



Autores: Kalemkerian, Fernando Carlos

Título: Responsabilidad por deuda ajena y concurso del contribuyente. Análisis de la Ley 11.683 y del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.

Kalemkerian, F. C. (2012). Responsabilidad por deuda ajena y concurso del contribuyente. Revista de Derecho Comercial, del Consumidor y de la Empresa, 3(1), 29-41.

Documento disponible para consulta y descarga en la Biblioteca Digital y Repositorio Institucional de la Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires. [<http://repositorio.scba.gov.ar>]
Consultas a repositorio@scba.gov.ar



Esta obra está bajo licencia 2.5 de Creative Commons Argentina. Atribución-No comercial-Sin obras derivadas 2.5

RESPONSABILIDAD POR DEUDA AJENA Y CONCURSO DEL CONTRIBUYENTE. ANALISIS DE LA LEY 11.683 Y DEL CÓDIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES.

Fernando Carlos Kalemkerian

I. La responsabilidad por deuda ajena. Su carácter accesorio.

Si bien no es la primera vez que nos referimos al funcionamiento de la responsabilidad solidaria fiscal de los representantes de personas jurídicas cuando el contribuyente se encuentra atravesando un proceso concursal¹ nos proponemos en esta oportunidad un desarrollo un poco más extenso de la naturaleza de esta responsabilidad. Queremos descartar además que las soluciones propuestas importen tomar partido por una prevalencia de derecho civil sobre el tributario como podría parecer a primera vista. La comparación con la fianza solidaria a la que hemos recurrido, y cuyos alcances conviene explicar con mayor detalle no conduce al desconocimiento de la autonomía dogmática del derecho tributario, que a esta altura, creemos, no admite discusión.

La responsabilidad solidaria tributaria ha sido objeto de un amplio tratamiento por la doctrina tanto nacional como extranjera, aunque la construcción de la figura con rasgos universales se haya visto dificultado por la disparidad de regulaciones de las leyes positivas, sesgadas por un hondo pragmatismo, quizás más pronunciado en materia fiscal que en cualquier otra parcela del derecho.

Las distintas legislaciones han utilizado el término “solidaridad”, abrevando sin dudas en un instituto de honda tradición románica, pero al mismo tiempo han omitido precisar sus alcances. Hay una indudable orfandad legislativa sobre este punto. Notamos a la vez un cierto vacío en la doctrina nacional en el mismo sentido, pues mientras que los caracteres generales de la responsabilidad solidaria han sido puestos de manifiesto en incontables oportunidades, en especial su cariz subjetivo, no ha sucedido lo mismo respecto de las particularidades en su aplicación y lo relativo al concreto significado de esta solidaridad. No abundan los comentarios sobre el tema y la jurisprudencia también ha sido escasa con algunas notables excepciones que mencionaremos a medida que avancemos en el análisis.

En lo que respecta específicamente a los representantes de personas jurídicas - a los que acotaremos nuestro estudio - , el artículo 6 de nuestra Ley de Procedimiento Tributario dispone que: “*están obligados a pagar el tributo al Fisco con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representantes, mandantes, acreedores titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables, bajo pena de las sanciones de esta ley*”, entre otros, “*los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5 en sus incisos 2) y 3)*”.

A su vez, el artículo 8 de la Ley prescribe: “*... responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo si los hubiere, y con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes*”, amén de otros sujetos, “*... todos los responsables enumerados en los primeros cinco incisos del artículo 6 cuando, por incumplimiento de cualesquiera de sus deberes tributarios no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar la situación fiscal (...)*”.

En qué consiste la mencionada responsabilidad, calificada por la norma positiva como solidaria?

¹ Véase KALEMKERIAN, Fernando, *Tributación en los concursos*, Ed. La Ley, Capítulo III.

Enseñaba Giannini que además del sujeto pasivo del impuesto la ley tributaria declara muchas veces obligado al pago del tributo, e incluso al cumplimiento de otros deberes fiscales, a una persona diversa, que puede denominarse “responsable de impuesto”. Seguía diciendo que los motivos que inducen al legislador a extender la obligación tributaria a personas, que por no encontrarse con el presupuesto del tributo en la relación preestablecida, no revisten el carácter de sujetos pasivos del impuesto, son de carácter meramente fiscal y responden a la necesidad de hacer más fácil y segura la recaudación del tributo”²

Esa relación preestablecida de la que hablaba Giannini es explicada por Jarach señalando que el contribuyente, sujeto pasivo “principal” - préstese atención a la expresión utilizada -puede ser determinado sin necesidad de alguna norma expresa por parte de la ley, porque se deduce de la naturaleza del hecho imponible. Además, sólo a él y no a los otros corresponde la causa del tributo. Por otra parte, continuaba el autor, sólo el criterio de atribución del hecho imponible al contribuyente es necesariamente un criterio económico; para los otros obligados el criterio de atribución debe resultar explícitamente de la ley y puede ser de cualquier naturaleza³. Siguiendo a Sininghé Damsté, denomina Jarach al contribuyente deudor por “naturaleza”⁴, mientras que los restantes sujetos pasivos, - que lo son por una deuda ajena, como reza el título que precede a los citados artículos de la Ley de Procedimiento Tributario -, no verifican el hecho imponible y vienen a encontrarse vinculados por expresa decisión legislativa. Se los ha denominado también “sujetos pasivos de la recaudación”, por oposición al “sujeto pasivo de la obligación” que es el contribuyente, a quien sólo puede serle atribuido o imputado el hecho imponible⁵.

Jarach, coherente con la defensa que desde un principio enarbó en pos de la autonomía de la materia, lanzaba la advertencia en el sentido de que la analizada es una institución propia del derecho tributario, para lo cuál no es necesario recurrir a ninguna institución del derecho privado, criticando la comparación procesalista de Pugliese que explicaba la sustitución impositiva echando mano de la ejecución en manos de terceros como el embargo de bienes o créditos⁶.

Para nosotros, resaltar el carácter accesorio de la responsabilidad por deuda ajena, permite resolver muchos de los interrogantes que pueden plantearse en torno a la figura, y no hay en ello sumisión alguna del derecho tributario al derecho privado. Por el contrario, pensamos que partiendo de la misma explicación de su naturaleza suministrada por la doctrina vernácula desde sus orígenes puede extraerse esta conclusión, aunque generalmente no haya sido puesto debidamente de manifiesto.

La doctrina española en contraste, se mostró más propicia al explícito reconocimiento de la accesoriedad. Cortez Domínguez, por ejemplo, al comentar el artículo 37 de la Ley General Tributaria Española, explicó gráficamente que no es posible estar “junto” a alguien sin la existencia de ese alguien, señalando el carácter dependiente respecto al presupuesto normativo de la obligación principal⁷. La naturaleza accesoria de la responsabilidad por deuda ajena también había sido destacada nada menos que por aquel insigne catedrático de la Universidad

² GIANNINI, A.D. *Instituciones del Derecho Tributario*, traducción de SAINZ DE BUJANDA, Fernando Madrid, Ed. Derecho Financiero, 1957, p. 124.

³ JARACH, Dino *El hecho imponible* Ed. Abeledo Perrot, pág. 177/178.

⁴ JARACH, Dino *Curso Superior de Derecho Tributario, Versión Taquigráfica del Curso dictado en el año 1957*, pág. 195.

⁵ LUQUI, Juan Carlos, *La obligación tributaria*, Ed. Depalma, pag. 211.

⁶ JARACH, Dino, ob. cit. Pág. 199.

⁷ CORTÉS DOMINGUEZ, M, *Ordenamiento tributario español*, t. I, 4º Ed., Madrid Civitas, 1985, pág. 387.

Complutense, que fuera Fernando Sainz de Bujanda⁸. Más adelante veremos la diferencia entre la solidaridad que puede darse entre todos aquellos que participan en la realización del hecho imponible, y la responsabilidad solidaria, diferencia que ha justificado que se reserve para esta última en la doctrina comparada la denominación de solidaridad impropia, dependiente o accesorio, - *Unechten Gesamtschuld*, en la doctrina alemana -, por oposición a la solidaridad propia o paritaria presente en la primer hipótesis. Como se ve, la accesoriedad constituye un rasgo que se deriva de la propia esencia de la responsabilidad por deuda ajena, y no resulta incompatible con las nociones vertidas por nuestra doctrina, ni con la forma en que ha sido recogida por nuestra legislación, no siendo preciso caer en la teoría Labandiana del valor universal del derecho civil para llegar a esta conclusión.

En algunas oportunidades ha querido verse en la naturaleza de la solidaridad fiscal un caso de responsabilidad (*Haftung*) sin deuda (*Schuld*), toda vez que se encontraría presente en el acreedor fiscal un “poder de agresión” respecto del patrimonio del responsable, sin que en apariencia hubiere una deuda preexistente. Pero esto es menos que una verdad a medias, desde que la deuda existe, pero es ajena, como el caso del fiador que se ha obligado accesoriamente por un tercero. Incluso cuando se adoptara esta distinción, al igual que en otros de los escasos ejemplos que suelen suministrarse donde la “responsabilidad” - o la “garantía”, como a veces es traducido el término *Haftung* - no vendría asociada a un correlativo *debitum*, también aquí las obligaciones están vinculadas por un principio de accesoriedad.

Además la concepción tropieza con las limitaciones propias de esta teoría, que ha llevado a exagerar la importancia de una distinción quizás sólo demostrativa de la complejidad del vínculo obligacional⁹.

Ahora bien, la responsabilidad por deuda ajena no es sólo accesorio. Es también solidario. Queda por ver cuáles son los alcances de esta solidaridad.

II. Accesoriedad y solidaridad. Semejanzas estructurales con la fianza solidaria.-

Ya en la doctrina italiana, Giannini reconocía que la solidaridad producía todos los efectos de la ley civil - incluso la posibilidad del Fisco de hacer valer su pretensión contra uno u otro o bien contra ambos al mismo tiempo¹⁰-, solución inaplicable en nuestro derecho. Sin embargo, dicho autor no aceptaba la comunicabilidad de los efectos entre los deudores solidarios, bien que reconociendo que la cuestión resultaba dudosa¹¹.

Entre nosotros, Freytes, a guisa de ejemplo, afirmaba que a falta de normas expresas de la legislación tributaria, deben regir las del derecho privado en materia de solidaridad¹², sin imponer cortapisas en tal sentido¹³.

⁸ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *La responsabilidad solidaria en régimen de solidaridad, en Hacienda y Derecho*, t. VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973, pág. 293.

⁹ Coincidimos con Alterini cuando siguiendo a Lehmann, destaca que deuda y responsabilidad son elementos ordenadores de relevante valor didáctico, aunque no deba exagerarse su importancia desde el punto de vista de la práctica del derecho de obligaciones (conf. ALTERINI, Atilio Aníbal, *Derecho de Obligaciones Civiles y Comerciales*, Ed. Abeledo Perrot, pág. 23).

¹⁰ GIANNINI, op. cit, p. 126

¹¹ GIANNINI, op. cit. p. 117

¹² FREYTES, Roberto O. *Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades anónimas, Derecho Fiscal*, 319, 1978-725

¹³ Cabe señalar que la Corte Suprema admitió tempranamente la aplicación al caso de la teoría de la

Parte de la doctrina entiende que estamos frente a un caso de solidaridad imperfecta¹⁴, lo que conduciría, entre otras cosas, a negar la aplicabilidad del principio de contribución y descartar la teoría de la representación recíproca entre los deudores y por ende la propagación de los efectos de ciertas contingencias.

La solidaridad perfecta al modo en que se encuentra concebida por los artículos 699 y sptes. del Código Civil importa, como es sabido, unidad de causa y pluralidad de vínculos. No creemos que esta circunstancia pueda predicarse respecto de la analizada, siendo que el único realizador del presupuesto de hecho de la obligación tributaria es el sujeto pasivo, no así el responsable solidario. No queremos decir con esto que dicha solidaridad no pueda estar presente en el derecho tributario. Estaremos frente a una solidaridad de esta naturaleza toda vez que el hecho imponible se verifique simultáneamente respecto de varios sujetos. Pero es indudable que, tal como lo señalamos al principio, el responsable solidario no interviene para nada en la realización del presupuesto de hecho de la norma tributaria. Incluso cuando se insistiera en esta caracterización, no queda más que realizar algunos retoques, como mínimo aceptar que el acreedor no tiene la facultad de elección que acuerda el artículo 699 del Código Civil.

Como habíamos anticipado, en el derecho comparado se ha reservado la expresión “solidaridad propia o paritaria” para referirse al caso en que existe una sola relación jurídica, derivada de la realización conjunta del hecho imponible. Es la situación a la que se refería Jarach cuando explicaba que algunas veces el presupuesto de hecho del tributo por su propia naturaleza se atribuye conjuntamente a dos o más sujetos principales - repárese nuevamente en la utilización del término “sujeto principal” -, de manera que dos o más contribuyentes vienen a ser deudores de la misma manera, por igual título directo, ejemplificando con los titulados impuestos a las transferencias de riqueza, en que igualmente se consideran contribuyente las dos partes contratantes¹⁵.

Cuando en nuestra doctrina se habla de “solidaridad imperfecta” no se aportan mayores precisiones, aunque podría pensarse que se alude a las denominadas obligaciones “*in solidum*” o “concurrentes”, como la generada por la sustracción de una cosa dada en comodato por negligencia del comodatario (arts. 2269 y 1091 del Código Civil), o la habida entre la víctima de una cosa que ha causado un daño y el dueño y guardián de esta cosa (art. 1113 Código Civil). Lo que caracteriza a este tipo de obligaciones - cuyas consecuencias son bien distintas a la solidaridad común - es la existencia de una diversidad de causas que origina una pluralidad de deudores. No parece darse esta relación en la responsabilidad fiscal por deuda ajena. Incluso su misma denominación está informando acerca de una relación de accesoriedad, en donde una de las obligaciones - la del sujeto pasivo del tributo - es la razón de la existencia de la otra, conforme lo dispuesto por el artículo 523 del Código Civil, o en términos menos civilistas, donde existe un único realizador del hecho imponible, obligado al pago del tributo por título propio, pero por expresa decisión legislativa se vincula a un tercero al cumplimiento de una obligación que no le es propia.

Aquí se encuentra, en nuestra opinión, la piedra de toque. En la solidaridad imperfecta las causas obligacionales son distintas e independientes entre sí. La responsabilidad por deuda ajena reconoce una obligación principal derivada de la realización del hecho imponible por un sujeto pasivo, y se activa frente al incumplimiento de este último. No tendría razón de ser con independencia de la primera. Quizás cuando se acude a la noción de

representación recíproca entre codeudores solidarios en autos “*Ford Motor Argentina S.A.*” del 2 de mayo de 1974, LL del 155-163, Fallos 288-333.

¹⁴ MELZI, Flavia Irene y DAMSKY BARBOSA, María Coral *Régimen Tributario de los Concursos y las Quiebras*. Ed. La Ley, p. 32

¹⁵ JARACH, Dino *El hecho imponible*, Ed. Abeledo Perrot, pág. 179.

solidaridad imperfecta, tan sólo quiera referirse a la “solidaridad dependiente o accesorio”, a la que hemos aludido, pero entonces no se dice más que lo que hasta ahora llevamos dicho, y siguen sin explicarse los alcances de la solidaridad.

El Tribunal Fiscal de la Nación, en precedente al que luego nos referimos con mayor detalle, al manifestarse contrario a la posibilidad de que la prescripción de la obligación principal propague sus efectos respecto de la obligación del responsable por deuda ajena, adopta a este respecto un tercer criterio, que partiendo de la autonomía del derecho fiscal, descarta toda aplicación de conceptos propios del derecho civil, indicando que se trata de una solidaridad que sólo puede encontrar fundamento en los principios que rigen el derecho tributario¹⁶. Este parecer, que en una lectura apresurada podría revelarse como el más adecuado, no permite sin embargo dar respuesta a distintos problemas que no encuentran un sustento normativo expreso, tal el caso de los que intentamos analizar en este trabajo. La ausencia de previsión legislativa de algunas eventualidades impide prescindir completamente de la integración de determinadas lagunas con la aplicación de conceptos provenientes del derecho privado. No puede verse en esta actitud la pretensión de dotar de superioridad al derecho civil respecto del fiscal, sino en todo caso, una aplicación supletoria de aquel, que consiente la unidad del ordenamiento jurídico y se encuentra autorizada por el propio artículo 1 de la Ley de Procedimiento Tributario.

A diferencia de lo que sucede en el ordenamiento español, donde la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, contempla al lado de la responsabilidad solidaria aquella de carácter subsidiario¹⁷, - que requiere la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios -, en nuestro régimen positivo nacional si bien es necesaria la previa interpelación e incumplimiento del deudor principal, como lo establece la misma ley, no es menester la previa excusión de los bienes del contribuyente. Este comportamiento de la responsabilidad por deuda ajena, la acerca a la figura de la fianza solidaria prevista por los artículos 2003 y 2004 del Código Civil. Y al igual que en este instituto, a diferencia del principal pagador, contemplado por el artículo siguiente del mismo Código, la solidaridad no la priva de su carácter accesorio, aunque si de los principios de división y excusión. Se trata únicamente, como anticipamos al subtítular el apartado, de una semejanza estructural, no de una identificación.

Esta última interpretación fue la recogida por el Dr. Francisco Martínez, al emitir su voto en la decisión plenaria del Tribunal Fiscal de la Nación recaída en autos “Salvatierra”¹⁸. La opinión del magistrado se enfrentó a la de

¹⁶ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 6 de abril de 2006 “*Cid de La Paz, Horacio Raúl s/recurso de apelación - impuesto al valor agregado*” (expte. 16.546-I) y su acumulado, “*Camino, Juan Osvaldo s/recurso de apelación - impuesto al valor agregado*” (expte. 17.665-I).

¹⁷ En el régimen español, la responsabilidad es en principio subsidiaria, salvo disposición en contrario de la ley, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 41 de la Ley General Tributaria.

¹⁸ Tribunal Fiscal de la Nación en pleno, autos “*Salvatierra, Mario Rodolfo*” del 2 de octubre de 1975. En palabras del Magistrado: “*es innegable que la hipótesis no puede ser jamás la de la existencia de una obligación única a cargo de diversos deudores, cuyo cumplimiento pueda el acreedor exigir indistintamente a cualesquiera de ellos, sino la de una obligación principal o primaria y otra u otras accesorias o subsidiarias de tal modo que el acreedor, es decir, el fisco nacional, únicamente puede hacer valer sus derechos siguiendo un orden preestablecido, que puntualiza la propia disposición legal (inc. 1° del art. 18, citado antes). Con propiedad habrá de decirse, por lo tanto, que es el caso que la ley civil llama de obligaciones principales y accesorias atendiendo a las personas obligadas, según sucede en el supuesto de que se hubieren constituido garantías personales o fianzas, con el efecto de que por ser la una “la razón de la existencia de la otra”, “extinguida la*

quienes consideraron que se estaba frente a una sola obligación con idéntica prestación y pluralidad de vínculos, como en la solidaridad de derecho común.

Vale la pena destacar que no compartimos la caracterización de la responsabilidad que venimos analizando como “subsidiaria”, que puede leerse en algunas opiniones que hemos registrado y aún en la transcripción que hemos hecho en la nota del mencionado plenario.

Para nosotros está claro que no puede ser “subsidiaria”, por lo menos en el sentido que comúnmente le asigna al término nuestra ciencia jurídica, implicando la posibilidad de hacer valer el beneficio de excusión; tal así por ejemplo en el artículo 2012 del Código Civil, relativo a la fianza simple, o los artículos 56, 125 y concordantes de la Ley de Sociedades, que refieren a la responsabilidad subsidiaria de los socios. Como vimos, en el derecho español sí puede hablarse propiamente de subsidiariedad. Seguramente no es este el sentido con que se ha utilizado el término, aunque preferiríamos desecharlo a fin de evitar confusiones.

En síntesis, creemos que la obligación del responsable solidario es una obligación legal, accesoria y de garantía, análoga a la fianza solidaria, aunque no se identifica con ella, teniendo de común que la solidaridad importa privarla de los beneficios de división y excusión, sin por ello perder su naturaleza accesoria. Con este punto de partida, estamos en condiciones a dar respuesta a una serie de hipótesis que no cuentan con una expresa solución legal, a las que nos hemos referido antes de ahora¹⁹, y que reproducimos a continuación.

III. Procedencia de la de la responsabilidad solidaria en caso de concurso del contribuyente.-

Si bien no parecen existir dudas acerca de la posibilidad del fisco de hacer efectiva la responsabilidad solidaria en caso de concurso preventivo del obligado principal, y así lo entendió el Tribunal Fiscal de la Nación²⁰ debemos reconocer que la cuestión no se nos presentó tan cristalina frente a lo dispuesto por los artículos 16 y 17 de la Ley de Concursos y Quiebras que, al prohibir la realización de todo acto que importe alterar la situación de los acreedores por causa o título anterior a la presentación en concurso, y sancionar la violación a esta prohibición con la ineficacia de pleno derecho respecto de los acreedores, a primera vista parecería un impedimento para considerar que ha promediado incumplimiento del deudor principal. El deudor no paga porque no puede hacerlo. Puede considerarse este incumplimiento como relevante de modo tal de habilitar el accionar contra el responsable solidario?

Consideramos que la respuesta es afirmativa. Es cierto que el obligado principal se encuentra impedido de pagar a sus acreedores preconcursales, entre los que se encuentra el fisco. Pero no menos cierto es que, aunque no se haya dicho en forma expresa, la responsabilidad solidaria introducida por la Ley de Procedimiento Tributario, de modo similar a la fianza civil, tiende a resguardar al acreedor, precisamente, de la situación de insolvencia del deudor principal, toda vez que su función de garantía resulta innegable. Ello proviene del fundamento mismo que suele brindar la ciencia del derecho tributario, al comentar el hecho de que resulte obligado al pago quien no participa para nada en la realización del hecho imponible. La expresa disposición legal, y no la causa económica, es la que da sentido a la responsabilidad por deuda ajena, y tiende a hacer más “fácil y segura” la recaudación, en palabras de Giannini, de allí esa función de aseguramiento. Vale decir que la finalidad de garantía que le

obligación principal queda extinguida la obligación accesoria”; pero no a la inversa: “la extinción de la obligación accesoria no envuelve la de la obligación principal” (arts. 523, 524 y 525)” La Ley Online. Cita online: AR/JUR/219/1975.

¹⁹ Véase el trabajo citado en la nota 1.

²⁰ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, autos “Kerszkowski, Rosa Susana s. recurso de apelación - Impuesto al Valor Agregado“, del 26 de marzo de 2001; Revista Impuestos 2001-A- (Nro. 11)

hemos asignado no parte de la mera analogía con la fianza, sino más bien refuerza esta analogía.

La posibilidad de accionar contra el fiador en caso de quiebra del deudor principal no admite dudas incluso respecto de la fianza simple, -pues el artículo 2013 del Código Civil lo prevé dentro de las excepciones al beneficio de excusión -, aunque no sucede lo mismo en la hipótesis de concurso preventivo, desde que nada dice el artículo sobre esta contingencia.

De todas formas, la doctrina se ha encargado de señalar que la solución legal ha de extenderse al caso del concurso preventivo, tal como lo establecía la fuente (art. 3334 inc. 1 Pr. Freitas)²¹. En igual sentido se dijo que “*el supuesto para el cuál está diseñado este contrato (fianza) es el incumplimiento de las obligaciones de dar sumas de dinero, el que una vez configurado pone en acción la garantía, requiriéndose la excusión de los bienes del deudor y, si es insolvente, los del fiador*”²²

Si como hemos visto la fianza simple, -especie en franca extinción -, autoriza prescindir del beneficio de excusión toda vez que el deudor principal se hubiera insolventado, queda claro que en la fianza solidaria, donde siquiera existe dicho beneficio, el concurso preventivo del deudor habilita al acreedor enderezar su accionar contra el fiador; del mismo modo entonces lo admite la responsabilidad solidaria que estamos analizando, al compartir, como vimos, alguna de sus características principales con esta figura, particularmente el hecho de constituir una suerte de garantía, bien que legal, y de carácter accesorio.

Por supuesto, la acción contra el responsable solidario quedará expedita previo procedimiento de determinación oficiosa de deuda a su respecto, no siendo válida la resolución determinativa dictada antes de que hubiera vencido el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal, tal como lo ha resuelto la Corte Suprema de Justicia de la Nación²³. Vale decir que antes del dictado de la resolución que ponga fin al procedimiento de determinación de oficio seguido contra el responsable por deuda ajena, debe haberse intimado de pago al deudor principal y haberse configurado el incumplimiento por el vencimiento del plazo para el pago.

IV. Es necesaria la firmeza de la determinación de oficio seguida al contribuyente?

Compartimos con la doctrina las dudas que generaría la hipótesis de apelación por parte del contribuyente al Tribunal Fiscal de la Nación de la resolución determinativa, no resultando claro si en este caso se configura o no el incumplimiento de marras²⁴.

Lo cierto es que el pronunciamiento del Máximo Tribunal al que acabamos de hacer referencia, guarda silencio sobre esta circunstancia y hay quienes han requerido la firmeza de la determinación de deuda efectuada al principal²⁵ como presupuesto para que pueda dictarse válidamente la resolución determinativa respecto del responsable.

En esta línea, y en el contexto de la situación de quiebra del principal obligado, pareciera enmarcarse el voto de la Dra. Gramajo en una reciente sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación²⁶, no obstante algunas

²¹ SPOTA, Alberto G. *Instituciones de Derecho Civil*, vol. VIII Contratos, Ed. Depalma, p. 260.

²² LORENZETTI, Ricardo, *Tratado de los Contratos*, t. III, Ed. Rubinzal Culzoni, p. 479.

²³ Corte Suprema de Justicia de la Nación “*Brutti, Stella Maris c. DGI*”, del 30/3/2004, La Ley 2004-D, 736, IMP 2004-17,10

²⁴ MALVESTITI, Daniel, *La opinión de la Corte Suprema sobre los responsables solidarios y una particular visión acerca de la procedencia de la determinación simultánea respecto de los mismos*, IMP-2004-B, 1995.

²⁵ Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal sala IV, “*Club Atlético Adelante Asoc. Civil y Deportiva c. DGI*”, 15/7/1999.

²⁶ Tribunal Fiscal de la Nación, sala C, autos “*Bonetto y Cía. S.A. s/recurso de apelación - Impuesto al Valor*”

particularidades que presentan los hechos sobre los que versó la discusión, que permitirían dudar acerca de si esta doctrina puede generalizarse.

Cabría preguntarse asimismo si de acuerdo con este temperamento resultaría suficiente la firmeza de la resolución determinativa respecto del deudor principal alcanzada en el procedimiento seguido en los términos de la ley 11.683, o bien resultaría menester - considerando que por hipótesis éste se halla en concurso preventivo o quiebra - la posterior verificación de la sentencia recaída en el proceso administrativo, o incluso, la resolución firme emanada del juez del universal admitiendo al acreedor fiscal dentro del pasivo concursal.

Desde nuestra óptica ni lo uno ni lo otro es exigible como previo recaudo para el dictado de la resolución de determinación respecto del responsable por deuda ajena, como no lo es tampoco en la fianza solidaria, la firmeza de la sentencia respecto del deudor o la verificación del crédito contra éste en el concurso preventivo o quiebra, para accionar contra el fiador. Del mismo modo que en la fianza solidaria y atendiendo a su carácter accesorio (art. 2004 del Código Civil), bastaría con la interpelación al deudor principal²⁷, lo que en el caso de las obligaciones fiscales, se cumple mediante la intimación cursada en los términos del artículo 17 segundo párrafo de la Ley 11.683.

V. Efectos de la homologación del acuerdo preventivo. La novación concursal.-

Encontrándose por hipótesis el deudor principal en concurso preventivo, es posible que hubiera obtenido la homologación de una propuesta de acuerdo, en los términos de lo previsto por el artículo 52 de la Ley de Concursos y Quiebras. Con respecto a las deudas fiscales, muy probablemente habrá obtenido la conformidad de la administración fiscal acogiéndose al régimen de facilidades de pago previsto por la Resolución General 970/01 y sus modificatorias, que tantos inconvenientes ha traído.

Resulta sumamente dudoso que en tal caso, y con relación a los responsables por deuda ajena, fuera de aplicación lo dispuesto por el artículo 55 de aquel cuerpo legal, en el sentido de que pese a la novación que importa la homologación de la propuesta de acuerdo subsisten las obligaciones del fiador y de los codeudores solidarios. Adelantamos nuestro parecer en sentido contrario a esta posibilidad.

La novación concursal constituyó una novedosa solución consagrada por la Ley 24.522, cuyo fundamento ha sido, de acuerdo con una parte de la doctrina, permitir la obtención de crédito al concursado luego de la homologación del acuerdo y mientras no se hallare enteramente cumplido.²⁸ Al proyecto original el Senado de la Nación agregó la disposición según la cuál la novación no extingue las obligaciones del fiador ni de los codeudores solidarios, que fuera criticado por algunos²⁹, a la par que defendida por otros, quienes recuerdan además que el Código Civil en su artículo 2049 ya establecía que la aprobación de un concordato de parte del deudor no causaba la extinción de la fianza, respondiendo a la opinión de quienes consideraron la incorporación

Agregado", expte. 15494-I, 2003/02/07, Periódico Económico Tributario, Nro. 273. La Dra. Gramajo señaló que el artículo 8 de la Ley 11.683 presupone dos situaciones: “1) que el deudor principal del impuesto ha sido intimado previamente y, 2) que la deuda sea exigible por encontrarse firme, ya que mientras se discute resulta improcedente requerir de pago al solidario” Sin perjuicio de ello, cabe señalar que en esa oportunidad no le había sido notificada al síndico de la quiebra la intimación de pago al deudor principal, omisión que fue considerada esencial.

²⁷ BORDA, Guillermo A. *Tratado de Derecho Civil*, vol. II Contratos, Ed. Perrot Bs. As. p. 621

²⁸ RIVERA, Julio Cesar, *Instituciones de Derecho Concursal* t. I, Ed. Rubinzal Culzoni, p. 320.

²⁹ LORENTE, Javier Armando, *Nueva Ley de Concursos y Quiebras*, Ed. Gowa, p. 167

como atípica o contra natura³⁰.

Lo cierto es que la ley refiere específicamente al caso del fiador y de los codeudores solidarios, y que autorizada doctrina ha descartado que, tratándose de una excepción al efecto normal de la novación, pudiera extenderse más allá de los casos expresamente previstos³¹; tal fue además la respuesta de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, a la pretensión de considerar incluido en el supuesto al tercero hipotecante de un inmueble de su propiedad que garantizó de este modo una obligación del concursado³².

No obstante que hemos destacado *supra* algunas notas distintivas de la responsabilidad solidaria prevista por la Ley 11.683, que guardan cierta similitud con la fianza solidaria prevista por la legislación común, ello no significa que el responsable por deuda ajena revista el carácter de fiador. Entiéndase bien, sólo hemos dicho que en su funcionamiento contiene notas que comparte con este instituto, en particular su carácter accesorio, y la ausencia de los beneficios de división y excusión. Mucho menos podría ser calificado de “codeudor solidario” en los términos exigidos por la normativa concursal, pues como hemos visto, el único deudor directo de la obligación es el contribuyente.

No será fácil por ende, sin forzar en alguna medida la letra de la ley, excluir del efecto extintivo que produce la novación respecto de las obligaciones accesorias - y no cabe dudar de este último carácter como lo hemos advertido - a la obligación en cabeza de los responsables por deuda ajena.

Es cierto que el artículo 55 de la Ley 24.522 debe ser interpretado de consuno con el artículo 68 de la misma ley, que al permitir la solicitud de concurso preventivo de los garantes para su tramitación conjunta con el del garantizado, parece estar concebido en términos más amplios, comprendiendo a todo aquel que hubiera garantizado las obligaciones de un concursado. De la correlación que existe entre ambos artículos se desprende que quienes pueden solicitar la formación de su concurso preventivo en forma conjunta, en su carácter de “garantes” del concursado, se ven afectados por la excepción contenida en el artículo 55 de la Ley de Concursos a los efectos extintivos de la novación. De otro modo no tendría sentido esta facultad que otorga la ley en el artículo 68.

Una lectura apresurada podría llevarnos a incluir al responsable por deuda ajena en la caracterización legal, atendiendo a esta mayor amplitud en la redacción otorgada al segundo de los mencionados artículos. Sin embargo, no debe pasarse por alto la exigencia contenida en dicha norma, en el sentido de que la garantía otorgada al concursado lo es “por cualquier acto jurídico”, lo que en opinión de la doctrina implica excluir situaciones que no tengan en cuenta a ninguno, tal como la de los obligados solidarios por imperio de la ley (solidaridad legal)³³.

Resumiendo, el carácter legal de la obligación del responsable por deuda ajena impide su asimilación a los supuestos comprendidos en los artículos 55 y 68 de la Ley 24.552. Por ende, la novación concursal extingue - como efecto normal - dicha obligación, atendiendo a su naturaleza accesorio.

³⁰ RIVERA, Julio Cesar op. cit., p. 320.

³¹ RIBICHINI, Guillermo Emilio, *Novación concursal y subsistencia de las garantías*, La Ley del Litoral 2001-905.

³² Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, autos “*Norberto Antonio Galassi S.A. c/ BBV Banco Francés S.A.*” del 6 de noviembre de 2008, con nota de Alejandro Drucaroff Aguiar, Suplemento de Concursos y Quiebras La Ley, de octubre de 2008, p. 53.

³³ HEREDIA, Pablo, *Tratado Exegético de Derecho Concursal*, t. I, Ed. Abbaco, p. 496

La interpretación que propiciamos, fue sin embargo descartada recientemente³⁴. Bien que al resolver sobre a una cuestión diversa y a la que nos referimos en el apartado siguiente - los efectos de la prescripción - se introdujo como argumento coadyuvante que la extinción de la obligación del concursado por imperio del artículo 55 de la LCQ no acarrea necesariamente la de las obligaciones de otros obligados solidarios.

Como primera observación diremos que esta interpretación parece identificar al responsable por deuda ajena con un deudor solidario, cosa que es tan incorrecta como considerarlo derechamente un fiador.

Incluso desde esta óptica, llama la atención que habiéndose reconocido el origen legal de la obligación en cabeza del responsable solidario - como no podría ser de otra manera - se hubiera soslayado en este razonamiento que la excepción al efecto normal de la novación, viene acotada por la interpretación conjunta con el artículo 68 de la LCQ a los actos convencionales de aseguramiento de la obligación principal, al aludir, como hemos visto, a quienes “por cualquier acto jurídico” hubieran garantizado las obligaciones del concursado. Esta limitación - que quiera verse o no se encuentra en la norma - resulta trasladable a cualquier género de obligaciones *ex lege*, las que revistiendo carácter accesorio de la obligación principal, quedarán abarcadas por el principio general, extinguiéndose como consecuencia de la novación (art. 803 y 523 del Código Civil).

Otra cosa sería desconocer el carácter accesorio de la obligación del responsable por deuda ajena - cuestión que no fue objeto de análisis en el precedente traído a colación -, pero ello tropieza con la propia naturaleza de la figura, tal como hemos visto más arriba.

VI. La denominada prescripción concursal y la responsabilidad por deuda ajena.-

Otro de los interrogantes a que puede dar lugar el concurso o quiebra del obligado principal es el relativo a los efectos de la prescripción prevista por el artículo 56 de la Ley de Concursos y Quiebras, y siempre y cuando aceptemos su aplicabilidad respecto de los tributos regidos por la Ley 11.683, como lo ha hecho parte de la jurisprudencia³⁵. Esta prescripción acaecida respecto de la obligación principal propaga sus efectos sobre la obligación accesoria?

El Tribunal Fiscal de la Nación y luego la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, han respondido en forma negativa a este punto³⁶, en el precedente cuyo comentario en extenso habíamos reservado para esta oportunidad.

Los apelantes recurrieron en esa oportunidad las resoluciones por las cuáles se establecía su responsabilidad solidaria respecto de la obligación determinada para una Sociedad Anónima - en su carácter de presidente y vicepresidente del directorio -, frente al impuesto al valor agregado, por los períodos mensuales comprendidos

³⁴ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V del 12/10/2010 “*Cid de La Paz, Horacio Raúl s/recurso de apelación - impuesto al valor agregado*” (expte. 16.546-I) y su acumulado, “*Camino, Juan Osvaldo s/recurso de apelación - impuesto al valor agregado*” (expte. 17.665-I). La Ley Online; Cita online: AR/JUR/81535/2010.

³⁵ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, “*Zanella San Luis SAIC*”, 7/12/1999; en contra: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal, Sala V, “*Valle de las Leñas*”, 01/08/2005, LL 2005-F-665. Para un desarrollo más completo, véase nuestro trabajo “*Tributación en los concursos*” Ed. La Ley, Capítulo II.

³⁶ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 6 de abril de 2006 “*Cid de La Paz, Horacio Raúl s/recurso de apelación - impuesto al valor agregado*” (expte. 16.546-I) y su acumulado, “*Camino, Juan Osvaldo s/recurso de apelación - impuesto al valor agregado*” (expte. 17.665-I). La Ley Online; Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V del 12/10/2010; Cita online: AR/JUR/81535/2010.

entre julio de 1994 a junio de 1995. En primer término plantearon la excepción de prescripción de las facultades del Fisco Nacional para determinar la obligación del responsable solidario, con sustento en que la deuda establecida en cabeza del deudor principal se encontraba prescrita. Ello, toda vez que la sociedad había obtenido la apertura del concurso de acreedores con fecha 15 de agosto de 1995, no habiendo el Fisco Nacional verificado sus créditos fiscales contra la concursada dentro del plazo de dos años previsto en la ley 24522, y así había sido declarado en sede concursal.

Vale la pena la transcripción del razonamiento seguido por el Tribunal Fiscal, al rechazar el planteo de los recurrentes: *“el especial régimen estatuido por la ley tributaria respecto de los deudores solidarios impide que pueda considerarse que nos encontramos frente a una solidaridad similar a la estipulada por la ley civil, como pretenden los actores. En efecto, decíamos que nos encontramos frente a una obligación de garantía instituida por ley y que establece un orden de prelación, de forma tal que el Fisco Nacional no puede exigir indistintamente a cualesquiera de ellos, sino que debe primero intentar hacer valer sus derechos frente al deudor principal y recién ante el incumplimiento de éste, perseguir su cobro ante los responsables solidarios. Ello así, es claro que los alcances y naturaleza de la institución en comentario dentro del derecho tributario resultan distintos de aquella del derecho común y por lo tanto, la solución a los problemas que se presentan sólo pueden encontrar fundamento en los principios que rigen el derecho tributario y en la naturaleza del vínculo sustantivo que se establece en materia fiscal, pero no puede basarse en aquellos del derecho civil (ver TFN - Sala D - 8/4/1975 - “Boldt, Rodolfo y otro”), razón por la cual no resultan aplicables en el régimen de la responsabilidad establecida por la ley fiscal la teoría de la representación recíproca entre los codeudores que se elabora en la doctrina civilista en materia de solidaridad, que reviste, en cuanto a la medida de sus efectos, el carácter de solidaridad perfecta, es decir, aquella que produce tanto sus efectos principales como secundarios; entre los primeros se incluye el pago, entre los segundos, la prescripción, imputabilidad, incumplimiento, cosa juzgada, en ambos sujetos, el deudor principal y el garante. En ese contexto, el hecho de que se hubiere declarado prescrita la deuda con respecto al deudor principal, no implica que deba concluirse en igual sentido con los responsables solidarios. Afirma esta conclusión el hecho de que la ley tributaria establezca un especial régimen de prescripción para los deudores por cuenta ajena”.*

Párrafo aparte merece este pasaje de la sentencia que venimos comentando: *“No puede dejar de destacarse que es requisito indispensable para que nazca la obligación de pago del responsable solidario, como ya se dijo, el incumplimiento del deudor principal a la intimación de pago efectuada por el ente fiscal, situación que se da en la especie, y que origina, además la suspensión del plazo de prescripción por el término de un año de las acciones y poderes del Fisco para determinar el impuesto y exigir su pago a los solidarios.”*

A tenor de la doctrina volcada en el antecedente analizado, la prescripción de la obligación principal no propagaría sus efectos al modo de la solidaridad de derecho común. Este punto fue confirmado por la alzada, sosteniéndose que el plazo de prescripción de dos años establecido en el artículo 56 párrafo sexto de la ley 24.522 solamente tiene efectos respecto del acreedor del concursado, de los otros acreedores de éste y de los terceros vinculados al acuerdo, pero no necesariamente favorece a los responsables solidarios como los recurrentes.

Creemos que en el precedente en comentario se pasa por alto un primer nivel de análisis que tornaría innecesario adentrarse en el problema de la propagación o no de los efectos de la prescripción propia de la solidaridad del derecho civil. Al descartar este efecto, desemboca la resolución del Tribunal Fiscal en la subsistencia de la obligación del responsable por deuda ajena, pese a la prescripción de la obligación principal, conclusión que no compartimos.

Hemos insistido machaconamente en el carácter accesorio de la obligación surgida en cabeza de los responsables por deuda ajena. Tratándose de una obligación accesoria, cabe recordar que la extinción de la obligación principal conlleva el de aquella, tal como se desprende del artículo 523 del Código Civil, y constituye una derivación del principio general *accessorium sequitur suum principale*. El artículo 2042 del Código Civil, prevé esta misma solución respecto de la fianza solidaria.

No obstante, esto no sería en principio de aplicación a la prescripción, pues como es sabido la misma no extingue el derecho, sino tan sólo la acción, subsistiendo como obligación natural, pudiendo considerarse en cierta medida como una excepción o más bien una pseudo-excepción al principio de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal.

Ello parecería reforzar la tesis del Tribunal Fiscal, empero, veremos que no es así.

En un primer acercamiento, nos parece que una obligación accesoria del tipo de la analizada, que opera frente al incumplimiento de una obligación principal, no podría subsistir incluso en la hipótesis de que ésta perviva como obligación natural. Si el acreedor fiscal no dispone ya de acción para exigir su cumplimiento no vemos cómo podría considerarse relevante el incumplimiento de la misma, de modo tal de permitir la acción contra el responsable por deuda ajena.

Podría objetarse a este modo de pensar, que así como una obligación natural es susceptible de ser afianzada, este carácter no puede, del mismo modo, obstar al funcionamiento de esta suerte de garantía legal que importa la obligación del responsable por deuda ajena. Por consiguiente, la prescripción de la deuda principal no podría afectar la obligación accesoria. Sin embargo, y con respecto a la fianza, el Código Civil adopta precisamente la postura opuesta, pues la prescripción de la obligación principal arrastra a la obligación accesoria por aplicación de lo dispuesto en el artículo 2022 de aquel cuerpo legal.

Establece dicha norma que “*La renuncia voluntaria que hiciera el deudor de la prescripción de la deuda, o de toda otra causa de liberación, o de la nulidad o rescisión de la obligación, no impide que el fiador haga valer esas excepciones*”³⁷. La solución legal no es más que una consecuencia directa de la naturaleza accesoria de la obligación del fiador, que importa la posibilidad de parte de éste de oponer todas las excepciones propias, como también las que tuviera y pudiere oponerle el deudor principal. Dicha naturaleza, que comparte la figura analizada, justifica que la misma conclusión se imponga sin mayor esfuerzo a su respecto, pues no cabe dudar de la posibilidad de parte del responsable por deuda ajena de esgrimir todas aquellas defensas que incumban al contribuyente³⁸.

Advertimos que tampoco es relevante si por efecto de la intimación de pago al deudor principal se produjo la suspensión de la prescripción respecto del responsable solidario, en los términos del artículo 65 inc. A) seg. párr. de la Ley 11.683, de lo cuál hace mérito la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, pues extinguida la obligación principal dicha circunstancia podrá ser invocada como defensa por parte aquel, a tenor de lo recientemente expuesto.

³⁷ Como acertadamente advierte Borda, con mayor razón podrá el fiador hacer valer la prescripción si el deudor no la ha renunciado, conf. BORDA, Guillermo, op. cit, p. 651

³⁸ Ha dicho la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal que “*la falta de intervención de los responsables solidarios en el procedimiento de determinación de oficio de la persona de existencia ideal no puede producir ningún agravio, porque en el procedimiento de determinación para hacer efectiva la responsabilidad solidaria pueden hacer valer las defensas que pudo formular la sociedad y las suyas propias*” CNFedCont-Adm, Sala II, autos: “*Herlizka, Adolfo Miguel c/ DGI*” del 20/09/2001.

Como se ve, partiendo del carácter accesorio de la obligación en cabeza del responsable por deuda ajena, ello permite resolver el interrogante planteado reduciendo el alcance de la solidaridad fiscal a su justo límite, esto es, la imposibilidad del responsable en estos términos “solidario” de invocar el beneficio de excusión. Incluso la comparación con la fianza solidaria no resulta imprescindible para abonar esta conclusión.

VII. Los efectos de la cosa juzgada concursal sobre la responsabilidad solidaria.-

Similar análisis al que hemos desarrollado en torno a la problemática de la prescripción, es, en nuestro modo de ver, el que correspondería para dar respuesta a otra de las eventualidades que pueden suscitarse en el contexto de concurso del contribuyente, relativa a la cosa juzgada alcanzada por la sentencia verificatoria de la obligación principal y su influencia respecto de la obligación accesorio.

Una reciente decisión de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal permite ilustrar convenientemente lo que venimos diciendo³⁹.

El Tribunal Fiscal de la Nación había resuelto confirmar las resoluciones mediante las cuales se determinó de oficio la responsabilidad personal y solidaria respecto de la deuda determinada a una Sociedad Anónima - en concurso preventivo - a quienes se habían desempeñado como presidente y vicepresidentes del Directorio de la misma.

Cabe señalar que la determinación formulada al contribuyente principal, recurrida por la vía de la reconsideración, había quedado firme en sede administrativa por no haberse entablado la demanda de repetición pertinente, demanda que por otro lado, no podría promoverse, dado que la situación concursal de la empresa impedía la observancia de la exigencia de “solve et repete”. Sin embargo, realizado el ulterior pedido de verificación de ese crédito en el concurso, el juez del universal resolvió rechazar la misma y declarar inadmisibles el crédito pretendido por el fisco, pronunciamiento que alcanzó autoridad de cosa juzgada, en virtud de lo dispuesto por el artículo 37 de la Ley 24.522.

Sobre esta base recurrieron los responsables solidarios la determinación dictada a su respecto, que a la postre fuera confirmada en todas sus partes por el Tribunal Fiscal de la Nación. Para así resolver, el a quo hizo mérito, entre otras consideraciones, de la firmeza de la determinación de oficio respecto del contribuyente principal, omitiendo referirse al posterior rechazo de la verificación en sede concursal.

Finalmente, la Cámara, por mayoría, anuló el pronunciamiento de grado, en razón de esta omisión, afirmando que - y aquí es donde nuevamente parece deslizarse el razonamiento que consideramos inadecuado -: “(el Tribunal Fiscal) *tampoco aludió a las consecuencias de la cosa juzgada de la sentencia que rechazó por inexistente el crédito del Fisco y sus efectos sobre los codeudores, ni se refirió al carácter solidario o concurrente de la obligación de los responsables por deuda ajena y a la posibilidad de que ellos opusieran la cosa juzgada en virtud de existir una presunción de mandato o representación recíproca entre los codeudores (doctrina del art. 715 del CC)*”.

Nuevamente, pensamos que la solución pasaba simplemente por resaltar el carácter accesorio de la obligación que pesa en cabeza del responsable por deuda ajena, que permite explicar el tan discutido alcance de la solidaridad fiscal sin necesidad de aplicar disposiciones concebidas para los codeudores solidarios.

La cosa juzgada es, sin dudas, una excepción perentoria que puede invocar el responsable solidario, tal como hemos visto en orden a la prescripción de la obligación principal.

VIII. Breve análisis de la responsabilidad solidaria en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.-

³⁹ Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, Sala V, del 14/02/2008, autos “Montenegro, Eugenio”.

Una de las más trascendentes diferencias⁴⁰ entre la legislación nacional y el Código Fiscal de Buenos Aires en materia de responsabilidad por deuda ajena, radica en la posibilidad que acuerda al Fisco este último de dirigir su accionar contra el responsable sin intimar previamente de pago al contribuyente. Así se desprende de lo dispuesto por el artículo 21 del digesto provincial al establecer que los sujetos enumerados, - entre los que se encuentran los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas, civiles o comerciales, asociaciones, entidades y empresas, con o sin personería jurídica -, están 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”. El artículo 24 agrega además, que responderán en forma solidaria e ilimitada.

Pensamos que en el marco de la autonomía del derecho tributario presente también en el orden local, no cabe dudar de la facultad del legislador para estructurar de esta forma la responsabilidad por deuda ajena. Sin embargo, ello no debe conducir a la creencia de que la accesoriedad, con que tanto hemos insistido, no se halle presente en el régimen provincial debido al modo en que la ley define la suerte del responsable. Porque el carácter accesorio no está en la necesidad de interpelación previa, sino en las circunstancias ya señaladas en el sentido de que el responsable está obligado al pago de una deuda que no le es propia; que la realización del presupuesto de hecho le es extraña, y lo que es más importante, - desde una perspectiva causalista como la que es adoptada por la mayor parte de nuestra doctrina - , que la causa del tributo corresponde a otro sujeto.

Mucho menos podría creerse que se hubiere dado vida a una solidaridad propia o paritaria, por cuanto el mismo Código, a diferencia de la ley nacional, se encarga de distinguir este supuesto al prescribir en su artículo 20 que cuando un mismo acto, operación o situación que origine obligaciones fiscales sea realizado o se verifique respecto de dos o más personas, todas serán consideradas como contribuyentes por igual y obligadas solidariamente al pago del gravamen en su totalidad.

Por este motivo, la solución debe ser, en todos los casos estudiados - con excepción de lo explicado en el apartado IV -, idéntica a la sugerida para la legislación nacional. Las vicisitudes de la obligación principal afectan la obligación dependiente, pese a que en el Código Fiscal no sea menester intimar de pago previamente al contribuyente y aguardar a que el incumplimiento se hubiere configurado, pudiendo accionarse en forma paralela e independiente contra el responsable; por cuanto esto último será así, en tanto y en cuanto se mantenga viva la obligación principal. No habría razón para que extinguida ésta o prescrita la acción a su respecto, es decir, desaparecida la causa de la obligación impositiva, permanezca vinculado un sujeto que no sólo no participa de la realización de la hipótesis de incidencia de la obligación tributaria, sino que tampoco le incumbe esta causa, que se encuentra en la base de la imposición.

Esta particular forma de funcionamiento de la responsabilidad por deuda ajena en el Código Fiscal de Buenos Aires, la aleja, es cierto, de la fianza solidaria. Sin embargo, pese a que la comparación resulta útil, - a la luz de la aplicación sucedánea del derecho civil para la integración de ciertas lagunas -, no debe exagerarse su importancia, cuando lo verdaderamente relevante es el carácter accesorio que la informa, y que puede explicarse desde el mismo derecho tributario.

⁴⁰ No entraremos a analizar las diferencias en punto a las exigencias para eximirse de responsabilidad por exceder del objeto de presente.