consejo GESTIÓN Y FUTURO

“Impuesto a las ganancias en las quiebras"

Florencia Corrado

Contadora Publica UBA
Especialista en Sindicatura Concursal uba
Especialista en derecho empresarial ucc
Especialista en docencia universitaria fce-uba

E-mail FLORENCIACORRADO@YAHOO.COM.AR

Problema planteado al presentar el Proyecto de distribución

Desde la publicación, el fallido y los acreedores pueden formular observaciones, dentro los diez días siguientes, por omisiones, errores o falsedades del informe. El síndico contesta y el juez resuelve.

La AFIP impugna porque los síndicos omitimos realizar la reserva prevista en el Art.220 LCQ.

¿Y porque no reservamos?…porque

"En una quiebra no hay reserva por ganancias"

(Errepar- Nov. 2023-Autor Florencia Corrado)

Principal motivo:

- El patrimonio es un atributo de la personalidad y está integrado por bienes, materiales e inmateriales, susceptibles de valor económico.
- Ante el decreto de quiebra las personas son desapoderadas de su patrimonio, no pueden administrarlo ni disponer de ellos, quedando afectado exclusivamente a la satisfacción de los créditos admitidos de causa o título anterior a la quiebra y a los gastos del proceso. Es decir que se convierte en un **patrimonio de afectación** separado de su titular original y destinado a un fin especifico de naturaleza jurídico-económica.
- Ese patrimonio en la legislación actual no está sujeto al impuesto a las ganancias, ni tampoco la quiebra como ficción tributaria a diferencia de la sucesión indivisa. Si **no es sujeto**, no está alcanzado, no existe hecho imponible, y en consecuencia no nace la obligación de pago.

Características del patrimonio de afectación

- Patrimonio separado de su titular original (desapoderamiento) con un destino específico.
- Son ciertos A desapoderados para pagar determinados P.
- Sometido a un régimen legal especial (LCQ) limitando la acción de los acreedores
- Con una administración diferenciada (el síndico concursal)
- Aprovecha frutos y beneficios de sus bienes;
- Dejan de existir cuando desaparece el presupuesto fáctico que generó su nacimiento. (La conclusión de la quiebra)

- Alliaud, Interrelación patrimonial entre el crédito y la deuda, tesis doctoral (inédita), p.105. Cita en La extinción de las obligaciones por la quiebra, Bs. As., Ed. Astrea, 2010, pág. 226, autora Silvana M. García.

IMPUGNACIONES-AFIP

- Distinción que debe realizarse:

Sujeto	
Persona humana, Sucesión, Soc. de profesionales no contemplada con actividad comercial	**Persona jurídica (SA,SRL, mixtas, fideicomisos, etc)**
Directo: **grava manifestaciones directas de capacidad económica** (obtener renta o ser titular de un bs)	Directo
•**Teoría de la Fuente**. Art.2 inc.1 Condiciones: a) Periodicidad (rendimiento periódico) b) Permanencia (que no desaparezca ni se agote la fuente que lo produce) c) Y que exista habilitación (relación de causalidad entre el beneficio y la fuente que lo genera) o explotación de dicha fuente.	•**Teoría del Balance o del Incremento Patrimonial:** la diferencia entre el patrimonio considerado al inicio y al final del ejercicio, más el consumo (no tiene en cuenta de donde proviene la ganancia). Puede no cumplir las condiciones de periodicidad, permanencia y habilitación
Excepciones Art.2 Si no se cumple esas condiciones, se debe verificar que encuadre en los inc. 3, 4, 5 (el impuesto cedular s/ venta de inmuebles post 1/1/2018* o sueldos y jubilaciones Ley 27725 art.6) o en alguna categoría.	Tendría que haber remanente

*https://abogados.com.ar/situacion-impositiva-actual-por-la-transferencia-de-inmuebles/34304

Por el momento la AFIP impugna en quiebras de personas jurídicas

Los principios impositivos y constitucionales que se violarían si la Cámara accediera a la petición de la AFIP:

- ● Legalidad: los tributos solo pueden ser fijados por ley del Congreso. No hay tributo sin ley previa. No nacen por analogía ni por decreto. No se da el presupuesto subjetivo.
- ● Equidad tributaria: mismo tratamiento para personas en iguales condiciones a efectos fiscales (no es lo mismo un sujeto in bonis que fallido desapoderado sin la adm. de bs.)
- ●Ppio. de proporcionalidad: que exista autentica manifestación de capacidad contributiva/económica contrapuesto al presupuesto objetivo de la quiebra que es la cesación de pagos.
- ● No confiscación (la propiedad privada es inviolable art.17 CN): aplicar el impuesto sobre un patrimonio en quiebra presume fundar un derecho del fisco sobre una ganancia que no existe https://testing.consejo.org.ar/storage/attachments/PPT%20Margherit.pdf-UcZRfv8pgQ.pdf

Jurisprudencia existente:

Salas que rechazan la reserva por ganancias	Sala
• **Corijunio S.A. s/ Quiebra s/ Inc ART 250** Expte. 5574/2018/24, 15-11-23- CNCOM **Sala A**. Ingresos x vtas de A (rodados, marcas, inm.) No corresponde que la reserva por ganancias porque el Poder ejecutivo no puede ampliar la faz subjetiva del impuesto, se violaría el **principio de legalidad o reserva**, fallido **desapoderado, sin capacidad contributiva**, y resultaría un tributo postfalencial no contemplado dentro de los privilegios de la LCQ.	**A**
• **Austral construcciones S.A. S/ Quiebra s/ INC. De venta** inmueble Calle Roosevelt 1780 CABA s/ Inc. de apelac. Expte. 22216 / 2017 / 2 Jncom 28/55, **Sala E** 3-3-21 dice que la **fallida no es sujeto de retención**, no obstante, no hallarse la quiebra exenta del pago del impuesto a las ganancias, y poder el organismo recaudador procurar el cobro del impuesto en el supuesto de que exista un excedente, una vez pagados los acreedores, sobre el **remanente** devuelto a la fallida.	**E**
• **Frigorífico Alca s/quiebra** Expte. 22722/10 CNCom **Sala F** 9/11/23; Resuelve que el fallido está en **cesación de pagos**, fue desapoderado, no existe capacidad contributiva, **no cumple presupuesto subjetivo ni objetivo,** y la quiebra **no es pasible de retención**.	**F**
Salas aún sin resolver	
• **Ambassador Fueguina S.A. S/ Quiebra** Jncom 16 sec.32, 14/7/23, Expte.9896/2020/65 La AFIP impugna el informe porque no se hizo reserva por impuesto a las ganancias. La pretensión fue rechazada porque: (i) aun considerándose a la quiebra alcanzada por el tributo por el que se reclama, la quiebra **no es sujeto** pasible de retención ni se ha configurado el hecho imponible; (ii) la índole del reclamo obedece no a un gasto del concurso sino en todo caso a un **crédito post falencial**; y, (iii) la vía para el reconocimiento de la acreencia tampoco sería la impugnación del proyecto de distribución. AFIP. Apela, inc.65, dictamen de fiscalía 5-12-23 pidiendo se confirme porque la quiebra no hay capacidad contributiva, está **a resolver en Sala C desde 9-2-24**	**C**
• **Fibra papelera S.A. S/quiebra s/inc**., Jncom 10 Sec.20 del 15-8-19 Expte. 24256/2010/26 1ra Inst. resolvió que las quiebras no son sujeto de ganancias porque no cumple el principio de legalidad porque no cumple con los elementos del hecho imponible porque **no incluye al fallido como sujeto**, es postfalencial y no debe cobrar con prelación de los acreedores concursales y **menos afectar a los laborales**. **Sin resolver en CNCom Sala D desde el 5/3/20.**	**D**

Otras jurisdicciones y juzgados de 1ra Instancia que rechazan

• **Frigorífico Mellino SA s quiebra**, Expte. N° 125.581; Cám. Civ. y Com. Sala I, de Mar del Plata, 07.12.20007. Es postfalencial, el fisco viola principios constitucionales de legalidad, igualdad, no confiscatoriedad e inviolabilidad de la propiedad privada.
• **Darex S.A. s/Quiebra** expte 2800/2021 JNCom 10 Sec. 19 - **rechaza impugnación de Afip que pide reserva del impuesto a las ganancias en el proyecto de distribución de fondos**. El juez comparte el criterio que sostiene que las quiebras no se encuentran alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias, porque el principio de legalidad que emana del artículo 19 de la Constitución Nacional; así como también del juego armónico con los arts. 17 y 75, CN, surge que la facultad de crear un tributo resulta ser exclusivamente del Congreso. la Ley del Impuesto a las Ganancias (N° 20.628) en cuanto resulta aplicable al caso, no contiene ninguna previsión que permita asumir que los sujetos en quiebra sean pasibles del pago de este tributo; y no cabe presumir que tal omisión resulte involuntaria.

Argumentos…

Quiebra no tributa	Elementos del Hecho Imponible	Elemento subjetivo del HI: no existe porque no incluye al patrimonio de afectación ni a la quiebra como ficción tributaria.
		Elemento objetivo del HI: no existe porque se relaciona a la capacidad contributiva y estamos en un escenario de cesación de pagos.
		Dimensión temporal: Es un crédito post falencial que no es gasto de conservación y justicia porque no fue necesario para llevar adelante la liquidación. Debiendo el fisco instar su cobro al fallido rehabilitado.
		Dimension cuantitativa: La base imponible en *personas jurídicas es la ganancia neta que surja de balances compensando los quebrantos= Remanente *personas físicas en el impuesto cedular es el $ neto de venta -$ adquisición actualizada por IPC Ley 27430 desde 1/2018 o salarios/jub de + de 15 SMVM
	Responsable de la determinación e ingreso	La ley impone la carga al administrador o al síndico societario no al concursal y la resolución que obliga al síndico concursal no puede salir de un decreto del PEN (Dto. Reglamentario 862/2019 de LIG) además de la imposibilidad por falta de información para confeccionar un balance.
		En segundo lugar, el fisco puede realizar una determinación de oficio y exigir el pago cumpliendo el procedimiento administrativo.
	No hay deber de retención	Res 2139/06 art.24 c) exime de retención a los sujetos declarados en quiebra

Fallido rehabilitado si tributa con su CUIT y clave fiscal	Persona jurídica	con quiebra concluida sobre el remanente que se le devuelva
	Persona física	por impuesto cedular de inmuebles liquidados durante la quiebra o actividad posterior a la rehabilitación pudiendo cobrarse del remanente o de esos fondos nuevos no sujetos a desapoderamiento

¡OJO! El ex fallido eventualmente podría tributar

CNCom Sala A expte 52.029/2010. CAMBIOS Y TURISMO LANCASTER S.A. s/QUIEBRA.

La ex-fallida paga Impuesto a las Ganancias por la venta de las acciones llevada cabo durante el estado de falencia.

- El juez declaró la **conclusión de la quiebra** en los términos del art. 228 LCQ, consignando en el proyecto de distribución "readecuado", una **reserva para atender el Impuesto a las Ganancias** que reclamaba la AFIP.
- El juez había dicho que la quebrada no resultaba alcanzada por el impuesto por no ser sujeto y que se trataría de una obligación del deudor que **nacería eventualmente** ante una situación que ocurriría con la percepción por parte de la fallida de **un remanente** en los términos de la LCQ 228 in fine. (16-6-23)
- Considera que es una **cuestión ajena al proceso de quiebra** y por ende fuera de la órbita de conocimiento del juez a su cargo. Sería **un tributo postfalencial** que tampoco encuadraría en la casuística del art. 240 o 244 LCQ.
- Reitera lo dicho en **autos Corijunio y el principio de legalidad** que 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. **En el caso de quiebra no se da el presupuesto subjetivo ni el objetivo por falta de capacidad contributiva y existe un desapoderamiento** del activo que no administra el fallido sino el síndico.
- Pero en este caso particular, **concluye la quiebra por pago total y existe remanente, cesa el desapoderamiento y se reimputa el status jurídico al ex fallido**, por lo que debe atender su obligación tributaria en las mismas condiciones que cupo cumplir en la hipótesis de que la venta se hubiera llevado a cabo estando su titular "in bonis".

¿Porque podría existir el impuesto?

- Hoy
  - PASIVO:
  - Pesificados los créditos en virtud del art. 127 LCQ,
  - Cristalizados a la fecha del decreto de quiebra por art. 129 LCQ
  - A valor nominal al prohibirse su indexación, cuando,
  - ACTIVO:
  - Pago en dólares, liquidados al MEP arroja remanente (art. 228 LCQ).
- Pero, **el EX-FALLIDO rehabilitado**, debería:
  - Habilitar su CUIT,
  - Determinar el impuesto,
  - Presentar la declaración jurada e ingresarlo,
  - o el fisco perseguirlo ante el incumplimiento por la vía administrativa correspondiente.
  - **No corresponde** la determinación e ingreso **ni a la quiebra ni al síndico concursal**.

Conclusión

La quiebra, siendo su presupuesto objetivo el estado de cesación de pagos, existiendo una crisis económica y financiera generalizada, **resultaría absurdo** considerar que este alcanzada por el impuesto a las ganancias cuando no es sujeto del impuesto porque los legisladores no lo previeron ni cumple con el presupuesto objetivo del mismo que es la capacidad contributiva.

Pero cuando concluye la quiebra, el fallido es rehabilitado, se termina el desapoderamiento y recobra la administración de sus bienes, la AFIP podría perseguir directamente al **ex-fallido o** a la **persona física rehabilitada** para que afronte sus obligaciones en el ámbito que corresponda.

La quiebra no puede ser utilizada en forma **abusiva** y resultar un beneficio no previsto por la ley para **evadir sus obligaciones tributarias**.

¡¡¡¡¡Gracias!!!!!

Florencia Corrado