

**EL CARÁCTER ACCESORIO DE LA RESPONSABILIDAD POR DEUDA AJENA**  
**ANÁLISIS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES.**

**Fernando Carlos Kalemkerian**

**PONENCIA:** El artículo 24 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, establece una responsabilidad directa no resultando necesario intimar previamente al contribuyente.

Esta circunstancia de orden procesal no elimina su naturaleza accesoria, que no se deriva de la necesidad de interpelación previa, sino del hecho de que el responsable está obligado al pago de una deuda que no le es propia; que, por otra parte, la realización del presupuesto de hecho le es extraña, y lo que es más importante, - desde una perspectiva causalista - que la causa del tributo corresponde a otro sujeto.

El Código Fiscal no ha dado vida a una solidaridad propia o paritaria, por cuanto el mismo Código, a diferencia incluso de la propia ley nacional que no trae ninguna disposición específica, se encarga de distinguir este supuesto en su artículo 20.

Las vicisitudes de la obligación principal afectan la obligación dependiente, pese a que en el Código Fiscal, a diferencia de la Ley nacional, no sea menester intimar de pago previamente al contribuyente y aguardar a que el incumplimiento se hubiere configurado.

La acción respecto del responsable solidario será expedita en tanto y en cuanto se mantenga viva la obligación principal. No habría razón para que extinguida ésta o prescripta 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 al tampoco le incumbe esta causa, que otorga fundamento al vínculo obligacional.

-----

**I. La responsabilidad por deuda ajena. Antecedentes.**

La responsabilidad solidaria tributaria (Steuerliche Haftung), fue una creación de la doctrina alemana, montada en un principio sobre la base de relación jurídica del derecho privado, cuando se produjo lo que SAINZ DE BUJANDA denominara el "tránsito de la relación de poder a la relación jurídica". De acuerdo con TIPKE y LANG, la sistemática utilizada por la Ordenanza Tributaria Alemana, a través de la utilización del concepto de relación jurídica obligatoria de carácter tributario (Steuerschuldverhältnis), responde a la asimilación de la obligación tributaria a la relación obligatoria de Derecho civil. Esto, de acuerdo con los autores mencionados, se debió en gran medida a que Enno BECKER, padre y fundador de la Ordenanza, se desempeñó como juez civil hasta 1.918<sup>1</sup>. De allí la figura fue adoptada por gran

---

<sup>1</sup> Conf. TIPKE, K y LANG, J, Steuerrecht, 15ª ed, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1996, págs. 25-27. Así mismo, PAULICK, H «La Ordenanza Tributaria de la República Federal Alemana. Su función y

parte de las legislaciones europeas, y más tarde por las latinoamericanas.

Las distintas codificaciones han utilizado el término “solidaridad”, abrevando sin dudas en un instituto de honda tradición románica, pero al mismo tiempo, tanto la precursora Ordenanza alemana, como las que han seguido sus aguas, han omitido precisar en detalle sus alcances. Existe 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. Mucho más escaso ha sido aún su tratamiento en lo que respecta a la responsabilidad solidaria introducida por las legislaciones locales.

## **II. La naturaleza jurídica de la responsabilidad por deuda ajena. Su carácter accesorio.**

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”<sup>2</sup>

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

---

significado para el Derecho tributario», estudio preliminar de la obra Ordenanza Tributaria Alemana, traducción y notas por PALAO TABOADA, Carlos, Madrid, I.E.F., 1980) cit. ORTIZ, Diego González, “La figura del responsable tributario en el derecho español”, Tesis Doctoral Universitat de València. Edita: Universitat de València, Servei de Publicacions C/ Artes Gráficas, 13 bajo 46010 València, España.

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

atribución debe resultar explícitamente de la ley y puede ser de cualquier naturaleza<sup>3</sup>. Siguiendo a SININGHÉ DAMSTÉ, denomina JARACH al contribuyente deudor por “naturaleza”<sup>4</sup>, mientras que los restantes sujetos pasivos, - que lo son por una deuda ajena -, 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 imponible<sup>5</sup>.

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 que 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 créditos<sup>6</sup>.

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 principal<sup>7</sup>. La naturaleza accesoria de la responsabilidad por deuda ajena también había sido destacada por Fernando SAINZ DE BUJANDA<sup>8</sup>.

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 accesoria, - *Unechten Gesamtschuld*, en la doctrina alemana -, por oposición a la solidaridad

---

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

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

<sup>5</sup> LUQUI, Juan Carlos, *La obligación tributaria*, Ed. Depalma, pag. 211.

<sup>6</sup> JARACH, Dino, ob. cit. Pág. 199.

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

<sup>8</sup> 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.

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 obligacional<sup>9</sup>.

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

### **III. Accesoridad 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 tiempo<sup>10</sup>-, 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 dudosa<sup>11</sup>.

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

---

<sup>9</sup> Coincidimos con ALTERINI cuando siguiendo a LEHMAN, 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).

<sup>10</sup> GIANNINI, op. cit. p. 126

<sup>11</sup> GIANNINI, op. cit. p. 117

de solidaridad”,<sup>12</sup> sin imponer cortapisas en tal sentido<sup>13</sup>.

Parte de la doctrina entiende que estamos frente a un caso de solidaridad imperfecta<sup>14</sup>, 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 sgtes. 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 contratantes<sup>15</sup>.

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

---

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

<sup>13</sup> Cabe señalar que la Corte Suprema admitió tempranamente la aplicación al caso de la teoría de la 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.

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

<sup>15</sup> JARACH, Dino *El hecho imponible*, Ed. Abeledo Perrot, pág. 179.

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 solidaridad imperfecta, tan sólo quiera referirse a la “solidaridad dependiente o accesoría”, 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, 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 tributario<sup>16</sup>. 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

---

<sup>16</sup> 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).

del derecho privado. No puede verse en este temperamento 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, en el orden nacional, y en el artículo 6 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (t.o. 2011). El Tribunal Fiscal de la Provincia, por su parte, y como veremos también más adelante, comparte la solución de su par Nacional, pero sus argumentos son más imprecisos e incluso contradictorios.

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 subsidiario<sup>17</sup>, - 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 sí 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 MARTINEZ, al emitir su voto en la decisión plenaria del Tribunal Fiscal de la Nación recaída en autos "Salvatierra"<sup>18</sup>. La opinión del magistrado se enfrentó a la de 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

---

<sup>17</sup> 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.

<sup>18</sup> 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 obligación principal queda extinguida la obligación accesorio"; pero no a la inversa: "la extinción de la obligación accesorio no envuelve la de la obligación principal" (arts. 523, 524 y 525)*" La Ley Online. Cita online: AR/JUR/219/1975.

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 los que luego vamos a referirnos. Previamente, pasaremos revista

#### **IV. La responsabilidad solidaria en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.-**

Una de las más trascendentes diferencias<sup>19</sup> 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 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

---

<sup>19</sup> No entraremos a analizar las diferencias en punto a las exigencias para eximirse de responsabilidad por exceder del objeto de la presente.

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, 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 prescripta la acción a su respecto, es decir, desaparecida de cualquier forma que fuere 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 otorga fundamento 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.

#### **V. Consecuencias del carácter accesorio de la responsabilidad por deuda ajena. Propagación de los efectos extintivos de la obligación principal.**

La hipótesis habitual, en la que se hubiera seguido el procedimiento determinativo de deuda y sus posteriores vías recursivas tanto respecto del contribuyente como del responsable solidario, no presenta demasiadas dificultades, mucho menos en la Provincia de Buenos Aires, donde ambos procedimientos se sustancian en forma paralela.

No obstante, los inconvenientes, - no sólo en torno a la prescripción, sino en cuanto a medios propiamente extintivos de la obligación tributaria - , pueden aparecer cuando por alguna razón el accionar del fisco sobre el contribuyente y sobre el

responsable siguen diversos carriles. Uno de estos casos se presenta en la hipótesis de concurso del primero de ellos.

### **1. La denominada prescripción concursal y la responsabilidad por deuda ajena.-**

Uno 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. 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 punto<sup>20</sup>, argumentando que 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, descartando la teoría de la representación recíproca entre los codeudores que se elabora en la doctrina civilista en materia de solidaridad.

El mismo temperamento ha observado el Tribunal Fiscal de Apelación de Buenos Aires, señalando que los efectos de los procesos falenciales -por su carácter especial e *intuitu personae* - sic- no aprovechan a aquellos que están situados como codeudores del fallido<sup>21</sup>.

En ambos casos la solución es que la prescripción de la obligación principal no propagaría sus efectos al modo de la solidaridad de derecho común.

Curiosamente, el Tribunal Fiscal Bonaerense los ha sindicado como “codeudores”, cuando esta caracterización hubiera desembocado precisamente en la solución opuesta.

Creemos que puede perfectamente descartarse la aplicación de las reglas propias de la solidaridad del derecho civil (solidaridad paritaria), pero ello no tiene por qué desembocar en la subsistencia de la obligación del responsable por deuda ajena, pese a la prescripción de la obligación principal, solución que no compartimos.

Hemos insistido machaconamente en el carácter accesorio de la obligación surgida en cabeza de los responsables por deuda ajena (solidaridad dependiente o accesoria). Tratándose de una obligación accesoria, cabe recordar que la extinción

---

<sup>20</sup> 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.

<sup>21</sup> Tribunal Fiscal de Apelación de Buenos Aires, Sala III, “*System Graphic S.A.*”, 24/05/2005, Registro N° 590; más recientemente en “*Vipron S.R.L.*”, 13/09/2010, Registro N°2019.

de la obligación principal conlleva la 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.

Es cierto que la prescripción 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.

De todas formas, 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 podría, 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 debería 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 hiciere 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”*<sup>22</sup>.

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 a su respecto sin mayor esfuerzo, pues no cabe dudar de la posibilidad de parte del responsable por deuda ajena de esgrimir todas aquellas defensas que incumban al contribuyente<sup>23</sup>.

---

<sup>22</sup> 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

<sup>23</sup> 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*

Advertimos que tampoco es relevante si por efecto de la intimación de pago al deudor principal se hubiera producido la suspensión de la prescripción respecto del responsable solidario, en los términos del artículo 65 inc. A) seg. párr. de la Ley 11.683, - o en el caso de la Provincia de Buenos Aires, el artículo 160 último párrafo del Código Fiscal - de lo que hizo mérito la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación<sup>24</sup>, pues extinguida la obligación principal, dicha circunstancia podrá ser invocada como defensa por el responsable, a tenor de lo recientemente expuesto.

Como se ve, partir del carácter accesorio de la obligación en cabeza del responsable por deuda ajena, 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.

## **2. Efectos de la homologación del acuerdo preventivo. La novación concursal.-**

Encontrándose por hipótesis el deudor principal (contribuyente) en concurso preventivo, es posible que hubiera obtenido la homologación de la 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 normativa vigente.

El artículo 55 de aquel cuerpo legal, establece como consecuencia de la homologación del acuerdo, la novación de todas las obligaciones con origen o causa anterior al concurso, dejando a salvo las obligaciones del fiador y de los codeudores solidarios.

Lo cierto es que la ley refiere específicamente al caso del fiador y de los codeudores solidarios, y que la doctrina ha descartado que, tratándose de una excepción al efecto normal de la novación, pudiera extenderse más allá de los casos expresamente previstos<sup>25</sup>; 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 concursado<sup>26</sup>.

---

*pudo formular la sociedad y las suyas propias” CNFedCont-Adm, Sala II, autos: “Herlizka, Adolfo Miguel c/ DGF” del 20/09/2001.*

<sup>24</sup> Del precedente citado en la nota Nro. 20.

<sup>25</sup> RIBICHINI, Guillermo Emilio, *Novación concursal y subsistencia de las garantías*, La Ley del Litoral 2001-905.

<sup>26</sup> 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 DRUCAROFF AGUIAR, Alenadro, Suplemento de Concursos y Quiebras La Ley, de octubre de 2008, p. 53.

No será fácil por ende, sin forzar en alguna medida la letra de la ley, excluir del efecto extintivo que produce la novación sobre 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.

La interpretación que propiciamos, fue sin embargo descartada por el Tribunal Fiscal de la Nación<sup>27</sup>. Bien que al resolver sobre a una cuestión diversa y a la que nos hemos referimos en el apartado anterior - 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.

No tenemos noticia de que el *quid* de los efectos extintivos de la novación se hubiera discutido en sede del Tribunal Fiscal de Buenos Aires. Sin embargo, en algunos pronunciamientos, referidos a un planteo diverso – la posibilidad de trasladar el beneficio resultante del acuerdo homologado al responsable - , ha señalado, con cita de la Suprema Corte de Buenos Aires que: *“la novación que pueda producir de la deuda del concursado en nada afecta a los codeudores solidarios por aplicación de las especiales reglas de este proceso universal”*<sup>28</sup>.

Como primera observación diremos que esta interpretación cae nuevamente en la identificación del responsable por deuda ajena con un deudor solidario, cosa que es tan incorrecta como considerarlo derechamente un fiador, y que resulta contradictoria con la respuesta negativa brinda el mismo Tribunal a la propagación de los efectos de la prescripción.

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 del artículo 55 de la LCQ con el artículo 68 de la misma ley a los actos convencionales de aseguramiento de la obligación principal, al aludir 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*, que revistiendo carácter accesorio de la obligación principal,

---

<sup>27</sup> 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.

<sup>28</sup> Tribunal Fiscal de Apelación de Buenos Aires, Sala III, “*System Graphic S.A.*”, 24/05/2005, Registro Nro. 590; más recientemente en “*Vipron S.R.L.*”, 13/09/2010, Registro Nro. 2019

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 ninguno de los precedentes traídos a colación -, pero ello tropieza con la propia naturaleza de la figura, tal como hemos visto más arriba.

### **3. 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 y de la novación, 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 indudable influencia respecto de la obligación accesorio.

Nuevamente la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de Buenos Aires ha dado respuesta negativa a este punto. Así, se ha resuelto que: *“cuando el crédito cuya determinación tramita por estas actuaciones haya sido declarado inadmisibile en el proceso concursal de la firma, resulta viable el reclamo frente a los solidarios. Ello por cuanto, la cosa juzgada derivada de tal procedimiento judicial, dadas las particularidades que reviste, no permite ser utilizada como defensa por parte de otros codeudores solidarios (conf. art. 715 “prima facie” del Código Civil).”*<sup>29</sup>

Una vez más, advertimos la errónea calificación de codeudor solidario respecto del responsable por deuda ajena, así como la desafortunada aplicación del artículo 715 del Código Civil.

---

<sup>29</sup> Tribunal Fiscal de Apelación de Buenos Aires, Sala II, “*El Chivo S.A.*” del 12/11/2009, Expte. 2306-400766/2000 Registro Nro. 1119.