



**PODER JUDICIAL  
DE NEUQUÉN**

NEUQUEN, 11 de noviembre de 2019.

**Y VISTOS:**

En acuerdo estos autos caratulados:  
**"GABINO CELSO CORREA COMPAÑÍA DE SERVICIOS S.R.L. S/  
INCONSTITUCIONALIDAD RG N° 3587/2014-AFIP E/A  
518455/17" (JNQC16 INC. 63733/2018)**, venidos en  
apelación a esta **Sala III** integrada por los Dres.  
Fernando M. **GHISINI** y Marcelo J. **MEDORI**, con la  
presencia de la Secretaria actuante Dra. Audelina  
**TORREZ** y, de acuerdo al orden de votación sorteado, **el  
Dr. Ghisini, dijo:**

**I.-** Por medio de la resolución  
interlocutoria dictada el 7 de agosto de 2018, obrante  
a fs. 26/31 la señora Jueza a cargo del Juzgado Civil  
N° 6 declaró la inconstitucionalidad de los artículos  
2, 6, 16, 20, 37 y 39 de la Resolución General de la  
Administración Federal de Ingresos Públicos N°  
3587/2014 (en lo sucesivo, de resultar necesario, R.G.  
y A.F.I.P. respectivamente), ordenó al Fisco Nacional  
que se abstenga de exigir a la concursada el  
desistimiento del incidente de revisión 63681/2017 y  
desestimó la pretensión de la concursada de no incluir  
la deuda en revisión en el plan de facilidades de  
pagos de AFIP-DGI, a quien le impuso las costas.  
Finalmente, reguló los honorarios de los letrados y de  
la sindicatura del modo allí determinado.

Para resolver de este modo formuló un  
reparo detallado de las presentaciones de la  
concurada, la A.F.I.P. y la sindicatura.

Estableció que la competencia para  
resolver sobre la cuestión planteada se afirma a

partir de la relevancia de la conformidad del organismo fiscal para alcanzar las mayorías necesarias. Luego de analizar los términos de los artículos 2, 20 inc. "c", 37 y 39 inc. "b" de la R.G. 3587, concluyó que se deriva de allí la obligación del concursado de renunciar al trámite de revisión tanto de la deuda quirografaria como privilegiada y con ello la resignación de obtener un pronunciamiento judicial sobre el monto total adeudado.

Consideró que resulta gravitante la deuda con el fisco nacional para alcanzar las mayorías fijadas en el artículo 45 de la Ley de Concursos y Quiebras y que por lo tanto la normativa impone la obligación de optar entre la revisión de los montos y la conformidad de la agencia.

De ello extrajo que la normativa resulta un exceso reglamentario en relación a la ley 11.683, puesto que no se advierte que relación podría existir entre las facultades que emanan del artículo 32 de la ley referida precedentemente y la exigencia de desistimiento de la revisión.

Igualmente estimó como injustificada la normativa a partir de la necesidad del fisco de recaudar fondos para el cumplimiento de los fines estatales, por cuanto ello no puede impedir toda defensa posible.

En conclusión, determinó que los recaudos trasgreden la prohibición del artículo 28 de la Constitución Nacional, por cuanto se alteran los derechos de defensa y propiedad de la concursada.

Por otra parte, consideró y aclaró que los montos a evaluar para el cómputo de las mayorías son los incluidos en la resolución del artículo 36 de la

L.C.Q., y que dichas sumas deberán ser objeto de la financiación pretendida, así como que el monto de la deuda que en definitiva resulte de la revisión sólo tendrá incidencia para el pago de las cuotas concordatarias.

**II.-** La resolución interlocutoria fue apelada por la AFIP mediante el recurso que fue posteriormente fundado a fs. 40/48. **a)** Presenta allí tres cuestionamientos específicos referidos a la resolución de fondo y uno referido a la imposición de costas.

El primero de ellos se refiere a la ajenidad de las potestades de la magistrada para inmiscuirse en las negociaciones entre el acreedor y el deudor, omitiendo considerar que la normativa responde a criterios y políticas ciertamente discrecionales en que no le corresponde intervenir o avanzar en el procedimiento concursal. Destaca que la concursada ha promovido el trámite universal por cuestiones que resultan ajenas a la A.F.I.P., que no ha tenido otra opción que esperar y someterse a los tiempos procesales.

Por otra parte, enfatiza que el plan de pagos tiene carácter voluntario y que es solo una de las varias alternativas de solución que tiene el concursado. Asevera que el carácter de organismo fiscal no puede servir de sustento para que se adopte una solución diferente a la que cabría brindar en una negociación de la concursada con otros acreedores. Finaliza el desarrollo del agravio señalando que la jueza se arrogó facultades del Poder Ejecutivo.

El segundo agravio se centra en el carácter voluntario de la opción que prevé la R.G.

3587/2014 y que en el marco del incidente donde la demandada plasmó su voluntad de acogimiento le fueron informadas todas las condiciones, frente a lo cuál la opción constituye tan sólo una de las alternativas disponibles, sin que resulte veraz que la concursada se vea impedida de continuar con el trámite de revisión. Formula del mismo modo consideraciones en torno a los altos costos judiciales y reitera consideraciones en torno a la afectación de libertad de negociación.

La recurrente afirma que se omitió ponderar elementos que habrían permitido solucionar el caso con arreglo a derecho, ya que existe una conducta contradictoria de la concursada que por un lado quiere someterse a un régimen que tacha de inconstitucionalidad, sin que exista una incompatibilidad constitucional manifiesta, toda vez que los derechos patrimoniales son renunciables. Subraya que la firma Gabino Celso pretende un plan de pagos a su gusto y medida, lo que vulnera la igualdad con el resto de los contribuyentes. Destaca que la R.G. resulta razonable por cuanto existe una proporcionalidad adecuada a su finalidad y que resulta aplicable al caso la teoría de los actos propios.

Cuestiona que se le hayan impuesto las costas, por cuanto en su opinión no se consideró adecuadamente la excepción de defecto legal y no resulta ser parte en el proceso por el sólo hecho que haya replicado la demanda.

Señala que al contestar el traslado de la incidencia puso de relieve el defecto legal de la proposición y que frente a la ausencia de carácter

suspensivo del planteo se contestó la demanda, sin que ello la convierta en "incidentista".

Finalmente, destaca que no resulta responsable del dispendio jurisdiccional ocasionado por la concursada a través de su planteo de inconstitucionalidad, que solo traduce la inconformidad de la deudora con las condiciones de acceso al plan de pagos al que voluntariamente optó.

A fs. 51/55 vta. la concursada replicó el traslado conferido en relación a los agravios de la A.F.I.P. En lo sustancial, reafirmó los fundamentos brindados por la *a quo* en relación a la declaración de inconstitucionalidad, agregando que resulta claro que la negociación con el organismo fiscal es diferente que el que se entabla con el resto de los acreedores y que en rigor de verdad no hay negociación posible al respecto. Denuncia insuficiencia argumental en torno a la imputación de contradicción y las ventajas del procedimiento concursal se contrarrestan con los efectos propios de tal situación, que enumera.

Destaca que si se considera la importancia del crédito fiscal la inconstitucionalidad resulta manifiesta.

Por último, recalca que no se comprende el agravio referido a la imposición de costas, por cuanto no fueron impuestas en virtud del rechazo de la excepción dilatoria de defecto legal, sino por su condición de vencida y con fundamento en los artículos 68 y 69 del C.P.C.C.

A fs. 56/57 vta. la Sindicatura contestó el traslado del memorial de agravios, reafirmando en términos generales la rectitud de la declaración de inconstitucionalidad.

**b)** La sindicatura a fs. 35/36 cuestiona los honorarios que le fueran regulados en la resolución del 7 de agosto de 2018, por considerarlos bajos.

Destaca que para su fijación debió considerarse el monto por el cual se solicitó la revisión del crédito de la AFIP (\$75.533.879,43), por lo que resulta errónea la consideración del procedimiento incidental como de monto indeterminado.

Afirma, que si no se hubiera admitido el incidente, la concursada hubiera tenido que desistir de su pretensión revisora para evitar la quiebra indirecta, mientras que ahora puede continuar con la revisión y acogerse al plan de facilidades. Concluye que el presente incidente tiene un contenido patrimonial.

A fs. 59 y vta. la A.F.I.P. respondió el recurso deducido por la sindicatura en materia de costas, afirmando que el presente proceso es de monto indeterminado y que se trata de dos procesos distintos con una materia de debate que los identifica, no obstante lo cual la regulación de honorarios debe guardar relación no sólo con el monto -en el caso indeterminado- sino además con la extensión y calidad del trabajo, por lo que solicita que se convalide la regulación arancelaria efectuada en favor de los funcionarios concursales, por \$5.100.

**III.-** Ingresando al tratamiento de los agravios anteriormente sintetizados, comenzaré por destacar que si bien la línea argumental de la A.F.I.P. refleja en sus trazos más importantes los términos de la defensa de constitucionalidad ensayada a fs. 9/18, lo que en alguna medida podría llevar a

pensar que se trata de argumentos que han sido debidamente considerados y tratados en la resolución atacada y que por lo tanto no se dirigen a rebatir frontalmente lo decidido, corresponde morigerar tal temperamento intelectual cuando la cuestión abordada remite a cuestiones eminentemente jurídicas.

En tal orden, luego de estudiar detenidamente el recurso, considero que los agravios giran por un lado en derredor a los alcances, razonabilidad y legitimidad de la potestad reglamentaria plasmada en la norma tachada de inconstitucional y por el otro en las implicancias del sometimiento voluntario a un régimen concursal que tampoco impone como único camino el de renunciar a los incidentes de revisión.

Todas las cuestiones anteriormente señaladas guardan entre sí una considerable interrelación, de tal suerte que la forma en que se razone sobre alguno de los puntos influye decisivamente sobre el restante.

Por lo tanto, resulta a mi juicio indispensable comenzar por desentrañar si en términos generales el Fisco Nacional es un acreedor más, sometido a idénticas pautas de negociación y si en forma específica ello se verifica en el presente caso, para luego examinar desde tal punto de partida la normativa declarada inconstitucional en la anterior instancia.

La propia naturaleza de los créditos Tributarios denota la imposibilidad del ente recaudador de disponer de ellos según las circunstancias de cada caso en particular, por cuanto ello lesionaría gravemente principios tales como la

igualdad entre los contribuyentes y además de la necesaria transparencia que debe existir en la recaudación impositiva.

Es precisamente por ello que el artículo 32 de la Ley 11.683 somete la facultad de la A.F.I.P. de otorgar facilidades para el pago de los tributos, intereses y multas a exigencias que luego detalla y de las que se deriva el dictado de diferentes Resoluciones Generales, entre las que se encuentra la impugnada por la concursada.

De acuerdo con ello, el Fisco es un acreedor especial, puesto que las obligaciones tributarias no son negociables "[...] pues su inelasticidad es total no sólo respecto del concursado -que únicamente puede adherir, no discutir- sino incluso de los Organismos Recaudadores, limitados sólo a revisar el cumplimiento de los requisitos. Ni uno ni los otros tienen cintura negocial. En este campo sólo hay adhesión o nada. Y la adhesión - ya lo decía Garriges- 'a veces está cercana a la sumisión' [...]" (Guillermo G. Mosso, "Los créditos fiscales y su influencia en la obtención del acuerdo preventivo". Doctrina Societaria y Concursal, N° 156, Tomo 140, Noviembre 2000, p.346, ed. Errepar).

El principio de igualdad de tratamiento de los acreedores en el proceso concursal debe ser abordado sin perder de vista tal circunstancia, puesto que las particularidades del crédito fiscal reducen las posibilidades del deudor a un nivel similar que las que tiene un contratante masivo por adhesión: O toma el esquema de acogimiento tal como está regulado o deja de hacerlo, sin que existan situaciones intermedias.



De acuerdo con ello, resultan en mi perspectiva inadmisibles los agravios que postulan una afectación del espacio de negociación que se abre entre el deudor y el acreedor, puesto que resulta ostensible que no existe negociación alguna con el acreedor fiscal.

A partir de tal conclusión y en consideración al carácter general de la normativa, se concluye que es competente el juez que tiene a su cargo el trámite concursal para examinar la constitucionalidad de una regla que tiene virtualidad para afectar garantías Constitucionales de la concursada.

Corresponde pasar al agravio referido al carácter voluntario del acogimiento al régimen de la R.G. 3587/14.

Para ello, rememoro lo expuesto párrafos arriba en torno a las características del crédito fiscal, de la que se deriva una rigidez frente a quien atraviesa un estado de cesación de pagos, situación fáctica que habilita la presentación en concurso preventivo (art. 1, L.C.Q.).

La Real Academia Española define el vocablo "voluntario" como: **1.** adj. Dicho de un acto: Que nace de la voluntad, y no por fuerza o necesidad extrañas a aquella. **2.** adj. Que se hace por espontánea voluntad y no por obligación o deber.

Las dos primeras acepciones antes transcritas demuestran que desde el plano lingüístico "voluntario" excluye los actos realizados por necesidad, obligación o deber.

La regulación vigente en materia de concursos está diseñada a partir de la idea fuerza

referida a la importancia que tienen las empresas en la sociedad y para la estructura micro y macro económica de un Estado. La finalidad de las empresas se endereza a obtener réditos económicos a través de la producción de bienes y prestación de servicios.

La principal función que cumplen es, a partir de tal finalidad, la de resultar un agente esencial en la articulación de la participación de diferentes actores sociales en la distribución del ingreso.

La preservación de la empresa constituye entonces un fin explícito que redundaría en beneficio de los referidos actores (trabajadores, estado, etc.), pero además de los acreedores de la concursada, puesto que se tiende la protección del crédito frente a lo que, de otra forma, sólo podría abordarse a partir de un proceso liquidatorio.

Si se considera en forma conjunta con ello el peso específico que tienen las obligaciones tributarias en la mayoría de los procesos concursales, se advierte sin dificultad que la voluntariedad alegada por la recurrente se desvanece severamente, configurándose una disyuntiva de hierro.

Arribados a este punto, corresponde establecer que las Resoluciones Generales de A.F.I.P. son reglamentos o actos administrativos generales (cfr., María José Rodríguez, "La impugnación de las Resoluciones Generales de la AFIP", en *El Control de la Actividad Estatal*, dirigida por Enrique Alonso Regueira, tomo II, p. 788, ed. Asociación de Docentes de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, 2016).

Esta caracterización permite establecer, tal como lo ha hecho la Corte Federal, que las Resoluciones Generales poseen la misma eficacia que la ley en tanto respeten su espíritu (casos "Bombicci", Fallos, 316:1190, sent. de 8 de junio de 1998; "Dirección General Impositiva c/De Angelis S.A.", Fallos, 304:438, sent. de 1 de abril de 1982).

De allí que los recaudos para examinar su constitucionalidad son los mismos que los impuestos a cualquier regla, por imperio de su rango jerárquico (art. 31 del texto Constitucional).

En tal orden, debe considerarse muy detenidamente los límites de la potestad reglamentaria en orden a la razonabilidad, a partir cuanto menos de dos perspectivas diferentes.

Si la Resolución General examinada deriva de la facultad contenida en el artículo 32 de la ley 11.683, su sentido regulatorio debe siempre tener presente que el facultamiento obedece a que el acreedor se encuentra en condiciones "[...] económico-financieras que les impidan el cumplimiento oportuno de dichas obligaciones [...]", tal como lo establece el texto.

Si la finalidad de la AFIP es la recaudación de la renta pública, no se comprende en que medida está conectada la realización de tal propósito respecto del cercenamiento del derecho del concursado a obtener la revisión de la conformación del crédito fiscal.

Por otra parte, tal regulación afecta el principio de igualdad de tratamiento de los acreedores en el concurso, por cuanto el concursado puede instar

frente a todo el resto de acreedores los incidentes y acciones que considere correspondientes.

Cabe señalar entonces que a la afectación de la ley 11.683 se suma la desnaturalización de toda la arquitectura del proceso universal, por cuanto al imponerse como pórtico de acceso a los términos de la R.G. 3587/14 el desistimiento de las revisiones en trámite y asunción de las costas de tales procesos, se sustrae la determinación de los contornos atinentes a la legitimidad y extensión de los créditos tributarios del conocimiento del magistrado que tiene a su cargo la gestión del proceso de reorganización.

Antes que tal injustificada restricción, incumbe al Estado garantizar y tutelar el derecho de la concursada a hacer uso de todas las vías regladas por la ley 24.552 para la revisión de los créditos, por cuanto tal legislación es tributaria de la garantía de defensa en juicio, que tiene incuestionable raigambre constitucional (art. 18 de la Constitución Nacional).

De tal modo, no resulta una razonable reglamentación del ejercicio de la potestad recaudatoria la que -en forma inconexa con su propia razón de ser- menoscaba el pleno ejercicio de garantías que derivan de la propia Constitución Nacional.

No puede exigirse a la concursada el sacrificio de sus derechos Constitucionales para poder reorganizar su pasivo y tanto menos puede ser el Estado quien así lo reclame, puesto que la dimensión de los créditos fiscales dejaría en todos los casos a su propia merced la concreta fijación de su extensión, erigiéndose como una condición meramente potestativa

derivada del ejercicio irregular y arbitrario de una potestad diseñada para otros fines, que además se organiza de tal modo desde una posición dominante en el espectro de los acreedores.

Por las razones expuestas, juzgo que debe confirmarse la decisión que declaró la inconstitucionalidad los artículos 2, 6, 16, 20, 37 y 39 de la Resolución General de la Administración Federal de Ingresos Públicos N° 3587/2014.

En relación al agravio referido a la imposición de costas, corresponde poner de relieve que la argumentación desarrollada no guarda adecuada conexión con los fundamentos de la decisión, toda vez que las costas no fueron impuestas por el rechazo de una excepción de defecto legal como de previo y especial pronunciamiento, sino por la calificación como vencida de la A.F.I.P. y con arreglo a lo dispuesto por los artículos 68 y 69 del C.P.C.C. (v. punto IV del fallo obrante a fs. 30 vta.).

Pasaré ahora a considerar la apelación arancelaria deducida por la sindicatura, quien alega que para su fijación debió considerarse el monto por el cuál se solicitó la revisión del crédito de la AFIP, de \$75.533.879,43, por lo que resulta errónea la consideración del procedimiento incidental como de monto indeterminado.

Señala, que si no se hubiera admitido el incidente, la concursada hubiera tenido que desistir de su pretensión revisora para evitar la quiebra indirecta, mientras que ahora puede continuar con la revisión y acogerse al plan de facilidades. De allí concluye que el presente incidente tiene un contenido patrimonial.

Delimitado de este modo el planteo, adelanto que en mi criterio resulta improcedente, por cuanto del análisis del objeto de la pretensión tramitada por vía incidental, se divisa sin dificultad que el proceso carece de un fin económico y se asocia en forma inmediata y directa a reparar la lesión que la Resolución General causa a derechos y garantías Constitucionales de la peticionante.

Vale decir, que la propia construcción del apelante da cuenta que el carácter patrimonial endilgado aparece como tangencial, hipotético o cuanto menos como una consecuencia eventual e indirecta del planteo de inconstitucionalidad.

Para explicarlo podemos recurrir al esquema de las consecuencias que prevé el artículo 1727 del Código Civil Comercial (aun cuando aquí no estemos específicamente en el terreno de la causalidad), donde se denominan inmediatas a las que acostumbran a suceder del curso ordinario de las cosas, mediatas a las que sólo conectan un acontecimiento con un hecho distinto y casuales a las mediatas imprevisibles.

En el planteo de la Sindicatura se refiere que la concursada "hubiera" tenido que desistir "para" evitar la quiebra indirecta. Se trata de una conexión débil y por lo tanto catalogable jurídicamente como una derivación casual.

El presente incidente no se encuadra en los términos del artículo 287 de la Ley de Concursos y Quiebras, por cuanto el precepto se refiere a los de revisión y verificación tardía, y es precisamente ello lo que impide aplicarle la solución que de allí dimana.

Por otra parte, no puede dejar de considerarse que en el marco del incidente tramitado en el expediente 63.681/2017 se considerará (con arreglo a la norma citada en el párrafo anterior) de carácter patrimonial, con particular referencia al importe invocado por la Sindicatura, de tal suerte que de procederse con idéntico temperamento en el marco de éste incidente se podría configurar un injustificado e irrazonable enriquecimiento sin causa lesivo de la garantía de propiedad (arts. 17, Constitución Nacional; art. 726, Cód. Civ. y Com.).

A mayor abundamiento, corresponde expresar que debe existir un razonable correlato entre la naturaleza, mérito y extensión de las tareas desarrolladas y el importe del honorario, que resultaría en todos los casos irrazonable y desproporcionado con el objeto y tema aquí debatido acceder a lo peticionado.

Por los fundamentos expuestos, corresponde confirmar la resolución recurrida.

**IV.-** En virtud de lo considerado y por los fundamentos anteriormente vertidos, propongo al Acuerdo rechazar los recursos de apelación interpuestos por la A.F.I.P. y la Sindicatura, confirmando la resolución interlocutoria apelada de fs. 26/31 en todas sus partes.

En relación a la imposición de costas, atento el modo en que se resuelve, propicio su imposición a la A.F.I.P. en su calidad de vencida en cuanto al recurso por ella planteado y sin imposición de costas respecto del deducido por la Sindicatura (art. 68 y 277 C.P.C.C.).

Se regulan los honorarios de los letrados intervinientes en esta Alzada, en el treinta por ciento de lo regulado en la anterior instancia (art. 15, ley 1594).

**Tal mi voto.**

**El Dr. Medori, dijo:**

Por compartir la línea argumental y solución propiciada en el voto que antecede, adhiero al mismo.

Por ello, esta **Sala III,**

**RESUELVE:**

**1.-** Confirmar la resolución dictada a fs. 26/31, en todo lo que fuera materia de recursos y agravios.

**2.-** Imponer las costas de Alzada a la A.F.I.P. en su calidad de vencida en cuanto al recurso por ella planteado y sin imposición de costas respecto del deducido por la Sindicatura (art. 68 y 277 C.P.C.C).

**3.-** Regular los honorarios de los letrados intervinientes en esta Alzada, en el 30% de lo establecido en el pronunciamiento de grado a los que actuaron en igual carácter (art. 15 L.A.).

**4.-** Regístrese, notifíquese electrónicamente, y, oportunamente, vuelvan los autos a origen.

**Dr. Fernando Marcelo Ghisini - Dr. Marcelo Juan Medori**  
**Dra. Audelina Torrez - SECRETARIA**