Pesquera Santa Elena SA v. DGA s/recurso de apelación”, Expte. 19.874-A, 31/8/2006; ya anteriormente la sala E, en los autos “Chubb de Fianzas y Garantías SA (TF 17.131-A) v. DGA”, 4/4/2003, y “COSENA Seguros SA (TF 18.886-A) v. DGA”, 9/9/2004, siguen la misma línea argumental.

[15] Conf. Corte Sup., “Supercanal Holding SA s/concurso preventivo”, 25/2/2003, (Fallos 326:310).

[16] Conf. Borda, Guillermo A., *Tratado de Derecho Civil, Obligaciones II*, 8ª ed. actual., Perrot, Buenos Aires, 1998, p. 7.

[17] Conf. García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas*, t. 1 Parte General, 2ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1999, ps. 377/381.

[18] Recordemos que en materia estrictamente tributaria la ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.) lo regula en los artículos 56 a 69, mientras que el Código Aduanero hace lo propio en los artículos 851 a 855 en lo que se refiere a tributos, y 934 a 946 en materia de infracciones.

[19] Conf. C. Nac. Cont. Adm. Fed., sala 4ª, “La Buenos Aires Compañía de Seguros SA (TF 10.799-A) v. DGA”, 8/3/2005. Pero en este antecedente se admite que, no obstante al planteo y consideración de la prescripción de la acción del acreedor a verificar su crédito en el concurso, la circunstancia de que se lo efectúe en el procedimiento judicial reglado en el Código Aduanero en tanto se demuestre que la Aduana acreedora no se ha presentado a verificar su acreencia en el concurso, sino que pretende hacer efectivo su crédito a través de éste. Es por ello que no se puede negar a la deudora y a su fiadora el derecho a oponer la excepción fuera del concurso cuando la acreedora ejerció de este modo su acción por una vía diferente a la de verificación.

[20] Conf. sala 3ª, “La Holando Sudamericana Compañía de Seguros v. DGA Expte. 602.217/92”, 10/5/2006. Esta solución la adopta con fundamento en los fallos de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala E, “Hermida Rodolfo”, 8/5/2000; sala C, “Vaneskehian SA”, 5/9/2000; sala B, “San Justo SA”, 26/6/2001; sala A, “Motoma SA”, 13/8/2004.

[21] Conf. Palacio, Lino E., *Manual de Derecho Procesal Civil*, t. II, 4ª ed. actual., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1977, p. 19. Sobre el particular señala que la sentencia definitiva como acto decisorio que pone fin a las cuestiones de fondo planteadas en el proceso, puede ser caracterizada desde distintos puntos de vista. Las sentencias declarativas o de mera declaración son las que eliminan la falta de certeza acerca de la existencia, eficacia, modalidad o interpretación de una relación o estado jurídico, pudiendo ser esta

declaración positiva o negativa. A veces esta sentencia incluye una condena ya que implica además el cumplimiento de una prestación (de dar, hacer, o no hacer).

[22] A tal fin abonando esta posición resultan ilustradoras las Resoluciones ex ANA 856/1990 y 1645/1994 a través de las cuales se establece el procedimiento a seguir para obtener el cobro de los créditos a favor del Fisco, destacándose la emisión de los certificados de deuda provisorios con la finalidad de ser sometidos al proceso de verificación de créditos en los distintos concursos. También en este sentido es dable resaltar los planes especiales que ha diseñado la AFIP a los fines de permitir a los concursados que puedan afrontar el pago de las acreencias fiscales verificadas.

[23] Este régimen de preferencia fue convalidado por la Corte Sup. en los autos: “Luconi Winograd SA s/quiebra”, con fecha 23 de febrero de 1988 (Fallos 311:157), y “Etim SA s/quiebra”, de fecha 11 de abril de 2000 (Fallos 323:725).

© Copyright: Universidad Austral