

EL PROCEDIMIENTO CONCURSAL ORDINARIO Y LAS DEUDAS TRIBUTARIAS

Luis Hernández Berenguel*

1. DIFUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO

Es de especial importancia conocer lo que establece la Ley 27809 respecto de la difusión del Procedimiento Concursal Ordinario, por cuanto ello es determinante para conferir un tratamiento especial a las deudas incluidas en dicho procedimiento, distinguiéndolas del tratamiento general que corresponde a las deudas posteriores no comprendidas dentro de tal procedimiento.

El primer párrafo del artículo 32 de la Ley establece que la Comisión de Procedimientos Concursales del INDECOPI debe disponer la publicación semanal en el Diario Oficial "El Peruano" de un listado de los deudores que, en la semana precedente, hayan quedado sometidos a los procedimientos concursales. Lo importante es que ello sólo puede ocurrir una vez consentida o firme la resolución que dispone la difusión del procedimiento. La referida publicación concreta la difusión del procedimiento que hasta entonces ha sido reservado.

Al efecto es preciso tener en cuenta que según el primer párrafo del artículo 11 de la Ley, a pedido de acreedores los procedimientos concursales se tramitarán en reserva hasta la publicación a que se refiere el artículo 32.

Según el segundo párrafo del artículo 32, la publicación debe requerir a los acreedores para que soliciten el reconocimiento de sus créditos, informándoles sobre el plazo para apersonarse al procedimiento y poniendo a su disposición, en las oficinas de la Secretaría Técnica, la relación de las obligaciones declaradas por el deudor. No existe al respecto distin-

La entrada en vigencia de la Ley General del Sistema Concursal sin lugar a dudas va a generar importantes efectos tributarios. En el siguiente artículo, el autor nos muestra dichos efectos, desarrollando temas de gran relevancia práctica como la participación del acreedor tributario en la Junta de Acreedores, el orden de preferencia de los créditos tributarios, el reconocimiento de créditos tributarios y, en general, las consecuencias de las disposiciones de la norma concursal en el ámbito tributario.

El objeto del presente trabajo es analizar el tratamiento que corresponde dispensar, en el Procedimiento Concursal Ordinario a que se refiere la Ley 27809, a las deudas tributarias.

La Ley 27809, Ley General del Sistema Concursal – a la que en adelante llamaremos, la Ley-, entró en vigencia el 7 de octubre del presente año 2002, conforme a lo establecido en su Decimosexta Disposición Complementaria y Final, habida cuenta de que tal ley ha sido publicada en el Diario Oficial "El Peruano" de fecha 8 de agosto de 2002.

* Profesor de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

ción alguna por razón de la naturaleza de los créditos, razón por la cual entre los acreedores que deben apersonarse para el reconocimiento de sus respectivos créditos encontramos a los acreedores tributarios.

Ahora bien, es el Código Tributario el que en su artículo 4 señala quiénes pueden ser acreedores tributarios, clasificándolos en cuatro tipos. En primer lugar, el Gobierno Nacional o Gobierno Central, que además tiene poder tributario. En segundo lugar, los Gobiernos Regionales, que carecen de poder tributario. En tercer lugar, los Gobiernos Locales –provinciales y distritales-, que sí poseen poder tributario aunque restringido a contribuciones y tasas por actividades, obras y servicios que dichos gobiernos realizan o prestan. Y, en cuarto y último lugar, las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente, y que no tienen poder tributario.

2. INICIO DEL PROCEDIMIENTO CONCURSAL ORDINARIO

El Procedimiento Concursal Ordinario puede ser iniciado por el propio deudor o por sus acreedores, conforme lo señala el artículo 23 de la Ley.

Según el artículo 24 de la Ley, el procedimiento puede ser iniciado a solicitud del deudor si éste se encuentra en alguno de los siguientes dos casos:

- a) Que más de un tercio del total de sus obligaciones se encuentren vencidas e impagas por un período mayor a 30 días calendario. No se incluyen por lo tanto, para este efecto, las obligaciones nacidas pero cuyo plazo para su cumplimiento aún no ha vencido, ni tampoco aquéllas en que tal plazo ha vencido pero adicionalmente no han transcurrido más de 30 días calendario a la fecha de la solicitud del deudor.
- b) Que el deudor tenga pérdidas acumuladas cuyo importe, una vez restadas las reservas, sea mayor al tercio del capital social pagado.

De otro lado, el artículo 26 de la Ley establece en qué casos se puede iniciar el procedimiento a solicitud de acreedores. Al efecto, en su primer párrafo permite que uno o varios acreedores impagos puedan solicitar el inicio del Procedimiento Concursal Ordinario de su deudor, siempre que los créditos sean exigibles –es decir se encuentren vencidos y hayan transcurrido adicionalmente 30 días siguientes a su vencimiento-, cuando en conjunto superen el equivalente a 50 Unidades Impositivas Tributarias vigentes a la fecha de presentación de la solicitud. En términos de la

actual Unidad Impositiva Tributaria (S/.3,100.00) se requeriría que los créditos superen los S/.155,000.00.

Situación especial para el inicio del Procedimiento Concursal Ordinario es la que surge de la aplicación del apercibimiento previsto en el artículo 703 del Código Procesal Civil, en cuyo caso el artículo 30 de la Ley dispone que recibidas las copias certificadas del expediente judicial, la Comisión debe disponer la publicación en el Diario Oficial “El Peruano” de las personas sometidas a la disolución o liquidación.

Cabe señalar que el artículo 703 del Código Procesal Civil ha sido modificado por la Segunda Disposición Modificatoria de la Ley. A mérito de la modificación queda en claro que el apercibimiento procede cuando expedida la sentencia en primera instancia, el ejecutante desconoce la existencia de bienes de propiedad del deudor. En esta hipótesis se le requiere al deudor para que dentro del quinto día señale uno o más bienes libres de gravamen, o bienes parcialmente gravados cuyo saldo de cobertura posible resulte suficiente para igualar el valor de la obligación materia de ejecución, bajo apercibimiento del juez de declararse la disolución y liquidación del deudor.

Dicho apercibimiento también es de aplicación en la etapa procesal de ejecución forzada que se desarrolle luego del inicio de un procedimiento de ejecución de sentencia derivada de un proceso de conocimiento, abreviado o sumarísimo.

Dentro de este orden de ideas, resulta que en aplicación del referido apercibimiento el juez envía al INDECOPI las copias certificadas del expediente judicial sólo para que el deudor quede sometido a su disolución y liquidación, no siendo posible que quepa la aprobación de un plan de reestructuración.

3. DECLARACIÓN DE LA SITUACIÓN DE CONCURSO

De acuerdo a lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 28 de la Ley, se declara la situación de concurso en cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Cuando el acreedor solicitante rechace el ofrecimiento de pago formulado por el emplazado.
- b) Cuando la oposición presentada por el deudor resulte infundada o improcedente. Si el deudor optó de manera subordinada por ofrecer pagar el íntegro de los créditos objeto del emplazamiento, se requerirá además que su ofrecimiento haya sido desestimado por el acreedor.

- c) Cuando el emplazado reconoce el monto de los créditos materia de emplazamiento y se allana a la solicitud presentada. En materia tributaria suele ocurrir que el deudor ha reconocido previamente la existencia de deudas tributarias, mediante la presentación de declaraciones juradas o por otros medios de reconocimiento expreso, como puede ser una solicitud presentada ante el órgano administrador de tributos para que se le concedan facilidades de pago –llámense fraccionamiento, aplazamiento o ambas.
- d) Cuando el emplazado no se pronuncia sobre ninguna de las alternativas, dentro del plazo legal.

4. RECONOCIMIENTO DE CRÉDITOS

Producida la publicación que materializa la difusión del procedimiento los acreedores deben solicitar el reconocimiento de sus créditos, dentro del correspondiente plazo legal, careciendo del derecho a voz y voto en las Juntas de Acreedores quienes obtengan el reconocimiento tardío de sus créditos. De plano, quienes presenten la solicitud de reconocimiento de sus créditos con posterioridad al citado plazo legal, obtendrán tal reconocimiento tardíamente.

Tiene especial relevancia, en materia tributaria, la norma contenida en el cuarto párrafo del artículo 34 de la Ley, según la cual no son tardías las solicitudes de reconocimiento presentadas dentro del plazo y cuyos créditos hayan sido declarados contingentes por la Comisión. El apersonamiento de los acreedores para que se reconozca sus créditos está referido a todos los créditos existentes a la fecha de la publicación que concreta la difusión del procedimiento, aún cuando no estén vencidos, o estando vencidos no hayan transcurrido treinta días adicionales posteriores al vencimiento. Los acreedores tributarios tendrán que apersonarse aún cuando tengan créditos que todavía no resultan exigibles, e inclusive en el caso de créditos contingentes –es decir, aún no definitivos por estar sometidos a alguna controversia. Una vez desaparecida la contingencia el titular del crédito podrá participar en las Juntas de Acreedores con derecho a voz y voto, por cuanto el crédito habrá sido reconocido, siempre que el reconocimiento hubiera sido solicitado dentro del plazo legal.

Resulta muy frecuente en materia tributaria que el acreedor tributario se apersona respecto de créditos tributarios que todavía no son definitivos, por lo que en tal caso sólo logrará que se declare y registre el crédito como contingente. El carácter de contingente

desaparecerá cuando termine la controversia, si como resultado de dicha terminación queda en evidencia la existencia del crédito, así como su titularidad, legitimidad y cuantía.

Por poner un solo ejemplo, puede ocurrir que el deudor ha presentado oportunamente la declaración jurada por un determinado tributo y período y ha pagado, también oportunamente, el tributo que él ha autodeterminado, pero posteriormente el órgano administrador del tributo, en uso de su facultad de fiscalización, determina la obligación tributaria por un monto mayor y exige el pago de la diferencia emitiendo y notificando una resolución de determinación. Si el deudor impugna oportunamente dicha resolución y el procedimiento de reclamación se encuentra en trámite al momento en que el acreedor tributario solicita que se le reconozca el crédito por el mayor monto acotado, sólo será posible que se produzca la declaración y registro como contingente del crédito controvertido.

Tratándose de los acreedores tributarios, al igual que los demás acreedores, al solicitar el reconocimiento de sus créditos deben presentar toda la documentación e información necesarias, indicando los montos por concepto de capital, intereses y gastos liquidados a la fecha de publicación del aviso por el que se materializa la difusión del procedimiento. Al mismo tiempo, deben invocar el orden de preferencia que a su criterio les corresponde con los documentos que acrediten dicho orden. Así lo establece el primer párrafo del artículo 37 de la Ley.

Normalmente, los créditos tributarios calificarán como de tercer orden. Al establecer su monto se tendrá en cuenta que un tributo no pagado oportunamente genera intereses moratorios y usualmente, aunque no siempre, da lugar a multas por el 50% del tributo impago más sus correspondientes intereses moratorios. En consecuencia, el crédito será reconocido en tal caso por un monto igual a la sumatoria del tributo, de los intereses moratorios del tributo a la fecha de la citada publicación, de la multa equivalente al 50% del tributo impago y de los intereses moratorios de la multa devengados hasta la indicada fecha de publicación. Inclusive, para determinar el monto de los créditos tributarios habrá que aceptar la capitalización de intereses prevista por el Código Tributario. Es decir, hasta la fecha de la publicación del aviso que materializa la difusión del procedimiento, la deuda tributaria se cuantifica aplicando estrictamente lo que al respecto señala el Código Tributario, sin que quepa reducción alguna por tratarse de un procedimiento concursal.

Señala el tercer párrafo del artículo 37, que para el reconocimiento de los créditos tributarios cada entidad acreedora debe presentar su solicitud a través de los representantes designados por el Ministerio de Economía y Finanzas o en forma independiente, a su elección. Como ya se dijo en el punto 1 de este trabajo, sólo hay cuatro tipos de acreedores tributarios, pudiendo cada uno de ellos solicitar por separado el reconocimiento de sus créditos, o en conjunto a través de los representantes que designe el Ministerio de Economía y Finanzas.

Cuando los créditos tributarios se sustentan en declaraciones o autoliquidaciones presentadas ante entidades administradoras de tributos, suscritas por el deudor, dichas declaraciones o autoliquidaciones constituyen por sí solas mérito suficiente para que se produzca el reconocimiento (primer párrafo del artículo 39 de la Ley). Ello es así porque el propio deudor ha reconocido la existencia de los créditos y el monto a que ellos ascienden, de forma tal que no hay nada más que probar.

Si el crédito tributario está en controversia judicial, arbitral o administrativa, sólo puede ser declarado y registrado como contingente en la medida en que la controversia esté referida a su existencia, origen, legitimidad, cuantía o titularidad y siempre que el asunto controvertido sólo pueda dilucidarse en el fuero judicial, arbitral o administrativo, por ser competencia exclusiva de la autoridad a cargo (quinto párrafo del artículo 39 de la Ley).

Éste es el caso de los créditos tributarios respecto de los cuales no existe aceptación del deudor y, por el contrario, han sido materia de reclamación o apelación en la vía administrativa, en trámite, oportunamente presentadas. Normalmente la vía administrativa reconoce dos instancias en materia tributaria, pudiendo en algunos casos existir triple instancia y en otros una sola instancia.

En primera instancia administrativa resuelve el propio órgano administrador del tributo y en segunda y última instancia el Tribunal Fiscal. Cuando el órgano que debe resolver en primera instancia está sometido a un superior jerárquico, éste actúa como segunda instancia y el Tribunal Fiscal como tercera y última instancia administrativa. De otro lado, cuando la cuestión controvertida es de puro derecho, el interesado puede renunciar a la interposición del recurso de reclamación y queda facultado para apelar del acto administrativo que pone en cobranza un determinado monto, tramitándose el procedimiento administrativo en primera y única instancia ante el Tribunal Fiscal.

Cabe señalar que el Tribunal de INDECOPI, a través de la Sala de Defensa de la Competencia, emitió un precedente de observancia obligatoria mediante Resolución 072-96-TDC del 25 de octubre de 1996, estableciendo los siguientes principios:

- a) "Con la solicitud de reconocimiento de créditos de origen tributario, es necesario que se presenten los instrumentos o documentos sustentatorios que acrediten el reconocimiento por el deudor o, en su caso, que hayan sido debidamente notificados al deudor tributario". Resulta obvio que si el propio deudor ha reconocido el crédito, la Comisión o la entidad delegada tiene que darlo por reconocido.
- b) "Para que la Comisión o una entidad delegada reconozca los créditos de origen tributario que previamente no hayan sido reconocidos por el deudor, deberá verificar que el plazo de ley con que cuenta el deudor para impugnar dichos créditos ante la administración tributaria haya vencido". Ello significa que de haber vencido el plazo de ley para la impugnación oportuna sin que ésta se produzca, el crédito debe ser reconocido, pues entonces la posición de la administración tributaria ha quedado consentida.
- c) "No procede el reconocimiento de créditos de origen tributario, cuando quede fehacientemente acreditado que dichos créditos se encuentran controvertidos en la vía administrativa. Sí procederá el reconocimiento respecto de los créditos no controvertidos". El principio aquí establecido es que la posición de la administración tributaria, que obra en nombre del acreedor tributario, respecto de la existencia y cuantía del crédito de origen tributario, no es definitiva en tanto exista un procedimiento administrativo impugnatorio, oportunamente iniciado y en trámite.
- d) "Procederá el reconocimiento de los créditos mencionados en el literal anterior, cuando quede acreditado que la resolución de la administración tributaria o del tribunal administrativo competente, que resuelve la controversia, quedó consentida". Es preciso hacer notar que la Resolución 072-96-TDC exigía, para el reconocimiento de los créditos de origen tributario que oportunamente habían sido controvertidos en la vía administrativa, que en caso de existir una resolución del Tribunal Fiscal -es decir, en última instancia administrativa- resolviendo la controversia, tampoco correspondía el reconocimiento sino cuando tal resolución quedara consentida. Posteriormente, el Tribunal de INDECOPI, a través de la Sala de

Defensa de la Competencia, varió el precedente respecto de resoluciones del Tribunal Fiscal que se pronunciaran sobre la controversia en la vía administrativa, emitiendo la Resolución 021-97-TDC del 22 de enero de 1997, según la cual basta que exista tal resolución del Tribunal Fiscal para que se produzca el reconocimiento, pese a que tal resolución puede no quedar consentida si oportunamente se interpone demanda contencioso administrativa.

El artículo 39 de la Ley, en su quinto párrafo, debería ser interpretado en el sentido que concuerda con el primer precedente del Tribunal de INDECOPI, contenido en la Resolución 072-96-TDC, al señalar que si el crédito tributario está en controversia judicial, sólo puede ser registrado como contingente y no cabe su reconocimiento en la medida en que la controversia esté referida a su existencia, origen, legitimidad, cuantía o titularidad y siempre que el asunto controvertido sólo pueda dilucidarse en el fuero judicial, por ser competencia exclusiva de la autoridad a cargo. Esto es aplicable a los casos de demandas contencioso administrativas interpuestas por el deudor tributario si éste no está de acuerdo con lo que ha resuelto el Tribunal Fiscal en la vía administrativa, siempre que la demanda hubiera sido interpuesta oportunamente y se encuentre en trámite, pues en tal caso la resolución del Tribunal Fiscal no ha quedado consentida y no es definitiva. Hasta que el pronunciamiento no sea definitivo, lo que ocurrirá cuando concluya el proceso judicial, el crédito sólo podría ser declarado y registrado como contingente.

Recientemente hemos asistido a casos en los que el supuesto crédito tributario fue controvertido en la vía arbitral. Asumiendo que ello vuelva a ocurrir y que el deudor esté sometido al Procedimiento Concursal Ordinario, el crédito sólo podría ser declarado y registrado como contingente, hasta que no concluya el procedimiento arbitral.

Por lo demás, la existencia de los créditos contingentes tiene que ser puesta en conocimiento de los demás acreedores, y el titular de los créditos contingentes puede acudir a la Junta de Acreedores con derecho a voz pero sin voto, conforme lo establece el sexto párrafo del artículo 39 de la Ley.

5. MARCO DE PROTECCIÓN LEGAL DEL PATRIMONIO

El artículo 18 de la Ley establece el marco de protección legal del patrimonio del deudor sometido al Procedimiento Concursal Ordinario, que resulta de

plena aplicación respecto de los créditos de origen tributario. Este marco de protección obliga a las autoridades que conocen de los procedimientos judiciales, arbitrales, coactivos o de venta extrajudicial seguidos contra el deudor, a no ordenar, bajo responsabilidad, cualquier medida cautelar que afecte su patrimonio. Si la medida ya está ordenada, la autoridad debe abstenerse de trazarla.

De otro lado, si la medida ya fue trabada, no sólo se ordenará su levantamiento sino también la devolución de los bienes involucrados en la medida cautelar a quien ejerza la administración del patrimonio del deudor.

En principio, el patrimonio del deudor sometido a concurso no puede ser objeto de ejecución forzosa, salvo respecto de las obligaciones originadas con posterioridad a la fecha de publicación del aviso que materializa la difusión del procedimiento concursal, pues en este último caso los créditos correspondientes pueden ser ejecutados a su vencimiento, respetando el rango de las garantías otorgadas, conforme expresamente lo permite el artículo 16 de la Ley.

La abstención no alcanza a las medidas de registro ni a cualquier otra que no signifique la desposesión de bienes del deudor que por su naturaleza no afecten el funcionamiento del negocio. En consecuencia, dichas medidas pueden ser ordenadas y trabadas aunque no podrán ser materia de ejecución forzada. Por eso mismo, las medidas cautelares de este tipo, ya trabadas, no tienen que ser levantadas.

6. CRÉDITOS COMPRENDIDOS EN EL CONCURSO

Únicamente quedan comprendidos en el concurso los créditos por obligaciones del deudor originadas hasta la fecha de publicación del aviso que materializa la difusión del procedimiento concursal, conforme a lo previsto en el primer párrafo del artículo 15 de la Ley. Por lo tanto, se incluyen en el concurso las obligaciones tributarias principales –de pago del tributo- ya nacidas –es decir, en que se ha producido el hecho imponible-, aunque no hubiera vencido aún el plazo para su pago y por ello no resulten todavía exigibles, incrementadas por los intereses moratorios previstos en el Código Tributario calculados hasta la fecha de publicación del aviso que materializa la difusión del procedimiento; así como las deudas por infracciones ocurridas hasta la fecha de la citada publicación, más los intereses moratorios previstos por el referido Código calculados hasta la indicada fecha.

En los procedimientos de disolución y liquidación se incluyen los créditos generados con posterioridad a dicha fecha, conforme a lo previsto en el primer párrafo del artículo 15 y en el tercer párrafo del artículo 16 de la Ley.

7. CRÉDITOS GENERADOS CON POSTERIORIDAD AL INICIO DEL CONCURSO

El artículo 16, en su primer párrafo, dispone que las obligaciones que se originen con posterioridad a la fecha de la publicación que materializa la difusión del procedimiento concursal, deben ser pagadas a su vencimiento. Esto incluye a las deudas por tributos cuyo hecho generador se produjo después de la indicada fecha y las multas originadas por infracciones ocurridas después de la fecha mencionada.

Como excepción a esta regla, la Ley se refiere en el tercer párrafo del artículo 16 a los créditos generados con posterioridad a dicha fecha cuando existe un procedimiento de disolución y liquidación.

8. SUSPENSIÓN DE LA EXIGIBILIDAD DE OBLIGACIONES

Según el artículo 17 de la Ley, a partir de la fecha de publicación del aviso con que se produce la difusión del procedimiento concursal, se suspende la exigibilidad de todas las obligaciones que el deudor tuviera pendientes de pago a dicha fecha. La Ley señala expresamente que ello no constituye una novación de tales obligaciones, aplicándose a éstas, cuando corresponda, la tasa de interés que fuese pactada por la Junta de estímarlo pertinente.

Tales obligaciones no devengarán intereses moratorios y tampoco procederá la capitalización de intereses. Ello significa que respecto de los créditos de origen tributario que nacieron hasta la fecha de publicación del aviso que materializa la difusión del procedimiento, no cabe su incremento por razón de los intereses moratorios previstos en el Código Tributario, desde el día siguiente al de la referida publicación. Tampoco se les aplica la regla de capitalización de intereses que contiene el citado Código, desde el día siguiente al de la publicación en referencia.

La suspensión de la exigibilidad dura hasta que la Junta apruebe el plan de reestructuración en el Procedimiento Concursal Ordinario, el acuerdo global de refinanciación en el Procedimiento Concursal Preventivo, o el convenio de liquidación, en los que se establezcan condiciones diferentes, referidas a la exigibilidad de las obligaciones comprendidas en el

procedimiento y la tasa de interés aplicable en cada caso, lo que es oponible a todos los acreedores comprendidos en el Concurso.

9. INEFICACIA DE ACTOS DEL DEUDOR, PRETENSION DE INEFICACIA Y REINTEGRO DE BIENES A LA MASA CONCURSAL

De acuerdo a lo establecido en el artículo 19 de la Ley, el juez debe declarar ineficaces y, en consecuencia, inoponibles frente a los acreedores del concurso, los gravámenes, transferencias, contratos y demás actos jurídicos, sean a título gratuito u oneroso, que no se refieran al desarrollo normal de la actividad del deudor, que perjudiquen su patrimonio y que hayan sido realizados o celebrados por éste dentro del año anterior a la fecha en que presentó su solicitud para acogerse al procedimiento concursal, fue notificado de la resolución de emplazamiento o fue notificado del inicio de la disolución o liquidación.

Además, el juez debe evaluar en función de la naturaleza de la respectiva operación comercial, los actos de disposición que se realicen en virtud de cualquier cambio o modificación del objeto social del deudor, efectuado en el período anterior.

Dentro de los actos que pueden ser declarados ineficaces cabe resaltar, por su vinculación con la materia tributaria, los pagos anticipados por obligaciones no vencidas.

La declaración de ineficacia y la consecuente inoponibilidad a los acreedores del concurso, se tramita en la vía del proceso sumarísimo y el juez no sólo debe limitarse a efectuar tal declaración sino que debe ordenar, además, el reintegro de los bienes a la masa concursal o el levantamiento de los gravámenes constituidos según corresponda. Sobre este particular, cuando menos en el pasado, se han presentado casos en los que el órgano administrador del tributo había recibido pagos del deudor referidos a créditos de origen tributario, mientras ellos gozaban de la suspensión de su exigibilidad. La norma actual es clara en cuanto a que en tales casos se puede solicitar al juez la declaración de ineficacia y el reintegro de lo pagado a la masa concursal.

10. COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS EN OPOSICIÓN

Según el artículo 29 de la Ley, al oponerse el deudor sujeto del emplazamiento, podrá oponer la compensación a efectos de que la autoridad concursal la declare de manera previa a la declaración de la

situación de concurso del deudor, de conformidad con el Código Civil. No corresponde que se aplique esta norma para que, a solicitud del deudor ante la autoridad concursal, ésta proceda a compensar créditos de origen tributario, porque la compensación en materia tributaria está regulada expresamente en el artículo 40 del Código Tributario y sólo puede ser declarada por el propio órgano administrador del tributo, no habiendo la Ley modificado, para efectos concursales, tal disposición legal.

11. REPRESENTACIÓN DE LOS ACREEDORES TRIBUTARIOS

El tercer párrafo del artículo 47 de la Ley establece que la representación de los créditos tributarios en la Junta de Acreedores tiene que ser ejercida por un funcionario designado por el Ministerio de Economía y Finanzas.

Mientras que para efectos del reconocimiento de créditos los acreedores tributarios pueden presentarse separadamente u optar por hacerlo a través de los representantes designados por el Ministerio de Economía y Finanzas, conforme lo mencionamos en el punto 4 de este trabajo, la representación de todos los créditos tributarios reconocidos en la Junta de Acreedores forzosamente debe ser ejercida por un funcionario designado por este Ministerio.

12. PARTICIPACIÓN DEL ACREEDOR TRIBUTARIO EN LA JUNTA DE ACREEDORES

En la reunión de la instalación de la Junta ésta puede pronunciarse sobre cinco temas concretos. El primero de ellos es la elección de sus autoridades. El segundo, la decisión sobre el destino del deudor. El tercero, la aprobación del régimen de administración o la designación del liquidador, según el caso. El cuarto, la aprobación del plan de reestructuración o del convenio de liquidación, según el caso. El quinto y último tema es el nombramiento del Comité de Junta de Acreedores y la correspondiente delegación de facultades (cuarto párrafo del artículo 50 de la Ley).

Cuando la Junta decide aprobar el plan de reestructuración es porque considera viable la continuación de la actividad del deudor. El citado plan tiene que contener un cronograma de pagos que comprenda, bajo sanción de nulidad, la totalidad de las obligaciones del deudor, y el modo, monto, lugar y fecha de pago de los créditos de cada acreedor, así como también debe establecer un régimen de provisiones de los créditos contingentes y de aquellos que no hubiesen sido reconocidos y sean materia de impugnación, conforme lo exige el tercer párrafo del artículo

66 de la Ley.

Aprobado el plan de reestructuración por la Junta de Acreedores, éste es oponible al Estado en su condición de acreedor tributario, según las disposiciones contenidas en el artículo 48 de la Ley. Así lo establece el segundo párrafo del artículo 67 de la Ley.

Según el artículo 48 de la Ley, el representante de los créditos de origen tributario está obligado a pronunciarse, bajo responsabilidad administrativa, sobre los temas propuestos a la Junta de Acreedores cuando a ella se someta el destino del deudor, la aprobación del plan de reestructuración, el convenio de liquidación o el acuerdo global de refinanciación, así como sus modificaciones. Si dicho representante tiene una posición contraria a la continuación de las actividades del deudor o a la aprobación del plan de reestructuración o del acuerdo global de refinanciación, tiene que fundamentar su voto. Sin embargo, la Ley da por cumplida esta obligación con la sola adhesión a la posición coincidente con su voto, dejándose constancia de ello en el acta. La omisión de fundamentación en ningún caso produce la nulidad del acuerdo.

De otro lado, según el mismo artículo 48 de la Ley, los acuerdos adoptados por la Junta de Acreedores son oponibles a los créditos de origen tributario en las mismas condiciones aplicables a la mayoría de los acreedores incluidos en el orden de preferencia en el cual exista el mayor monto de créditos reconocidos. Así, por ejemplo, si existen créditos reconocidos por un total de S/.100'000,000 y de ese importe S/.60'000,000 corresponden a créditos que gozan del tercer orden de preferencia, las condiciones incluidas en los acuerdos adoptados por la Junta aplicables a la mayoría de los acreedores de estos S/.60'000,000, serán oponibles también a los créditos de origen tributario. Si hubiera alguna discrepancia acerca de cuáles son esas condiciones, resolverá la Comisión de Procedimientos Concursales.

El propio artículo 48 reconoce que, independientemente de otras preferencias y privilegios establecidos para los créditos tributarios, respecto de ellos deben observarse las condiciones siguientes:

- a) Los créditos de origen tributario calculados hasta el momento de la publicación del aviso que materializa la difusión del procedimiento concursal, no devengarán ni generarán moras, recargos ni multas por falta de pago. Es decir, no habrá moras, recargos ni multas desde el día siguiente a la fecha en que se efectuó tal publicación. Sólo cabe precisar que

hoy en día, en materia tributaria, hay intereses moratorios y multas pero no está previsto que se devenguen recargos, por lo que el artículo de la Ley que estamos comentando en realidad se circunscribe, tratándose de créditos de origen tributario, a intereses moratorios y multas.

- b) La tasa de interés compensatorio aplicable como consecuencia de la reprogramación de los créditos, será la que la Junta de Acreedores hubiera aprobado para la mayoría de los acreedores incluidos en el orden de preferencia en el cual exista el mayor monto de créditos reconocidos. Entonces, lo que sí puede ocurrir es que los créditos de origen tributario generen intereses compensatorios a partir del día siguiente a la fecha de publicación del aviso que materializa la difusión del procedimiento concursal.
- c) El plazo de la reprogramación de los créditos tributarios no podrá exceder del plazo que la Junta de Acreedores apruebe para la mayoría de los acreedores incluidos en el orden de preferencia en el cual exista el mayor monto de créditos reconocidos.
- d) Los créditos tributarios no pueden ser capitalizados ni condonados. De otro lado, los créditos tributarios que se encuentren en el cuarto orden de preferencia –lo que suele ocurrir con más frecuencia tratándose de créditos tributarios- pasarán al quinto orden de preferencia por un monto equivalente al porcentaje promedio capitalizado o condonado por los acreedores incluidos en el orden de preferencia en el cual exista el mayor monto de créditos reconocidos.

Retomemos el ejemplo anterior. Según dicho ejemplo, el mayor monto de créditos reconocidos corresponde al tercer orden de preferencia y asciende a un monto de S/.60'000,000. Asumamos que hay 15 acreedores incluidos en dicho tercer orden de preferencia y que hubieran todos ellos capitalizado o condonado parte de los créditos de dicho tercer orden de preferencia. Asumamos también que cada acreedor ha capitalizado o condonado porcentajes distintos de sus créditos reconocidos –por ejemplo, algunos el 40% de sus créditos reconocidos, otros el 20%, etc.- y que en promedio los montos capitalizados o condonados equivalen al 30% del total de los créditos reconocidos que gozan del tercer orden de preferencia. Como está prohibido capitalizar o condonar los créditos tributarios, lo que sí establece el artículo 48 de la Ley es que, en el ejemplo propuesto,

el 30% de los créditos tributarios que gozan del cuarto orden de preferencia pasarán al quinto orden de preferencia.

13. ORDEN DE PREFERENCIA DE LOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS

Un análisis completo del artículo 42 de la Ley permite concluir que los créditos tributarios pueden quedar incluidos en el primer, tercer, cuarto y quinto orden de preferencia. En efecto:

- a) En el primer orden de preferencia se incluyen, por ejemplo, los regímenes previsionales administrados por la Oficina de Normalización Previsional (ONP), lo que comprende las aportaciones a dichos regímenes, que tienen naturaleza tributaria.
- b) Normalmente, los demás créditos tributarios quedarán comprendidos en el cuarto orden de preferencia.
- c) Excepcionalmente, parte de los créditos tributarios incluidos en el cuarto orden de preferencia pasaría al quinto orden de preferencia en virtud de la regla analizada en el literal d) del punto 12 de este trabajo.
- d) Finalmente, es factible que los créditos tributarios que normalmente estarían incluidos en el cuarto orden de preferencia, califiquen en el tercer orden de preferencia, si es que están garantizados con hipoteca, prenda o medidas cautelares que recaigan sobre bienes del deudor. Para que se aplique el tercer orden de preferencia, la garantía correspondiente tiene que haber sido constituida –o la medida cautelar tiene que haber sido trabada- con anterioridad a la fecha de publicación del aviso a través del cual se produce la difusión del procedimiento concursal y, en su caso, deben estar inscritas en el registro antes de dicha fecha, para que sean oponibles a la masa de acreedores.

14. CONTENIDO DEL CONVENIO DE LIQUIDACIÓN

El numeral 6 del artículo 76 de la Ley estipula que el convenio de liquidación debe contener, necesariamente, bajo sanción de nulidad, el régimen de intereses, agregando que a los créditos de origen tributario se les debe aplicar la tasa de interés compensatorio que ha sido objeto de análisis en el literal b) del punto 12 de este trabajo.

15. APLICACIÓN PREFERENTE DE LA LEY SOBRE EL CÓDIGO TRIBUTARIO

La Segunda Disposición Complementaria y Final de la Ley señala de manera expresa que, en la tramitación de procedimientos concursales, la Ley prevalece sobre el Código Tributario. En consecuencia, en caso de oposición entre una norma de la Ley y otra del Código Tributario, será aplicable la norma de la Ley.

16. EXONERACIÓN DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

La Novena Disposición Complementaria y Final de la

Ley exonera del Impuesto General a las Ventas –y, por lo tanto, del Impuesto de Promoción Municipal–, las adjudicaciones de bienes del deudor que sean realizadas a favor de los acreedores laborales en cancelación de sus créditos reconocidos, como consecuencia de la ejecución de la disolución y liquidación del deudor.

17. DISPOSICIÓN DEROGATORIA

La única disposición derogatoria de la Ley, deroga el Decreto Legislativo 845 y la Ley 27146 y sus normas modificatorias, dejando a salvo sus disposiciones complementarias, finales, modificatorias y transitorias en cuanto no se opongan a la Ley.