

Procuración General de la Nación

Suprema Corte:

- 1 -

A fs. 185/191, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución de la Dirección General Impositiva (DGI, en más) del 30 de noviembre de 1995, mediante la cual se determinó de oficio la obligación de Stella Maris Brutti como responsable solidaria de la empresa Audio Radio Tito S.R.L. frente al impuesto al valor agregado (en adelante, IVA) correspondiente a los períodos fiscales enero a diciembre de 1989, más su actualización, intereses y multas.

En el mismo acto, el organismo jurisdiccional confirmó sendas resoluciones de la DGI, del 30 de noviembre de 1995 y del 6 de diciembre de 1996, por las cuales se determinó de oficio la obligación de Victorio Pacchiele frente al IVA, también como responsable de la citada empresa, por el mismo período fiscal y, además, por el correspondiente de enero a diciembre de 1990, más su actualización, intereses y multas.

Para así decidir, sostuvo que el art. 65, inc. a), de la ley 11.683 (t.o. en 1998, al que corresponden las siguientes citas, salvo indicación en contrario) dispone la suspensión, por un año, desde la intimación administrativa del impuesto determinado, con relación a las acciones y poderes fiscales para "exigir" el pago de los sujetos pasivos por deuda propia. Mas, con relación a los deudores solidarios, conforme surge de la última parte del inciso, la suspensión no se encuentra limitada a la exigencia del pago, pues el legislador utilizó la forma "acciones y poderes del Fisco", la que de ninguna manera debe interpretarse -como pretende la actora- limitados a "exigir" la cancelación de una obligación determinada.

Añadió que la responsabilidad solidaria nace una vez que el deudor principal ha sido intimado previamente y que la deuda será requerida al solidario cuando aquél no pague. Sin embargo, tal circunstancia no impide -como sostienen los recurrentes- que la DGI pueda iniciar y llevar adelante la determinación tributaria a dicho responsable antes de que tal supuesto ocurra, pues la condición legal se refiere a la exigencia posterior de pago y no a su presupuesto.

Concluyó que no sufrió mengua el derecho de defensa en juicio de los actores al desconocer si el deudor principal había satisfecho la obligación, puesto que el órgano recaudador cumplió el procedimiento previsto por la ley de rito tributaria, donde tuvieron la

oportunidad de ejercer su derecho a ser oídos y a ofrecer y producir pruebas, sin especificar aquellas defensas que, en su caso, se vieron privados de oponer.

- II -

A su turno, la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó lo decidido en la etapa anterior (fs. 243/249).

Entendió que no existe obstáculo legal para que la autoridad administrativa comience el procedimiento determinativo con el objeto de verificar la eventual responsabilidad personal y solidaria aludida en el art. 8, inc. a), de la ley 11.683, aún antes de intimar de pago al deudor principal; excepción hecha en la hipótesis en que se demuestre que dicha situación le ha impedido al solidario ejercer adecuadamente su derecho de defensa, producto de haber sido prematuramente iniciado aquel procedimiento, lo que no ha ocurrido en el caso.

En cambio, desde su punto de vista, lo relevante a los fines de la validez del régimen de responsabilidad solidaria en cuestión radica en que se haya intimado de pago al deudor principal con anterioridad al dictado del acto determinativo de oficio que afecta al responsable, circunstancia que se verifica respecto de todas y cada una de las resoluciones administrativas impugnadas en autos (cfr. fs. 247, tercer párrafo).

Por otra parte, y respecto del alcance de la suspensión dispuesta por el inc. a) del art. 65 de la ley, manifestó que la fórmula amplia utilizada por su texto ("acciones y poderes del Fisco respecto de los responsables solidarios") no admite la lectura restrictiva que pretende la apelante, limitada únicamente a la exigencia de "pago".

- III -

Disconforme con lo resuelto, la actora presentó el recurso extraordinario que obra a fs. 254/262, que fue concedido a fs. 272.

Afirma que resulta incorrecta la interpretación dada al segundo párrafo del citado inc. a) del art. 65, pues la responsabilidad solidaria accede a la del deudor principal y, en tal sentido, si para éste la suspensión se limita a la exigencia del "pago" del tributo y no para su "determinación", el alcance de tal suspensión no puede ser mayor para un responsable accesorio.

Procuración General de la Nación

Resalta que la norma bajo análisis no suspende la prescripción de las "facultades" del Fisco, sino sólo el curso de la misma con relación a las "acciones y poderes", entendiéndose por esto último aquellas actuaciones que tramitan ante organismos jurisdiccionales.

Ello no abarca el procedimiento determinativo de oficio, que es una facultad de la administración tributaria que se sustancia dentro de su propia órbita, sin que pueda ser considerada como una acción en términos procesales.

Considera ilógico sostener que, con una intimación de pago efectuada al deudor principal, se suspenda el plazo para determinar al deudor solidario, y se vuelva un paso atrás en el proceso determinativo para uno de los implicados pues, si a este último se le llegara a determinar un importe diferente que al principal, tal determinación habría tenido su causa en una intimación de pago inexistente.

A mayor abundamiento, agrega que, mediante el dictado de la ley 25.239, ocurrido con posterioridad a la sentencia recurrida, se modificó el inc. a) del art. 65 de la ley ritual y se estableció, de modo específico, que se suspende la prescripción respecto de las facultades del Fisco para "determinar" el tributo correspondiente al deudor solidario, cuando haya sido intimado de pago el deudor principal.

Por otro lado, se agravia de la interpretación dada al art. 8° de la ley 11.683, en cuanto al momento en que nace la responsabilidad solidaria. Asevera que es condición para que opere la solidaridad el previo incumplimiento del deudor principal a una intimación de pago cursada por el Fisco, que en la especie no se verifica, de tal modo que se ha cercenado su derecho de defensa.

- IV -

Considero que el remedio interpuesto es formalmente admisible, toda vez que se halla en juego la interpretación que corresponde atribuir a normas de carácter federal -ley 11.683- y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que la recurrente fundó en ellas (inc. 3°, art. 14 de la ley 48).

- V -

El art. 18, inc. a, de la ley 11.683 (t.o 1978) establece: "*Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) todos los responsables enumerados en los primeros 5 (cinco) incisos del artículo 16 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 su situación fiscal...*".

De la lectura del artículo transcrito se evidencia que la responsabilidad del solidario nace **sólo frente al incumplimiento** del deudor principal a la intimación de pago cursada por el organismo recaudador.

Contrariamente a lo sostenido por la actora, las intimaciones administrativas de pago han sido realizadas en cada una de las resoluciones determinativas de oficio, notificadas a Auto Radio Tito S.R.L. el 11 de noviembre de 1994 (período 1989) y el 6 de diciembre de 1996 (período 1990).

Estas intimaciones poseen el efecto de suspender la prescripción, como lo ha sostenido V.E. en Fallos: 315:1916, y a su inobservancia hace referencia el inc. a) del art. 18 de la ley de rito fiscal *-supra* transcrito- como condición necesaria para la extensión de la responsabilidad al solidario.

La falta de cumplimiento de Auto Radio Tito S.R.L. a la intimación de pago cursada en ambas resoluciones determinativas es el hecho que habilita, según lo pienso, al organismo fiscal a extender la responsabilidad a los aquí actores.

Por imperio de lo establecido en el art. 24 de la ley 11.683 (otra vez, del t.o. en 1978), la determinación de oficio deberá ser cumplida también respecto de aquellos en quienes se quiera hacer efectiva la responsabilidad solidaria establecida en el art. 18 de la misma ley.

Dicho procedimiento se inicia con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen para que realice por escrito su descargo (cfr. art. 24, ley 11.683, t.o. 1978) y, posteriormente, se habrá de dictar resolución fundada fijando el tributo y/o estableciendo la responsabilidad solidaria en el caso concreto.

Es mediante esta última resolución a través de la cual se efectiviza la responsabilidad solidaria y, en consecuencia, el organismo recaudador sólo puede dictarla **una vez vencido el plazo de la intimación de pago** cursada al deudor principal. Sólo a su expiración podrá tenerse por configurado el incumplimiento del deudor principal, que habilita

Procuración General de la Nación

-en forma subsidiaria- la extensión de la responsabilidad a los demás responsables por deuda ajena.

En esta línea de razonamiento, y como acertadamente sostiene la recurrida, no se advierte obstáculo legal alguno para que el Fisco comience el procedimiento de determinación de oficio con el objeto de verificar la eventual responsabilidad personal y solidaria aludida en el art. 18, inc. a), de la ley 11.683 (t.o. 1978), aún antes de intimar de pago al deudor principal, puesto que el establecimiento de la responsabilidad requiere de su instrumentación a través del correspondiente acto que culmina el proceso determinativo.

Por lo expuesto, entiendo que las dos resoluciones administrativas del 30 de noviembre de 1995, por medio de las cuales se determinó de oficio la obligación de los recurrentes como responsables solidarios de Audio Radio Tito S.R.L. frente al impuesto al valor agregado por el período 1989, con más su actualización, intereses y multas, han sido correctamente emitidas, ya que la intimación de pago notificada al deudor principal el 11 de noviembre de 1994 (cfr. fs. 229 de los antecedentes administrativos agregados por cuerda) no había sido cancelada.

- VI -

Sobre la base de la tesitura recién expuesta, a diferente conclusión se arriba respecto de la extensión de la responsabilidad del período 1990. En efecto, la resolución determinativa de oficio de la deuda en cabeza de "Audio Radio Tito S.R.L." se encuentra fechada el 29 de noviembre de 1996 y se notificó el 6 de diciembre del mismo año (cfr. segundo párrafo, fs. 108).

Ese mismo día, y **sin aguardar el lapso necesario para configurar el incumplimiento del deudor principal**, la División Determinaciones de Oficio "E" dictó la resolución obrante a fs. 108/122, a través de la cual estableció la responsabilidad solidaria de Victorio Pacchiele, y la notificó el día 13 del mismo mes y año (cfr. fs. 107).

Ello evidencia que el acto administrativo carecía de causa válida al momento de su dictado (art. 7º, inc. b., ley 19.549, aplicable según lo dispuesto por el art. 112 de la ley 11.683, t.o. 1978), pues le imputó una responsabilidad solidaria cuando la intimación al principal aún no se encontraba incumplida, motivo por el cual debe ser declarado nulo (art. 14, inc. b., ley 19.549).

Con respecto al alcance de la suspensión establecida en el art. 68, inc. a), segundo párrafo, de la ley 11.683 (t.o. 1978), agravia a la recurrente que el decisorio desconozca al organismo recaudador facultades tanto para "determinar" el impuesto como para "exigir" respecto de los solidarios, cuando para el principal las atribuciones del mismo órgano se encuentran limitadas a la "exigencia" del pago.

Establece la citada norma: "*Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: a) Desde la fecha de intimación administrativa de pago de tributos determinados, cierta o presuntivamente con relación a las acciones y poderes fiscales para exigir el pago intimado. Cuando mediante recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, la suspensión, hasta el importe del tributo liquidado, se prolongará hasta 90 (noventa) días después de notificada la sentencia del mismo que declare su incompetencia, o determine el tributo, o apruebe la liquidación practicada en su consecuencia*".

"La intimación de pago efectuada al deudor principal, suspende la prescripción de las acciones y poderes del Fisco respecto de los responsables solidarios".

En primer término, considero que no corresponde limitar la expresión "acciones y poderes del Fisco", utilizada en el segundo párrafo transcrito, únicamente a la facultad de "exigir el cobro" del tributo adeudado.

En este punto es prudente recordar que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y las palabras deben entenderse empleadas en su verdadero sentido, en el que tienen en la vida diaria, y cuando la ley emplea varios términos sucesivos, es la regla más segura de interpretación la de que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, de limitar o de corregir los conceptos (Fallos: 200:176; 307:928, entre otros).

En el primer párrafo del inciso a) en análisis, el legislador suspende la prescripción respecto de "*las acciones y poderes fiscales para exigir el pago*" (el subrayado me pertenece), limitación esta última que desaparece en la segunda parte del artículo, donde igual medida adopta para "*las acciones y poderes del Fisco respecto de los responsables solidarios*".

Ello no puede ser entendido como una redacción descuidada o desafortunada del legislador (Fallos 120:399), sino que la sucesión entre ambos indica que la limitación

Procuración General de la Nación

colocada a las acciones y poderes fiscales rige sólo para el deudor principal, mientras que para el solidario impera el régimen general de la ley, sin restricciones en cuanto a las facultades determinativas.

En segundo término, las diferencias entre las facultades conferidas al Fisco en uno y otro caso responden a la mecánica establecida por la ley para hacer efectiva la solidaridad. El órgano recaudador debe determinar de oficio la deuda al responsable principal e intimar su pago y, a partir de allí, queda suspendido el plazo de prescripción durante un año para "exigir" el mismo por las vías administrativas o judiciales que correspondan.

Por otra parte, vencido el plazo de la intimación cursada al deudor principal sin haberse materializado el abono, puede atribuir responsabilidad solidaria a los codeudores, sujeto al previo procedimiento de determinación de oficio sobre ellos, conforme lo preceptúa el art. 24 la ley 11.683 (t.o 1978).

Siendo el incumplimiento de la intimación administrativa de pago cursada al deudor principal el hecho generador de la atribución *-prima facie-* de responsabilidad solidaria, mal puede limitarse al Fisco su facultad determinativa respecto de estos últimos cuando la misma ley (art. 24) le impone realizar tal actividad como requisito ineludible para hacerla efectiva.

Sabido es que la inconsistencia o falta de previsión del legislador no se suponen, por lo que la interpretación debe evitar asignar a la ley un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, correspondiendo adoptar como verdadero *-en cambio-* el criterio que las concilie y obtenga la integral armonización de sus preceptos (Fallos: 306:721; 307:518 y 993; 313:1293; 315:2668; 316:1927, entre muchos otros).

La posición de la actora confronta la suspensión dispuesta por el art. 68, inc. a), de la ley 11.683 (t.o. 1978) con su art. 24, cuando la primera nace a consecuencia del hecho legal (intimación de pago) cuyo incumplimiento permite la extensión de la responsabilidad, previa observancia del procedimiento determinativo regulado por la segunda de las normas mencionadas.

En efecto, de encontrarse el organismo recaudador limitado a "exigir" el pago al responsable solidario, sin poder *-con anterioridad-* "determinar de oficio" en su carácter de responsable por deuda ajena, se encontraría imposibilitado de cumplir con la manda del art. 24 de la ley, que le impone llevar a cabo el procedimiento determinativo también respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria.

En estos casos jamás podría el Fisco hacer efectiva la responsabilidad por deuda ajena una vez transcurrido el plazo de prescripción que beneficia al solidario aún cuando, mediante notificación oportunamente cursada al deudor principal, hubiere suspendido su curso para el responsable solidario. De esta forma, desaparecería el principal efecto de la suspensión en esta hipótesis, cual es la posibilidad de reclamar el pago al codeudor, frente al incumplimiento del principal.

Al respecto, cabe recordar que entre los criterios de interpretación posibles no debe prescindirse de las consecuencias que derivan de la adopción de cada uno, pues ellas constituyen uno de los índices más seguros para verificar su razonabilidad y su coherencia con el sistema en que está engarzada la norma (Fallos: 234:482; 302:1284; 311:1925; 319:2594, entre otros).

Por ello, entiendo que la postura de la actora debe ser rechazada en este aspecto, toda vez que la suspensión de la prescripción establecida en el art. 68, inc. a), segundo párrafo, de la ley 11.683 (t.o. 1978), faculta al organismo recaudador tanto para "determinar" el impuesto como para "exigir" su pago respecto de los deudores solidarios.

- VIII -

Sentado, entonces, el recto sentido que cabe atribuir al régimen establecido por el art. 68, inc. a), segundo párrafo, de la ley 11.683 (t.o. 1978), resulta claro que la ley 25.239 sólo ha hecho explícito el sistema previsto por aquella.

Ello queda corroborado por el expreso carácter aclaratorio otorgado por el legislador a la sustitución del segundo párrafo del inc. a) del art. 65 (ex art. 68, t.o. 1978) de la ley 11.683, dispuesta a través del punto 3) del art. 18 de la ley 25.239, con el agregado de la frase "*para determinar el impuesto y exigir su pago*".

Como ha sostenido V.E, resulta insuficiente -para que el órgano jurisdiccional lo reconozca- que el legislador califique de aclaratoria a una ley, pues el debido resguardo de la independencia del Poder Judicial y el ejercicio consecuente del control de razonabilidad de los actos públicos impiden acatar un mandato que no es más que una reforma legislativa destinada a invadir la esfera propia de los magistrados (Fallos: 234:717; 307:305).

Pero el análisis de la naturaleza intrínseca de la disposición contenida en el punto 3) del art. 18 de la ley 25.239 no confronta con el carácter aclaratorio otorgado por el legislador, motivo por el cual tal calificación no se evidencia como irrazonable.

Procuración General de la Nación

Por ello, el tenor otorgado al punto 3) del art. 18 de la ley 25.239 ratifica la postura adoptada en el acápite VII del presente y evidencia que la suspensión de la prescripción establecida en el art. 68, inc. a), segundo párrafo, de la ley 11.683 (t.o. 1978), faculta al organismo recaudador tanto para "determinar" el impuesto como para "exigir" su pago respecto de los deudores solidarios.

- IX -

Por lo expuesto, estimo que corresponde admitir formalmente el recurso extraordinario de fs 254/262, revocar la sentencia apelada según lo dicho en el acápite VI, y confirmarla en cuanto a los restantes aspectos que han sido motivo de apelación.

Buenos Aires, 17 de SEPTIEMBRE de 2002.

ES COPIA.

NICOLAS EDUARDO BECERRA



ALICIA BEATRIZ YOGI
SUBDIRECTORA ADJUNTA
PROCURACIÓN GENERAL DE LA NACIÓN

28/9/00