

Autor: Marcelo A. Corbalán

DERECHO CONCURSAL Y DERECHO TRIBUTARIO. ARMONIZACION DE NORMAS

El presente trabajo tiene por finalidad brindar un análisis de las distintas alternativas sustanciales y procesales que se presentan ante la apertura del concurso preventivo y su relación con el derecho tributario.

Fundamentalmente el problema radica en la aplicación del derecho correspondiente, es decir si se aplican las normas del derecho concursal o tributario, sobre todo teniendo en cuenta la autonomía del derecho tributario.

Aquí es importante recordar de qué hablamos al referirnos a la autonomía del derecho tributario, sobre el tema la Dra. Catalina García Vizcaino nos dice “Autonomía no es independencia, dado que aquella implica interrelación (no estanqueidad). La autonomía, o consideración como rama jurídica genérica del derecho tributario importa una sistematización lógica de sus disposiciones y principios, a efectos de coordinarlos y armonizarlos, en aras de una mejor comprensión. Tal rama genérica es, a su vez subsistema de un sistema mayor, que es el derecho”.

Algunos ejemplos de autonomía son los siguientes por citar sólo algunos de los tantos que hay:

- a) La definición de venta en el IVA es diferente a la definición que da el derecho civil. A su vez la definición de venta en el impuesto a las Ganancias difiere de la definición que da el IVA y el derecho civil.
- b) La normativa sobre domicilio fiscal es diferente a la normativa del mismo instituto para el derecho civil.
- c) También tenemos diferencias en la aplicación del instituto de la prescripción.

Por lo tanto cuando se enfrentan dos tipos de normativas la situación se torna para nada sencilla ya que ante las variantes que analizaremos, veremos como las posiciones generaron discusiones que llegaron hasta la CSJN, sobre todo cuando no está claro la aplicación supletoria de alguna rama del derecho.

EL MONTO DE LA ACREENCIA DEL ESTADO SUJETO A VERIFICACION

Existe plena coincidencia tanto en la doctrina como en opinión del fisco (dictámenes DATJ 20/1984, DAL 38/1998, DIASLT 3/2005) y de la CSJN (SUPERCANAL S.A. fallo 326:1174) que el fisco tiene la obligación de presentarse a verificar sus créditos al concurso del contribuyente.

El tema a analizar seguidamente es porque monto debe presentarse a verificar.

Sabemos que la definición de hecho imponible nos dice que es el presupuesto jurídico mediante el cuál el legislador prevé una serie de situaciones que de materializarse dan como resultado el nacimiento de la obligación tributaria.

Las formas de determinación de la obligación tributaria son tres

- a) Autodeterminación, lo hace el propio contribuyente.
- b) Liquidación administrativa, lo hace el estado mediante datos proporcionados por el contribuyente
- c) De oficio, lo hace el estado en situaciones específicamente determinadas por la ley.

Una vez producido el nacimiento del hecho imponible surge como ya lo adelantamos la obligación por el sujeto de determinar el quantum de la obligación tributaria.

Si bien en nuestro sistema nacional los impuestos son autodeterminados, a nivel local (provincial y municipal) los mismos en su mayoría son determinados mediante la liquidación administrativa, por lo tanto debemos tener presente la normativa tanto de la autodeterminación como la liquidación administrativa.

Esto es importante ya que cuando hablamos que el fisco tiene la obligación de presentarse a verificar en el concurso del contribuyente, nos estamos refiriendo tanto al fisco nacional, como provincial y municipal.

El momento para determinar tanto autodeterminar como liquidar administrativamente es el vencimiento que fija el estado (en todos sus niveles) con carácter general.

Si el contribuyente no lo hace o lo hace de modo deficiente a juicio del organismo recaudador, éste puede hacerlo de oficio.

El tema a analizar seguidamente es cuando se produce la apertura del concurso preventivo y en que situación se encuentra el concursado respecto de sus obligaciones tributarias que se encuentran dentro del período concursal.

A continuación analizaremos una serie de hipótesis que se pueden plantear al respecto.

1 Deudas vencidas con declaraciones de impuestos presentadas e impagas.

En este caso el fisco podrá presentar su verificación por el saldo que surja de la declaración jurada presentada en su oportunidad.

Esto tiene fundamento en los artículos 11 y 13 de la Ley 11683 de Procedimiento Fiscal que en sus partes pertinentes dicen

Art 11: “ La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuarán sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la Administración Federal de ingresos Públicos.”

Art 13: “ La declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y , sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte. “

Esto es la base del sistema autodeterminativo, si bien el contribuyente declara lo que él estima pertinente, se hace a su vez responsable por el contenido de las mismas.

Por lo tanto en este caso el fisco verificará en la medida que esté de acuerdo con lo que surge de esa declaración jurada por el valor de esa declaración jurada no pudiendo oponerse el contribuyente a esta situación. Si el fisco no estuviera de acuerdo, veremos más adelante cuales son las consecuencias de esta problemática.

2 Deudas vencidas con declaraciones de impuestos presentadas e impagas pero con dicho saldo impago incluido de un plan de facilidades vigente.

Aquí tenemos la misma solución que en el caso anterior con la variante que el contribuyente debe dejar de pagar el plan y esperar la oportunidad de ofrecer la propuesta de pago al conjunto de acreedores declarados admisibles por el juez concursal.

3 Deudas vencidas con declaraciones de impuestos presentadas e impagas pero con dicho saldo impago incluido de un plan de facilidades no vigente.

Idem caso 2.

4 Deudas vencidas con declaraciones de impuestos presentadas e impagas pero con dicho saldo impago ejecutado en los términos del art 92 y siguientes de la Ley 11683 de Procedimiento Fiscal (juicio de ejecución fiscal)

En este caso también el fisco debe verificar con los mismos efectos analizados en los puntos anteriores.

Pero a su vez aquí tenemos una serie de consecuencias derivadas del juicio de ejecución fiscal que se está llevando a cabo.

Uno de los medios de extinción de la obligación tributaria es el pago, pudiendo ser éste voluntario o forzoso.

Llegado el vencimiento de la obligación tributaria el contribuyente tiene el deber de presentar la declaración jurada e ingresar el saldo resultante de ella.

Si al vencimiento el contribuyente no posee el dinero para cancelar la deuda con el estado ya sea de contado o utilizando los planes que da el organismo recaudador para cancelarlas, situación muy común en el caso de contribuyentes concursados.

El estado pone en marcha el mecanismo de cobro forzoso mediante el inicio del juicio de ejecución fiscal.

En consecuencia y a tenor de lo dispuesto por la Ley de Concursos en sus arts 21 y 32 corresponde solicitar las siguientes medidas:

- a) Al juzgado de ejecuciones fiscales interviniente a fin que proceda a la inmediata suspensión del trámite y la remisión de la causa al fuero concursal.
- b) Al juez concursal una medida precautoria general oficiando a los siguientes entes:

AFIP: para comunicarle la apertura del concurso y abstenerse de iniciar y/o trabar cautelares por las deudas devengadas con anterioridad a la convocatoria.

BCRA y BANCO/S CON QUE OPERA EL CONTRIBUYENTE: para comunicarles la apertura del concurso y abstenerse de trabar cautelares por tales deudas.

Deberá oficiarse al BCRA, atento que por tal vía está facultado a obtener el libramiento de oficios destinados al embargo general de fondos y valores del ejecutado, que luego se efectivizan a través de cada banco en particular, cuando el BCRA circulariza la medida a todo el sistema financiero.

De todas formas, los apoderados fiscales están obligados por la disposición (AFIP) 276/2008, punto 1.3.37, a solicitar la remisión al juzgado interviniente en el concurso del contribuyente demandado, de aquellas ejecuciones fiscales en las que se reclamen deudas que deban ser verificadas, excepto en aquellas jurisdicciones en que el juez del concurso o quiebra aplique el criterio restrictivo del fallo de la CSJN “Roja, Claudia Luján c/ Línea 213 SA de transporte y otro s/daños”. En esta causa la CSJN sentenció que la regla instituyente del fuero de atracción que ejerce el concurso importa una excepción a las reglas de la competencia y, como tal, sólo puede hacerse efectiva sobre los juicios que se hallen en trámite y no sobre los que a la fecha de apertura del concurso ya hubieren concluido por sentencia firme.

5 Deudas vencidas sin declaraciones de impuestos presentadas.

Aquí tenemos que analizar el incumplimiento del contribuyente a la forma autodeterminativa y es cuando aparece en acción el proceso de determinación de oficio.

Este proceso determinativo se puede aplicar en las siguientes situaciones:

- a) No se presente la declaración jurada.
- b) La declaración jurada presentada es incorrecta a criterio del Estado.
- c) Se pretenda extender la responsabilidad solidaria a otros sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Este sistema de determinación no es automático, por el contrario, el estado previamente debe iniciar un proceso de inspección al contribuyente.

Este proceso se inicia con una orden de intervención en la cuál se le notifica al contribuyente:

- a) Impuestos a verificar
- b) Periodos fiscales involucrados
- c) Quien es el inspector a cargo y su supervisor.

El estado tiene amplios poderes para verificar y fiscalizar (arts 33 y siguientes de la Ley 11683), pero dichos poderes no son ilimitados.

Esto es lógico, si por un lado el contribuyente declara lo que él estima pertinente respecto de la obligación tributaria de la que es responsable, por el otro lado (Estado) aparezcan amplios poderes para verificar y fiscalizar.

Amplio no es sinónimo de atropello y absolutismo, el límite estará dado por la aplicación del art 28 de nuestra constitución Nacional que instituye el principio de RAZONABILIDAD.

Es importante recordar que en materia impositiva el inspector no tiene jerarquía legal para determinar de oficio, facultad reservada para el juez administrativo. En cambio si puede hacerlo en materia previsional, por lo tanto si un contribuyente al inicio de una inspección le van a verificar impuestos y recursos de la seguridad social (la AFIP puede hacerlo desde el año 1993 mediante las facultades que le otorga el dto 507/93) puede tener una determinación de oficio en materia previsional y una prevista en materia impositiva.

De esta forma al finalizar la inspección en materia impositiva el inspector llega a una apreciación de lo que es a su criterio el monto de impuesto que le hubiese correspondido determinar al contribuyente, ese monto se lo hace saber al mismo a través de lo que se llama PREVISTA.

La prevista que tomó rango legal en el art 36.1 de la Ley 11683, dicho artículo fue incorporado por la Ley 26044, se lo llama de esa forma porque es anterior a la vista que da comienzo el proceso de determinación de oficio

Una vez notificada la misma al contribuyente, éste puede aceptarla o no. Si la acepta, rectificará (si es que la declaración jurada correspondiente al período fiscal inspeccionado se encuentra presentada) la declaración jurada correspondiente o presentará la declaración jurada original si la misma no lo esta.

De aceptar, esto trae para el contribuyente la aplicación de los beneficios de reducción (art 49 Ley 11683) de una eventual sanción material en los términos de los artículos 45 o 46 de la Ley 11683.

A su vez ante esta situación el fisco procederá a verificar el crédito por el monto de la declaración presentada a raíz de la prevista.

De no aceptar la propuesta del inspector, este eleva el expediente al sector Revisión y Recursos de la AFIP correspondiente a la Región de la misma que le corresponda al contribuyente y este área analizará la procedencia o no del inicio del procedimiento de determinación de oficio regulado en los artículos 16 y siguientes de la Ley 11683.

Este proceso (Determinación de Oficio) finaliza con el Juez Administrativo determinando:

- a) El impuesto que corresponde a criterio del fisco
- b) Los intereses resarcitorios calculados desde el vencimiento de la obligación y hasta el momento en que se indique en la determinación de oficio.
- c) Las multas si correspondieren.

Decimos si correspondieren ya que aquí tenemos que analizar dos cuestiones.

c.1) El juez administrativo puede entender que a su criterio no se violentó el bien jurídico tutelado en la infracciones materiales (renta fiscal).

c.2) Nos encontramos ante la situación prevista por el artículo 20 de la Ley 20769 (Ley Penal Tributaria)

“ La formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal.

En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la Ley 11683.

Una vez firme la sentencia penal. La autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.”

Por lo tanto si se dan las situaciones antes planteadas el Juez Administrativo se abstendrá de aplicar sanciones, caso contrario si lo hará.

Una vez que el Juez Administrativo determinó de oficio el contribuyente tiene dos opciones

a) Acepta la determinación de oficio, en este caso el fisco verificará por este importe y el contribuyente obtendrá a su vez los beneficios del art 49 de ley 11683 (reducción de sanción)

b) No acepta la determinación de oficio. Aquí se le abren al contribuyente dos posibilidades que brinda la ley 11683 en materia recursiva.

b.1) Recurso de reconsideración

b.2) Apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Es importante destacar que ambas opciones (b1 y b2) son excluyentes, ambos recursos se conceden con efecto suspensivo.

Para acceder al Tribunal fiscal de la Nación (arts 144 y siguientes de la Ley 11683) no es requisito el previo pago (solve et repete) pero si es necesario ver los montos en cuestión, ya que si existe una limitación por el monto en discusión.

Al expedirse el Juez Administrativo competente en el Recurso de Reconsideración o el Tribunal Fiscal de la Nación, se produce el agotamiento de la vía administrativa.

En este caso se producen los efectos del fuero de atracción en materia concursal ya que en la causa Supercanal SA la CSJN entendió que el término juicios se refiere a cuando las discusiones se plantean en instancias judiciales y no administrativas.

Por lo tanto debemos llevar las actuaciones antes mencionadas al concurso del contribuyente.

El problema que aquí radica es el paso del tiempo transcurrido entre la emisión de la orden de intervención (inicio del proceso de verificación) y la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, ya que si bien no hay un plazo establecido, el mismo pueden ser muchos años.

Entonces como amalgamamos la normativa concursal con la impositiva, la solución es la siguiente: el fisco hará la reserva correspondiente y verificará tardíamente su acreencia.

Desde el punto de vista del contribuyente, él también se ve afectado ya que el proceso concursal durara años y también se verá afectado su derecho de defensa (en materia

tributaria) ya que al salir del Tribunal Fiscal de la Nación el expediente va al fuero concursal y no a la justicia contenciosa administrativa federal (fuero de alzada del mencionado tribunal).

PROPUESTA DE PAGO. SITUACIONES DE DERECHO Y DE HECHO

Al momento de efectuar la propuesta de pago debe saber el concursado que el Estado goza de privilegio general sobre:

- a) Prestaciones adeudadas a organismos de los sistemas de seguridad social, subsidios familiares y fondos de desempleo.
- b) Créditos fiscales por impuestos y tasas adeudados que no recaigan sobre bienes determinados. Recordamos que los impuestos que recaigan sobre bienes determinados gozan de privilegio especial.

En ambos casos los privilegios son sobre el capital únicamente, por el resto de los créditos (ej: intereses y multas) tienen el carácter de quirografarios.

El Estado, específicamente la AFIP tiene planes de pago para sujetos concursados a saber:

- a) El régimen establecido por la RG 970 (incluye deudas por impuestos y recursos de la seguridad social)
- b) El régimen establecido por la RG 1818 (incluye deudas por Tasa de Justicia)

Si bien ambos planes son atractivos para los concursados, el concursado no tiene otra opción de propuesta.

El porque decimos esto, es que si no se hacen estos planes, el fisco no acepta en la práctica otra forma de pago.

Si bien como decíamos anteriormente estos planes son buenos, a lo mejor no le sirven a un determinado contribuyente que realmente necesita otra propuesta que se ajuste a su posibilidad de pago.

Por esta razón si bien la posibilidad de derecho es una la realidad (situación de hecho) es otra en algunos casos muy distinta.

Queda claro que quien debe proponer el plan de pagos a la AFIP es el concursado, así lo entendió la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial en la causa “Labourt Javier Juan s/ concurso preventivo”.

En la sentencia del 6 de mayo pasado, los camaristas desestimaron dicho recurso al considerar que deberá ser la recurrente quien en su caso, presente la solicitud correspondiente ante el organismo que otorga dicha exención, a los fines de su evaluación por la autoridad competente en esa materia. Agregando: no es facultad ni por tanto obligación a cargo del magistrado de grado, emitir esa directiva.

LEY PENAL TRIBUTARIA Y DERECHO CONCURSAL

En este punto es sumamente clarificador la doctrina de la Cámara Nacional de Casación Penal en la causa Muller Carlos s/ recurso de casación, al establecer la total independencia de ambas normativas

“Voces : Evasión de tributos. Juicio Comercial de verificación de créditos. Ausencia de influencia en el proceso penal. Art. 1105 C.C.

Sumario : Aún cuando no fueran admitidos ni declarados exigible en sede concursal los créditos denunciados por la A.F.I.P., pueden ser válidamente constatados en un proceso criminal. Ello así ya que no es de la esencia del proceso concursal de verificación de créditos determinar la existencia de estos últimos, sino si está probada su causa y puede ser exigido su cobro. De la propia sentencia del fuero comercial resulta la insuficiencia de las determinaciones de deuda de oficio -por falta de presentación de "una base documental y explicativa que permita seguir la secuencia lógica que culmine con los importes reclamados"- para acreditar "la causa de los presuntos crédito fiscales", es decir, que no se admiten o verifican estos últimos por falta de prueba de la causa de los títulos presentados y no por inexistencia de las obligaciones incumplidas que los generaron. (Voto de los Dres. Catucci, Madueño y Bisordi).

La falta de determinación no es obstáculo para la válida promoción de la acción penal respectiva porque el texto no establece en forma expresa ni es posible inferir del mismo que el legislador haya dispuesto que el acto administrativo sea una cuestión prejudicial o condición de procedibilidad; por el contrario rige plenamente el principio de legalidad y oficialidad del ejercicio de la acción penal pública cuya promoción le corresponde en forma exclusiva al Ministerio Público Fiscal. De ninguna manera puede interpretarse que la Ley Penal Tributaria haya derogado o prevalezca sobre las normas ordinarias procesales, en el caso, el Código Procesal Penal de la Nación, o sobre una norma de jerarquía superior (art. 31 de la C.N.) como lo es el art. 120 de la C.N. y su normativa reglamentaria, la Ley Orgánica del Ministerio Público 24.946, que es además posterior a la ley 24.769. El Código Procesal Penal de la Nación no establece sanción alguna para el caso de promoción de la acción penal sin la previa determinación de oficio -verificación- por lo que no corresponde fulminar el acto inicial del proceso con su invalidez dado el régimen restrictivo de nulidad instituido en el art. 266 del C.P.P.N. (Voto de los Dres. Catucci, Madueño y Bisordi).”

En este caso se está ocupando del delito de evasión fiscal, el cual se encuentra legislado en los artículos 1 (evasión simple) y 2 (evasión agravada) de la Ley Penal Tributaria 24769.

Los artículos antes mencionados tienen una tipicidad particular y a su vez condiciones objetivas de punibilidad.

Sin embargo también debemos tener presente el artículo de la mencionada ley, específicamente el 10 que se refiere a la Insolvencia fiscal fraudulenta.

ARTICULO 10. — Será reprimido con prisión de dos a seis años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacionales, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.

Aquí es oportuno recordar la doctrina de la Cámara Nacional de Casación Penal en la causa Muller antes mencionada respecto de la independencia en la aplicación de normas, con esto queremos decir que si el fisco entiende que la insolvencia que desembocó en el concurso preventivo se hizo de forma fraudulenta, puede realizar la denuncia penal correspondiente y llegado el caso el contribuyente salir condenado de este proceso.

Al estar frente a dos ramas del derecho que tienen objetivos diametralmente diferentes y que necesariamente deben convivir en determinadas circunstancias se hace difícil su aplicación armónica.

Lo que hemos querido realizar es un relato de una serie de situaciones a las que hay que prestarle la debida atención para poder hacer una correcta aplicación de la normativa correspondiente y de este modo tener en la medida de lo posible certeza con nuestro accionar.