CPCECABA

Ciclo de Actualidad en sindicatura concursal

"El Impuesto a las ganancias en las quiebras"

María Cristina Osso
Contadora Pública (UBA)
Mag. en Insolvencia Empresaria
cristina.osso@estudiomco.com.ar

El Fisco pretende gravar con el Impuesto a las Ganancias a los supuestos «resultados positivos» de la liquidación falencial.

- Art. 107 de la LCQ *"El fallido queda desapoderado de pleno derecho de sus bienes existentes a la fecha de la declaración de la quiebra y de los que adquiriera hasta su rehabilitación. El desapoderamiento impide que ejercite los derechos de disposición y administración".*

El patrimonio del fallido deja de pertenecerle y ***constituye un patrimonio de afectación*** para satisfacer a la masa de acreedores.

El análisis del IG en la falencia

Ejes temáticos:

- **1.** El análisis de la normativa de AFIP que lo introduce
- 2. La interpretación doctrinaria
- 3. Reseña Jurisprudencial
- 4. El rol de la sindicatura

Marco normativo AFIP

S/ Art. 2 del Dec. Reglamentario de LIG establece: entre *"… otros sujetos obligados" a:*

- *"Están también obligados a presentar declaración jurada y, cuando corresponda, a ingresar el impuesto en la forma establecida por este reglamento:*

- ***«… h) Los síndicos y liquidadores de las quiebras y de las liquidaciones sin declaración de quiebra, los síndicos de los concursos …».***

Art.6 Dec. Reglamentario Ley IG.

"Las sociedades en liquidación, mientras no efectúen la distribución final, están sujetas a las disposiciones de la ley y este reglamento que les alcancen."

- **Flavia Melzi y Damsky Barbosa** habían señalado que la norma del Dec. Reglamentario se refería a las sociedades en liquidación, que eran quienes estaban sujetas al impuesto a las ganancias, al referirse en que:
- ***...sólo pueden resultar de aplicación para aquellos supuestos de liquidación realizados conforme la normativa societaria.***

Dictamen (DAT) 11/2002 de AFIP	Dictamen (DAL) 6/2002de AFIP
Interpreta su origen en la presentación de la RG 858, erferida a si corresponde a una empresa en estado de quiebra el pago del impuesto a las ganancias por los ingresos percibidos.	
Las sociedades con sentencia de quiebra quedan comprendidas en dicha norma: **"*El <u>síndico es responsable de presentar las declaraciones juradas</u> de las sociedades en quiebra, debiendo valerse a tales efectos de los comprobantes y demás elementos que respalden las operaciones realizadas, con el fin de demostrar la realidad y medida de la obligación tributaria.*"**	*Sobre los ingresos percibidos* ***"...las quiebras constituyen sociedades en liquidación y se encuentran sujetas a las previsiones de la ley de impuesto a las ganancias, <u>y los síndicos actuantes deben proceder a la presentación de las declaraciones juradas pertinentes y al ingreso del gravamen</u> que, según el caso, pudiere corresponder".***

Los dos dictámenes surgen sobre consultas sobre situaciones prefalenciales y no postfalenciales.

Reunión 18/6/2003 –Grupo de enlace AFIP-DGI /CPCECABA:

¿Son sujetos del IG, las sociedades en quiebra- debiendo cumplir con las obligaciones como cualquier otro sujeto-, aún en el caso en que no haya continuidad?

- *Según el Art. 6° del Dec. Reglam. las sociedades en liquidación son contribuyentes del impuesto hasta el momento de la distribución final de los bienes.*
- *Según la LCQ,* ***las sociedades en quiebra no son sociedades en liquidación.***
- *Según el Dictamen DAL (Informe del 1991 y Actuación del 2000), corresponde considerar a la empresa en quiebra, como sujeto del tributo, hasta el momento de distribución final de los bienes.*

Sin embargo*:*

Desde el punto de vista fiscal, implica un importante dispendio de recursos, de honorarios y costas y una recaudación mínima.
Por lo tanto, se conviene constituir un grupo de trabajo para encontrar una solución idónea al tema."

…Es una espada de Damocles porque entonces dependería su gravabilidad de la dimensión de la empresa?

Otra contradicción: respecto a las retenciones del IG

RG 2139/2006 en su Art. 24 inciso c) excluye expresamente a los fallidos

"…c) Hubieran peticionado su propia declaración de quiebra o tuvieren quiebra decretada o se les hubiere pedido la declaración de quiebra, excepto el caso de aquellos que no hubieran sido notificados —de dicho pedido— al momento de practicarse la retención."

A diferencia del Art. 6 del D.R. de la LIG.

el IVA:

define puntualmente a los sujetos gravados por el mencionado impuesto:

Art. 4 último párrafo Ley de IVA

"…Mantendrán la condición de sujetos pasivos quienes hayan sido declarados en quiebra o concurso civil…, con relación a las ventas y subastas judiciales y a los demás hechos imponibles que se efectúen o se generen en ocasión o con motivo de los procesos respectivos",

El principal objetivo de las quiebras es la realización de los activos, para satisfacer en mayor cuantía y de la manera más rápida los pasivos de la masa de acreedores verificados y entonces…

¿Cuál sería dentro del marco de un proceso liquidativo el hecho imponible del Impuesto a las Ganancias?.

Doctrina…

Según Rouillon:

- Presupuesto objetivo en los procesos concursales: es el estado de cesación de pagos,
  - Desequilibrio entre obligaciones exigibles y medios disponibles para enfrentarlos,
  - Insuficiencia de manera regular y permanente impotencia → patrimonial.
- Conjugando el **principio constitucional de capacidad contributiva y el presupuesto objetivo** necesario en materia concursal, ***la quiebra no puede tributar el impuesto a las ganancias porque no posee aptitud para efectuar pagos.***

... Doctrina…

Maffia: en base a Art. 167 y 168 de la LCQ, atribuye personalidad jurídica a la ***"masa pasiva"***

representada por el interés colectivo de los acreedores, sea por una "masa única" en casos de extensión de la quiebra, (Art. 161 inc. 1); 2); y 3))

El pasivo no le corresponde al fallido sino a esa comunidad incidental y transitoria, que es la masa de acreedores concurrentes.

… Doctrina…

Según Eduardo Favier Dubois

"...el obligado no es otro que el concurso mismo, y admitirlo no significa atribuirle personalidad a la "carátula" ni al expediente, sino reconocer algún grado de personalidad al concurso. Esto es para referirnos con mayor tecnicismo y convencional eufemismo a la tradicional y hoy denostada "masa".

S/dicho análisis:

- no puede identificarse al fallido como propietario de sus bienes.
- Es imposible que el IG, **"sin sujeto",** pueda gravar un posible "resultado positivo" sobre el producto de la liquidación en la quiebra,
- Su fin es el pago de los créditos verificados.

- La gravabilidad resulta improcedente además de prácticamente imposible operativamente.

- ***Según Oklander :***

Sostiene que la normativa fiscal resulta aplicable únicamente a las liquidaciones societarias y no a las concursales.

- **Para gravar «las supuestas ganancias» originadas por las quiebras, deberían estar incluidas objetiva y subjetivamente como presupuestos de imposición en la ley del gravamen.**

- ***Según Villegas:***

Principio de legalidad

- ***Exige que la ley establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones y sanciones y el órgano competente para recibir el pago.***
- ***Implica la necesidad de que el Congreso establezca en el texto legal todos los factores constitutivos de la tributación y bastará la omisión de uno de ellos para que la obligación impositiva no se verifique.***

Jerarquía de normas: LCQ se encuentra por encima de Decretos Reglamentarios y dictámenes de AFIP

LCQ (Art. 228) → en caso de un remanente en la liquidación se debe reintegrar al deudor

- El fisco en su voracidad fiscal no analizó:
  - Los quebrantos generados con anterioridad a la falencia
  - Gastos del proceso
  - Magros ingresos obtenidos en una liquidación falencial que nunca supera los valores de mercado.

Absorberían cualquier hipotético resultado positivo.

¿Cuál sería en un proceso liquidativo el hecho imponible del Impuesto a las Ganancias?

El ingreso total sobre bienes subastados?

Principal objetivo de las quiebras: realización de los activos, para satisfacer en mayor cuantía y de la manera más rápida los pasivos de la masa de acreedores verificados.

- Tributar el IG, por resultados posteriores a la declaración de la quiebra **es incompatible con los principios rectores de la LCQ, no entra en el Art. 240.**
- **En la falencia los acreedores, salvo legítima razón de privilegio, obedecen a la "pars conditio creditorum"-**

"Frigorífico Mellino SA s/quiebra«

Juzgado en lo Civil y Comercial Nº 11 del Departamento Judicial de Mar del Plata

El juez expresó que el IG aplicado a las quiebras y a las operaciones que se realizan en el contexto de la liquidación ***viola***:

- ***Principio de legalidad***:

«... no es lícito aplicar impuestos a objetos y operaciones no gravados por la ley, ni tampoco a sujetos no previstos por la norma…»

- ***Principio de igualdad***

«...cuando la ley no distingue y por ende, generaliza, aplicando indiscriminadamente el gravamen a contribuyentes que se encuentran en situaciones objetivamente distintas: en este caso, igualando a contribuyentes con un patrimonio plenamente activo, con contribuyentes en estado de quiebra.»

“Fibra Papelera S.A. s/quiebra s/incidente…

Juzgado Comercial 10 - Fc Buenos Aires, agosto 15 de 2019.

- ***Principio de legalidad de Villegas: …***el Congreso establezca en el texto legal todos los factores constitutivos de la tributación y bastará la omisión de uno de ellos para que la obligación impositiva no se verifique.

El Dr. Chomer concluyó que:

- *No sería lícito aplicar el impuesto a sujetos no establecidos por la ley.*
- *El proceso falencial cuenta con principios y reglas propias y diferentes a una ejecución individual y el Fisco debe guardar la necesaria armonía con el conjunto de las normas propias de la LCQ.*
- *Se basa en principios concursales*

.

…"Fibra Papelera S.A. s/quiebra s/incidente.

….. **Fallo Dr. Chomer (continuación)**

Los principios del concurso radican, en:

- Los acreedores participan en un pie de igualdad, salvo legítima razón de privilegio, "*pars conditio creditorum"*-
- La depuración del activo y pasivo del fallido y distribución del producto de los bienes entre los acreedores sin ventaja.
- La pretensión de la A.F.I.P., dirigida al cobro de un tributo de fecha posterior a la quiebra y con prelación a la totalidad de los acreedores concursales, importa un apartamiento del régimen previsto por la LC: 239 a 250, **lo que no puede ser autorizado**.

- Admitir el impuesto implicaría otorgar un trato preferencial al organismo recaudador en detrimento de toda la masa de acreedores, máxime cuando, a pesar de su carácter post-concursal, el tributo no resulta encuadrable en la casuística del art. 240 ni del art. 244 LC.

«Austral Construcciones S.A. s/ Quiebra s/ Incidente de Venta Inmueble Calle Roosevelt 1780 CABA s/incidente de Apelación»

SALA E 22216 / 2017 / 2 Incidente Nº 2 - Juzg. 28 Sec. 55

La magistrada de grado se expidió sobre la resolución apelada

- La presente quiebra no es un sujeto pasible de retención del IG, ***s/Art. 24 de la R2139/06, que excluye expresamente a los fallidos:***
- Arrasaría con el régimen de privilegios y preferencias que establece la LCQ. No se trata de un gasto de conservación y justicia, (no fue necesaria para llevar a remate el inmueble, sino que se originó con su venta);
- No es un impuesto previsto en la ley, y no se cuestiona la constitucionalidad del régimen concursal que no lo contempla.

No obstante, consideró que la quiebra no está exenta del pago del IG y AFIP puede procurar el cobro del impuesto si existiera un excedente, una vez pagados los acreedores.

La responsabilidad de la sindicatura ante el requerimiento del Organismo Fiscal…

- **Improcedencia del IG, en cuanto al objeto como al sujeto**.
  - En orden a la voracidad fiscal plasmada a través del DR de una ley y distintos Dictámenes, requerir lo que prácticamente es de imposible cumplimiento para la sindicatura.

- **Sindicatura sujeto obligado a presentar las DDJJ** e ingresar de corresponder el impuesto. (Art. 2 del Dec. Reglam. de la LIG)

- Grupo de enlace AFIP-DGI/CPCECABA/2003, reconoció desperdicio de recursos, honorarios y costas, para recaudación prácticamente nula …pero…

  ¿Cómo impactan en la tareas y responsabilidades de la sindicatura?.

- El marco normativo habla de **"sociedades"**
  - Las personas jurídicas poseen un régimen de presentación de DDJJ que surgen de la posterior confección de EECC.
  - Para completar dicha presentación además se deben presentar EECC, conforme lo dispuesto por la RG 3077/2011 (AFIP).

¿Es procedente y factible, durante el período de la quiebra, la preparación y confección de los Estados Contables por parte de la sindicatura?

- Resulta imposible y genera una gran responsabilidad extra para el síndico.
- La quiebra es un proceso netamente liquidativo.
- Importante: el Art. 6 del DR de la LIG se refiere sólo a "sociedades"
  - **Régimen de presentación de DDJJ que emanan de la preparación de EECC.**

…¿Es procedente y factible, en la quiebra, la preparación y confección de los Estados Contables por parte de la sindicatura?...

Desde la <u>óptica concursal</u>

- la sindicatura **actúa como funcionario de la quiebra pero no de la fallida**
- Dentro de las múltiples funciones que emanan de la ley y del Art. 275 L.C.Q, **no** surge la de llevar los libros contables de la empresa ni mucho menos la confección de los EECC.

Desde la <u>óptica contable</u>:

- Es inviable
- Debe tenerse en cuenta que vulnera el principio de "*empresa en marcha*" contenido en los alcances de la RT 17 (FACPCE) 2° parte punto1, que las excluye:

«…han sido diseñadas, básicamente, para entes que preparan sus estados contables sobre la base de una "empresa en marcha" (…está en funcionamiento y continuará sus actividades dentro del futuro previsible)…"

Importante:

Dejar en claro la posición de la sindicatura poniendo un verdadero límite y no sumar más responsabilidades

Ma. Cristina Osso

Ejemplo: ¿Qué implicaría hacer una liquidación de IG?

- **Falta de información completa que tiene el síndico concursal de la empresa desapoderada.**

***Aplicativo de ganancias*:**

- **Se debe presentar a través de la clave fiscal del síndico convirtiéndose en responsable de lo que presentará.**
- **Se debe denunciar un CUIT del contador certificante**
- **Existencia de quebrantos de ejercicios anteriores,**
  - **Confiabilidad de la información???**
- **Existencia de nuevos gastos de la quiebra que generan nuevos quebrantos.**
  - **Genera armar los EECC durante el proceso de quiebra**
- **El valor de subasta por sí, NO conforma la base imponible de impuesto (ya que para determinarlo se debe netear de otros factores y gastos).**
  - **Ni hablar del AXI que puede determinar ganancias cuando el pasivo es mayor al activo**
- **Cómo se determina, carga y valida el Activo y Pasivo?**

La responsabilidad de la sindicatura ante el requerimiento del Organismo Fiscal

La sindicatura debe poner un **verdadero límite** a una pretensión fiscal arbitraria y no asumir más responsabilidades ni tareas.

Más allá del sentido común:

- Improcedente desde el marco legal,
- Operativamente de imposible cumplimiento
- Sumaría tareas y responsabilidades no dispuestas por la LCQ

Conclusiones sobre la gravabilidad del IG en la falencia

- **Vulnera:**
  - ***Principio de legalidad*: Para gravar con el Impuesto, a las "supuestas ganancias" deberían estar incluidas objetiva y subjetivamente como presupuestos de imposición en la ley del gravamen.**
  - ***Principio de igualdad*:**
    - **Se grava a contribuyentes que se encuentran en situaciones distintas,**
    - **En la falencia los acreedores, participan en un pie de igualdad, salvo legítima razón de privilegio, obedeciendo a la "pars conditio creditorum"-**
      - **Implicaría otorgar un trato preferencial a la AFIP, a pesar de su carácter post-concursal y con prelación a la totalidad de los acreedores concursales**
      - **Se aparta del régimen de la LCQ: 239 a 250 el impuesto lo deberá soportar la masa de acreedores, lo que es inaceptable.**
      - **El tributo no resulta encuadrable en la casuística del art. 240 ni del art. 244 LC-.**
      - **La pretensión de la A.F.I.P, en cobro de un tributo de fecha posterior a la quiebra**
  - ***Principio de No confiscación*: presume fundar un derecho del fisco sobre una ganancia que no existe.**
- **Jerarquía de las leyes:**
  - **La LCQ se encuentra por encima de los DR y dictámenes de la AFIP.**
    - **El DR de la LIG y no puede determinar la calidad de un sujeto alcanzado, gravando al fallido.**
  - **Se debe clarificar la normativa fiscal y en el mientras tanto plantear la situación al juez para que decida.**

Ma. Cristina Osso

Gracias por su atención!!!

María Cristina Osso