

## Algunas reflexiones en materia de verificaciones fiscales en el concurso preventivo del contribuyente

Comentario al fallo “Yenerich, Jorge C. y Otra s/Concurso Preventivo”

Federica Surballe

### **I. Exordio** [\[arriba\]](#)

La Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Santa Fe en autos: “Yenerich, Jorge C. y Otra s/Concurso Preventivo”, sin adentrarse en el fondo del asunto[1], rechaza el recurso impetrado por el Fisco.

A pesar de lo apuntado, la Corte Santafecina analiza algunas cuestiones controvertidas en torno a la verificación de los créditos fiscales, las que serán motivo de comentario.

### **II. Objeto del comentario** [\[arriba\]](#)

Se centrará la cuestión en estudiar qué sucede cuando concurre el organismo fiscal como pretense acreedor al concurso preventivo del contribuyente fundando su crédito en obligaciones originadas en un plan de pago luego caduco y en una deuda originada en aportes adeudados al Régimen de Trabajadores Autónomos.

No se me escapa que en estos autos se tratan otros tantos temas de vital importancia, los que resultan muy difíciles de escindir, tales como fuero de atracción, cosa juzgada administrativa, preeminencia de la normativa concursal sobre la tributaria, entre otros[2].

Por las razones señaladas, en alguno que otro comentario me veré obligada a hacer alusión a estos temas relacionados.

### **III. Reseña del caso** [\[arriba\]](#)

#### *1. Antecedentes*

El contribuyente -cuando estaba in bonis- había suscripto por presentación espontánea un convenio o plan de facilidades de pago con la entonces DGI, en el marco de lo dispuesto por el decreto 631/92. A posteriori, se decreta la caducidad de éste por incumplimiento, por lo que las cuotas pendientes pasan al régimen del decreto 932/93[3].

El deudor solicita su concurso preventivo en fecha 23/06/1993. Una vez abierto, se presenta la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante: AFIP) a verificar su acreencia por los conceptos involucrados.

El contribuyente-concursado observa el crédito insinuado por la AFIP. Basa su postura en que la caducidad del último plan de pagos fue justificada, en atención a que la ley concursal prohíbe al deudor cancelar las obligaciones anteriores a la presentación, de lo que

se colige que haber sido fiel al cumplimiento de la normativa concursal no puede transformarse en un castigo[4].

En lo que aquí interesa, la juez de grado, siguiendo la opinión de la sindicatura, hace lugar a los argumentos ensayados por la concursada en su impugnación. A su vez, declara inadmisibles la suma insinuada por el organismo recaudador en concepto de aportes adeudados al Régimen Nacional de Trabajadores Autónomos (en adelante: RNTA).

## 2. *Agravios de la AFIP*[5]

El Fisco se alza contra el decisorio de primera instancia, interponiendo recurso de nulidad y apelación en subsidio en virtud de los siguientes agravios: (i) rechazo de la insinuación en concepto de cuotas adeudadas al RNTA; (ii) inadmisibilidad del crédito proveniente de obligaciones contempladas en el decreto 932/93, porque según los dichos de la recurrente, se ha dado preeminencia a la normativa concursal por sobre la del derecho tributario.

### 2.1. *Primer agravio*[6]

Con respecto al primer agravio, la apelante esgrime que el a quo le ha negado legitimación para perseguir el cobro de la deuda.

En orden a rebatir este argumento, aduce que, bajo la órbita de la ley 18.038[7], el contribuyente activó voluntariamente sus actividades en la DGI. A su vez, destaca que el art. 2 de la ley citada enumera las actividades obligatoriamente comprendidas en el régimen y que el art. 3 que contempla las excepciones a la obligatoriedad, no menciona entre ellas a la actividad denunciada por el contribuyente (cría y producción de leche de ganado bovino). Por ello, a su entender, le corresponde el pago de los aportes previsionales conforme a la categoría establecida por el organismo.

Arguye que se labró un acta de inspección de donde surgen las categorías, períodos, cálculo y detalle de la deuda, la que a pesar de ser debidamente notificada el contribuyente no impugnó. Por tanto, la deuda quedó firme, lo que debió ser respetado por el juez concursal.

Interpreta que entre la ley 11.683 y 24.522 no existen contradicciones, ya que la primera prevé los recursos administrativos ante el órgano recaudador y el tribunal fiscal de la Nación y la segunda no veda al organismo competente la determinación de las obligaciones tributarias ni las sanciones pecuniarias.

### 2.2. *Segundo agravio*

En lo que atañe al segundo agravio, el Fisco advierte que declarar inadmisibles al crédito proveniente de las obligaciones incluidas en el decreto 932/93, implica condonar la deuda. Pone de resalto que el acogimiento a un plan de facilidades de pago surte los efectos de un reconocimiento de deuda.

Analizando el decreto 932/93 y su reglamento RG 3886/93, explica que la caducidad del plan operará de pleno derecho, cuando se produzca la mora, sin necesidad de intervención

del organismo. Que a partir de ese momento, la DGI quedaba habilitada a perseguir las acciones judiciales pertinentes a fin de cobrar la deuda.

Expresa que la concursada no ha solicitado autorización para continuar con el pago de las cuotas acordadas, por lo que corresponde reconocer el crédito por el saldo pendiente[8].

### *3. Fallo de la Cámara de Apelación en lo Civil, Comercial y Laboral de la Ciudad de Rafaela*

La Cámara confirma la sentencia en todos sus términos, ello en virtud de los argumentos que se exponen infra:

#### *3.1. Primer agravio*

En relación al punto referente a los aportes adeudados al RNTA, parte de la base de que la finalidad de tales aportes, esto es, la obtención del beneficio jubilatorio y su consecuencia, la falta de pago que determina la imposibilidad de obtener la jubilación, no admiten otro razonamiento. Por dicho motivo, se apoya en la jurisprudencia que sostiene que queda vedado a la Administración acceder al concurso como acreedor de deudas del régimen autónomo[9].

La juez preopinante, Dra. Abele, fundándose en lo prescripto por el art. 5 in fine de la ley en cuestión[10], concluyó que la solución adoptada no vulnera el sistema ya que quien no continúa con sus aportes, además de no poder acceder a la jubilación pierde los realizados, los que pasan a engrosar el fondo que sirve para afrontar el pago de las jubilaciones ya otorgadas.

#### *3.2. Segundo agravio*

En cuanto al segundo agravio, la magistrada agregó que dado el carácter sustancial y general de la ley concursal, las disposiciones reglamentarias deben ceder si contradicen los principios consagrados por aquélla[11].

### **IV. Lo resuelto por la Corte Suprema de la Provincia de Santa Fe [\[arriba\]](#)**

Contra el pronunciamiento anterior, el organismo fiscal deduce recurso de inconstitucionalidad por haberse prescindido del texto legal al no incluir en el pasivo concursal la totalidad del crédito por aportes al RNTA y al rechazar la admisión de la deuda incluida en el decreto 932/93, dándose preeminencia a la normativa concursal frente a la normativa tributaria.

En cuanto a los agravios, en honor a la brevedad se remite a lo desarrollado en el punto III.2, en atención a que son los mismos con algunos matices. Sólo cabe mencionar en relación al primer agravio, que la AFIP manifiesta que el concursado debió solicitar autorización para pagar las cuotas de la moratoria o en su caso, solicitar al Fisco que incluya la deuda en un convenio para concursados. En relación al segundo agravio, puso de relieve que el contribuyente había denunciado dos actividades que no figuraban entre las voluntarias y reconoció también haber efectuado aportes como autónomo, lo que no puede

luego desconocerse. Aquí cita un precedente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en autos Casa Marroquín[12].

Haciendo suyos los fundamentos vertidos en las anteriores instancias, la Excma. Corte de Santa Fe rechaza la queja interpuesta. A mayor abundamiento, la Corte Provincial tiene en cuenta lo siguiente:

- En cuanto al régimen de Seguridad Social, advierte que los argumentos desarrollados por la AFIP dejan sin respuesta el carácter voluntario del régimen y la finalidad de los aportes, con lo cual su queja sobre que existe cosa juzgada administrativa no resulta suficiente ni idónea para desvirtuar la cuestión.

- Frente a la preeminencia de la normativa concursal por sobre la tributaria, predica que tal circunstancia no se configura, pues no obstante el afirmar el inferior que las disposiciones reglamentarias deben ceder ante la ley 24.522, de la lectura de la sentencia no surge que se hubiera omitido la aplicación de la ley 11.683.

El crédito en cuestión no fue declarado inadmisibile sino que se redujo su monto en base a los convenios de pagos y la incidencia de la apertura concursal.

En suma, recalca que no se resolvió desconociendo determinaciones impositivas ni negando la legitimidad intrínseca de los títulos sustento de los créditos insinuados, sino sobre la base de las normas aplicables, de las características y fundamentos del sistema y de la jurisprudencia existente en la materia.

## **V. Consideraciones** [\[arriba\]](#)

En autos, el Fisco pretende el reconocimiento de una deuda proveniente de una moratoria y de otra por aportes de autónomos. Por ello, no es ocioso traer a colación el estado de la doctrina y jurisprudencia sobre estos tópicos.

### *V.1. Plan de pagos. Efectos de la novación y de la caducidad*[13]

Habitualmente se integran en las insinuaciones efectuadas por el Fisco, conceptos voluntariamente exteriorizados por el contribuyente por obligaciones anteriores al concurso, incluidos en planes de regularización de deudas, presentaciones espontáneas, facilidades de pago o moratorias.

Esta situación motiva una profunda labor investigativa del síndico y por supuesto del juez, ya que muchas veces el Fisco duplica su insinuación reclamando por un lado, un monto en concepto de caducidad del plan de pagos y por otro, peticiona la verificación del crédito original en su totalidad.

Como enseñan Melzi- Damsky Barbosa[14], los planes de regularización de deudas y las ventajas que ofrecen, se hallan sujetos a condición resolutoria de que se cumpla el pago en tiempo y forma. Caso contrario, opera su caducidad, conforme a las normas contenidas en cada plan en particular.

Para determinar si corresponde o no verificar el monto correspondiente a la moratoria, es imprescindible dilucidar previamente si el convenio con el Fisco implica novación de la deuda existente con anterioridad a la apertura del concurso[15].

En principio, el acogimiento a moratorias, a falta de convención expresa en contrario, sólo produce una modificación en las condiciones pactadas, pero no conlleva la variación del objeto o de la causa de la obligación.

De modo que sólo algunos planes contemplan un efecto novatorio[16]. En virtud de tal efecto, las deudas primigenias quedan extinguidas, haciendo nacer un nuevo crédito fiscal (el monto consolidado).

Ahora bien, resulta pertinente analizar las consecuencias tanto de la caducidad como de la novación.

Por imperio de la caducidad de un plan de pagos, caen o desaparecen los beneficios otorgados por el plan (por ejemplo: la reducción de intereses) y renacen los saldos pendientes anteriores. Más allá de este efecto, es claro que deberán descontarse los pagos parciales efectuados (se imputan primero las deudas más antiguas y los intereses).

El escenario es bastante complejo, ya que muchas veces se trata de moratorias que no están vigentes. Hay que tener en cuenta que la adhesión a tal plan de pagos implica reconocimiento de deuda, por consiguiente, interrumpe la prescripción.

Sin embargo, la situación tampoco es tan fácil para el Fisco, en atención a que deberá aportar el expediente administrativo donde se dictó la caducidad y el formulario o planilla de acogimiento presentado por el contribuyente hoy concursado, donde surjan los rubros reclamados[17].

La jurisprudencia ha advertido acertadamente que la mera exhibición de un acogimiento no constituye prueba idónea de la causa del crédito que se invoca[18].

No obstante, en Universal Médica SA s/ quiebra[19], la Cámara Comercial sostuvo que: aun cuando un plan de regularización de deudas previsto por el Dcto. 316/95 haya caducado respecto del fallido, quedando por ende un saldo impago, resulta improcedente que el incidentista postule que en tal hipótesis los pagos verificados se imputan en forma proporcional a los montos de deuda declarados por cada impuesto y, dentro de éstos, a las obligaciones más antiguas cuando - como en el caso - surge que el deudor cumplió con 30 cuotas de las 36 pactadas en el mentado plan, razón por la que procede aplicar intereses a partir de la fecha en que debió abonarse la cuota 31. Ello pues, si bien quedaron 6 cuotas pendientes de cancelación, sin embargo la deudora evidenció un comportamiento de sus obligaciones, habiendo cancelado un 83,33% del monto total adeudado.

Si el plan de regularización hubiere otorgado efectos novatorios, el monto a verificar será el que resulte de la aplicación de los pagos parciales a la deuda consolidada, pero sin su discriminación tributo por tributo y período por período.

Si en la consolidación se otorgaron ventajas o beneficios, ellos no renacen, atento a que con la consolidación quedan extinguidos. En definitiva, sólo será admisible el monto pendiente de cancelación de la nueva deuda consolidada (su causa es la obligación novada).

Cabe preguntarse qué sucede si al momento de presentación en concurso existen planes de pagos vigentes.

Si dichos planes implican novación de la deuda: el saldo a verificar estaría conformado por las cuotas no abonadas al momento de la presentación, las que son de causa anterior aunque todavía no exigibles.

Pero si dichos planes otorgan ventajas bajo apercibimiento de caducidad para el supuesto de incumplimiento, la cuestión se complica ya que habitualmente para el caso de contribuyentes in bonis, con la caducidad se caen o pierden los beneficios otorgados por el plan.

Ahora, si el contribuyente se presentó en convocatoria, cabe interrogarse sobre los efectos de esta situación. Hay que contemplar que por imperativo legal la concursada no puede pagar.

Esta circunstancia tiene íntima relación con la naturaleza jurídica de la caducidad. Si bien el Fisco afirma que la caducidad no es una sanción[20], el Tribunal Fiscal de la Nación ha dicho que se trata del ejercicio de la llamada potestad sancionatoria de autoprotección administrativa[21].

Es hora de preguntarse si la falta de pago del plan por parte de la concursada implica la caducidad y por ende la pérdida de los beneficios otorgados.

Melzi- Damsky Barbosa sostiene que no, con apoyatura en los siguientes argumentos:

En virtud de lo prescripto por el art. 16 LCQ, el cesante no puede alterar la situación de los acreedores por causa o título anterior a la presentación. Si así lo hiciere y pagara el plan de pagos, el acto sería ineficaz y su conducta podría acarrear la separación de la administración[22].

En otras palabras, el concursado no paga porque no puede, no porque no quiere. Entonces, la mora no puede válidamente serle imputable[23].

En suma, la doctrina citada, sostiene que mediando concurso del contribuyente (o quiebra) y plan de pagos vigente, no puede aplicarse el régimen de caducidad. La razón estriba en que al revestir la caducidad naturaleza sancionatoria, la misma requiere de la existencia de un elemento subjetivo dada por el incumplimiento a título de culpa, extremo que no se presenta en este caso.

En tal orden de ideas, los beneficios no se tienen por resueltos.

En cuanto a la determinación del saldo, a juicio de las autoras mencionadas, corresponde verificar el saldo de las cuotas pendientes, desagregando la porción correspondiente a los

intereses por financiamiento, toda vez que la presentación en concurso suspende el curso de los mismos[24].

### *V.2. Exigibilidad de la deuda*

Es sabido que el crédito a verificar debe ser, en principio, líquido y exigible[25].

En relación a la verificación de una obligación por aportes previsionales no integrados de un trabajador autónomo, bajo el sistema anterior (ley 18.038), existía cierto consenso en los tribunales nacionales que eran contestes en rechazar la admisibilidad de dichos créditos.

El fundamento reposaba en que la consecuencia de que el trabajador autónomo no cumpla con los aportes a ese régimen previsional es que no podrá obtener la jubilación (según el art. 30 de la ley 18.038)[26].

Actualmente, bajo la ley actual, la tendencia no es tan pacífica. Se ha dicho que como la exigibilidad de los aportes de los trabajadores autónomos no se encontraba en discusión, es que fue necesario que, precisa y expresamente, por ley se estableciera su inexigibilidad, beneficio, claro está, que no podrá tener otros alcances que los reconocidos por la ley que lo dispuso, esto es, para los períodos 9/1993 y anteriores. Así entonces lo dispuesto por el art. 1° de la ley 24.476 en modo alguno puede servir de fundamento para desestimar las pretensiones del Fisco correspondientes a los períodos 10-1993 en adelante[27].

## **VI. Reflexiones finales** [\[arriba\]](#)

Es cierto que la Cámara había sostenido que dado el carácter sustancial y general de la ley concursal, las disposiciones reglamentarias deben ceder si contradicen los principios consagrados por aquélla. Para ello cita la opinión de Vítolo. Sin embargo, hay que aclarar que dicho autor dice tal cosa pero refiriéndose a la inversión de la carga de la prueba[28].

No obstante lo expuesto, el Fisco aduce que por ello se ha soslayado el precedente de la CSJN en Casa Marroquín, desconociéndose la competencia y normas tributarias.

En rigor, tal como consta en autos, no se había rechazado la pretensión vericadoria de la AFIP, sino que se habían reducido los montos en base a los pagos efectuados en los planes que luego habían caducado.

Y con respecto a la deuda originada en el RNTA, la Corte Provincial se pronuncia en el mismo sentido que los jueces de la instancia inferior, convalidando los argumentos desarrollados por la jurisprudencia imperante en la materia.

De lo expuesto, podría deducirse -a mi criterio- que la Corte Provincial se halla en línea con el precedente de la CSJN en materia de competencia tributaria y con los fallos que resuelven la inadmisibilidad o inexigibilidad de la deuda debida al RNTA.

Sólo huelga precisar si para la Corte de Santa Fe dicha inexigibilidad abarca a todos los períodos o sólo a aquellos finalizados en fecha 30/09/1993 -como sostiene alguna corriente doctrinaria-, ya que no se expidió sobre este punto.

-----  
[1] Hay que aclarar preliminarmente que la Corte de Santa Fe evalúa que no hay cuestión federal involucrada, que lo que se pretende es el re-examen de los hechos y la aplicación e interpretación de la normativa aplicable al caso, lo que resulta ajeno a la instancia extraordinaria.

[2] Puede consultarse mi comentario anterior sobre el mismo fallo: “Algunas consideraciones sobre las facultades de revisión del juez concursal en materia impositiva y sus implicancias”, LL Litoral 2011 (dic.), 1202. Para mayor profundidad, también puede consultarse mi tesis final sobre: “Tratamiento de los créditos fiscales en el concurso Preventivo” (inédita), presentada en el marco de la Maestría de Derecho Empresario de la Universidad Austral, cuyo ejemplar puede consultarse en la Biblioteca Central de la Universidad Austral.

[3] Dentro de aquel plan de facilidades de pago se incluyeron los siguientes rubros o conceptos: Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a los Capitales, Impuesto sobre los Activos e Impuesto a las Ganancias.

[4] En dicha oportunidad, también objeta que la pretensa acreedora ha realizado una reactualización de la deuda que ya estaba consolidada; que ha aplicado intereses a porcentajes que han sido rechazados en sede judicial y que insinúan conceptos que no corresponden como los anticipos de Impuesto a las Ganancias y sobre los Activos por el año 1992, cuando por ambos conceptos el contribuyente registra un saldo a favor.

[5] Se aclara que la división y orden de los agravios se ha realizado para facilitar la lectura.

[6] A su turno, la sindicatura contesta solicitando que se confirme el fallo en crisis. A mayor abundamiento, expresa que la juez de primera instancia no admite la suma insinuada en concepto de aportes al RNTA fundado en la ley 18.038 derogada por ley 24.241 (art. 129) y art. 1 de la ley 24.476, que impusieron un límite temporal a la inexigibilidad judicial de tales aportes- los adeudados hasta el 30/09/1993, de lo que se deduce que toda deuda posterior sí puede exigirse, pero no la de autos por ser anterior, dado que el pedido de apertura del concurso fue el 23/06/1993 (lo resaltado es propio).

[7] Régimen de Jubilaciones y Pensiones para Trabajadores Autónomos-hoy derogada. Recuerda el Fisco que la ley mencionada preveía un régimen obligatorio y otro optativo y además que en su art. 5 establecía la subsistencia de la afiliación voluntaria y la obligación de aportar mientras no se formule denuncia expresa, cosa que no hizo el contribuyente.

[8] Asimismo, señala que aun cuando la caducidad se haya producido en forma sobreviniente a la presentación en concurso, si la obligación es anterior, el crédito debe ser reconocido.

[9] El Tribunal se fundó también en que al momento de presentación del concurso -año 1993- se encontraba vigente la ley 18.038, la que preveía un régimen obligatorio de afiliación para trabajadores autónomos y otro voluntario. El propio recurrente expresó que la concursada activó voluntariamente sus actividades ante la DGI. En efecto, dijo que si la afiliación fue voluntaria, adhiere a los fundamentos del a quo, ya que el art. 5 de ley citada reconoce que la subsistencia de la afiliación voluntaria y la obligación de aportar se mantienen mientras no se formule renuncia expresa ante la Caja o se adeudaren 6 mensualidades consecutivas, considerándose en este último caso caduca la afiliación.

[10] El art. reza, en su parte pertinente:...La renuncia o caducidad de la afiliación voluntaria no da derecho a la devolución de aportes, pero sí al cómputo de los períodos de



afiliación.

[11] Como sustento de su postura, la Camarista cita un trabajo de Vitolo, Daniel Roque, "Los créditos fiscales en el Concurso Preventivo", LL, Año LXXIV N° 64. Sobre este punto se volverá.

[12] CSJN, 31/03/1987, DGI s/ incidente verificación de crédito en Casa Marroquín SRL s/ concurso preventivo, Fallos 310:719; LexisNexis 04\_310v1t106. Aquí se dijo que para el cuestionamiento de una determinación impositiva la ley ha previsto, de manera específica, un procedimiento y un órgano de decisión, y la posibilidad de apelar ante los tribunales del Poder Judicial nacional, afirmando que al atribuir al fuero concursal facultades de revisión de la validez intrínseca del título invocado en sustento del crédito, el tribunal prescindió inmotivadamente de esa regulación procesal específica, reemplazando el procedimiento de impugnación referido.

La AFIP funda su postura en el precedente mencionado supra. Este fallo versa sobre competencia, fuero de atracción y cosa juzgada administrativa. En virtud de que los temas anteriores han sido tratados en otro trabajo (a tal efecto, puede consultarse mi trabajo titulado: "Algunas consideraciones sobre las facultades de revisión del juez concursal en materia impositiva y sus implicancias", LL Litoral 2011, dic., 1202), sólo resta hacer una aclaración sobre competencia administrativa y concursal. Simplificadamente, el argumento del Fisco reposa en que se ha violado la competencia del juez administrativo, dejándose de lado la normativa tributaria y desconociendo la sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada administrativa. Ahora bien, en el sub lite esto no ha acontecido, como bien señala el Máximo Tribunal Provincial. En este tópico me parece interesante citar la opinión de Judkovski, autor que demostró que no existe conflicto o que el conflicto es sólo aparente, por lo que es perfectamente posible la armonización de ambas legislaciones. Él enseña que la determinación del impuesto debe hacerse ante la órbita administrativa hasta que se adquiera una sentencia firme y con autoridad de cosa juzgada. Luego, la verificación de dicha acreencia debe efectuarse ante el fuero concursal (Cfr. Judkovski, Pablo, "La armonización entre la determinación y la verificación concursal de créditos fiscales", JA 2003-III-198).

[13] En este tema se ha seguido a Melzi, Flavia Irene-Damsky Barbosa, María Coral, Régimen Tributario de los Concursos y de la Quiebras, LA LEY, 2003, p. 81 y siguientes.

[14] Cfr. Melzi, Flavia Irene-Damsky Barbosa, María Coral, Régimen Tributario de los Concursos y de la Quiebras, LA LEY, 2003, p. 81.

[15] Se ha resuelto que debe verificarse el crédito proveniente del acogimiento de la concursada a la moratoria, aun cuando se trate de un pacto sobreviviente a la presentación de la deudora en concurso preventivo, pues tiene por causa la primitiva obligación tributaria que era anterior a la presentación. Conf. CNCCom, Sala C, 06/04/1993, Modelar SA s/ conc. prev. s/inc. por DGI, LL, 1994-C, 236, Sum I.

[16] Art. 801 CC: La novación es la transformación de una obligación en otra. Ver Casiello, Juan J., JA 2001-II-1170. Él dice que es ésta una institución muy antigua, que nos viene del derecho romano, según la cual una obligación existente se "transforma" en otra obligación distinta. Tal el concepto que enuncia el art. 801 CCiv. y que la doctrina nacional, desde siempre, ha corregido precisando que en verdad la novación consiste en la extinción de una obligación por la creación de otra destinada a reemplazarla (Cazeaux, Pedro y Trigo Represas, Félix A., Derecho de las obligaciones, t. II, vol. 2, 1972, Ed. Platense, p. 223). En palabras de Llambías: Es que, como en el mito clásico, el cisne renace de sus cenizas: una nueva obligación ha surgido de la muerte fecunda de la obligación originaria (Llambías, Jorge J., Tratado de Derecho Civil, Obligaciones, t. III, p. 24).

[17] Los fundamentos de las premisas anteriores reposan en que se requiere un acto administrativo que declare expresamente la caducidad y que la boleta de deuda ad hoc no

resulta suficiente a los fines vericatorios.

[18] CNCom, Sala C, 06/04/1993, Modelar SA s/ concurso preventivo s/ incidente por la DGI. En estos autos se dijo: debe verificarse el crédito proveniente del acogimiento de la concursada a la moratoria, aun cuando, como en el caso de autos, se trate de un pacto sobreviniente a la presentación de la deudora en concurso preventivo, pues tiene por causa la primitiva obligación tributaria que era anterior a la presentación en ese sentido.

[19] CNCom, Sala B, 30/03/2001, Universal Médica SA s/quiebra s/ incidente de revisión por DGI y DGA.

[20] El Fisco señala que las sanciones deben haber sido aplicadas por infracciones relacionadas con impuestos, lo que no ocurre en la caducidad, en atención a que ésta se dispone como consecuencia de la omisión del sujeto pasivo del cumplimiento de las normas reglamentarias dictadas por delegación autorizada por el art. 7 de la ley 11.683.

[21] Conf. TFN, 24/05/1995, Sala C, Tejidos Gulfi SA s/ recurso de apelación; TFN, misma Sala, 29/12/1996, Natalio Baudo e Hijos SRL, Agroganadera del Sur SA, entre otros.

[22] Cfr. CNCom, Sala A, 27/04/2006, Transportes Metropolitanos Belgrano Sur s/ inc. de revisión prom. por la concursada al crédito de AFIP. En la causa: CNCom, Sala B, 31/03/2009, La Niña SA s/ concurso preventivo, Abeledo Perrot n°: 8/22098 se sostuvo: En estos autos se advirtió que no cabe sancionar a una sociedad concursada considerando la caducidad de los planes de pagos. Es que, habiendo invocado la deudora que se hallaba cumpliendo regularmente el pago de las cuotas correspondientes a esas moratorias, la apertura del concurso la inhibió de realizar actos que importen alterar la situación de los acreedores por causa o título anterior a la presentación, de modo que se vio imposibilitada de continuar abonando los planes, sin que tal conducta pueda calificarse de morosa, dada la prohibición legal dispuesta por la LCQ: 16.

[23] Conf. Gurfinkel de Wendy, Liliana- Russo, Eduardo A., Ilícitos tributarios en las leyes 11.683 y 23.771, Depalma, p. 185. Estos autores pregonan que la validez del acto administrativo, cualquiera sea la forma extrínseca que revista, sólo podrá ser sostenida si se ha respetado la garantía consagrada en el art. 18 de la Constitución Nacional.

[24] Conf. art 19 LCQ.

[25] Cfr. Munne, Raúl D, "Verificación de créditos fiscales", JA 1996-III-923. El autor explica que el crédito cuya verificación se pretende al momento de la solicitud ante el síndico o al iniciarse el incidente debe ser exigible judicialmente. Como regla orientadora es válido decir que, para impetrar la verificación, el crédito debe reunir las mismas condiciones que se necesitan para incoar una demanda de ejecución fiscal. Tratándose de multas por impuestos, las resoluciones administrativas que las aplicaron deben haber pasado en autoridad de cosa juzgada y si se tratara de determinaciones de oficio de impuestos, debe estar vencido, sin presentación de recursos, el plazo para impugnar o de existir recurso de reconsideración estar resuelto el mismo y si se optó por la apelación ante el Trib. Fiscal Nac., el crédito debe haber sido confirmado en la sentencia de ese tribunal administrativo.

[26] En igual sentido: cfr. CNCom, Sala C, 23/12/03, Presa Silva, Gumersindo s/ quiebra - Inc. de revisión por AFIP; CNCom, Sala C, 29/04/2004, Moyano, Adalberto s/quiebra s/incidente de revisión promovido por AFIP.-DGI; CNCom, Sala B,01/06/2004,Céspedes, Mariano A. s/quiebra s/incidente de revisión promovido por AFIP.-DGI; CNCom, misma Sala, 27/08/2004, Administración Federal de Ingresos Públicos en: Mamruth, Marcos R. s/quiebra; id. Sala D, 16/08/05, Pemow, Jorge s/ quiebra - inc. de revisión por Fisco nacional. CNCom., Sala E, 23/8/2005, Wolanik, Pedro s/ concurso preventivo - Inc. rev. p/ la concursada al crédito de AFIP. CNCom, Sala A, 17/05/2007, Perez Fogwill, José s/ quiebra s/ Inc. de revisión-Fisco nacional, Abeledo Perrot N°: 11/43852. En este fallo se dijo: No es dable esperar que quien por incumplimiento en la integración de aportes se encuentra impedido de acceder al beneficio jubilatorio contribuya a financiar el régimen previsional

público al que no tendrá acceso; CNCom, Sala E, 03/06/2010, Tomasini María Gabriela s/ quiebra s/ incidente de revisión (por AFIP-DGI). Allí se contempló que no se encuentra prevista legalmente la posibilidad de que la deuda por esos aportes no integrados pueda ser ejecutada. También se sostuvo que si la AFIP no posee potestad persecutoria para obtener la ejecución forzada de ese crédito, tampoco puede admitirse la verificación del mismo en el concurso.

[27] CNCiv. y Com. San Isidro, Sala II, 18/09/2008, Csik Ladislao Bernardo Jorge s/ quiebra s/ incidente de verificación de créditos (por Fisco Nacional), causa nº 105.394. Esta es la opinión de Villoldo, quien aclara que la única deuda respecto de la cual la AFIP no tiene potestad persecutoria para obtener la ejecución forzada de la misma es aquella correspondiente a cuotas devengadas con anterioridad al 30/9/1993. Contrario sensu, toda deuda que se devengue por tal concepto a partir del 1/10/1993 inclusive será ejecutable. Ver Villoldo, Juan M., “Deudas por autónomos en los concursos: ¿son realmente inexigibles?”, RDLSS 2005-24-1969, 2005.

[28] Dice textualmente: ...la carga de la prueba del crédito corresponde al incidentista, y de allí entonces que la estimación efectuada sobre bases presuncionales no puede tener favorable acogida y ello en tanto las presunciones que pudieran consagrar disposiciones reglamentarias deben ceder en cuanto importan inversión de la carga de la prueba ante la legislación concursal, dado el carácter sustancial y general de esta última.