EL ESQUEMA DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SEGÚN LEY ANTIEVASIÓN II

Autor: Dr. Daniel G. Pérez

INTRODUCCIÓN

Muchos (casi todos) son los aspectos de esta reforma que merecen atención y análisis. Muchos de ellos, también, han sido primariamente abordados, también muchos merecerán reglamentaciones y en tal sentido nuevos análisis y pronunciamientos, Por tales razones queremos empezar a profundizar algunos que, por lo pronto –entendemos- merecen especial atención. El "esquema" de la responsabilidad que en materia tributaria trae esta reforma nos parece relevante y digno de especial análisis, allí podremos combinar las modificaciones operadas en el art. 8° sin olvidar lo que trae el art. 28 en materia de compensación; esta combinación aparece a nuestros ojos como un nuevo "modelo" tributario de responsabilidad.

1. CLASES DE RESPONSABILIDAD

Con carácter previo a la exposición de los aspectos que ha reformado la ley 26.044, creemos oportuno un breve repaso de lo que hace a la responsabilidad en materia tributaria; desde ya, con las necesarias vinculaciones con el derecho común, situación que a partir de esta reforma adquiere real importancia.

Desde una perspectiva general la responsabilidad puede clasificarse en civil, administrativa y penal[1], en tanto, desde la óptica de su configuración puede ser directa o indirecta y desde la perspectiva de su intensidad puede ser solidaria, subsidiaria y sustituta.

Se habla de responsabilidad **directa** cuando un sujeto resulta pasible de una sanción por el incumplimiento de una norma. Este sujeto es responsable individualmente, personalmente, pues la sanción aplicable a su comportamiento, recaerá sobre su persona.

Por el contrario, existe responsabilidad **indirecta**, cuando un sujeto es sancionado por la conducta de un tercero. Los casos más frecuentes de esta clase de responsabilidad se observan en las situaciones en que los miembros o socios de una sociedad, colectividad o institución son responsables por los actos de sus directivos. La responsabilidad colectiva –a esto se refiere- se plasma por ejemplo en el art. 43 del Código Civil que responsabiliza a la persona jurídica por los daños que causen –en el ejercicio u ocasión de ss funciones- quienes la dirijan o administran[2]. También representa un claro ejemplo de responsabilidad indirecta el art. 1113 (primer párrafo) del mismo ordenamiento fondal en tanto alude a la responsabilidad del principal por el dependiente.

---

[1] Jesús PEREZ GONZALEZ y Francisco GONZALEZ NAVARRO, "Comentarios a la ley de Régimen Jurídico de las administraciones Públicas y procedimiento Administrativo Común", t. II, Segunda Edición, Ed. Civitas, Madrid 1999, pág. 2598

[2] Código Civil, art. 43: "Las personas jurídicas responden por los daños que causen quienes las dirijan o administren, en ejercicio o en ocasión de sus funciones".

En materia tributaria este tipo de responsabilidad se puede observar claramente en el art. 9° de la ley 11.683 (t.o. 1998) por el que: *"Los obligados y responsables de acuerdo con las disposiciones de esta ley. Lo son también por las consecuencias de hecho u omisión de sus factores, agentes o dependientes, incluyendo las sanciones y gastos consiguientes".*

La responsabilidad es **solidaria** cuando el sujeto señalado se encuentra al lado o junto con el deudor principal, lo cual, faculta el acreedor a exigir el cumplimiento a todos y cada uno de los deudores, demandándoles el total o parte de la deuda y el pago total o parcial de cualquiera de ellos libera a los demás. El responsable solidario lo es, en virtud de una expresa disposición legal, nuestra justicia tiene dicho que, no puede surgir la responsabilidad solidaria en materia tributaria por implicancia ni por vía de interpretación analógica.[3]

La responsabilidad es **subsidiaria** cuando el acreedor puede ejecutar al responsable subsidiario luego de haber acudido al deudor principal, el acreedor puede perseguir el cobro sobre el responsable subsidiario después de ejecutados los bienes del deudor, ello es conocido como el beneficio de excusión.

Finalmente se puede hablar de **"responsabilidad sustituta"** en un sentido distinto al de los dos anteriormente mencionados, este sujeto, no se encuentra ni al lado ni detrás del deudor principal, sino que lo sustituye, se coloca en lugar de él. El sustituto del contribuyente resulta obligado por la ley a cumplir con las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria tal como el verdadero deudor del tributo. La figura del sustituto ha ingresado definitivamente en nuestro ordenamiento, en virtud de la anterior reforma a la ley de rito: ley 25.795.

2. LOS CRITERIOS DE RESPONSABILIDAD EN NUESTRA LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

Es sabido que la doctrina tradicional, al delinear la figura del responsable tuvo en cuenta que en las diversas legislaciones además del sujeto pasivo del impuesto, se declara obligado al pago del tributo (o el cumplimiento de otros deberes fiscales) a una persona diversa, en razón de una relación de hecho o derecho del "responsable" con el contribuyente, o de la sucesión de una particular relación de hecho o de derecho o de la violación de una obligación legal o de la consecuencia de una carga.

Deben –en realidad- señalarse ciertas notas con relación a la naturaleza jurídica del tema que se conecta –especialmente- con la responsabilidad de ciertos sujetos que tienen intervención en la dirección, conducción, administración o representación de determinados entes. Existe doctrina y algunos antiguos precedentes jurisprudenciales que adjudican a los integrantes de los órganos de conducción de entes ideales (por caso directores de S.A. u otros integrantes de órganos de conducción o –en todo caso- socios de ciertos tipos societarios que detentan por imperio legal las facultades de administración y

[3] "Eves Argentina S.A.", C.N. Cont. Adm., Sala II, 2/1/90, "Norosur S.R.L.", C.N. Cont. Adm., Sala II, 1/11/90; "Bulacio Rafael", C.N. Cont. Adm., Sala II, 21/5/91.

representación) un obrar en función del mandato, por lo que la responsabilidad de aquellos resulta de la relación jurídica mandante-mandatario (Arts. 1946 y 1947 del Código Civil). Otros encuadran la responsabilidad en el exceso del desempeño respecto de los límites que indica el estatuto social. Las modalidades pueden actuar fuera de los estatutos o en forma contraria a ellos.

Recordemos es este sentido que según nuestra legislación comercial, el administrador o representante que de acuerdo con el contrato o por disposición de la ley tenga la representación de la sociedad, obliga a ésta por todos los actos *que no sean notoriamente extraños al objeto social.*

La **teoría contractualista** considera que la responsabilidad de estos sujetos surge del contrato social mismo y adopta la modalidad de responsabilidad contractual y extracontractual; por +ultimo, la teoría de la culpa expresa que la responsabilidad no deriva del incumplimiento del mandato o del contrato sino del incumplimiento de obligaciones preestablecidas por la ley en función de su condición de representantes necesarios integrativos del órgano de administración, o sea, de los intereses sociales[4]

La **teoría de la culpa** es –en realidad- y con algunas particularidades, la que recoge el derecho tributario. Desde esta perspectiva adherimos a las certeras opiniones de Francisco Martínez en el sentido de que la responsabilidad solidaria en cuanto al gravamen, atribuida a ciertos sujetos, importa responsabilidad a título represivo desde que se funda en la violación del deber que la ley fiscal pone a su cargo: de pagar el impuesto al Fisco con los recursos que administra o de los cuales dispone o simplemente como responsable del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los deudores del tributo (contribuyentes) previstas en el ordenamiento tributario[5]. Ello sin menoscabo, que el carácter de la responsabilidad es de solidaridad impropia. Bien observó Nieto, que si nos atenemos al principio de culpabilidad personal, quedaría interdicta la responsabilidad solidaria[6]

El derecho positivo nos hace observar que esta interdicción no se perfecciona. Existen numerosos ejemplos de responsabilidad múltiple y el derecho tributario no es ajeno a ello.

---

[4] SASOT BETES, Miguel A. y SASOT Miguel T.; "Sociedades Anónimas. El órgano de administración", Ed. Abaco, Buenos Aires, 1980, págs. 552 y 553)

[5] TFN. 27/9/96, "Quatrocchi, Antonio y otros". DFT.XVII-78. Recogiendo la misma doctrina. "Carrefour Argentina S.A.:" (TFABA; sala II, 30/11/2000): "...Desde que conforme a la posición doctrinaria y jurisprudencial mayoritaria la responsabilidad tributaria personal y solidaria de los representantes societarios es "represiva" (MARTÍNEZ Francisco; "Estudios de Derecho Fiscal", Ed. Contabilidad Moderna, Bs.. As. 1973, págs. 160/161; Carlos M. GIULIANI Fonrouge-Susana Camila NAVARRINE, "Procedimiento Tributario y de la seguridad Social", Depalma, Bs. As., 1999, pág. 129; CORTI Arístides y otros, "procedimiento Fiscal", Ed. Tesis, Bs. As., 1987, pág. 73; DIAZ SIEIRO, Horacio D.; "procedimiento tributario, Ed. Macchi, Bs. As. 1993, pág. 171; tribunal Fiscal nacional, 8/4/75, "BOLDT, Rodolfo y otro", D.F., XXV-376, repertorio revista Impuestos, 1973-79, pág. 273), va de suyo que no cabría aplicar retroactivamente las normas de los arts. 17, 20 y 54 del Código Fiscal (t.o. 1999), sino las que estuvieron vigentes durante los años 1992 y 1993 (conf. Doc. Art. 18 de la Constitución Nacional; Fallos, t. 140, Pág. 34; t. 156, pág. 48; t. 184, pág. 620("

[6] NIETO, Alejandro, "Derecho Administrativo Sancionador", Segunda Edición Ampliada, Editorial Tecnos, Madrid 1994, pág. 372.

En la órbita nacional estas alternativas son recogidas por los arts. 6° a 9° de la ley 11.683 (t.o. 1998).

El art. 8° de la ley 11.683 (t.o. 1998) estatuye el "sistema" de responsabilidad solidaria para los distintos sujetos que intervienen de –un modo u otro- en la relación jurídico tributaria. Como sostiene Giuliani Fonrouge[7], la solidaridad establecida por el art. 8° se crea, cuando un mismo hecho imponible es atribuible a dos a más sujetos y por lo tanto, es inherente a dicho vínculo de unidad, pero advierte que el "responsable" es extraño al hecho imponible principal, necesitando un extremo legal del que surja la solidaridad. Este art. 8° se constituye en dicho vehículo. Tal vez, más acertadamente, la construcción de los "dos presupuestos de hecho" no ayudó a clarificar las diferencias entre ambos (el hecho imponible y el presupuesto de responsabilidad); pero desde una u otra visión, lo trascendental, es que la solidaridad se activa a partir de la norma específica.

En una de las ponencias presentadas en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, se analizan las consecuencias que derivan de la atribución de la responsabilidad solidaria, enunciándose las que resultan del hecho común: **a)** que el acreedor tributario tiene derecho a dirigir su pretensión de cobro contra todos, alguno o cualquiera de los deudores solidarios; **b)** que cada deudor solidario responde por el íntegro de la obligación tributaria sin menoscabo de su derecho de repetir contra los demás deudores en términos de mancomunidad; **c)** que los deudores tributarios pueden oponer contra el fisco las excepciones de naturaleza común, es decir, la prescripción, la condonación, la inexigibilidad de la obligación, el efecto cancelatorio del pago, la falta de verificación del hecho imponible, **d)** que las excepciones de naturaleza común benefician al deudor que las deduce y a todos los deudores involucrados; **e)** que la compensación solo puede ser deducida por el deudor que es titular del crédito tributario, es decir, la solidaridad no llega al extremo de facultar a cualquier deudor a deducir como excepción el crédito líquido y exigible de otro codeudor, **f)** que los actos de cobranza que el acreedor tributario sólo practique contra uno de los deudores, interrumpe el cómputo del término de la prescripción a todos ellos y **g)** que el reconocimiento expreso de la obligación tributaria solo perjudica al deudor que lo practica[8].

El mencionado art. 8° establece –de alguna forma- una **solidaridad de carácter "general"** y –asimismo- determinadas situaciones de carácter "especial"; tanto para un caso como el otro, debemos decir, que se trata de una solidaridad de carácter subjetivo, puesto que, se activa por determinadas conductas, o en todo caso, por características especiales de los sujetos involucrados. Concuerdan con esta idea Teresa Gómez y Carlos M. Folco cuando expresan que, según conocida jurisprudencia del TFN *"...el presupuesto general de la responsabilidad que les compete a título*

[7] Carlos maría GIULIANI Fonrouge y Susana Camila Navarrine; "procedimiento Tributario", Editorial Depalma 1996 pág. 108.

[8] Miguel MUR VALDIVIA, "Sujeción pasiva y responsables tributarios". Ponencia Peruana en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Cartagena, Colombia, 1995. Publicada en el Repertorio de los trabajos por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, página 182.

personal es el incumplimiento de sus deberes, es decir, que no basta incumplimiento sino que debe ser imputable..."[9]

La solidaridad que podríamos llamar "general" reconoce similares parámetros que los referidos a la legislación española[10] y se proyecta a partir de una conducta de incumplimiento de los deberes materiales o formales; en el segundo caso (de carácter especial) no se requiere incumplimiento alguno para el perfeccionamiento de la responsabilidad solidaria, sino más bien por la oportunidad y conveniencia buscada por el legislador, como el ejemplo del art. 72 LGT[11]. En este aspecto el autor señala la ajenidad por parte de estos sujetos con respecto a la producción de hecho imponible y entonces, su responsabilidad, mace precisamente de un presupuesto de hecho totalmente distinto, que se vincula al anterior, por la existencia de una deuda no satisfecha, efecto nacido del hecho imponible en cabeza del contribuyente o deudor principal.

En cuanto a la responsabilidad de carácter general, deberíamos dirigirnos inicialmente al inciso a) del art. 8°, que involucra a los sujetos nominados en los primeros cinco incisos del art. 6° (responsables por el cumplimiento de la deuda ajena) y para los que prevé la exteriorización de la responsabilidad ante el incumplimiento de cualesquiera de los deberes tributarios que deriven en la falta de ingreso oportuno de los tributos, ello sin perjuicio de la responsabilidad por las sanciones que correspondan a tales incumplimientos.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo –en la causa que podríamos individualizar como verdadero leading case-, que: *"El director de una sociedad anónima no puede ser declarado responsable solidario del cumplimiento de una deuda impositiva, si no ha administrado o dispuesto los fondos sociales. No basta que una persona sea directos, gerente o representante de una persona jurídica, para que pueda considerárselo responsable solidario en los términos del art. 19 de la ley 11.683 (t.o. 1960). Solo aquellos que administran o disponen de los bienes sociales son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios y a ellos alcanza la responsabilidad por los hechos u*

---

[9] Teresa GOMEZ y Carlos M. FOLCO; "Procedimiento Tributario. Ley 11.683. Dec. 618/97"; Ed. La Ley. Buenos Aires 2003, pág. 74. Según sentencia del TFN en los autos "Veiga José Guillermo s/ apelación- IVA", TFN, sala A, 2/2/2001

[10] Por caso el art. 38 de la Ley General Tributaria Española. El presupuesto de hecho que activa la responsabilidad solidaria responde a la violación de una norma o la conducta antijurídica o disvaliosa. "Art. 38 –ley General Tributaria- 1. Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria. 2. En los supuestos de la declaración consolidada, todas las Sociedades integrantes del grupo serán responsables solidarias de las infracciones cometidas en este régimen de tributación.

[11] Art. 72.- Ley General Tributaria" 1. Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, Sociedades y Entidades jurídicas serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad, sin perjuicio de lo que para la herencia aceptada a beneficio de inventario establece el Código Civil". 2. El que pretenda adquirir dicha titularidad, y previa conformidad del titular actual, tendrá derecho a solicitar a la administración certificación detallada de las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la explotación y actividades a que se refiere el apartado anterior. En caso de que la certificación se expidiera con contenido negativo o no se facilitara en el plazo de dos meses quedará aquel exento de la responsabilidad establecida en este artículo.

omisiones en que incurrieren, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley"[12].

Reafirmado esta postura, la sala III la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal estableció que: *"...los arts. 17 y 19 de la ley 11.683 no pueden interpretarse en el sentido de bastar el simple hecho de tener una persona alguno de los cargos enumerados para que se la considere responsable en los términos de la ley; de acuerdo con los cuales solo los que administran o disponen de los fondos de los entes societarios son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes impositivos, a ellos alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurren, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley"*[13]

En principio (y como presupuesto básico inicial) el responsable o representante debe tener una injerencia directa en la administración de la sociedad o la disposición de fondos sociales para ser pasible de la imputación de la responsabilidad solidaria. Resulta indispensable, ante la imputación de la responsabilidad solidaria, que el sujeto encartado haya actuado en el momento de producirse la conducta tributaria[14]. Es decir, rige con todo vigor el principio conforme al cual no basta el simple hecho de ser director de una sociedad anónima para que se lo considere responsable en los términos de la ley. No se trata entonces, de una responsabilidad objetiva, sino subjetiva y derivada de una conducta que importe incumplimiento de los deberes impositivos a cargo del director o representante y para que ellos se configure, este debe administrar los bienes de la sociedad o disponer de ellos en el ejercicio de sus funciones.

El mismo inc. a) del art. 8°, determina el requisito de intimación administrativa de pago previa, al sujeto pasivo principal y asimismo determina un eximente de la responsabilidad a quienes demuestren que: *"sus representados o mandantes los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales".*

El análisis crítico de esta manda nos revela que:

Estaríamos en presencia de un caso de **solidaridad "invertida"**, pero operar al revés, puesto, que la misma ley en el art. 6° determina –en muchos casos- un presupuesto de sustitución, que comprende no solo el cumplimiento de los deberes materiales sino la totalidad de los deberes formales, de tal grado que –inclusive- se exime a los deudores principales (contribuyentes) del cumplimiento de prestación de declaraciones juradas.

La intimación o determinación previa a los deudores principales o contribuyentes (tal como la mismo norma lo prevé) no hace más que trasladar hacia "atrás" la responsabilidad solidaria, independientemente

---

[12] "MONASTERIO DA SILVA, Ernesto", fallo de la CSJN del 2/10/70; CNACAF, sala I, del 8/6/70 y fallo del TFN del 5/8/66; todos en la Revista Derecho Fiscal t. XX, 413. En el mismo sentido: "Fisco Nacional (DGI) c. May, Erwin German Guillermo s/ ejecución fiscal", CSJN, 16/11/76.

[13] "SALVATIERRA, Mario R. T otro"; CNACAF, SALA iii, 25/3/82, DF-XXX-B, 911; en el mismo sentido que "Monasterio da Silva"; "Nelson Fontán I", TFN, sala C, 22/8/2000

[14] Dictamen 3/82 (DGI); Instrucción general 1/95 (DGI); Dictamen 69/91; Dictamen 134/91; Dictamen 25/98 (DAL), entre otros.

de que en ningún otro punto del artículo se hable específicamente de los "deudores". Esta situación podría entenderse también, como un caso de responsabilidad "sui géneris" por cuanto, en realidad se encuentran bien presentes las características de la subsidiariedad, al requerirse acudir en primer término al deudor principal. Lo que parece definir que estamos ante un esquema de "solidaridad" es que la ley ha dejado al deudor o contribuyente junto al "responsable por deuda ajena" con lo cual ha invalidado lo que se insinuaba como un efecto de sustitución.

El Tribunal Fiscal de la Nación observando cautelosamente estas situaciones, expresa: *"...no se puede obviar en el análisis las conclusiones de Martínez, expuestas muchos años atrás en la causa 'Salvatierra, Mario Rodolfo y otros' donde con su habitual profundidad dijo: "...es innegable la que 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 en orden preestablecido... que la obligación que la ley fiscal pone a cargo de esos directores o gerentes es una obligación de garantía es incuestionable; pero lo es también que esa obligación de garantía es solidaria... y esto, porque aquellos responden no como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto, desde que la suya no es una obligación propia, sino como responsable de la deuda ajena. La solidaridad no quita, pues, a esta obligación de garantía su carácter subsidiario".*[15]

No obstante lo apuntado anteriormente y al combinarse éste con el inc. e) del mismo art. 8°, que extiende la responsabilidad a *"los terceros que, aunque no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo"*, se denuncia –realmente- la intención de una responsabilidad solidaria "plena" que abarca a todos los que de una forma u otra intervienen en la relación tributaria.

Si –en cambio- consideráramos a la **responsabilidad "especial"**, ayudándonos con el derecho comparado, podríamos observar que en el tratamiento de la legislación española encontramos grandes similitudes. Al observar la redacción y espíritu del art. 72 de la LGT se evidencia cierta línea concordante con el inc. g) del art. 8°: *"Cualesquiera de los integrantes de una unión transitoria de empresas o de un agrupamiento de colaboración empresaria, respecto de las obligaciones tributarias generadas por el agrupamiento como tal y hasta el monto de las mismas"*[16]

En este caso, el presupuesto que activa la solidaridad no tiene que ver decididamente con incumplimiento o conductas lesivas sino con la

---

[15] "Barrenechea, Ignacio José María s// recurso de apelación – impuesto al valor agregado", TFN, sala A, 16/6/98.

[16] El art. 1┼ 7, punto II de la anterior reforma por ley 25.795 dos incisos –g) y h)- al art. 8º de la ley 11.683: -inc. g) ya transcripto en el punto- y "h) Los contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieren obligados a constatar su adecuación, conforme las disposiciones del artículo sin número incorporado a continuación del art. 33 de la presente ley. En este caso responderán por los impuestos adeudados por el emisor, emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por la misma, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible"

voluntad del legislador de perfeccionar en el mayor grado posible el cumplimiento de la obligación tributaria.

3. CRITERIOS DE VINCULACIÓN

Claro está que la ley enuncia los presupuestos básicos y elementales que determinan las circunstancias eximentes, expuestos en la redacción en un orden de vinculación directa con la obligación de pago, con la disponibilidad de los fondos y con el cumplimiento en forma temporánea o tempestiva; pero estos presupuestos resultarían del todo incompletos si no se incluye en el análisis el elemento subjetivo (como vimos) y más precisamente –también- los criterios de vinculación de estos sujetos con el hecho imponible.

El hecho imponible es algo que afecta a uno o varios sujetos y genera, sobre ellos, un determinado tipo de obligación. El hecho imponible no solo se conecta con el sujeto pasivo sino también con el sujeto activo que es el Estado, para atribuirla la pretensión del tributo. La relación entre ambos sujetos, el pasivo y el activo, se entabla a través del hecho imponible toda vez que las obligaciones concretas del pago del tributo existen por la atribución del hecho al sujeto titular de la pretensión que la ejercita frente al sujeto al que el hecho queda, a su vez, vinculado[17].

Una vez más se evidencian los dos planos de relaciones jurídico-tributarias. Es contribuyente aquel sujeto, persona física o jurídica a quien la ley le atribuye la obligación de soportar la carga tributaria, aún cuando por imperio de la norma, dicha carga tributaria se traslade a otra persona. Este titular de la carga tributaria (sujeto pasivo) lo es también de la capacidad económica considerada por el impuesto y definida por el hecho imponible.

Considerando que la base iusfilosófica de todo tributo responde denominador común del principio de capacidad contributiva; ¿cómo puede entonces responsabilizarse al administrador en la hipótesis de que aquel principio considerado para la sociedad, resulta diferente o extraño para el sujeto persona física integrante de ella?. Por lo tanto, la vinculación directa o indirecta o difusa del responsable a quien se le adjudica solidaridad, con la causa jurídica del tributo, resulta relevante para establecer su posibilidad de cumplir el mandato legal o –por el contrario- de acreditar un eximente de la responsabilidad que se le endilga.

Estas necesarias implicancias también han sido observadas por el Tribunal Fiscal de la Nación: *"...debe hacerse notar que a diferencia de la prueba que rige respecto del contribuyente, incumbe al Fisco acreditar y demostrar la concurrencia de los hechos en virtud de los cuales es viable la extensión de la responsabilidad a un tercero respeto de que, preciso es reiterarlo, no se ha verificado el hecho imponible, es que responde por una deuda ajena que eso mismo no puede guardar relación con su capacidad contributiva"*[18]

---

[17] SAINZ DE BUJANDA, Fernando; "Hacienda y Derecho"; t. IV, Madrid 1992, pág. 393
[18] "Masjuan, Francisco", TFN 17/8/88, DE. T. XLV-481

Todo lo hasta manifestado en muy importante y servirá de base para el cabal entendimiento de la reforma. Como veremos seguidamente, la modificación propuesta, al remitir a ciertas figuras derecho común, provoca una cierta extensión y tal vez- una mayor pretensión de perfeccionamiento de la solidaridad. Cierta jurisprudencia en la materia ha ayudado a la proyección que se pretende.

4. LAS MODIFICACIONES DE LA LEY 26.044

TEXTO SEGÚN LEY 11.683 ANTERIOR	TEXTO MODIFICADO SEGÚN LEY 26.044
Responsables en forma personal y solidaria con los deudores. **Art. 8º.-** 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: Todos los responsables enumerados en los primeros 5 (cinco) incisos del art. 6º cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios no abonaren oportunamente el tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar la situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del art. 17. No existirá sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la Administración federal de Ingresos públicos que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior y con carácter general, los síndicos de las quiebras y concursos que no hicieron las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los períodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio; en particular si, con anterioridad de 15 (quince) días al vencimiento del plazo para la presentación de los títulos justificativos del crédito fiscal, no hubieren requerido de la Administración Federal de Ingresos Públicos las constancias de las respectivas deudas tributarias.	**Responsables en forma personal y solidaria con los deudores.** **Art. 8º-** 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: Todos los responsables enumerados en los primeros 5 (cinco) incisos del art. 6º cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios no abonaren oportunamente el tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar la situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del art. 17. No existirá sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la Administración Federal de Ingresos Públicos que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales; *En las mismas condiciones del párrafo anterior, los socios de sociedades irregulares y de hecho. También serán responsables, en su caso, los socios solidariamente responsables de acuerdo con el derecho común, respecto de las obligaciones fiscales que correspondan a las sociedades o personas jurídicas que los mismos representen o integren;* b) sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior y con carácter general, los síndicos de los concursos preventivos y de las quiebras que no hicieren las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables respecto de los períodos anteriores y posteriores a la apertura del concurso o auto de quiebra, según el caso, en particular, si dentro de los quince (15) días corridos de aceptado el cargo en el expediente judicial, no hubieran requerido a la Administración Federal de Ingresos Públicos las constancias de las respectivas deudas tributarias, en la forma y condiciones que establezca dicho organismo.

Luego de la exposición de los textos comparados, podemos analizar el contenido y efectos de las reformas.

En cuanto a las modificaciones producidas en el inc. a) de este art. 8°, deben –a su vez- distinguirse dos situaciones: (i) respecto de los socios de las sociedades irregulares y de hecho y (ii) respecto de la invocación de los "demás" socios solidariamente responsables de acuerdo con el derecho común.

La pregunta es: ¿Resulta redundante la incorporación de este párrafo o, por el contrario, conlleva un objetivo realmente diferencial y específico?

Respecto de las dos variables de la incógnita, nos inclinamos por la segunda de ellas; sin perjuicio del respeto por la opinión de quienes se posicionen o se hayan posicionado en la primera de ellas.

Es nuestro pensamiento que la reforma pretende abarcar un espectro –aunque tal vez demasiado difuso- que contemple todas las posibilidades y formas de responsabilidad solidaria, complementando lo que la ley de rito expone en la materia. No olvidemos que a pesar de que la norma de manera anunciada ha establecido un instituto de la "solidaridad" con el pretendido alcance que el derecho común le brinda, las interpretaciones de la doctrina y, fundamentalmente la jurisprudencia, han observado con acertado fundamento, estar en presencia más bien una responsabilidad de tipo subsidiario antes que plenamente solidaria; y esto porque es innegable que existen dos presupuestos diametralmente opuestos: (i) la conformación del hecho imponible y la consecuencia como efecto del nacimiento de la obligación tributaria y (ii) un presupuesto de responsabilidad de naturaleza distinta, necesario –en todo caso- para la tutela de los bienes protegidos de la hacienda pública, pero claramente diferenciable del otro, como lo ha distinguido por ejemplo el fallo "Barrenchea", ya descripto.

Es por ello entonces que para el caso de los socios de sociedades irregulares o de hecho y más allá de que pudieran estar ya contemplados en el juego armónico de los incisos b) y c) del art. 5° y d) del art. 6°, la específica inclusión de los mismos en el párrafo agregado a continuación del inciso a) no puede dejar dudas interpretativas.

Y esto se reafirma aún más con la distinción efectuada en la segunda parte del párrafo agregado, en cuanto a la remisión a las normas del derecho común en lo que hace a los "socios" solidariamente responsables.

Claro ejemplo de ello, son las normas de la ley 19.550 (según modificación por ley 22.903) relativas a las sociedades irregulares y de hecho:

Art. 21.- Las sociedades de hecho con un objeto comercial y las sociedades de los tipos autorizados que no se constituyan regularmente, quedan sujetas a las disposiciones de esta sección.

Art. 23.- Los socios y quienes contraten en nombre de la sociedad quedarán solidariamente obligados por las operaciones sociales, sin poder invocar el beneficio del art. 56, ni las limitaciones que se funden en el contrato social"

La específica remisión a la legislación común, en este caso, la ley de sociedades comerciales implica una reafirmación del criterio de solidaridad.

5. LOS "DEMÁS SOCIOS" CON RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

Tal vez aquí, en donde se observa más claramente la teleología de la modificación. Entre otros resultan aplicables, por remisión a las normas del derecho común:

Código Civil *Arts.: 32, 33 (Libro I, Sección I, Título I, de las personas jurídicas), arts. 699 a 717 (Libro II, Sección I, Título XIV, de las obligaciones solidarias); 1648 a 1788 bis (Libro II, Sección III, Título VII, de la sociedad)*

Exacta definición de lo que resultan las obligaciones solidarias en el derecho común, ahora remitido por la segunda parte del párrafo agregado a continuación del inc. a) del art. 8°, es el art. 705 del Código Civil:

"El acreedor, o cada acreedor, o los acreedores juntos pueden exigir el pago de la deuda por entero contra todos los deudores solidarios juntamente, o contra cualquiera de ellos. Pueden exigir la parte que a un solo deudor corresponda. Si reclamasen el todo contra uno de los deudores, y resultase insolvente, pueden reclamarlo contra todos los demás. Si hubiesen reclamado solo la parte, o de otro modo hubiesen consentido la división, respecto de un deudor, podrán reclamar el todo contra los demás con deducción de la parte del deudor libertado de la solidaridad".

Como antes ya habíamos anunciado reciente jurisprudencia en la materia toma en cuenta la vinculación con los instintos del derecho común, y llega –incluso- a opiniones que pueden generar importantes divergencias, se resalta que:

"La solidaridad de los directores de sociedades en materia impositiva constituye un supuesto de solidaridad legal –arts. 699, 700 y 701, Código Civil- y deviene como una sanción por incumplimiento de los deberes a su cargo –art. 8°, ley 11.683- pero no es una sanción penal porque no tiende a herir al obligado en su persona o en sus bienes. Si bien es una sanción, debe asimilarse a las sanciones no penales, particularmente a las civiles por cuanto la ley trasunta un innegable propósito de asegurar la percepción del crédito fiscal".

"En este orden de consideraciones, debe señalarse que la circunstancia de que un obligado en sentido formal, como lo es el director de una sociedad anónima, en los términos de la ley 11.683, deba afrontar el pago del tributo con sus bienes no significa que él sufra una disminución patrimonial de carácter definitivo que lo hiera en su patrimonio, porque en principio conserva el ejercicio de la acción de reembolso que le reconoce la ley (art. 786 del Código Civil) contra quien

es el obligado formal y sustancias (la sociedad anónima, art. 5º de la ley 11.683)[19]*"*

Habida cuenta de las expresiones normativas traducidas a conceptos de "administración" o "disposición" es importante destacar que: *"...dentro de la estructura societaria, es imprescindible llevar a cabo o concretar un conjunto de actos y actividades que al conformar la transición de los elementos estáticos a la dinámica de la empresa, constituyen el medio por el cual se cumple el objeto social; esto es, lo que se denomina "administración societaria", que se diferencia del concepto de "administración" habitualmente utilizado en el derecho civil, en donde se contrapone los actos llamados de "administración" con los de "disposición". Consecuentemente dentro del derecho societario, el concepto de "administración", será opuesto al de gobierno, que involucra primordialmente conducción efectiva y control"*[20]

En estas líneas de pensamiento, la incorporación a un criterio de responsabilidad solidaria "plena", a través de la activación explícita de las normas emanadas del derecho común, cobra sentido a través de la reforma; pero como ya vimos en el desarrollo anterior, la mayoría de la doctrina y jurisprudencia se orienta por una interpretación distinta, en cuanto a conjeturar el carácter represivo de la figura; para establecer estas diferencias, amén de lo ya enunciado baste detallar:

"Los alcances y la naturaleza de la institución dentro del derecho tributario resultan distintos de aquella del derecho común...la responsabilidad solidaria ha sido consagrada en la ley de procedimiento fiscal a título represivo, porque se funda en la violación del deber que la ley tributaria impone a quienes no satisfacen el impuesto con los recursos que administran o que disponen, lo que obliga a efectuar una interpretación restrictiva de la norma, sin olvidar la diferencia entre deudor solidario y responsabilidad solidaria que consagra la ley fiscal"[21]

En cuanto a las normas del Derecho Comercial:

Ley de Sociedades Comerciales

Artículos (entre otros): 21; 23; 54; 59; 125; 134; 141

De los artículos listados, destacamos el 54 (ter) y el 59, fuente de una intensa actividad jurisprudencial:

Art. 54 (ter)...Inoponibilidad de la personalidad jurídica. La actuación de la sociedad que cubra la consecución de fines extrasocietarios, constituye un mero recurso para violar la ley, el orden público o la buena fe o para frustrar derechos de terceros, se imputará directamente a los socios o a los contratantes que la hicieron posible, quienes responderán solidaria e ilimitadamente por los perjuicios causados.

Art. 59. Los administradores y los representantes de la sociedad deben obrar con lealtad y con diligencia de un buen hombre de negocios.

---

[19] "Acifer S.A. c/ Dirección General Impositiva"; CNCAF; sala II; 14/9/2004

[20] "De La Fuente, Eduardo y otros"; Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, 22/12/2003; DJ 10/3/2004, 594.

[21] "Rivas Noefer, Ulises"; TFN, sala D, del 15/11/96

Los que falten a sus obligaciones son responsables ilimitada y solidariamente, por los daños y perjuicios que provocaren su acción u omisión.

La inclusión de estas institutos por específica remisión del agrado a continuación del inc. a) resulta fundamental. Es que en realidad y especialmente el art. 54 (ter) –criterio de inoponibilidad- va más allá que la "simple" responsabilidad solidaria.

Se ha debatido mucho con relación al alcance de la personalidad otorgada a las personas jurídicas. Si bien las sociedades comerciales han permitido un desarrollo económico importante durante siglos, no es menos cierto que se advirtió la necesidad de franquear la "valla" en caso de uso indebido de la sociedad. Así nació la teoría del *"disregard".* Con esta se atacan supuestos en los que la causa fin del acto jurídico (sociedad) está desviada, en su constitución o en su uso. Dicha norma ha sido hasta un momento utilizada restrictivamente, pero desde hace ya un tiempo el Fuero del Trabajo encontró a través de esta figura un medio idóneo para el cumplimiento de las sentencias dictadas; es decir algunas Salas de la Cámara Nacional del Trabajo, ordenaron extender solidariamente a los socios –hasta de sociedades anónimas- la condena a la sociedad[22]. De todos modos la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sentado criterio en el sentido de la "personalidad diferenciada"[23]

6. LOS SÍNDICOS, LIQUIDADORES DE QUIEBRAS Y REPRESENTANTES DE LAS SOCIEDADES EN LIQUIDACIÓN

Estos sujetos se encuentran incluidos como responsables por el cumplimiento de la deuda ajena en el art. 6° inc. c) de la ley 11.683 y como tales están obligados a pagar el tributo al fisco con los recursos que administran o disponen.

El art. 7° de la ley manda –asimismo- que deben cumplir por cuenta de los titulares de los bienes que administran, conservan o liquidan, los deberes que les imponen las leyes a los contribuyentes en general a los fines de la determinación, verificación y fiscalización de los tributos.

El cumplimiento de las obligaciones materiales y formales por parte de estos sujetos libera a sus representados de las obligaciones de presentación de declaraciones juradas en relación con los hechos o actividades propias de su intervención. Como bien puede observarse el presupuesto de responsabilidad de estos sujetos se asemeja al "presupuesto de sustitución" que incumbe a los sustitutos de la legislación española, entendiendo a dicho presupuesto, tal como lo exponen **Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López** como: *"...distinto al hecho imponible del tributo, que aunque suele guardar relación con él es perfectamente diferenciable. La estructura del tributo en tales casos se desdobla, previniendo un hecho imponible del que surge la obligación para su realizador que es el contribuyente, y un segundo*

---

[22] CNTrab. Sala III, 11/4/97, "Delgadillo Linares c. Shatell S.A."; CNTrab., sala III, 1999, "Duquesly Silvia c. Fuar S.A."; entre otros.

[23] CSJN, "Carballo, Atilano c. Kanmar S.A. (en liquidación) y otros", 31/10/2002; "Palomeque Aldo C. Benemeth S.A. y otro", 23/5/2003. (Código Civil Comentado, Directores Ghersi-Weingarten, t. III, pág. 332)

hecho, el presupuesto fáctico de la sustitución, cuya virtud se desplaza dicha obligación hacia el sustituto..."[24]

Si para nuestra legislación los sujetos del inc. c) del art. 6° podrían ser asimilables a los sustitutos de la legislación española, para la misma legislación española los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras resultan responsables subsidiarios "*...cuando por negligencia o mala fe no realicen las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que sean imputables a los respectivos sujetos pasivos"*[25]

Como conclusión de lo apuntado, podemos diferenciar claramente la naturaleza jurídica de los sujetos analizados en torno a ambas legislaciones; mientras que para la ley Argentina, los síndicos, representantes y liquidadores son responsables por deuda ajena asimilados a los que podrían ser los sustitutos del derecho español, para la legislación foránea éstos son responsables subsidiarios, cuyo presupuesto fáctico se basa en acciones o inacciones que pongan en peligro el ingreso de las prestaciones tributarias.

La reforma, respecto de estos sujetos, tiene que ver fundamentalmente con una más acotada explicación de su actuación temporal; la ley le requiere mayor premura para el requerimiento a la AFIP de las constancias de las deudas tributarias. Coincidimos en este sentido con Susana Camila Navarrine[26]; esto se debe a los "apuros" en que a puesto cierta jurisprudencia al Organismo Fiscal, en tanto ha convalidado la aplicación del art. 56 de la ley 24.522, que se refiere al plazo abreviado de prescripción (2 años) en el marco de la ley concursal y de quiebras[27]. De todos modos –también en este sentido- las opiniones (tanto doctrina como jurisprudencialmente) distan de ser unánimes; baste observar lo expresado recientemente por el Tribunal Fiscal de la Nación:

"*...Corresponde rechazar la excepción de prescripción opuesta por la recurrente, en el marco del recurso de apelación contra la aplicación de una multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683 –t.o. en 1998 y sus modif.- con sustento en el art. 56 de la ley 24.522, toda vez que la ley de procedimientos tributarios contiene normas específicas acerca del instituto de la prescripción y se trata de una ley de carácter federal y de orden público..."*[28]

7. LA REFORMA DEL ART. 28 DE LA LEY. LA COMPENSACIÓN RESPECTO DE LOS "RESPONSABLES"

La reforma, en este sentido, no es casual, ni divorciada del tema que hasta ahora tratamos.

La ley 26.044 agrega un párrafo al art. 28 de la ley: "La facultad consignada en el párrafo anterior podrá hacerse extensible a los responsables en el art. 6° de esta ley, conforme los requisitos y

---

[24] QUERALT y otros, "Curso de Derecho Financiero y Tributario", Ed. Tecnos, Madrid 1997, pág. 336.
[25] Art. 40. 2, ley General Tributaria
[26] Susana Camila Navarrine, Ley Antievasión II, Suplemento Especial de revista IMPUESTOS, julio 2005, pág. 15
[27] "Zanella San Luis"; CNACAF, sala I, 7/12/99
[28] "Aerofarma Laboratorio SAIC"; TFN, sala D, 22/2/2005; "Induzan S.A."; TFN, sala B, 29/9/2004

condiciones que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos, **en todos los casos, previa sustanciación, del procedimiento previsto en los arts. 16 y siguientes.”**

El destacado, mereció observación por parte del Ejecutivo a través del dec. 711/2005.

En términos simples, esta disposición pretende cerrar la brecha marcada por el agregado a continuación del inc. a) del art. 8°. Si aquella extensión significa, en términos claros, un apego a la tesis iusprivatista y en tal sentido, una combinación de disposiciones con teórica prevalencia de las cláusulas del derecho común, pues entonces, los responsables se verán compelidos a cumplir la obligación de pago con “sus bienes propios” siendo elenco de éstos los créditos que por distintos gravámenes puedan mantener con el Fisco. Seguramente surgirán muchas preguntas a este respecto; la primera de ellas es –a esta altura- la más importante: ¿Resultan operativas las observaciones efectuadas por el Ejecutivo a través del Decreto de promulgación? Particularmente nos inclinamos por la negativa. No tienen andamiento desde el punto de vista procesal constitucional. El art. 80 de la Carta Magna, contiene dos institutos de trascendencia, cuales son: la aprobación tácita de las leyes y el veto parcial. En el primero de los aspectos dice el artículo claramente que se reputan aprobados los proyectos no devueltos en el plazo de “diez días útiles”, con lo cual, pasado o vencido ese término las leyes deben considerarse promulgadas sin observaciones. El fácil recorrido de las instancias de la ley 26.044, nos puede dar la pauta de la situación. La fecha de sanción por el Legislativo data del día 8 de junio y se encuentra promulgada “parcialmente” el día 5 de julio y publicada el 6 de julio; pues entonces, los “diez días útiles” vencieron el 23 de junio de 2005. Conclusión: la ley debe reputarse promulgada sin observaciones y en tal sentido, vigentes todos sus artículos tal cual resultaron de su publicación oficial.

Ahora bien: ¿Resulta importante que el párrafo agregado contenga entre sus requisitos el de la determinación de oficio previa a la compensación “de oficio”? Diríamos elemental y trascendental, por cuanto, si ha quedado claro que la responsabilidad en materia tributaria es de indudable carácter subjetivo y opera a partir de la naturaleza “represiva” de la figura, por los hipotéticos incumplimientos que las normas tributarias establezcan, no resultaría ajustado a derecho que, sin mediar una determinación en la que se pueda ejercer el legítimo derecho de defensa, se proceda sin más a la compensación de oficio, o cosa que –por otra parte- el Fisco pretende conseguir.

Sabemos que no se agotan los temas con lo aquí expuesto. Sabemos también que a partir de ahora –sea cuales fueren las situaciones futuras- debemos esperar reglamentaciones e interpretaciones, las más, seguramente en la línea que se pretende trazar a partir de esta reforma; pero sabemos también que la doctrina y la justicia estarán siempre presentes en el contrapeso de las ideas.