

DICTAMEN Di.A.L.I.R. 14/17
Buenos Aires, 28 de setiembre de 2017
Fuente: página web A.F.I.P.

Procedimiento tributario. Responsabilidad solidaria. Incumplimiento doloso o culposo de los deberes como responsable por deuda ajena del sujeto fallecido.

Sumario:

La “responsabilidad solidaria” establecida por el art. 8, inc. a), de la ley ritual, es una obligación de resarcir el daño causado por el incumplimiento y debe distinguirse del procedimiento para su determinación y de las condiciones exigidas para su efectivización (v.gr. incumplimiento del principal a su intimación; legitimado para intervenir en el procedimiento para ejercer las defensas que hubieran correspondido al causante, etcétera); extremos estos otros que, como principio, no inciden en la existencia y medida de aquella responsabilidad, la que, bajo tal carácter, sólo puede corresponder a quien actuó como responsable en los términos del art. 6 de la citada ley, mientras que sus sucesores responderán conforme el derecho civil.

Texto:

I. En estos obrados se plantea la viabilidad de iniciar la determinación de la responsabilidad solidaria del Sr. ... dado su fallecimiento el 29/12/13, por la deuda de la firma del asunto en concepto de impuesto al valor agregado (I.V.A.) de los períodos 8/12 a 3/13, firma en la que aquél se desempeñara como “socio gerente” durante dichos períodos.

II. La consulta se origina en el planteo de la División ... de la Dirección ..., quien consideró que dado que el nombrado ... tuvo conocimiento de los negocios sociales de la empresa y es responsable de las operaciones realizadas por la misma, el “contribuyente Sucesión de ...” es responsable solidario de acuerdo con los arts. 6, inc. d) y 8, inc. a) de la ley ritual tributaria, destacando que ya se ha intimado al principal conforme lo requiere la última de esas normas y que el área jurídica entendió viable la determinación de la solidaridad (fs. ..., cpo. adjunto).

En efecto, mediante su Dict. Nº .../16 (DV ...) –fs. ...– se abordó la cuestión, previo haberse descartado por su similar de fs. ... la relación con el caso de lo resuelto el 16/8/13 por el Tribunal Fiscal de la provincia de Buenos Aires en la causa “Darder y Lozano”, en cuanto consideró que las obligaciones que pudieran haberse exigido al causante en su condición de responsable solidario no son susceptibles de ser reclamadas a sus herederos, quedando extinguida la ocasional acción a su respecto (ver cita a fs. ...).

Por su parte, por el referido dictamen de fs. ... se trae a colación el art. 2277 del Código Civil y Comercial de la Nación según el cual la herencia comprende todos los derechos y obligaciones del causante que no se extinguen con la muerte, para señalar que “la garantía del responsable por deuda ajena respecto a la principal sería una obligación de las comprendidas por la herencia que no se extingue con el

fallecimiento”, conforme la lectura “contrario sensu” que se hace de los pronunciamientos de la Sala A del T.F.N. y la Sala IV, C.N.A.C.A.F., del 14/5/99 y 11/4/00 respectivamente, en Autos “Prats Secundino s. apelación” (f. 9).

Se agrega, que el art. 54 precisa las sanciones que no se aplican a las “sucesiones indivisas”, sin incluir la obligación de garantía que tenía el causante, por lo que nada impediría atribuir la responsabilidad; señalando que en la causa “Cittadella” del 22/9/10, el T.F.N., Sala C, si bien dejó sin efecto la multa aplicada dado el fallecimiento del responsable, confirmó lo relativo a la determinación de su carácter de solidario.

Asimismo, que estará en cabeza de la sucesión la posibilidad de demostrar que el principal colocó al causante en la imposibilidad de cumplir; pero dada (*) las particularidades del caso, entiende necesario que se analice la oportunidad, mérito y conveniencia de impulsar el procedimiento de determinación en cuestión.

Por su parte, la División ... (fs. ...) considera que “... siendo sujeto pasivo (...), de la relación tributaria principal, al fallecer la deuda formó parte del pasivo hereditario”, aunque entiende que el inicio de la fiscalización debió notificarse a cada uno de los herederos del nombrado y no al contribuyente “Sucesión” (fs. ...).

Agrega que si bien en las Actuaciones Nº .../98 y .../99 (DI ...) se trató una temática similar, el marco fáctico difería ya que en los casos tratados en dichos antecedentes los responsables fallecieron no sólo luego de haberse iniciado los respectivos procedimientos de determinación de la solidaridad, sino después de haber presentado sus defensas.

Ello, mientras en el presente, el causante falleció en 2013, es decir antes de determinada la deuda al principal en 2015 y de iniciada la fiscalización para establecer la solidaridad, por lo que plantea sus dudas sobre la procedencia de su concreción, dado la cronología de los hechos y que el art. 8, inc. a), de la ley ritual, prevé que no existirá tal responsabilidad si se demuestra que el representado los colocó en la imposibilidad de cumplir con sus deberes; compartiendo con el área legal que aún en el caso afirmativo es imprescindible el análisis de mérito, oportunidad y conveniencia de impulsar la solidaridad, tomando en cuenta el patrimonio y posibilidades de cobro (fs. ...).

A fs. ... la Dirección ... concuerda con la anterior acerca de que las citadas Actuaciones Nº .../98 y .../99 (DI ...) tenían un marco fáctico diferente al caso, encontrándose así reunidos los requisitos para su encuadre en el pto. ... de la I.G. Nº .../... (A.F.I.P.).

III. A los fines solicitados, cabe señalar que mientras el área jurídica de origen sostendría la vía de la I.G. Nº .../... (A.F.I.P.) en la falta de antecedentes sobre la procedencia de determinar la responsabilidad solidaria a un difunto (ver, en especial, fs. ... vta.); las áreas técnicas preintervinientes citan dos actuaciones de este servicio asesor que confirman tal viabilidad, pero centran lo novedoso de la cuestión, pareciera, en que en el caso el responsable falleció antes de iniciado el respectivo procedimiento y en aquéllos luego de ejercer su defensa en el mismo.

(...)

Sin perjuicio de lo anterior, a título de colaboración cabe destacar que de los antecedentes citados por las áreas preintervinientes –Actuaciones Nº .../98 y .../99 (DiASLE)– resulta claro que la responsabilidad solidaria fijada por el art. 8, inc. a), de la ley ritual tributaria no se extingue con la muerte del sujeto

sobre el que recae, pues como resulta de su simple lectura, en ambos supuestos se encontraba pendiente de dictado la resolución que determinase dicha responsabilidad al momento del fallecimiento, criterio que además resulta congruente con la doctrina (arg. Villegas, "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", pág. 341, Astrea, Bs. As. 2005; ya citado a f. 16).

A su vez, en la misma Actuación Nº .../98 (DI ...) se señaló que "... la situación de los herederos respecto de la deuda tributaria del causante [responsable solidario] se rige por el derecho civil".

En efecto, la "responsabilidad solidaria" no es de –ni se traslada con esa misma calidad a– los herederos y menos aún del contribuyente "Sucesión de ..." –ver fs. ... del cpo. agreg.–, este último, además, nacido como sujeto tributario recién con –y para hechos posteriores a– la muerte del causante –arg. Dict. D.A.L. 62/04–, único –el fallecido– para el caso sobre el que puede recaer aquella responsabilidad.

Aún cuando excede al presente el análisis de la naturaleza jurídica y demás aspectos de la "responsabilidad solidaria" prevista por el art. 8, inc. a), de la ley ritual tributaria, debe tenerse presente que si bien no es de carácter objetiva –en cuanto no basta el mero ejercicio de los cargos allí aludidos para su nacimiento–, siendo necesaria la presencia de dolo o culpa en dicho ejercicio –y de allí que puedan demostrar la imposibilidad de cumplir en que los colocó el principal–, tampoco es una "sanción" que busca reprimir una infracción.

Ello, sin perjuicio de las sanciones que, en paralelo, también pueden tener lugar por la misma actuación como responsable en los términos del art. 6 de la citada ley –art. 55–, consecuencias estas otras que, a diferencia de la solidaridad, podrán verse alteradas por la muerte del infractor –art. 54, último párrafo–.

En tal contexto, si como se indicó, la responsabilidad solidaria se configuraría (*) a partir de un incumplimiento doloso o culposo de los deberes que como responsable por deuda ajena tenía el sujeto –art. 6–, pero no constituye una sanción represiva, y más allá de que pueda cumplir función de garantía tampoco tiene por causa un contrato con este organismo con esa finalidad, puede entonces sostenerse, a grandes rasgos y con abstracción de las respectivas regulaciones legales, que la figura participa de las características de la obligación de resarcir (indemnización por daños y perjuicios) que nace de los hechos ilícitos civiles –que pueden o no configurar delitos del Código Penal–, la que tampoco se extingue con la muerte.

Así, a partir del incumplimiento del principal causado por, a su vez, quien por aquél debía actuar (arts. 7 de ley ritual y 24 de su reglamentación), se produce un daño (falta de ingreso del tributo) que genera la obligación de resarcimiento y con ello la responsabilidad solidaria, sin perjuicio de que el Fisco recién estará habilitado para exigirle el pago al responsable una vez que el principal haya incumplido su propia intimación en el plazo fijado por el art. 8, inc. a), de la ley ritual.

Como se advierte, la responsabilidad solidaria es anterior al momento en que el Fisco está habilitado para determinarla y, precisamente, éste inicia el procedimiento de determinación porque aquella responsabilidad ya existe.

De allí, que en el pronunciamiento recaído en el caso "Cittadella" traído a colación por el área jurídica preopinante, se haya podido sostener que "... resulta inatendible el argumento por el cual considera que carece de responsabilidad por no encontrarse en el cargo de presidente de la empresa en el momento de efectuarse la intimación de pago a la firma, ya que una correcta interpretación de las normas atinentes a la materia en la Ley 11.683, conducen a establecer que un ex presidente de una sociedad

anónima, que hubiera estado en ejercicio de su cargo a la fecha del vencimiento de la obligación fiscal, resulta responsable –en principio– de su cumplimiento.

“Que asimismo, la recurrente se agravia por considerar que no es responsable solidario, pues formó parte del órgano de administración de la sociedad, apartándose luego de la misma, siendo la determinación de oficio posterior a su desvinculación de la empresa”.

“Que en este sentido, del análisis de los antecedentes administrativos de la causa, surge que si bien el Sr. Cittadella, renunció al cargo de presidente de la firma con fecha 29/12/99 ... a la fecha de vencimiento de la presentación de la declaración jurada del gravamen (período fiscal 1997), esto es, el 13/6/97, el responsable aún revestía dicho cargo, por lo que –ante la ausencia de prueba conducente en contrario– sólo cabe inferir el correcto razonamiento del ente fiscal cuando afirma que el Sr. Cittadella se encontraba a cargo de la firma en su carácter de presidente y director titular de la misma.”

En dicho marco, pueden diferenciarse los aspectos “sustanciales” o “materiales” de la responsabilidad solidaria, en cuanto dan origen a la obligación de resarcir el daño –sin perjuicio de su posterior eventual extinción por la regularización que haga el principal–, de los aspectos procesales, es decir, los recaudos que deben cumplirse para determinar y concretar aquella responsabilidad, los que, como principio, no inciden en la existencia y medida de aquellos otros.

Lo anterior, a fin de ilustrar que una vez nacida la responsabilidad solidaria, esta no puede verse alterada por las cuestiones de índole procesal vinculadas con el procedimiento para su determinación, como ser lo relativo a cómo deberá instrumentarse dicho procedimiento frente a la muerte del responsable previo a su inicio o quiénes, en su caso, serán los legitimados para ejercer las eventuales defensas que podría haber planteado el causante.

Es decir, que el sujeto haya fallecido antes de que se le iniciara el procedimiento de determinación de su responsabilidad solidaria –y, por ende, obviamente, a que haya podido ejercer su defensa–, no extingue aquella responsabilidad, resultando, en principio, inoponible al acreedor el eventual desconocimiento que los sucesores del causante puedan padecer de los negocios de aquél.

Es que, sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder por las infracciones cometidas como lo aclara el mismo art. 8 de la ley ritual, se trata de una acción destinada a resarcir el daño causado al Fisco mediante el patrimonio del responsable, en cuyo marco cabe destacar que la función del heredero como sucesor universal “obedece a permitir la sobrevivencia ... de la esfera patrimonial del causante fallecido mediante su atribución ‘per universitatem’”.

“De ahí que se aluda a la sucesión en la persona del causante.”

“Esta función del sucesor es inherente a la subsistencia de las relaciones jurídicas (activas o pasivas) de que era titular el causante. Y esa es, precisamente, la función que cumple el heredero” (Zannoni, “Manual de Derecho de las Sucesiones”, pág. 10, Astrea, Bs. As., 1992).

Por su parte, el proceso sucesorio –que no cabe que sea confundido con la “Sucesión” como contribuyente– es “el medio realizador del derecho hereditario ... cuyo fin es asegurar que la trasmisión (o adquisición) hereditaria se opera a la persona o personas cuya vocación resulta de la ley o del testamento válido del causante o testador” y permite “mediante la instancia judicial, la determinación de los elementos que legitiman la relación jurídica que regula la transmisión mortis causa: tanto en lo referido a la vocación ... como a la capacidad de los sucesores; la determinación de la masa transmitida,

su composición y bienes o derechos que la integran; la determinación, asimismo, del pasivo o sea las deudas y cargas ..." (aut. cit., ob. cit., pág. 48).

De modo tal, cuando no se encuentren identificados los sucesores del causante, será en el marco del mentado proceso que lo mismo habrá de efectuarse para poder iniciar, a su vez, el procedimiento de determinación de la responsabilidad solidaria del causante.

En síntesis, con los alcances que resultan del presente, se señala que la "responsabilidad solidaria" establecida por el art. 8, inc. a), de la ley ritual, como obligación de resarcir el daño causado por el incumplimiento, debe distinguirse del procedimiento para su determinación y de las condiciones exigidas para su efectivización (v.gr. incumplimiento del principal a su intimación; legitimado para intervenir en el procedimiento para ejercer las defensas que hubieran correspondido al causante, etc.), extremos estos otros que, como principio, no inciden en la existencia y medida de aquella responsabilidad, la que, bajo tal carácter, sólo puede corresponder a quien actuó como responsable en los términos del art. 6 de la citada ley, mientras que sus sucesores responderán conforme el derecho civil.

() Publicación textual de la A.F.I.P.*