

DICTAMEN Di.A.L.I.R. 13/18
Buenos Aires, 17 de diciembre de 2018
Fuente: página web A.F.I.P.

Procedimiento tributario. Sujetos. Sucesión indivisa. Fuero de atracción. Declaratoria de herederos. Inscripción de la partición. Solicitud de legítimo abono. Deudas fiscales del causante no denunciadas ni reconocidas en el proceso sucesorio. Prescripción de las acciones del Fisco.

Sumario:

Existiendo comunidad hereditaria, el estado de indivisión cesa con la partición y la correlativa inscripción registral pertinente en caso que el acervo incluya bienes registrables, resultando operativo hasta entonces el fuero de atracción propio del proceso sucesorio con relación a las deudas del causante.

El acreedor del causante no pierde su acción de cobro por el solo hecho de no haberse presentado en el sucesorio en forma previa a la partición, ni por haber tenido lugar esta última, continuando regido el punto, en principio, por la prescripción y demás institutos aplicables al crédito de aquél que lo rigen por fuera del sucesorio.

Texto:

I. Vienen estos obrados de la ..., a fin de que con relación al cobro de las deudas generadas por el responsable fallecido, se emita opinión sobre cuándo finaliza la indivisión hereditaria –declaratoria de herederos o inscripción de la partición– y si cesada la misma, “prescriben” las acciones del Fisco o éste puede ejecutar su crédito en relación a la cuota parte que le correspondió a cada heredero, aun cuando previamente no se haya presentado como acreedor en la sucesión mediante el proceso de “legítimo abono”.

II. La remitente informa que se encuentra elaborando un proyecto de sobre la cuestión del asunto, en cuyo marco, con relación al primero de los planteas indicados resalta su incidencia en la extensión del “fuero de atracción” y, por ende, en la posibilidad de ejecutar directamente a los herederos –art. 92 de la Ley 11.683, t.o. en 1998 y modificaciones– por las deudas fiscales del causante no denunciadas o reconocidas en el sucesorio.

Al respecto, considera que dicho fuero se extiende hasta la inscripción de la cuota parte de los herederos a su nombre en el Registro correspondiente –inscripción de la partición–, conforme los arts. 2336 y 2363 del Código Civil y Comercial de la Nación (fs. ...).

En cuanto al segundo de los interrogantes, sostiene que mientras no se produzca la prescripción de acuerdo con la ley tributaria, aún cuando ya haya tenido lugar la partición y su inscripción el Fisco conserva sus acciones para el cobro sobre el patrimonio de los herederos de las deudas generadas por el responsable fallecido (fs. ...).

Para el punto, señala que si bien en la sucesión “ab intestato” el juez cita a “todos los que se consideraren con derecho a los bienes dejados por el causante” –art. 699 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación– imponiendo un plazo de presentación, llamado que comprende a los acreedores del causante para que se les reconozca el “legítimo abono” de su crédito, no es claro que el incumplimiento de ese plazo conlleve consecuencias para dichos acreedores en términos extintivos de su acción (fs. ...).

Lo anterior, destacando que de lo contrario en los procesos sucesorios el Fisco se encontraría más constreñido que en otros procesos universales en los que cuenta con el procedimiento de “verificación tardía” para hacer valer sus a creencias (fs. ...).

III. En orden a la intervención solicitada, se proceden a realizar las siguientes consideraciones relativas a la sucesión indivisa, lo que supone la existencia de comunidad hereditaria en virtud de haber sido llamado más de un heredero (arg. art. 2323 C.C.C.N.; Bueres, Alberto, “Código Civil y Comercial de la Nación. Anotado, comentado y concordado”, T. 2, pág. 529, Ed. Hammurabi, Bs. As. 2015; Alterini, Jorge H., “Código Civil y Comercial Comentado. Tratado exegético”, T. XI, pág. 246 y sig., La Ley, Bs. As. 2015).

a) En primer término, cabe recordar lo dicho en la Act. .../... (...) acerca de la necesidad de atender a si la obligación resulta anterior o posterior al fallecimiento del causante para así identificar al sujeto al que le resulta atribuible –causante o “sucesión indivisa”– y, en función de ello, librar el respectivo título de la deuda, lo cual, a su vez, determinaría la vía procesal para procurar su cobro –fuero de la sucesión o el procedimiento previsto en la Ley de Procedimiento Tributario ante, en principio, el respectivo juez federal–.

Así, mientras las acciones de cobro por deudas generadas por el causante, iniciadas antes de la partición de la herencia, resultan alcanzadas por el fuero de atracción de la sucesión dada su condición de acciones personales contra aquél conforme los términos del art. 3284, inc. 4, del Código Civil derogado; las que involucren deuda de la “sucesión indivisa” cabe que tramiten por los procedimientos de cobro de la Ley 11.683 ante la Justicia Federal competente (t.o. en 1998 y modificaciones) –Dicts. D.A.L. 13/00 y 64/02 y la citada Act. .../... (...)– .

Al respecto, es de reiterar, con los alcances allí expuestos, lo indicado en la citada Act./... (...) acerca de que el sentido del anterior art. 3284 no habría resultado alterado por la redacción del art. 2336 del nuevo Código Civil y Comercial.

En tal sentido, recientemente (3/7/18) la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 341:723 compartió el criterio de la Procuración en cuanto a que “... **la solución del derogado art. 3284, inc. 4, del Código Civil, en materia de acciones personales de los acreedores del difunto, se ajusta a lo previsto por el nuevo Código Civil y Comercial** (Comp. CIV 012515/2006/C81, ‘Vilchi de March, María A. c/PAMI y Otros s/daños y perjuicios’, del 8/9/15, entre otros) ... **la sucesión atrae las acciones por deudas personales del difunto mientras subsista la indivisión hereditaria, cuyo cese se produce recién con la partición de bienes debidamente inscripta** (art. 2363, C.C. y C.N.; y Doctrina de Fallos 321:2162, ‘Codevilla’; 328:1038, ‘Vicette’; 329:2800, ‘G.C.B.A.’; y Comp. 927, L. XLIX, ‘López, Carlos Antonio c/Belmar, Dominga Miriam y Otros s/d. y p. por uso autom. C. lesiones o muerte’, del 11/11/14)” –los resaltados son propios–.

A su vez, conforme también fuera señalado en la Act. .../... (...), el Máximo Tribunal también sostuvo la improcedencia de someter al fuero de atracción del sucesorio el juicio de apremio que persigue el cobro de impuestos que no tuvieron por deudor al causante por tratarse de gravámenes de períodos fiscales

posteriores a su fallecimiento –entre otros, “Fisco nacional (Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva) e/sucesión de Sesmero, Carlos Abelardo s/ejecución fiscal”, 11/11/08, s/dictamen de la Procuración General; doctrina que no se entiende alterada por lo sostenido en “Superintendencia de Riesgos del Trabajo e/García, Raúl Carlos s/apremio” del 3/5/16, por referir a una situación diversa al no involucrar deuda impositiva por hechos imponible atribuibiles a un sujeto tributario (sucesión indivisa) distinto del causante. Ver, recientemente, C.S.J.N., 10/7/18, “OSECAC e/sucesores de Antonio Azarloza s/ejecución fiscal”, aunque, en contra, C.S.J.N., 28/6/16, “A.A.S.A. c/Travaglini s/ejecución fiscal”–.

b) Sentado ello y yendo al fondo de la primera de las cuestiones planteadas, el art. 2363 del Código Civil y Comercial expresamente establece que “La indivisión hereditaria sólo **cesa con la partición**. Si la partición incluye bienes registrables, es oponible a los terceros desde su inscripción en los registros respectivos” –el resaltado es propio–.

Al respecto, se ha señalado que “el legislador ha seguido en lo que esta norma rige, la solución del código civil derogado ... atendiendo, además, a la existencia de una consolidada doctrina jurisprudencial y autoral que justificó mantener su vigencia”.

“La enfática redacción con que se expresa la norma resulta útil a efectos de corregir costumbres derivadas de la ambigua interpretación normativa del Código Civil derogado” (Lorenzetti y Otros, “Código Civil y Comercial de la Nación Comentado” T. X, pág. 681, Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2015).

Lo mismo viene así a poner fin a un largo debate doctrinario y jurisprudencial acerca del alcance de la inscripción de la declaratoria de herederos en los registros de inmuebles, en el sentido de si la misma ponía o no fin a la indivisión hereditaria (arg. Alterini, op. cit., pág. 376 y sig.).

En tal sentido, hoy desde la doctrina se sostiene que “... **el fuero de atracción es temporal porque culmina con la partición**; se requiere que esta operación haya tenido lugar, no siendo suficiente que la declaratoria de herederos o el testamento hayan sido inscriptos ...” –el resaltado es propio– (Azpíri, Jorge O.; “Derecho Sucesorio”, pág. 154, 5.ª ed., Hammurabi, 2017, Argentina). Como que el fuero de atracción “... tiene comienzo desde la iniciación del trámite para obtener la declaratoria de herederos o el auto aprobatorio del testamento, y concluye con la **partición total inscripta en los respectivos registros ...**” (Alterini, op. cit., pág. 287) –el resaltado es propio–.

Si bien la cuestión del cese de la indivisión por partición por un lado, y su “oponibilidad” por el otro, que expresamente introduce el mentado art. 2363, puede generar dudas sobre los reales alcances de dicha norma –en cuanto, por ejemplo, lo relativo a la “oponibilidad” puede considerarse un reenvío al art. 1893 con las cuestiones que de ello se seguirían (arg. Bueres, op. cit., T. 2, pág. 548)–, lo cierto es que tanto en la doctrina transcrita como en los citados Fallos 341:723 –posteriores a la entrada en vigencia del nuevo Código–, fue la inscripción de los bienes resultante de la partición lo considerado en rigor como cese.

Así, se seguiría manteniendo el criterio elaborado en el marco del Código derogado, en cuanto a que “para que cese el fuero de atracción se requerirá que no subsista la indivisión respecto de ningún bien de la herencia ... Incluso ... se ha resuelto que no cesa el fuero de atracción del proceso sucesorio aunque se haya aprobado la partición, si no aparecen inscriptas las hijuelas en el Registro de la Propiedad ...” (Zannoni, E., “Manual de las sucesiones”, pág. 55, Astrea, Bs. As. 1992).

En síntesis, coincidiendo con el área consultante, cabe considerar que existiendo comunidad hereditaria el estado de indivisión cesa con la partición y la correlativa inscripción registral pertinente en caso que el acervo incluya bienes registrables, resultando operativo hasta entonces el fuero de atracción propio del proceso sucesorio con relación a las deudas del causante.

Ahora bien, cabe advertir que la subsistencia de la indivisión de la herencia como estado procesal, no se identifica con la permanencia de la “sucesión indivisa” como sujeto tributario, punto este último que dependerá del tributo de que se trate –arg. Dict. D.A.L. 64/02 (DI ASLE)–.

c) Sobre el segundo de los puntos en consulta, ésto es, la subsistencia de la acción de cobro del Fisco por las deudas del causante no denunciadas y luego de la partición, cabe señalar que, al igual que ya lo hacía el art. 699 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, el nuevo Código de fondo, incorporó a los acreedores y el plazo de llamado en su art. 2340 disponiendo que “... justificado el fallecimiento, se notifica a los herederos denunciados en el expediente, y se dispone la citación de herederos, **acreedores** y de todos los que se consideren con derecho a los bienes dejados por el causante, por edicto publicado por un día en el diario de publicaciones oficiales, para que lo acrediten dentro de los treinta días” –el resaltado no corresponde al original–.

Así, si bien con anterioridad a la vigencia de este último código ya existía acuerdo en la doctrina respecto de que la citación del art. 699 comprendía a los acreedores –v. coment. art. 699 Código Procesal Civil y Comercial de la Nación de Falcón E.M., 1993; Fenochietto C.E., 2001; Gozáini O.A., 2002–, el nuevo artículo disipa toda duda mencionándolos expresamente.

Sobre el punto, Alterini señala que “... ello no significa que transcurrido el plazo de los treinta días los herederos, acreedores ... no puedan presentarse en el proceso o a tomar la intervención que les corresponda. Prueba de ello es que vencido el plazo de citación se dicta la declaratoria de herederos y ésta puede ser modificada posteriormente como consecuencia de una acción de petición de herencia (arts. 2310 ss.)” –op. cit., pág. 309–.

Por su parte, el art. 2356 del Código Civil y Comercial que establece que “Los acreedores hereditarios que no son titulares de garantías reales **deben presentarse a la sucesión y denunciar sus créditos a fin de ser pagados**. Los créditos cuyos montos no se encuentran definitivamente fijados se denuncian a título provisorio sobre la base de una estimación” –el resaltado no corresponde al original–.

Respecto de los acreedores presentados considera “... que deberán tomar el trámite de en el estado en que se encuentre, pudiendo tardíamente, Alterini pago a los acreedores cobrar, si queda un remanente o, en su caso, perseguir a los legatarios que cobraron antes (art. 2319 del Código Civil y Comercial)” –op. cit., coment. art. 2356, pág. 360–.

En esa línea, sobre el “legítimo abono” el mismo autor señala que “... es un trámite facultativo del acreedor y no imperativo que deben promover antes de la partición ...” –op. cit., pág. 362–, sin perjuicio de reconocer los beneficios que produce ya sea en términos de economía procesal pues evitará que su acción se atomice en función de la cantidad de herederos o como acto hábil para constituir en mora a los herederos e interrumpir la prescripción (op. cit., coment. art. 2357, pág. 364 y sig.).

También se ha sostenido que “la norma intenta establecer una especie de verificación similar a la del concurso o la quiebra, **pero al no poseer el régimen de caducidad de aquélla no pasa de ser un mero intento de ordenar el eventual pasivo**” (el resaltado es propio) –Goyena Copello citado en “Código Civil

y Comercial de la Nación Comentado” dirigido por Ricardo L. Lorenzetti, T. X, pág. 666, Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2015–.

Y que “conforme ha sostenido la jurisprudencia el pedido de legítimo abono es una solicitud o manifestación de deseos de quien se titula acreedor del causante, formulada dentro del propio sucesorio, en el sentido de que se le reconozca su crédito y se le pague de inmediato ... pero como se trata de una manifestación de deseo, sólo se acoge cuando media conformidad de los herederos ...”.

“Si los herederos desconocieran el crédito que invoca el acreedor, éste tendrá derecho de accionar por la vía y forma que corresponda a fin de perseguir el reconocimiento de su derecho. Para ello deberá interponer su pretensión en un proceso de conocimiento **o de ejecución, según corresponda, que aunque tramite ante el mismo juez del sucesorio, debe hacerlo en un expediente autónomo**”.

“La solicitud de legítimo abono efectuada por un acreedor en el juicio sucesorio de su deudor no introduce una instancia o proceso contencioso susceptible de habilitar una decisión definitiva con autoridad de cosa juzgada material, por cuanto dicho ámbito sucesorio queda enmarcado por la actitud de los herederos, **toda vez que la oposición de alguno impone remitir al pretense acreedor al juicio contencioso correspondiente**” (los resaltados no corresponden al original) –Lorenzetti, op. cit., págs. 667/668–.

De modo tal, ni la falta de solicitud del legítimo abono por el acreedor ni, en su caso, una eventual oposición al mismo por parte de alguno de los acreedores, extinguirían las acciones de aquél para el reclamo y cobro de sus créditos contra el causante.

No obstante, cabe tener en cuenta ya para el ámbito impositivo, que el ejercicio del “legítimo abono” cabe enlazarlo dentro de los actos judiciales tendientes a obtener el cobro de lo adeudado que interrumpen la prescripción –art. 67, inc. c), Ley 11.683, t.o. en 1998 y modificaciones– (ver Fonrouge-Navarrine, “Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social”, pág. 443, 9.ª ed., Lexis Nexis, 2006; arg. Alterini, op. cit., 364/365).

Como también que aun cuando no surge del texto del Código que la omisión de tal presentación tenga aptitud para extinguir la acción del acreedor, imposibilitaría hacer valer el rango de preferencia que pudiera tener el crédito (art. 2358, Código Civil y Comercial de la Nación) tanto como el acceso a la garantía de oponerse a la partición de la herencia en la proporción de su crédito, pues ello supone : ... –cuanto menos– su previa presentación en el sucesorio (art. 2359, Código Civil y Comercial de la Nación).

Tampoco la partición e inscripción, en su caso, en los registros pertinentes, con el consecuente indivisión, extingue las acciones del acreedor para el deudas generadas por el causante.

Al respecto, si bien el art. 2317 que prevé que “el heredero queda obligado por las deudas y legados de la sucesión sólo hasta la concurrencia del valor de los bienes hereditarios recibidos. En caso de pluralidad de herederos, éstos **responden con la masa hereditaria indivisa**” –el resaltado es propio– puede generar dudas para una vez cesada la indivisión, cabe tener en cuenta lo siguiente.

Por un lado, es concordante la doctrina consultada en cuanto a que dicha norma tiene por fin expresar el límite de la responsabilidad de los herederos a los bienes recibidos en herencia o, en su caso, al valor de los mismos, eliminando la aceptación pura y simple, con la consecuente –salvo excepciones (art. 2321)– confusión patrimonial, y lo que antes era aceptación bajo beneficio de inventario que, sin esta denominación, se ha estipulado como régimen de responsabilidad del heredero –Bueres, op. cit., pág.

526. Ver, asimismo, Alterini, op. cit., pág. 113 y 232; Lorenzetti, op. cit., pág. 543—. Es decir, la norma no se vincula con una supuesta caducidad de los derechos del acreedor.

Por otro, una respuesta distinta (es decir, sostener la extinción de la acción del acreedor por el cese de la indivisión) resultaría contraria no sólo al efecto declarativo de la partición que expresamente recoge el art. 2403 del nuevo Código sino, en especial, al texto también expreso de su art. 843.

Y aun cuando esta última norma regula lo relativo a la muerte de un deudor solidario, no se advierten razones para, ni resultaría lógico hacerlo, diferenciar para el punto el caso de deudor único del que lo era en forma solidaria, en cuanto prevé que “Si muere uno de los deudores solidarios y deja varios herederos, la deuda ingresa en la masa indivisa y cualquiera de los acreedores puede oponerse a que los bienes se entreguen a los herederos o legatarios sin haber sido previamente pagado. **Después de la partición, cada heredero está obligado a pagar según la cuota que le corresponde en el haber hereditario**” —el resaltado es propio— (concordante con lo expuesto, ver Lorenzetti, op. cit., T. X, pág. 551).

Así se sostiene que “la doctrina argentina predominantemente coincide en que a fin de proteger más eficazmente a los acreedores, el pasivo sucesorio se debe liquidar antes de la partición, debiendo responder la herencia indivisa al pago de la totalidad de las deudas sucesorias. Cubiertas las deudas, procede la partición, en cuyo caso se dividirán las obligaciones aún impagas ...” (Alterini, op. cit., pág. 115).

En síntesis, el acreedor del causante no pierde su acción de cobro por el solo hecho de no haberse presentado en el sucesorio en forma previa a la partición, ni por haber tenido lugar esta última, continuando regido el punto, en principio, por la prescripción y demás institutos aplicables al crédito de aquél que lo rigen por fuera del sucesorio.

IV. De compartirse el criterio vertido, correspondería elevar los obrados a la Subdirección ... para que, en caso de concordar, los remita a la Dirección de ...