



**RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL SÍNDICO EN LOS
CONCURSOS Y QUIEBRAS ANTE EL FISCO NACIONAL Y
EL FISCO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES**

**Trabajo de Integración Final de
Especialización en Sindicatura Concursal**

Alumna: Sofía Hervera

Tutor: Ángel Guarracino

La Plata, Abril de 2019.

INDICE

RESUMEN	3
INTRODUCCIÓN.....	5
RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA A NIVEL NACIONAL	5
RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA A NIVEL PROVINCIAL.....	16
RESPONSABILIDAD PENAL TRIBUTARIA	20
CONCLUSIÓN.....	23
BIBLIOGRAFÍA.....	25

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto el análisis de la responsabilidad tributaria que tiene el síndico en los procesos concursales regulados por la Ley de Concursos y Quiebras N° 24.522 ante los organismos de recaudación, tanto a nivel nacional, ante la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), como a nivel provincial, ante la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Para ello, se aborda lo normado en la Ley de Procedimientos Fiscales N° 11.683, la Resolución General de AFIP N° 1975/2005 y el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, y se distingue, tanto a nivel nacional como a nivel provincial, según se trate de un concurso preventivo o una quiebra.

Del análisis de las normativas citadas, se muestra que las mismas atribuyen al síndico tareas que exceden lo establecido por la ley de concursos y quiebras que es la ley específica de los procesos concursales, y que su aplicación acarrea, como consecuencia, la afectación del principio de la *pars conditio creditorum*, pilar fundamental de dichos procesos.

INTRODUCCIÓN

La ley 24.522 es la ley específica que regula los procesos concursales. Si bien el artículo 275, al explicitar los deberes y facultades del síndico, no hace referencia expresa a competencias tributarias, el síndico como funcionario concursal, debe atender distintas cuestiones impositivas a lo largo de dichos procesos, debiendo hacer distinción según se trate de un concurso preventivo o una quiebra.

Dicha ley únicamente hace mención directa a una cuestión tributaria en el artículo 14 inc. 12, al establecer que, en la resolución de apertura del concurso preventivo, el juez debe ordenar al síndico *"emitir un informe mensual sobre la evolución de la empresa, si existen fondos líquidos disponibles y el cumplimiento de las normas legales y fiscales"*, cuestión que no es objeto de desarrollo de este trabajo, dado que es responsabilidad del síndico ante el proceso concursal en general y no ante los organismos recaudadores nacional y provincial en particular.

RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA A NIVEL NACIONAL

Ley 11.683

La ley de procedimientos fiscales, ley 11.683, en sus artículos 5 y 6, regula sobre los sujetos de los deberes impositivos: los responsables por deuda propia y los responsables por deuda ajena. Ambos conceptos tienen como utilidad poder distinguir entre el verdadero contribuyente, al que por disposiciones legales se le atribuye la titularidad de un hecho imponible, y otros sujetos a los que se les extiende la obligación de pagar el impuesto en cuestión, con distintos grados de responsabilidad. En el art. 6, establece que los síndicos y liquidadores de las quiebras son responsables por deuda ajena, es decir, que no siendo deudores principales, ya que no han configurado el hecho generador de la obligación de pago de determinado tributo, son responsables del cumplimiento de dicho pago adeudado por el deudor principal:

"Están obligados a pagar el tributo al Fisco, bajo pena de las sanciones previstas en esta ley:

1. Con los recursos que administran, perciben o disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etcétera, en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables:

(...)

c) los síndicos y liquidadores de las quiebras (...)".

Por lo que, como principio general, los síndicos son responsables del pago de las obligaciones tributarias que recaen en la persona del deudor, pero respondiendo con los bienes de éste que administra.

Por su parte, el artículo 7, establece que los mencionados responsables, por lo tanto los síndicos, deben cumplir con los deberes formales y materiales que establecen en cuanto a determinación, verificación y fiscalización de impuestos la ley de procedimientos fiscales y demás leyes impositivas: *"tienen que cumplir por cuenta de los representados y titulares de los bienes que administran o liquidan, o en virtud de su relación con las entidades a las que se vinculan, con los deberes que ésta ley y las leyes tributarias imponen a los contribuyentes en general para los fines de la determinación, verificación y fiscalización de los tributos"*.

Por último el artículo 8 enuncia que *"responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:*

a) Todos los responsables enumerados en los puntos a) a e), del inciso 1, del artículo 6° cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no regularizan su situación fiscal dentro de los quince (15) días de la intimación administrativa de pago, ya sea que se trate o no de un procedimiento de determinación de oficio. No existirá esta responsabilidad personal y solidaria respecto de aquellos que demuestren debidamente que dicha responsabilidad no les es imputable subjetivamente.

(...)

b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior y con carácter general, los síndicos de los concursos y de las quiebras que no hicieron las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables, respecto de los períodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio respectivo; en particular, tanto si dentro de los quince (15) días corridos de aceptado el cargo en el expediente judicial como si con una anterioridad de quince (15) días al vencimiento del plazo para la verificación de los créditos, no hubieran requerido a la Administración Federal de Ingresos Públicos las constancias de las respectivas deudas tributarias, en la forma y condiciones que establezca dicho organismo".

Es decir, el inciso a) hace responsable a los síndicos en la medida que el deudor principal, habiendo sido intimado, persista en el incumplimiento de sus deberes tributarios, siendo como eximente que el contribuyente los haya colocado en situación de imposibilidad de cumplimiento. Mientras que el inciso b) hace responsable a los síndicos solidariamente con el deudor, si no hacen las gestiones necesarias para la determinación de los tributos adeudados por este último y su posterior ingreso, como así también si no requieren al fisco nacional las

constancias de las respectivas deudas tributarias 15 días antes de que finalice el plazo para la verificación de créditos.

Los mencionados artículos de la ley de procedimiento tributario, han sido tema de debate, ya que gran parte de la doctrina entiende, como primera medida, que hay diferenciar, y de forma expresa, ya sea el caso del concurso preventivo o el de una quiebra. En el primer caso, donde el deudor conserva la administración de su patrimonio, no resulta adecuado que se considere al síndico como responsable de todas las cuestiones tributarias mencionadas en los artículos 6, 7 y 8 de la ley 11.683, haciendo hincapié en su función de vigilancia. Siendo que no administra, resulta ilógico que sea responsable de determinar e ingresar los tributos. Al respecto Luis Omar Fernández¹ establece que: *"el contribuyente administra sus bienes y realiza los hechos imponibles respectivos, siendo quien debe realizar la presentación de las declaraciones juradas ante el Fisco"*. En el trámite del concurso preventivo, las responsabilidades tributarias del síndico se limitan a brindar información en el expediente mediante el informe mensual sobre la evolución de la empresa y el cumplimiento de normas legales y fiscales previsto en el artículo 14 inciso 12 de la ley de concursos y quiebras.

Cabe destacar que dicha ley prevé, en su artículo 17, casos en los que el concursado es separado de la administración, ya sea porque ejerce actos prohibidos (art. 16 LCQ), tales como actos a título gratuito o que importen la alteración de la situación de los acreedores por causa o título anterior a la presentación en concurso, viaje al exterior sin informarlo al juez del concurso o sin su autorización, según corresponda (art. 25 LCQ), oculte bienes, omita informaciones que le requieran tanto el juez como el síndico, incurra en falsedad o realice algún acto en perjuicio evidente para los acreedores. El juez, podrá separar de la administración al concursado, designando a una persona para que lo reemplace. En este caso, la figura que tenga al mando la administración del patrimonio del concursado, que podría ser el síndico si así lo dispusiera el juez, será responsable por deuda ajena y pasible de la responsabilidad solidaria.

En el caso de la quiebra, se interpreta que sí le son aplicables al síndico las normas tributarias anteriormente detalladas. Dado que es quien tiene la administración del patrimonio del fallido, el síndico es responsable del cumplimiento de la normativa impositiva, como responsable por deuda ajena y como responsable solidario si correspondiere. *"Es claro que los hechos imponibles siempre son realizados en cabeza del deudor desapoderado, quien sigue siendo el contribuyente y el síndico deberá cumplir con las obligaciones tributarias que la ley le impone a aquel, incapacitado por la ley para gestionar sus bienes"*².

¹ Fernández, Luis Omar., "Aspectos Tributarios de los Concursos y las Quiebras", 1era edición, Errepar - 2012, pág. 261.

² Fernández, Luis Omar., Op. cit., pág. 259.

Cabe aclarar, que en el caso en que no continúe la explotación, la determinación y pago de impuestos surgirán a la hora de liquidar el activo, debiendo ajustarse a las normas impositivas que correspondan en cada caso, mientras que cuando haya continuación de la explotación, deberá hacerlo de manera periódica por la actividad que desarrolla la misma posteriormente a la sentencia de la quiebra.

Es importante resaltar que la responsabilidad que pretende atribuir el artículo 8 no surge del mero hecho de ser síndico ni de la simple vinculación con el deudor principal, sino que el presupuesto legal que tiene que darse para que se los responsabilice de manera personal es el incumplimiento de sus deberes y que éste les sea imputable. En este sentido, el Tribunal Fiscal de la Nación³ establece que *"corresponde al responsable solidario aportar la prueba irrefutable y concluyente, apta y necesaria para desvirtuar este principio de responsabilidad e incumbencia que viene dado por la posesión del cargo y, de esa forma, permitir desarticular la responsabilidad solidaria imputada desde la óptica de su actuación concreta y específica en el seno de la sociedad, es decir, desde el plano de la imputación subjetiva"*.

Para que esta responsabilidad solidaria le sea imputable al síndico, los dictámenes N° 3/1982⁴ y N° 24/1995⁵ de AFIP, en materia impositiva y de recursos de la seguridad social respectivamente, establecen que debe sustanciarse el procedimiento de determinación de oficio regulado en el artículo 17 de la ley 11.683.

Por último, y siguiendo el texto del artículo 8 de la ley de procedimiento, en su inciso f), el síndico responde con sus bienes propios y solidariamente con el deudor en carácter de tercero, cuando aún no teniendo deberes tributarios a su cargo, facilite por culpa o dolo la evasión tributaria, y facilite dolosamente la falta de pago del impuesto adeudado por el contribuyente, siempre que al deudor principal le hayan aplicado la sanción que le corresponda en cada caso o lo hubieren denunciado penalmente. Bajo un accionar culposo por parte del síndico, Melzi y Damsky Barbosa⁶ consideran que extenderle al mismo la responsabilidad patrimonial *"constituiría una flagelante violación a los preceptos que informan el derecho penal, pues presupondría aplicar una pena mayor a un partícipe involuntario que al propio autor material del ilícito que ha actuado con intención defraudatoria"*.

³Pietroboni, Carlos Alberto s/ apelación", TFN, Sala B, 30/03/2012.

⁴ Dictamen N° 3/1982, DATyJ, BO: N° 348, Diciembre 1982.

⁵ Dictamen N° 24/1995, DAL, BO: N° 508, Abril 1996.

⁶Melzi Flavia Irene y Damsky Barbosa María Coral, "Régimen tributario de los concursos y las quiebras", La Ley - 2003, pág. 58.

Instrucción General DGI 359/1997

Como antecedente a las normativas de AFIP respecto a la responsabilidad tributaria de los síndicos en los procesos concursales, puede citarse la instrucción emitida por la DGI N° 359 del año 1997. Dicha instrucción fue objeto de debate, principalmente, por los consejos profesionales que nuclean a los profesionales en ciencias económicas. La misma tenía como objetivo perseguido fijar pautas para los agentes fiscalizadores para poder identificar a profesionales que hayan tomado parte o cooperado en actos de los cuales resulte un perjuicio de la renta fiscal. Dichos agentes debían emitir informes donde se observara la intervención de los profesionales, teniendo en cuenta que podían asumir distintos grados de responsabilidad, aludiendo en forma expresa a los síndicos concursales en su apartado 4.4.:

"Síndicos de concursos y quiebras (Ley N° 24.522):

La Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 -t.o. en 1978 y sus modificaciones -en su artículo 18, inciso b)⁷, dispone la responsabilidad solidaria de estos funcionarios, cuando no hicieran las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables respecto de los períodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio; en particular si, con anterioridad de quince (15) días al vencimiento del plazo para la presentación de los títulos justificativos del crédito fiscal no hubieran requerido de la Dirección General las constancias de las respectivas deudas tributarias. A tal fin el área de fiscalización deberá verificar si el síndico ha dado cumplimiento a las obligaciones antedichas, teniendo en cuenta además lo siguiente:

4.4.1. Para los síndicos de concurso, la responsabilidad es más atenuada dado que el concursado conserva la administración de su patrimonio bajo la vigilancia de aquél, no obstante lo cual debería poner de manifiesto en el expediente cualquier incumplimiento formal o material, como en el caso de falta de presentación de declaraciones juradas, pagos de anticipos, etc.

4.4.2. El síndico en la quiebra es un verdadero administrador -y liquidador- de los bienes, al igual que en el caso de continuación de la explotación de la empresa, asumiendo las responsabilidades inherentes a dicha función.

En consecuencia las verificaciones practicadas puestas a conocimiento del juez que interviene en el proceso concursal, podrán dar lugar, eventualmente, a que éste remita los antecedentes a la justicia penal".

La aludida instrucción, en su texto, continuaba estableciendo que el informe a emitir por el agente fiscal era a los efectos de hacerse de información respecto a la responsabilidad profesional, y debía suministrarse cuando surgiera la participación del profesional en un ilícito.

⁷ Actual art. 8 inc. b).

Frente a esta situación, emitirían un informe al Área de Selección y Control de la DGI expresando su opinión sobre la participación que pudieran tener los profesionales en los ilícitos tributarios o previsionales detectados, acompañando con los medios probatorios que demostraran dicha participación.

A raíz de diversas inquietudes que manifestaron las distintas entidades que regulan las actividades profesionales, la DGI emitió una nueva instrucción general, N°401/1998, estableciendo normas aclaratorias, donde resaltó que el objetivo de la primera instrucción estaba centrado en la colaboración recíproca existente con las entidades profesionales jurisdiccionales, fomentando la ética y la excelencia de la labor profesional. A su vez aclaró que los informes a los que se refería no implicaban el prejuzgamiento de la conducta de los profesionales intervinientes. Sin embargo las mencionadas aclaraciones, la instrucción 401/98 *"no perdía oportunidad en aclarar que lo dicho no era óbice al eventual encuadre que correspondiera a cada situación dentro de las normas vinculadas con la responsabilidad solidaria aplicable a 'terceros' en los términos del artículo 8° de la Ley 11.683 (T.O. 1998)".*⁸

Resolución General AFIP 1975/2005

La Administración Federal de Ingresos Públicos, a través de la Resolución General 1975 del año 2005, ha asignado al síndico funciones en materia tributaria.

En su apartado A, artículos 1 y 2, establece que el síndico designado en un concurso preventivo o una quiebra, deberá requerir a AFIP constancias de las deudas por tributos nacionales que tiene el concursado o fallido. Esto deberá hacerlo dentro de los quince días corridos de la aceptación de su cargo. Dicho procedimiento corresponde ser llevado a cabo a través de la página web de AFIP, ingresando el síndico con su CUIT y clave fiscal al servicio "Síndicos. F.735". Allí deberá completar la totalidad de los datos requeridos, a saber:

- i. Datos del síndico:
 - Apellido y nombre
 - Matrícula
 - E-mail
 - Domicilio
 - Horario de atención

- ii. Datos del concursado o fallido:

⁸ Melzi Flavia Irene y Damsky Barbosa María Coral, Op. cit., pág. 27.

a. Persona física:

- Apellido y nombre
- DNI
- CUIT
- Estado civil
- Apellido materno
- Domicilio real

b. Persona jurídica:

- Razón social
- CUIT
- Actividad
- Inscripción en Inspección General de Justicia
- Inscripción en Registro Provincial
- Domicilio

iii. Datos del juicio:

a. Datos referenciales:

- Expediente
- Carátula
- Tipo de proceso
- Juzgado
- Apellido y nombre del Juez
- Apellido y nombre del Secretario del Juzgado
- Domicilio, teléfono e e-mail del Juzgado

b. Datos procesales:

- Fecha de presentación en concurso preventivo
- Fecha de resolución de apertura del concurso o auto de quiebra
- Fecha de vencimiento para la verificación de créditos
- Fecha de vencimiento para la presentación de informes individuales
- Fecha de vencimiento para la presentación del informe general
- Fecha de vencimiento para la realización de la audiencia informativa

- iv. monto de capital, monto de intereses e importe total denunciados por el deudor de deudas con AFIP, en caso de concurso preventivo o de quiebra directa, por los siguientes conceptos:
- impositivos
 - recursos de la seguridad social
 - aduaneros

Resulta importante recordar que la ley de concursos y quiebras ha previsto como medio para dar a conocer la apertura de un proceso concursal la publicación de edictos regulada en sus artículos 27 y 28 y, posteriormente, en su artículo 29, en forma complementaria, prevé el envío de una carta certificada a cada uno de los acreedores denunciados informándoles sobre la apertura del proceso. En este sentido, Miguel Telese expresa que *"mal puede la AFIP, por medio de una RG, cambiar arbitrariamente, y en beneficio exclusivo de un solo acreedor, ése régimen, previsto en el ordenamiento general, de mayor jerarquía jurídica que la resolución, y creado en función de mayores principios jurídicos, tales como, entre otros, el de pars conditio creditorum"*⁹.

Por otra parte, cabe resaltar la gran cantidad de datos que requiere el organismo recaudador que el síndico informe en tan sólo quince días de haber aceptado el cargo, a la par del cúmulo de tareas que tiene el funcionario concursal ante la apertura de un concurso preventivo o la declaración de una quiebra, que resultan de vital importancia para el debido proceso, para el resguardo del patrimonio y para dar cumplimiento con las funciones que le otorga la propia ley de concursos y quiebras.

A los fines de tener una visión de lo regulado en los artículos 1 y 2 de la RG 1975, analizados precedentemente, se adjunta modelo del formulario citado:

⁹ Telese Miguel., Artículo "Nuevas obligaciones tributarias impuestas por la A.F.I.P." en el libro "Actuación Judicial del Profesional en Ciencias Económicas", 1era edición, Ed. Buyatti - 2004, pág. 166.

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

B-DATOS PROCESALES

	D	M	A
PRESENTACIÓN EN CONCURSO PREVENTIVO			
RESOLUCIÓN DE APERTURA DEL CONCURSO O AUTO DE QUIEBRA			
VENCIMIENTO PARA LA VERIFICACION DE CREDITOS (ART.32 LEY 24.522)			
VENCIMIENTO PARA LA PRESENTACIÓN DEL INFORME INDIVIDUAL (ART.35 LEY 24.522)			
VENCIMIENTO PARA LA PRESENTACIÓN DEL INFORME GENERAL (ART.39 LEY 24.522)			
VENCIMIENTO PARA LA REALIZACION DE LA AUDIENCIA INFORMATIVA (ART.14 INC.10 LEY N° 24.522)			

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

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

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

Lugar y Fecha:

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

Por otro lado, la RG 1975, en su artículo 3, ordena al síndico prestar la colaboración que le sea requerida por funcionarios de AFIP y realizar todas las gestiones que sean necesarias para la determinación y el ingreso de los impuestos adeudados por el concursado o fallido:

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

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

Siguiendo con el texto de la norma, en el artículo 4 hace referencia a formalidades que deberán tener los edictos que deben publicarse para dar publicidad en los concursos preventivos (art. 27 LCQ) y en las quiebras (art. 89). En tal sentido, hace hincapié en la necesidad de que los mismos contengan como dato obligatorio la CUIT (clave única de identificación tributaria) de los concursados o fallidos:

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

Por último, hace referencia a las consecuencias que tendrá el síndico, en caso de incumplir con las obligaciones reguladas en los artículos 1, 2 y 3 (capítulo A) mencionados anteriormente:

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

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

Es decir, tal como fuera mencionado en oportunidad de tratar la Ley de Procedimientos, hace responsable solidario al síndico por el incumplimiento de tales obligaciones fiscales.

Del análisis de la Resolución General 1975, se observa que el organismo recaudador ha asignado al síndico tareas que exceden lo regulado por la Ley 24.522 que es la ley específica que legisla sobre los procesos concursales. La Corte Suprema de Justicia de la Nación¹⁰ ha dicho al respecto que *"para caracterizar la naturaleza de las funciones del síndico corresponde, en primer término, examinar las atribuciones que le confiere la ley que rige su actividad. Cabe señalar que ésta no le atribuye el carácter de funcionario del Estado sino "del concurso", cuya actuación (personal y excluyente de las del deudor y los acreedores) comprende la facultad de librar toda cédula y oficio ordenados por el juez, solicitar todas las medidas dispuestas en la ley de concursos y las que sean procedentes a los fines indicados y, de manera general, ser parte necesaria en el proceso principal y todos sus incidentes."*

Las facultades de información se encuentran legisladas en la ley de concursos y quiebras en el art. 33, sección Proceso de Verificación, a lo que Miguel Telese¹¹ enuncia que *"se entienden aplicables al proceso verificador que comienza con la insinuación que realizan los acreedores. Por ello es que, anticipar dichas tareas en beneficio de un acreedor, que aún no ha exteriorizado su voluntad de verificar, serían también ir contra la pars conditio creditorum, pilar sobre el que se basa el ordenamiento concursal"*.

RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA A NIVEL PROVINCIAL

A diferencia de lo regulado a nivel nacional en la ley 11.683, donde no se hace distinción sobre la responsabilidad tributaria de los síndicos ya sea en el caso de un concurso preventivo o una quiebra, el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires sí se ocupa de marcar esta diferencia. En el Título IV, que trata sobre los sujetos pasivos de las obligaciones fiscales, se establece que están obligados al pago de los tributos como responsables de obligaciones que recaen sobre el deudor principal, los síndicos y liquidadores de las quiebras,

¹⁰ Amiano, Marcelo Eduardo y otro c/ E. N. - M° de Justicia - y otro s/ proceso de conocimiento, CSJN, 4/11/2003.

¹¹ Telese Miguel., Op. cit., pág. 168.

siempre que el fallido haya sido desapoderado, quedando claro que se refiere únicamente al caso de las quiebras:

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

(...)

5. los síndicos y liquidadores de las quiebras - en tanto exista desapoderamiento respecto del fallido -".

En coincidencia con lo expresado sobre la responsabilidad tributaria del síndico a nivel nacional, resulta determinante hacer distinción entre un proceso concursal y otro. Como se mencionó, en el concurso preventivo el deudor continúa siendo el administrador de su patrimonio, bajo la vigilancia del síndico, por lo que se concluye que no corresponde que se responsabilice a éste último por las obligaciones tributarias. En contraposición, en el caso de una quiebra, donde el deudor es desapoderado, se interpreta que el síndico es responsable del cumplimiento de las obligaciones fiscales, dado que el fallido ha perdido la administración y disposición de su patrimonio.

No obstante, ha habido casos en que la agencia de recaudación bonaerense ha notificado resoluciones administrativas en las que se pretende hacer responsable al síndico de concursos preventivos. Ante esto, Rotman y Escandell¹², enuncian que el artículo 21 inciso 5 citado *"sólo comprende en sus disposiciones a los síndicos de las quiebras, más no a los síndicos de concursos preventivos, lo cual, prima facie torna absolutamente ilegítima la imputación de responsabilidad a los que se desempeñan en concursos preventivos. En tal sentido, los sumarios en los que se ha imputado a síndicos de concursos preventivos como pasibles de la figura de solidaridad con las deudas del contribuyente carecen de todo sustento normativo y por lo tanto constituyen un exceso incomprensible en las facultades legales del funcionario público que autorizó tal acto administrativo"*.

Siguiendo el texto del Código Fiscal:

"Art. 22: los albaceas o administradores en las sucesiones, los síndicos en los concursos comerciales y civiles y los liquidadores de sociedades, deberán comunicar a la

¹² Escandell, José y Rotman Julio R, Nota al Ministro de Economía de la Provincia de Buenos Aires, Rafael Perelmiter, en su carácter de Presidente y Secretario, respectivamente, del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Bs. As, 6/4/2009.

Autoridad de Aplicación, de acuerdo con los libros de comercio o anotaciones en su caso, la deuda fiscal devengada y la deuda fiscal exigible, por año y por gravamen dentro de los quince (15) días de aceptado el cargo o recibida la autorización.

No podrán efectuar pagos, distribución de capitales, reservas o utilidades sin previa retención de los gravámenes salvo el pago de los créditos reconocidos que gocen de mejor privilegio que los del Fisco y sin perjuicio de las diferencias que pudieran surgir por verificación de la exactitud de aquellas determinaciones.

En caso de incumplimiento de esta última obligación serán considerados responsables por la totalidad del gravamen que resultare adeudado, de conformidad con las normas del artículo anterior".¹³

Sin embargo lo reglamentado en este artículo, el organismo recaudador de la provincia de Buenos Aires no ha emanado normativa particular sobre como corresponde ser llevado a cabo esto en la práctica.

Por último, en el art. 24, hace responsable al síndico de manera solidaria e ilimitada con el deudor:

"Art. 24: los responsables indicados en el artículo 21 y 22, responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes.

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

Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus fractores, agentes o dependientes.

Idéntica responsabilidad les cabe a quienes por su culpa o dolo faciliten u ocasionen el incumplimiento de las obligaciones fiscales. Si tales actos además configuran conductas punibles, las sanciones se aplicarán por procedimientos separados, rigiendo las reglas de la participación criminal previstas en el Código Penal.

¹³ *Art 21 bis: los responsables sustitutos, en los términos establecidos en este Código, se encuentran obligados al pago de los gravámenes y accesorios como únicos responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que no revistan la calidad de residentes en el territorio nacional, en la misma forma y oportunidad que rija para éstos, sin perjuicio del derecho de reintegro que les asiste en relación a dichos contribuyentes.(...)*

Los incumplimientos a las obligaciones y deberes establecidos en este Código y en las respectivas reglamentaciones por parte de los responsables sustitutos dará lugar a la aplicación del régimen sancionatorio que corresponda a los contribuyentes".

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

Un caso que tomó trascendencia en la Provincia de Buenos Aires en que el Tribunal Fiscal confirmó la responsabilidad solidaria del síndico en una quiebra, es el del Sanatorio Argentino S.A.¹⁴ En dicho caso, ARBA determinó las obligaciones fiscales del contribuyente mencionado por impuesto sobre los ingresos brutos por los periodos mensuales de octubre de 1998 a noviembre de 1999 y estableció en dicho procedimiento determinativo y sumarial que respondía en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente el señor Aníbal Alfredo Gibert, el síndico de la quiebra. Se destacan los siguientes hechos sobre los que se centró el Tribunal Fiscal para dictaminar:

- el síndico se expidió sobre la continuidad de la empresa de manera favorable, bajo apercibimiento de que de no lograrse una administración adecuada debía ordenarse su clausura;
- inmediatamente la sindicatura se hizo cargo de la administración del patrimonio del fallido;
- del incidente de rendición de cuentas surge que la sindicatura procedió a informar sobre la administración de los bienes, sobre la evolución financiera e institucional, desde el mes de octubre de 1998, sin embargo, no surge mención alguna acerca del cumplimiento de las obligaciones fiscales por el impuesto sobre los ingresos brutos ni del cumplimiento de los deberes formales atinentes a las mismas, ni en ese mes ni en noviembre y diciembre de dicho año, como así tampoco en enero de 1999. Recién se exteriorizó la falta de cumplimiento de las obligaciones con el fisco nacional y provincial posteriores a la sentencia de quiebra en oportunidad del informe del mes de febrero de 1999. En el informe de marzo de 1999 esto es advertido por el juzgado y se convoca a audiencia.
- En audiencia, el síndico dice que desde el inicio de su gestión se ha visto imposibilitado de pagar en tiempo y forma los impuestos, tasas y servicios, nacionales, provinciales y municipales "por estrictas razones financieras", e informa haber previsto el pago de estas deudas con los saldos que le adeudan al contribuyente las distintas obras sociales.
- No se ha localizado en las actuaciones judiciales ningún pronunciamiento del órgano jurisdiccional que hubiera convalidado el pretendido diferimiento en el pago de las obligaciones fiscales, debiendo advertir que el art. 190 de la LCQ establece como

¹⁴ Sanatorio Argentino S.A., TFABA, 17/07/2008.

requisito para la continuidad de la empresa tendiente a su enajenación en marcha la circunstancia de no contraer nuevos pasivos.

Ante todo lo expuesto, el Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires concluye que el síndico no ha acreditado la configuración de la eximente legal prevista en el artículo 24 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, es decir, haber exigido al sujeto pasivo del gravamen los fondos necesarios para el pago y que éste lo haya colocado en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva. Y considera que tampoco ha demostrado la imposibilidad material de sufragar las obligaciones fiscales que se iban devengando como así tampoco el destino de los supuestos créditos que tenía el fallido con diversas obras sociales con los que pretendía hacer frente a estas nuevas obligaciones.

Ante un pormenorizado análisis de la evolución económica y financiera del Sanatorio Argentino en los periodos posteriores a la declaración de quiebra, surge la existencia de saldos que se podrían haber utilizado para el pago de las obligaciones. No obstante, dichas deudas no fueron canceladas ni siquiera parcialmente como tampoco se presentaron las declaraciones juradas por anticipos correspondientes a los períodos determinados.

A su vez, el Tribunal considera que no puede perderse de vista que la decisión jurisdiccional sobre la continuidad de la explotación fue adoptada por la opinión favorable del síndico y mantenida frente a las rendiciones de cuentas que el mismo presenta, en las cuales omitió por varios períodos realizar cualquier consideración acerca de los nuevos pasivos que se estaban produciendo como consecuencia de la falta de cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Por todo lo expuesto, confirmó el acto recurrido en cuanto le atribuye responsabilidad solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes determinados, sus accesorios y multa, al síndico interviniente en los autos.

RESPONSABILIDAD PENAL TRIBUTARIA

Resulta oportuno hacer una breve mención al Régimen Penal Tributario, ley 24.769, que también atribuye responsabilidad al síndico *"sobre todo en el caso de continuación de la explotación, siempre que se superen las condiciones objetivas de punibilidad establecidas en la norma¹⁵"*.

Según el art. 1 de la Ley Penal Tributaria, se configura el delito tributario de evasión simple cuando el monto evadido supere la suma de pesos cuatrocientos mil (\$400.000) por

¹⁵ Miani, Gastón Armando, "Responsabilidad tributaria del síndico en los concursos y en las quiebras", Publicación Técnica Impositiva: doctrina y casos prácticos.

cada tributo y por cada ejercicio anual. Y el art. 7 referido a los delitos relativos a los recursos de la seguridad social, establece que para que se tipifique el mismo la evasión deberá ser por más de pesos ochenta mil (\$80.000) por cada mes.

Cabe destacar que la mencionada ley se refiere a la evasión de tributos referidos tanto al Fisco Nacional, como a los Fiscos Provinciales o al de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Por su parte, el art. 15 establece que el que a sabiendas dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en dicha ley son pasibles, además de las penas que le correspondan por su participación delictiva en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena. De este artículo, se interpreta que el síndico puede incurrir en esta tipificación cuando facilitare la comisión de delitos tributarios mediante informes o dictámenes.

CONCLUSIÓN

La normativa del Fisco Nacional a través de la RG N° 1975, como lo propio regulado por la Provincia de Buenos Aires en su Código Fiscal, endilgan al síndico tareas que la propia Ley de Concursos y Quiebras, específica de los procesos concursales, no regula. Por lo tanto, se entiende como una intromisión indebida de los organismos del estado en una ley de fondo. Por otro lado, se violenta el principio fundamental de los procesos concursales de la pars conditio creditorum, poniendo en beneficio a AFIP y ARBA como acreedores por encima de los demás.

Como opción, previo a dar cumplimiento a las normativas de los organismos recaudadores, sería prudente presentar en un escrito inicial un planteo al juez, explicitando lo mencionado en el párrafo anterior, haciendo hincapié en la afectación del principio de igualdad de los acreedores y el exceso de dichas normas por sobre la ley de concursos y quiebras.

Los profesionales en Ciencias Económicas que desarrollan su labor en el ámbito judicial como síndicos concursales, reunidos en congreso¹⁶, han llegado a una propuesta y, en coincidencia con ellos, se procede a mencionar lo más destacado:

- Modificación art. 6 inc. c) Ley 11683: retirar de este inciso “los síndicos y liquidadores de las quiebras”.
- Eliminación art. 8 inc. b) Ley 11683.
- Modificación art. 293¹⁷ LCQ: agregar al último párrafo del artículo: “, así como también cualquier otra resolución emanada de organismos estatales que colisionen esta Ley”. Cabe aclarar que, no siendo de incumbencia del presente trabajo, en dicho artículo debiera modificarse también la mención al antiguo Código de Comercio.
- En concordancia con el punto anterior, derogación de la R.G. N° 1975 de A.F.I.P. y de todas las Resoluciones Nacionales o Provinciales análogas.
- Eliminación del inciso 5) art. 21 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires:
- Modificación artículo 22 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires: retirar a los síndicos de los concursos y las quiebras.

¹⁶ Conclusiones 4° Congreso Provincial de Síndicos Concurales, Concejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, Delegación Lomas de Zamora, 05/09/2009.

¹⁷ ARTICULO 293.- Disposiciones complementarias. La presente ley se incorpora como Libro IV del Código de Comercio y, con el alcance previsto en el Artículo 288, se derogan los Artículos 264, 265 y 266 de la Ley N. 20.744, los artículos 313 y 314 de la ley 19.550, la Ley N. 19.551, y sus modificatorias y toda otra disposición legal o reglamentaria que se oponga a la presente.

- Se lleve esta propuesta a la Comisión de Asuntos Tributarios de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas para que los distintos Consejos Profesionales que la integran la acepten y propongan a su vez las modificaciones pertinentes en la normativa procedimental nacional y en los Códigos Fiscales de las distintas jurisdicciones fiscales del país.

BIBLIOGRAFÍA

Libros:

- ALTHABE, Mario E. (2013). *El Impuesto sobre los Ingresos Brutos*. 4ª ed. Buenos Aires: La Ley.
- FERNÁNDEZ, Luis Omar (2012). *Aspectos Tributarios de los Concursos y las Quiebras*. 1ª ed. Buenos Aires: Errepar.
- GRAZIABILE, Darío J. (2016). *Manual de concursos*. 1ª ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- MELZI Flavia Irene y DAMSKY BARBOSA María Coral (2003). *Régimen tributario de los concursos y las quiebras*. Buenos Aires: La Ley.
- NEDEL, Oscar (2009). *Informes de la sindicatura en la ley de concursos y quiebras*. 1ª ed. Buenos Aires: Aplicación Tributaria.
- RIVERA, Julio César (2005). *Instituciones de Derecho Concursal*. Santa Fé: Rubinzal-Culzoni Editores.
- ROUILLON, Adolfo A. N. (2015). *Régimen de concursos y quiebras*. 17ª ed. Buenos Aires: Astrea.
- TELESE Miguel., Artículo "Nuevas obligaciones tributarias impuestas por la A.F.I.P." en el libro "Actuación Judicial del Profesional en Ciencias Económicas", 1era edición, Ed. Buyatti - 2004

Publicaciones:

- ESCANDELL, José y ROTMAN Julio R (2009), *Nota al Ministro de Economía de la Provincia de Buenos Aires, Rafael Perelmiter, en su carácter de Presidente y Secretario, respectivamente, del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, Bs. As, 6/4/2009.
- MIANI, Gastón Armando, *Responsabilidad tributaria del síndico en los concursos y en las quiebras*, Publicación Técnica Impositiva: doctrina y casos prácticos.

Legislación:

- LEY 24522, LEY DE CONCURSOS Y QUIEBRAS, BO: 09/08/1995.
- LEY 11683, LEY DE PROCEDIMIENTOS FISCALES, BO: 12/01/1933.
- LEY 24769, REGIMEN PENAL TRIBUTARIO, BO: 15/01/1997.
- LEY PROVINCIAL 10397, CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES, BO: 3/7/1986.
- LEY PROVINCIAL 15079, LEY IMPOSITIVA ANUAL 2019, BO: 11/12/2018.

Jurisprudencia:

- Amiano, Marcelo Eduardo y otro*, CSJN, 4/11/2003.
- Pietroboni, Carlos*, TFN, Sala B, 30/03/2012.

Sanatorio Argentino S.A., Trib. Fisc. Ap. Provincia de Buenos Aires, 17/07/2008.

Resoluciones AFIP:

Resolución General AFIP N° 1975/2005, BO: 15/12/2005.

Dictámenes AFIP:

Dictamen (DATyJ) N° 3/1982, BO: N° 348, Diciembre 1982.

Dictamen (DAL) N° 24/1995, BO: N° 508, Abril 1996.

Otras normativas AFIP:

Instrucción General DGI 359/1997.

Instrucción General DGI N°401/1998.

Sitios web:

AFIP: <http://www.afip.gob.ar>

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires:

https://www.cpba.com.ar/old/Actualidad/Eventos_Congresos/2009-03-26_4_Congreso_Provincial_Sindicos_Concursales_Conclusiones.pdf

Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina:

<https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/fallos/consulta.html>