LA CONVALIDACIÓN DEL RESPONSABLE SUSTITUTO COMO FIGURA DE SUJECIÓN PASIVA

Autor: Dr. Daniel G. Pérez

I. INTRODUCCIÓN

Importante resulta la tarea de abordar y definir las profundas cuestiones que introduce la modificación de la Ley 11.683 (t.o. en 1998) –en adelante, Ley 11683)- por la 25.795 (B.O. 17/11/03). En esta oportunidad será objeto de nuestro análisis una circunstancia que entendemos relevante: la convalidación del *responsable sustituto,* como integrante de la sujeción pasiva. Esta figura, tratada desde diversos puntos de vista, tanto doctrinariamente como en la legislación positiva, ha tenido en nuestro ámbito un desarrollo dispar: si bien las normas sustantivas la han recogido en distintos tributos, nunca se había decidido su introducción en la ley 11.683, tal vez por la fuerte adhesión a la teoría jurídico-tributaria de la clasificación *bipartita* de los sujetos pasivos participantes de la relación. Los aspectos característicos de esta figura de sujeción y los efectos que –en todo caso- provoca su consideración, serán objeto de nuestro examen.

La Ley 25.795 en su art. 1°, punto I, dispone incorporar, como último párrafo del art. 6°, en la ley 11.683, el siguiente texto: *Asimismo, están obligados a pagar el tributo al Fisco los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad en que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación".*

II. LA SUJECIÓN PASIVA: ANTECEDENTES Y POSICIONES

Para centrar el análisis debemos referirnos a lo que Luqui[1] define como el "elemento humano de la obligación tributaria". Abordaremos el espectro de los "sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria" que, si bien tienen el "contribuyente" como centro, existen otras figuras que, de una u otra forma, intervienen en dicha relación.

Sabido es que tanto en nuestro derecho tributario como en la legislación comparada se sostiene al "contribuyente" como actor principal de la sujeción pasiva en la relación jurídico-tributaria; Jarach lo llama "sujeto pasivo principal"[2].

Coincidentemente, la legislación y la doctrina definen al contribuyente (con más o menos identificación terminológica) como aquel sujeto a quien la ley le atribuye el hecho imponible en función de su capacidad contributiva y que, por lo tanto, resulta obligado al pago del tributo; o, como sostiene Jarach[3], *porque respecto de él se verifica la causa jurídica del tributo.*

---

[1] *Juan Carlos Luqui, "La Obligación Tributaria", PARTE CUARTA, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1989, pág. 187.*
[2] *Dino Jarach, "El hecho imponible", tercera edición, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, pág. 177*
[3] *Dino Jarach, op. cit. En nota 2, pág. 168. El maestro Jarach dice que esta expresión ha sido usada también por Sinninghé Damsté, Inleiding tot het Nederlandsch Belastingrecht, Zwolle, Willink, 1928, pág. 96*

Pero a partir de ahí comienzan a tener efecto –en virtud de la proyección normativa- otras figuras de sujeción pasiva a las que la doctrina- no sin discusiones- se ha encargado de identificar y clasificar. De estas divergencias da cuenta Sonsoles Mazorra Manrique de Lara, cuando expresa: *"...lo que nos estamos planteando de nuevo es, evidentemente, la polémica sobre si el círculo de los sujetos pasivos se reduce al contribuyente y al sustituto, o si cabe llamar sujetos pasivos a otras personas que resultan obligadas al cumplimiento de las obligaciones en virtud de normas tributarias..."*; esto por cuanto cierta parte de la doctrina española considera que sólo puede atribuirse la calidad de "sujeto pasivo" al contribuyente y el sustituto[4].

Aparece en nuestra legislación (ley 11.683, arts. 5° a 9°) la clasificación de los "sujetos de los deberes impositivos" distinguiéndolos entre "responsables por deuda propia" y "responsables por deuda ajena", distinción que mereciera por parte de Giuliani Fonrouge y Navarrine[5], la siguiente apreciación: *"...en verdad pudo limitarse a decir contribuyentes y responsables respectivamente, como resulta de numerosas disposiciones de éste y de otros ordenamientos tributarios y de expresiones corrientes entre nosotros".*

Uno de los temas tratados en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario[6], fue *Sujeción pasiva y responsables tributarios*; con criterio orientador y clarificador expresó uno de los considerandos del informe final:

Que al abordar en un concierto latinoamericano y latinoeuropeo el tema de los sujetos pasivos tributarios, conviene tener presente, para evitar equívocos terminológicos, que en el ámbito americano el sujeto pasivo tributario comprende tanto al contribuyente como al responsable, y dentro de este último suele distinguirse entre responsabilidad solidaria, subsidiaria y sustituta. Sin embargo, en el ámbito europeo suele referirse esa denominación al contribuyente y al sustituto del contribuyente, que actúa "en lugar" de éste, en tanto que los responsables solidario y subsidiario, cuya obligación es de naturaleza distinta, se sitúan "junto a" o "después de " el sujeto pasivo".

Paulo de Barros Carvalho, en profunda y reciente obra, aborda esta temática, que comienza con una definición amplia y, según sus propios términos, sustentada en el magisterio de Gómes de Sousa, para quien la necesidad de percibir el tributo lograba desplazar la sujeción pasiva hacia la "sujeción indirecta", presentando ésta dos modalidades: transferencia y situación. Aun reconociendo la utilísima lección del magnífico jurista, Carvalho termina por definirse en una posición distinta:

"...no hay, en términos propiamente jurídicos, una división de los sujetos en directos e indirectos, que reposa en consideraciones de

---

[4] *Sonsoles Mazorra Manrique de Lara, "Los responsables tributarios", Monografías Jurídico-Fiscales, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 34*

[5] *Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine, "Procedimiento tributario y de la seguridad social", octava edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2001, pág. 110*

[6] *Organizadas por el Instituto latinoamericano de Derecho Tributario y por el Instituto Colombiano de Derecho tributario, celebradas entre el 1 y el 6 de octubre de 1995, en la Ciudad de Cartagena, Colombia.*

orden eminentemente fáctico, ligadas a la investigación de las discutibles ventajas que los participantes del evento obtienen de su realización. Interesa, desde el ángulo jurídico-tributario tan solo quien integra el vínculo obligacional. El índice de relación económica de la persona escogida por el legislador, con la concurrencia que hace surgir del vínculo tributario, es un aspecto que escapa a las reflexiones del derecho, alojándose en el campo de indagación de la economía o de la ciencia de las finanzas"[7].

Como observamos, aún hoy se ponen en tela de juicio los pilares básicos del derecho tributario; ello representa un aliciente y una vivificante tarea de permanente investigación. Sin perjuicio de reconocer que ciertas situaciones jurídico-tributarias encuentran sustento en momentos pre-jurídicos, nuestra posición encuentra más apego (sobre todo en aras de nuestros objetivos) en las conclusiones finales[8] a las que arribaran las Jornadas antes citadas; de allí se pueden extraer algunos aspectos a examinar:

- La sujeción pasiva, como parte de la relación jurídico-tributaria, es multifacética; si bien se mantiene al contribuyente como eje o centro de dicha relación, por constituirse en el titular de la obligación tributaria, existen otros sujetos que, interactuando a veces, o compartiendo otras, resultan sujetos pasivos del cumplimiento de determinados deberes y obligaciones materiales y formales.

- Le cabe el contribuyente, no solo el cumplimiento de la obligación tributaria principal sino también, la satisfacción de otras obligaciones anteriores y posteriores a dicho cumplimiento, de contenido igualmente tributario.

- El respeto de los derechos y garantías se le debe tanto al contribuyente como a los demás sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.

De esta misma forma, y refiriéndose a determinados sujetos que integran la relación jurídico-tributaria, Queralt Lozano Serrano, Casado

---

[7] *Paulo de Barros Carvalho, "Derecho tributario. Fundamentos jurídicos de la inocencia", Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires 2002, pág. 179.*

[8] *"1) la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos está ligada a la previa realización del hecho imponible o generador. 2) Por exigencia constitucional el hecho imponible o generador debe ser revelador de capacidad contributiva o económica. 3) El que realiza el hecho imponible o generador es el sujeto pasivo por naturaleza de la obligación o deuda tributaria, al que comúnmente se le denomina contribuyente. 4) El deudor podrá estar sujeto al cumplimiento de los distintos deberes tributarios antes, durante y después de haber satisfecho la obligación. Estos deberes pueden también recaer sobre personas que no han sido, son, ni probablemente lleguen a ser sujetos pasivos de la obligación tributaria.*

"Entre estos deberes, tienen especial significación, los de facilitar información a cargo del sujeto pasivo o de terceros. La regulación de estos deberes ha de respetar estrictamente los derechos y garantías fundamentales y deberá ajustarse a los límites y requisitos establecidos por la norma habilitante. En consecuencia, los deberes instrumentales tendrán en cuenta los principios de proporcional, moderación, ponderación y razonabilidad. 5) la figura del responsable obedece a razones de afianzamiento o eficacia recaudatoria. Su presupuesto de hecho debe ser establecido por la ley, en base a su específica vinculación con el contribuyente, la que deberá además respetar el derecho de resarcimiento que le es inherente".

ollero y Tejerizo López[9] destacan su contenido complejo: *En el pago fraccionado es el propio sujeto pasivo, pero en el caso del retenedor y de quien efectúa el ingreso a cuenta, es una nueva figura subjetiva, ni contribuyente ni sustituto, pero con deberes materiales y formales frente a la Administración, con quien integra una relación tributaria pero no contributiva..."*

En España, la ley 1/98, que recepta y respeta estas constancias, agrega que los principios de la ley se entenderán aplicables a los contribuyentes y a "los restantes sujetos pasivos"[10].

En otros ordenamientos o declaraciones similares se mantiene, tanto en su nominación como en el repertorio de derechos y garantías enunciados, al "contribuyente" como sujeto principal; podemos dar como ejemplos la *taxpayer bill ofrights* de Estados Unidos, la "Declaración d los derechos del contribuyente de Canadá[11], la "Carta del contribuyente" de Francia[12], la "Carta del contribuyente" del Reino Unido[13], la Declaración de principios de nueva Zelanda"[14], la "Carta de los derechos del contribuyente auditado", de México (1994), la "Taxpayers rights and obligations", de la O.C.D.E.[15]. Todos ellos regulan los derechos y garantías de los contribuyentes; algunas lo hacen ante situaciones específicas de vinculación con la administración pública, como en Francia y en México, que enuncian los derechos del contribuyente ante las inspecciones de los órganos encargados del control fiscal y de la recaudación.

No ya desde el punto de vista de las que pueden denominarse "cartas o leyes de derechos", sino de proyectos de codificación de las normas tributarias, podemos encontrar, la experiencia del "Modelo de Código Tributario del C.I.A.T.[16], que al definir en el punto 1 ("Consideraciones generales") las posiciones asumidas en cuanto a los términos de su contenido, expresa:

"En cuanto a la definición y clasificación de los sujetos pasivos, se adopta un criterio tripartito, diferenciándose la situación de los contribuyentes directos, que son aquellos respecto de los cuales se produce el hecho generador del tributo; de la de los contribuyentes sustitutos, que son quienes participan en alguna forma en la recaudación del tributo generado por futuros hechos; y la de los terceros responsables, obligados solidariamente con el contribuyente, designados por la ley o en base a ésta en razón de sus vínculos con el hecho generador o de representación o sucesión con el contribuyente".

---

[9] *Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero y José M. Tejerizo López, "Curso de derecho financiero y tributario", octava edición, Editorial Tecnos, Madrid, 1997, pág. 336.*

[10] *Ley 1/98 (B.O. 27/2/98), art. 1º, punto 2: "Las referencias que en esta ley se realizan a los contribuyentes se entenderán asimismo aplicables a los restantes sujetos pasivos, retenedores, obligados a ingresar a cuenta, responsables, sucesores en la deuda tributaria, representantes legales, o voluntarios y obligados a suministrar información o prestar colaboración a la administración tributaria".*

[11] *"Declaración of taxpayers rights", Canadá, 1985; esta Declaración se complementa con otras normas como la "Ley sobre libertad de información y la protección de la vida privada (1983).*

[12] *"Charte du contribuable", Francia, 1987, con antecedentes en 1975. Otras disposiciones son las leyes de "Libertad de acceso a los documentos administrativos", "Justificación de las decisiones administrativas" (ambas de 1978).*

[13] *"Taxpayer charter", Reino Unido, 1986.*

[14] *Del año 1986, otras disposiciones "Ley sobre información oficial" (1982).*

[15] *"A survey of the situation in O.E.C.D. countries", París, 1990*

[16] *Modelo DE Código Tributario del centro Interamericano de Administradores Tributaria (1998)*

Otro antecedente, que ha servido de base para la instrumentación de códigos sobre la materia en varios países, es el Modelo de Código Tributario para América Latina[17], que sostiene una concepción dualista de la sujeción pasiva, tal y como queda plasmado en el art. 22: *"...es la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable".*

Lo importante a destacar es que sea cual fuere la posición doctrinaria para la clasificación, la sujeción pasiva es mutuamente y se va expandiendo en virtud de las creaciones normativas que componen el andamiaje tributario de los Estados. Estas normas, muchas veces de carácter reglamentario, emanan de el aspecto eminentemente financiero de la tributación.

Constituye a renglón seguido tarea principal definir y ubicar al responsable sustituto en nuestra novel educación, no sin antes realizar alguna indagación sobre los conceptos de responsabilidad tributaria. Esto resulta necesario, pues de la comparación entre los criterios de responsabilidad y la naturaleza del responsable sustituto, emerge el tratamiento que el reformado art. 6° de la Ley 11.683 otorga a esta figura de sujeción.

III. CLASES DE RESPONSABILIDAD

Desde una perspectiva general la responsabilidad puede clasificarse en civil, administrativa y penal[18]; 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 sanción por incumplimiento de una norma. Este sujeto es personalmente responsable, pues la sanción aplicable a su comportamiento recae 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 sus funciones- quienes la dirijan o administren[19].

En materia tributaria este tipo de responsabilidad se puede observar en el art. 9° de la ley 11.683: *Los obligados y responsables de*

---

[17] *Preparado para el programa Conjunto de Tributación O.E.A./B.I.D. (1967), por la comisión integrada por Carlos M. Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Sousa y Ramón Valdés Costa.*

[18] *Jesús Pérez González y Francisco González navarro, "Comentarios a la ley de régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común", segunda edición, editorial Civitas, Madrid, 1999, t. II, pág. 2598.*

[19] *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.*

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; 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[20].

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

Se puede hablar de responsabilidad sustituta en un sentido distinto al de los dos antes 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.

IV. LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL

La obra de Matías Cortés Domínguez, *"Ordenamiento tributario español"*, está basada, de modo fundamental, sobre el desbrozo del criterio de responsabilidades elaborado por dicho ordenamiento; a partir de allí elabora dos presupuestos que activan la responsabilidad solidaria[21], y los relaciona con dos artículos de la ley general tributaria:

a) En el primero de ellos (art. 38)[22], el presupuesto de hecho que activa la responsabilidad solidaria responde a la violación de una norma, o a la conducta antijurídica o disvaliosa por parte del sujeto señalado;

b) En el segundo de los casos, el presupuesto de responsabilidad no se activa por ninguna causa que tenga relación con una conducta tipificada, sino, más bien, por la oportunidad y conveniencia buscada por el legislador (art. 72)[23]. En este especto el autor señala la ajenidad

---

[20] *"Eves Argentina S.A.", C.N.A.C.A.F, sala II, 2/1/90; "Norosur S.R.L.", C.N.A.C.A.F., sala II, 1/11/90; "Bulacio, Rafael", C.N.A.C.A.F., sala II, 21/5/91*

[21] *Matías Cortés Domínguez, "Ordenamiento tributario español"; Editorial Civitas S.A., Madrid, 1985. El ordenamiento tributario español activa la responsabilidad solitaria o subsidiaria para quienes denomina responsables.*

[22] *Art. 38: "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".*

[23] *Art. 72: "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*

por parte de estos sujetos con respecto a la producción del hecho imponible, y entonces su responsabilidad nace precisamente de un presupuesto de hecho totalmente distinto, que se vincula al anterior, por la existencia de una duda no satisfecha; este efecto nace del hecho imponible en cabeza del contribuyente o deudor principal.

A partir de este esquema extraído del derecho español, haremos comparaciones con nuestro derecho positivo.

V. LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN LA LEY 11.683

El art. 8° de la ley 11.683 estatuye el *sistema* de responsabilidad solidaria para los distintos sujetos que intervienen –de un modo u otro- en la relación jurídico-tributaria. Como sostienen Giuliani Fonrouge y Navarrine[24], 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 vinculo de unidad, pero advierte que el *responsable* es extraño al hecho imponible principal, y que es necesario un extremo legal del que surja la solidaridad. Este art. 8° constituye 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.

Una ponencia presentada en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario analiza las consecuencias que derivan de la atribución de la responsabilidad solidaria, enunciando las que resultan del derecho común: a) el acreedor tributario tiene derecho de dirigir su pretensión de cobro contra todos, alguno o cualquiera de los deudores solidarios; b) 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) 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 defecto cancelatorio del pago, la falta de verificación del hecho imponible; d) las excepciones de naturaleza común benefician al deudor que las deduce y a todos los deudores involucrados; e) la compensación sólo 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) los actos de cobranza que el acreedor tributario solo practique contra uno de los deudores, interrumpe el cómputo del término de la prescripción a todos ellos y g) el reconocimiento expreso de la obligación tributaria solo perjudica al deudor que lo practica[25].

---

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 solicita 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 aquél exento de la responsabilidad establecida en este artículo".

[24] *Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine, op. cit. En nota 5, pág. 124*

[25] *Miguel Mur Valdivia, "Sujeción pasiva y responsables tributarios", ponencia peruana publicada en el repertorio de los trabajos por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, pág. 182*

El art. 8° establece una solidaridad de carácter "general", y determinadas situaciones de carácter "especial", tanto para un caso como para otro, debemos decir que se trata de una solidaridad de carácter subjetivo, pues se activa por determinadas conductas, o, en todo caso, por características especiales de los sujetos involucrados. Concuerdan con la idea Teresa Gómez y Carlos M. Folco, cuando expresan que, según conocida jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación. "...el presupuesto general de la responsabilidad que les compete a título personal es el incumplimiento de sus deberes, es decir, que no basta el incumplimiento sino que debe ser imputable..."[26].

La solidaridad que podríamos llamar "general" reconoc3e similares parámetros que los indicados para el punto a) del tema anterior, referido a la legislación española, y se proyecta a partir de una conducta de incumplimiento de los deberes materiales o formales; en el caso del inciso b), en el mismo tema anterior, sucede otro tanto, y no se requiere incumplimiento alguno para el perfeccionamiento de la responsabilidad solidaria.

Sobre la responsabilidad de carácter general, deberíamos dirigirnos primero al inc. 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), para quienes 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 corresponden a tales incumplimientos. Aquel INCISO indica el requisito de la previa intimación administrativa de pago, al sujeto pasivo principal, y 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 este inciso revela:

a) Estaríamos en presencia de un caso de solidaridad "invertida", por operar al revés, pues la misma ley, en el art. 6°, determina –en muchos casos- un presupuesto de sustitución, que comprende no sólo el cumplimiento de los deberes materiales sino la totalidad de los deudores formales, de tal grado que se exime a los deudores principales (contribuyentes) del cumplimiento de la presentación de declaraciones juradas. La intimación o determinación previa a los deudores principales o contribuyentes no hace más que trasladar hacia "atrás" la responsabilidad solidaria, independientemente de que en ningún otro punto del artículo se hable específicamente de los "deudores". Esta situación podría entenderse como un caso de responsabilidad *sui géneris"*, por cuanto se podrían notar las características de la subsidiariedad, al requerirse acudir en primer término al deudor principal. Ello define que estamos ante un esquema de "solidaridad" en que la ley ha dejado al deudor o

[26] *Teresa Gómez y Carlos M. Folco, "Procedimiento tributario". Ley 11.683. Decreto 618/97, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2003, pág. 74, según sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en los autos "Veiga, José Guillermo s/ apelación-IVA"; sala "A", 2/2/2001*

contribuyente junto al "responsable por deuda ajena", con lo cual ha invalidado lo que se insinuaba como un efecto de sustitución.

Estas alternativas han sido observadas por el Tribunal Fiscal de la Nación, al decir: "En materia de responsabilidad solidaria 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, de tal modo que el acreedor, es decir, el Fisco Nacional, únicamente puede hacer valer sus derechos siguiendo un orden prestablecido. La obligación que la ley fiscal pone a cargo de esos directores o gerentes es, incuestionablemente, una obligación de garantía, pero es también una obligación 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 responsables de la deuda ajena. La solidaridad no quita, pues, a esta obligación de garantía su carácter subsidiario"[27].

b) 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 la presencia de una responsabilidad solidaria "plena", que abarca a todos los que de una forma u otra intervienen en la relación tributaria.

Si hablamos de responsabilidad "especial", y nos sometemos al tratamiento de la legislación española, encontramos grandes similitudes. Al observar la redacción y espíritu del art. 72 de la ley general tributaria española, se evidencia cierta línea concordante con el nuevo 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"[28].

En este caso, el presupuesto que activa la solidaridad no tiene que ver decididamente con incumplimientos o conductas lesivas, sino con la voluntad del legislador de perfeccionar en el mayor grado posible el cumplimiento de la obligación tributaria.

VI. NATURALEZA DEL RESPONSABLE SUSTITUTO: SU UBICACIÓN ENTRE EL DERECHO POSITIVO Y LA JURISPRUDENCIA

Nos encontramos ante una figura de sujeción pasiva elaborada por la doctrina foránea, en análisis de su propio derecho positivo, y una vez

---

[27] *"Barrenechea, Ignacio José María s/ recurso de apelación-IVA-"; TFN, Sala "A", 16/6/98*

[28] *El art. 1º, punto II, de la Ley 25.795 agrega dos incisos –g) y h)- al art. 8º de la Ley 11.683: el primero fue 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".*

más también, intentaremos reconducir dicho análisis a la experiencia de la legislación argentina.

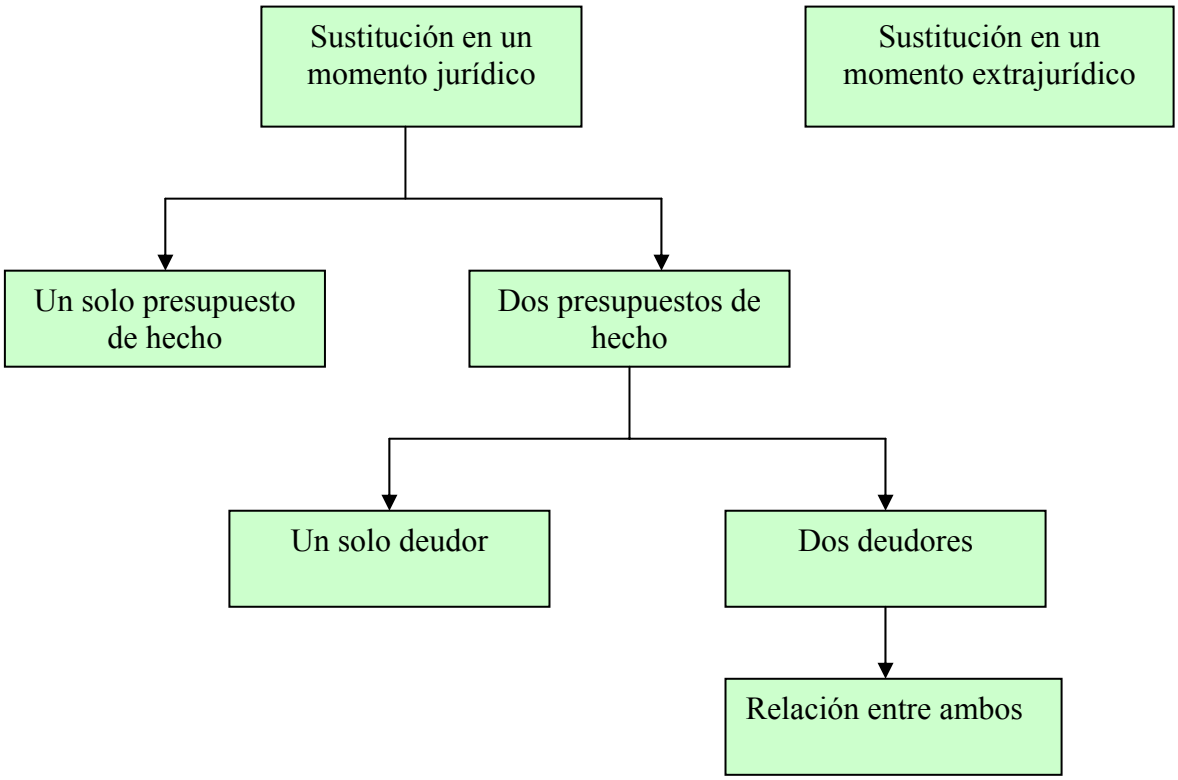
El tema que abordamos en esta instancia goza de alguna dificultad mayor que en otros casos; el derecho tributario argentino (y la doctrina otro tanto) se ha resistido a la consideración de la figura del "responsable sustituto", aunque dicha resistencia tiene caracteres más bien dogmáticos, pues tal cual se encuentra identificada por su naturaleza jurídica, se adapta –en algunos casos- a nuestra propia realidad tributaria. En el análisis que sigue veremos como se reafirma esta tendencia.

El tratadista español Matías Cortés Domínguez nos vuelve a proporcionar material útil en su *Ordenamiento tributario español*[29], especialmente a partir del desarrollo que propone para el estudio científico de la naturaleza especial de esta figura de sujeción pasiva.

En lo referente a la traslación de dicho estudio hacia nuestra ley 11.683, y teniendo en cuanta la redacción del último párrafo del art. 6°, nos ocuparemos de analizar algunos ejemplos que han tenido recepción normativa y tratamiento jurisprudencia.

VII. LA NATURALEZA DEL RESPONSABLE SUSTITUTO

El autor español construye el tratamiento de la cuestión a partir de lo que denomina: *"los pilares de la sustitución tributaria";* lo resumiremos en un gráfico, por cuanto así resultará más aprovechable en vistas a su análisis particular.



[29] *Matías Cortés Domínguez (vide nota 22)*

VIII. MOMENTO DE LA SUSTITUCIÓN

En este sentido se plantean dos momentos distintos: uno prejurídico y otro jurídico; valga entender que Cortés Domínguez no los considera a ambos con la misma posibilidad de ocurrencia, sino que, por el contrario, se inclina por pensar que existe solamente el segundo; en esta parte del desarrollo, el autor critica la construcción de Allorio para quien la sustitución se produce siempre en un momento prejurídico, nacido de la voluntad del legislador. Concordamos con Cortés Domínguez en su postura, basándonos en la idea de que la voluntad del legislador (por más que sea ejercida en algún sentido) no puede suplantar la naturaleza misma del tributo, que se basa sobre el principio material de la exteriorización de capacidad económica para la conformación del hecho imponible; veremos en nuestro desarrollo posterior que los ejemplos que se presentan dependen de esta premisa y no se pierde en ningún momento la óptica del principio relevante.

En suma, la posición del autor nos parece acertada y consideramos que la sustitución se produce en todos los casos en un momento jurídico.

IX. LOS DOS PRESUPUESTOS DE HECHO

El gráfico, tal como la construcción teórica, exhibe una prevalencia o encadenamiento de los conceptos; de allí que, partiendo del análisis del momento de ocurrencia de la sustitución, se pase a determinar si se está en presencia de uno o dos presupuestos de hecho. Cortés Domínguez arranca de la premisa por la cual se reafirma la consumación de la sustitución en un momento jurídico; por lo tanto, concluye también en la postura de los dos presupuestos de hecho. En un ejercicio teórico, también se podría intentar recorrer el camino inverso; esto es, que la existencia de dos presupuestos de hecho, tanto desde el punto de vista dogmático como positivo, revelarían una clara señal de que el momento consumativo de la sustitución es de naturaleza jurídica, por cuanto la conformación de dos presupuestos de hecho (uno imponible y otro de sustitución) mantiene al sujeto pasivo principal como realizador del hecho y –en principio- titular de obligación material.

No solo el mencionado tratadista sostiene la posición de la existencia de los dos presupuestos; en general, doctrina española se inclina favorablemente, como lo expresan Martín Queralt y otros autores: *"En cuanto a la hipótesis legal, pues, el mecanismo de sustitución se producirá como efecto de los dos hechos a los que la ley asocia esta consecuencia, cabiendo hablar, en rigor, de un presupuesto de hecho de sustitución, distinto al hecho imponible del tributo, que aunque suele guardar relación con él, es perfectamente diferenciable"*[30].

X. LA EXISTENCIA DE UNO O DOS DEUDORES

En este tercer punto lo que se trata de indagar y definir es la verdadera naturaleza del presupuesto de sustitución, teniendo en cuanta –en virtud del punto anterior- la certeza de su existencia; tal vez aquí es donde comienza a delinearse la teoría de los "planos de sustitución", porque el defecto más trascendental es la traslación, permanencia o mancomunidad de la obligación de pago respecto de ambos sujetos.

---

[30] *Juan Martín Queralt y otros autores, op. cit. en nota 9, pág. 336*

El autor se interna en el campo del grado de intensidad en la sustitución, partiendo de la base que ésta significa, primariamente, que el sustituto pasa a estar *en lugar del sustituido,* y más si este "reemplazo" lo es a todos los efectos. En este aspecto se sitúa en una posición inclinada a considerar la existencia de dos deudores, por cuanto afirma que el ordenamiento del contribuyente en ciertos momentos y por ciertos efectos.

En este punto no existe coincidencia con Queralt, ubicado en una posición antagónica y para quien en virtud del presupuestos de sustitución: *"...se desplaza la obligación hacia el sustituto, quedando relevado el contribuyente de la posición pasiva de la relación tributaria, que se desarrollará solamente entre la administración y el sustituto"*[31].

XI. LA VINCULACIÓN ENTRE CONTRIBUYENTE Y RESPONSABLE SUSTITUTO

El decurso lógico de la construcción debe cerrar necesariamente con lo que Cortés Domínguez atribuye a Cocivera como acierto en la definición del presupuesto lógico y necesario de sustitución que es el derecho de reembolso que le asiste al responsable sustituto. El derecho de reembolso se erige, también desde nuestra óptica, como el presupuesto necesario: esta acción denotaría la presencia de todos los elementos anteriormente vistos y sin los cuales no se perfeccionaría la sustitución tal cual se encuentra expuesta. La acción de repetición con que cuenta el sustituto se perfecciona cualquiera sea el plano de su actuación (o sea, su intensidad de reemplazo) y su justificación viene dada por la ajenidad de la deuda, a pesar de que, por imperio legal, deba cumplir prestaciones materiales y formales en reemplazo del sujeto pasivo principal.

XII. ALGUNOS EJEMPLOS EN EL ORDENAMIENTO POSITIVO ARGENTINO. UN CASO MARGINAL: LOS AGENTES DE RETENCIÓN.

En nuestro plano legal los agentes de retención se encuentran ubicados entre los responsables por cumplimiento de la deuda ajena (junto con los agentes de percepción), e incluidos en el inc. f) del art. 6° de la Ley 11.683. En puridad, les incumbe la responsabilidad –por imperio legal- de detraer determinadas sumas, en ocasión de pagos que realicen a ciertos sujetos, en cabeza de quienes se configure materia imponible. Nuestro ordenamiento les tiene reservada dicha responsabilidad en virtud de los recursos de que disponen, con lo cual, ésta se levanta a partir de no encontrarse en presencia de materia necesaria para tal encomienda. Nos referimos a los agentes de retención que llenan estas condiciones, a partir de que las normas tributarias que les imponen tal acción identifiquen claramente las oportunidades y los conceptos que serán objeto de su actuación.

Con relación a estos conceptos, la ley les crea asimismo la responsabilidad solidaria por los importes que hayan omitido retener, o que retenidos no hubieran depositado dentro de los términos previstos, de lo cual se los exime solamente en la medida que demuestren que los contribuyentes han pagado el respectivo tributo.

---

[31] *Juan Martín Queralt y otros autores, op. cit. en nota 9, pág. 337*

Usualmente estos agentes intervienen en la detracción de porciones o partes de la materia gravada, las que constituirán, en cabeza de los contribuyentes, pagos a cuenta de los montos imponibles que en definitiva resulten.

A estos agentes de retención no se los incluye en el art. 7° de la ley 11.683, lo que significa que a ellos no compete el cumplimiento de los deberes "*...que las leyes impositivas imponen a los contribuyentes en general para los fines de la determinación, verificación y fiscalización de los impuestos*".

Todo esto revela que nuestros agentes de retención se encuentran en un plano de actuación muy diferenciado del que ocupan los contribuyentes, a los que solo "sustituyen" (en los términos de la sustitución española) ante determinados actos y con determinados efectos.

Si comparáramos a nuestros agentes de retención con los que trata la legislación española, notaríamos acentuadas diferencias; el art. 32 de la ley general tributaria anuncia que el concepto de "sustituto del contribuyente" se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por la ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, la carga tributaria correspondiente.

Si aplicáramos todos los parámetros de sustitución elaborados por Cortés Domínguez, a nuestra propia identidad, y tratáramos de alinearnos con la legislación extranjera, nos faltarían argumentos para sostener que nuestros agentes de retención son "sustitutos" dl contribuyente, o por lo menos deberíamos decir que tal sustitución se da en un plano de fuerte lejanía.

No comparte esta idea el maestro Villegas, para quien, tanto a los agentes de retención como a los de percepción no se los debería catalogar como "responsables solidarios", y que desde un punto de vista conceptual debe considerárselos como típicos ejemplos de sustitutos (especialmente en algunos casos)[32].

La jurisprudencia no es concordante en este sentido; existen diferencias apreciables. Mientras el Alto Tribunal ha dicho:

"*La situación de los agentes de retención no excluye la existencia de prueba de empobrecimiento por el pago de impuestos que intentan repetir, pues en tal carácter como responsables de deudas impositivas ajenas son codeudores solidarios con el contribuyente, lo que no sólo surge de la norma fiscal...sino también del principio de representación recíproca de los deudores solidarios que consagra el Código Civil, y en el caso de conjuntos económicos, por la unidad patrimonial y de gestión inherente a las distintas personas jurídicas que los forman, con la comunicación de la responsabilidad correspondiente a dicha unidad*"[33]

---

[32] *Héctor B. Villegas (Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, octava edición, Astrea, Buenos Aires, 2002, pág. 338) trae el ejemplo de los empleadores que se encuentran obligados a retener los aportes de sus dependientes para ingresarlos al fisco, desvinculándolos de esta forma del acreedor del tributo.*

[33] *"Ford Motor Argentina S. A."; CSJ, Fallos: 288-233, 2/5/74; La Ley: 155-163.*

En el mismo sentido:

"Los arts. 17 y 19, inc. 3°, de la ley 11.683 (t.o. 1960) instituyen como responsables por la retención del impuesto a ciertos sujetos específicamente llamados agentes de retención, los que son distintos de los obligados al pago del impuesto por su carácter de contribuyentes. Aquellos deben practicar retenciones por deudas tributarias de terceros, sobre los fondos de que disponen cuando con su intervención se configura el presupuesto de hecho determinado por la norma legal y quedan obligados a ingresar al fisco los importes retenidos en el término y las condiciones establecidas, puesto que tal actividad se vincula, con el sistema de percepción de tributos en la misma fuente, en virtud de una disposición expresa que así lo ordena, por razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria.

"El agente de retención no integra la relación jurídica sustancial, puesto que el hecho imponible se verifica con respecto al sujeto pasivo de la retención, a quien la ley lo atribuye en modo directo, y la responsabilidad que a aquel se asigna ante el incumplimiento de los deberes fiscales que le incumben, no puede ser dispensada con fundamento en que la retención constituye un pago a cuanta del gravamen, cuya exigibilidad como tal cesa después de vencido el término para presentar la declaración jurada del período fiscal de que se trate"[34]

Por el contrario, el tribunal Fiscal de la Nación ha opinado:

"El sustituto ocupa el lugar del sujeto pasivo, de modo tal que debe dar cumplimiento tanto a las obligaciones formales como materiales que hubieran correspondido a aquel. Esas son las características que definen al agente de retención en el derecho positivo argentino, cuyas normas legales, sin embargo, no han autorizado expresamente la institución del sustituto" (del voto de la doctora Dichiara)[35]

Más allá de lo expresado, lo cierto es que la modificación ordenada por ley 25.795 (sin perjuicio de las disidencias que exhibimos por su ubicación en la norma) ha diferenciado claramente a los agentes de retención y de percepción de los "responsables por deuda ajena", en párrafo aparte del que contiene a los primeros (inc. del art. 6° de la ley).

Esta particularización implicaría, además de su reconocimiento normativo, la posibilidad de inducir (de acuerdo con la teoría que se sostenga) a la consideración del criterio "tripartito" en la clasificación de los sujetos pasivos que intervienen en la relación jurídico-tributaria. Este análisis lo diferenciaremos para las conclusiones.

XIII. LOS RESPONSABLES DEL ART. 91 DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y DEL ART. 26 DE LA LEY DE IMPUESTO A LOS BIENES PERSONALES

---

[34] *"Cintafón SRL"; CSJ, Fallos: 272-54, 3/4/86; revista "Impuestos": 1986 B-1358.*
[35] *"Villa Aufritch y Cía. S. A."; TFN, sala "D", 23/3/79; revista "Impuestos": XXXI-A-721.*

El art. 91 de la vigente ley de impuesto a las ganancias, referido a los beneficiarios del exterior, los define como aquellos que perciban sus ganancias en el extranjero, directamente, o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país, o que percibiéndolos en el país, no acreditaran residencia estable en él. Como consecuencia de ello, y en virtud del juego normativo de este impuesto, impone practicar, a quienes paguen determinados beneficios gravados, una retención con carácter de pago único y definitivo.

En principio, estos sujetos podrían ser catalogados como responsables por el cumplimiento de la deuda ajena y encontrarlos incluidos en los incs. d) o e) del art. 6° de la ley 11.683, en virtud de la calidad de representación que ostenten; pero si les aplicamos los elementos constitutivos de la sustitución, diseñados por el autor español, podemos reputarlos como "responsables sustitutos", teniendo en cuenta –de modo fundamental- su responsabilidad por el cumplimiento de los deberes materiales y formales que incumben a los sujetos pasivos principales; o, por lo menos, decir que es una situación de un plano más "cerrado" que el de los agentes de retención.

Similar situación se presenta, con relación a los responsables determinados en el art. 26 de la ley de impuestos a los bienes personales, a quienes se impone la obligación de determinación e ingreso del impuesto que corresponda por la tenencia de bienes en el país. La estructura patrimonial de este impuesto implica necesariamente que los montos deben ser atendidos por el responsable obligado al pago, con prescindencia de la disponibilidad de fondos que posea, por lo cual, se le otorga una acción de reembolso: *"incluso reteniendo o ejecutando los bienes que dieron origen al pago".* Es obvio que estamos allí ante una sustitución más perfecta que en el caso anterior.

Este es el supuesto que más claramente tratan las normas, como representación acabada del responsable sustituto, de tal forma que el régimen de la resolución general 10, sobre inscripción, alta y modificación de datos en impuestos, ha previsto en su art. 3°, inc. f), los requisitos y modalidades de inscripción para los responsables sustitutos determinados por el art. 26 de la ley del impuestos sobre los bienes personales.

En el mismo sentido, los dictámenes emanados del organismo recaudador otorgan reconocimiento y validez a la figura y a sus alcances[36].

En los dos casos anteriores el agotamiento del impuesto, o cumplimiento de la obligación total a partir del pago único y definitivo, hace reforzar la idea de una verdadera "sustitución".

XIV. LOS RESPONSABLES SUSTITUTOS EN LA JURISPRUDENCIA ARGENTINA

[36] *Dictamen (D.A.L.) 65, del 12/7/02 (Boletín Impositivo 65, pág. 2185): "En miras al cumplimiento y control de las obligaciones de los sujetos del exterior que detentan bienes en el país, el artículo 26 de la ley del impuesto sobre los bienes personales contempla en su primer párrafo la figura del responsable sustituto en cabeza de los contribuyentes del impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, las sucesiones indivisas radicadas en el país y toda otra persona de existencia visible o ideal domiciliada en el mismo"*

Fácil resultará advertir que la figura del responsable sustituto (o ciertas situaciones subjetivas que lindan con su naturaleza(ha generado interesantes controversias en el ámbito jurisprudencial. Si tuviéramos que elegir un fallo *testigo* para mostrar las posiciones encontradas, sin lugar a dudas tendríamos que referirnos a la emblemática causa *"Ricciuto"*[37]

La característica de este fallo es que los por entonces vocales integrantes de la sala "B" (doctores Carlos A. Porta, Agustín Torres y Sergio P. Brodsky) mantienen apreciaciones distintas (pero ninguna de ellas exenta de solidez jurídica) sobre la misma figura de sujeción sometida a debate.

La cuestión de fondo giraba en torno a la naturaleza de la vinculación entre los responsables inscriptos y no inscriptos en el impuesto al valor agregado, a la luz de la todavía hoy vigente normativa registrada en el título V de la ley del tributo[38]

El doctor Porta expresó, dentro del considerando III de su voto:

"...en el caso de autos la situación en análisis merece una consideración especial destinada a establecer en este caso si el responsable no inscripto reviste las calidades de sujeto obligado frente al fisco (por deuda propia), a consecuencia de lo cual el responsable inscripto, que con aquel se relaciona comercialmente, revestirá la calidad de responsable por deuda ajena, encuadrando la situación en el inc. f) del art. 16 de la ley 11.683, ya citado[39] (se refiere en particular al "agente de percepción).

"Que como puede observarse desde la designación como "responsables no inscriptos" que tiene el título V, así como los diversos textos de su articulado que se han citado, ponen de manifiesto que el mencionado sujeto se encuentra jurídicamente ligado con el fisco por un gravamen que le es propio, sin que su situación sea asimilable a la de un anónimo consumidor que soporte económicamente el tributo, pero para quien no hay obligación alguna frente al fisco.

"Que como consecuencia de ello, lógico es concluir que el responsable inscripto que opera con responsables no inscriptos, en cuanto al art...(II(es un responsable por deuda ajena.

"Que dicha situación no se altera por el hecho que el vendedor aparezca obligado en primer término frente al fisco, pues dicha ubicación no ha significado una sustitución total del no inscripto como responsable".

Según el análisis del doctor Porta, la figura prevista por la ley del impuesto al valor agregado, en su título V, no alcanza para desplazar al "responsable no inscripto" de su responsabilidad por el cumplimiento de la deuda que le es propia, y caracteriza al "responsable inscripto" (en su misión de liquidación e ingreso del incremento que la ley instituye como impuesto que corresponde a los responsables no inscriptos) como un "agente de percepción" y, por tanto, incluido en el actual inc.

---

[37] *"Ricciuto, Nicolás s/ apelación-impuesto al valor agregado-"; TFN, sala "B", 28/7/94*
[38] *Ley 23.349 (t.o. en 1997), modificada por leyes 24.977 y 25.239 (arts. 29 a 35)*
[39] *Actual art. 6º, inc. f), en el texto ordenado en 1998*

f) del art. 6° de la ley 11.683. Entendemos que el juzgador no niega la existencia de la figura del "responsable sustituto" como posible sujeto pasivo integrante de la relación tributaria; en todo caso, rechaza la idea de que la relación entre los responsables inscriptos y los no inscriptos permita advertir el presupuesto de sustitución necesario para la activación de la figura a favor del primero de ellos.

En síntesis, y dado que se trataba –en realidad- de la aplicación de las sanciones previstas en el art. 47 (actual 48) de la ley 11.683 (en virtud de la conducta desplegada por un responsable inscripto al omitir el ingreso oportuno de los acrecentamientos practicados a responsables no inscriptos), decide confirmar la tipificación del ilícito en las previsiones de dicho artículo (sanciones para los agentes de retención y percepción), a pesar de promover su reducción.

Por su parte, el doctor Torres entendió:

"...en el caso de operaciones celebradas entre responsables inscriptos y no inscriptos, la actuación que le cabe a los primeros respecto de los segundos de conformidad con el Título V de la ley de impuesto al valor agregado (Según texto introducido por la ley 23.658, modificada por la 23.765), no responde a las características de la del agente de percepción. El legislador, dando opción ciertos responsables para no inscribirse en determinadas circunstancias, presume de derecho el valor por ellos añadido en la etapa que les es propia y enlaza, tal cuantificación simplificada al hecho imponible descripto por el responsable inscripto en la operación que los vincula. De esta suerte no solo deberá discriminar la cuota que le corresponde como inscripto en la operación, sino que sobre el 50% de la misma base deberá calcular además la que corresponde como valor añadido presunto del no inscripto. Ahora bien, tal deber comporta, en su significación profunda, una modificación en la estructura de la obligación tributaria, porque el responsable no inscripto que es respecto de quien se presume incorporará el valor añadido. Aquí la sustitución se da con repercusión inmediata del gravamen asumiendo el sustituto en primer y principal lugar la obligación del sustituto, ya repercutido...No hay, en fin, responsabilidad solidaria entre ambos sujetos...Que de lo expuesto se sigue que el responsable inscripto en su relación con el responsable no inscripto no actúa, en el impuesto al valor agregado, como agente de percepción".

No cabe duda que el doctor Torres encuadra la situación de los responsables inscriptos, en sus operaciones con responsables no inscriptos, como verdaderos "responsables sustitutos", por cuanto observa que el presupuesto de sustitución se da en todos los planos; de tal suerte, se produce el total "desplazamiento".

Lo que el juzgador observa como *"una modificación en la estructura de la obligación tributaria"* no es nada más y nada menos que la conformación de dicho presupuesto de sustitución, distinto al presupuesto de hecho u hecho imponible. En tal sentido, y en virtud de las alternativas de la cuestión sometida a debate, se orienta por encuadrar la conducta dentro de lo previsto por el art. 46 (multa por defraudación), graduándola en el mínimo legal (dos tantos), en el entendimiento de que tal "desplazamiento" o presupuesto de sustitución obliga a considerar al responsable inscripto en su actuación, como

pasible de las conductas reservadas para el caso de declaraciones engañosas u ocultamientos maliciosos.

Por su parte, el doctor Brodsky se ubica en una posición distinta de las dos anteriores (aunque un poco más cercana a la teoría del doctor Torres):

"El análisis precedente supone un marco para caracterizar las figuras del agente de retención principalmente y, por extensión y conexidad, la del agente de percepción en la legislación actualmente vigente. Cuando esos atributos se aplican al sujeto a quien la ley del IVA obliga a liquidar y discriminar el impuesto que corresponde al comprador, locatario o prestatario no inscripto, se advierte que aquellos son como ropa ajena, es decir, no le calzan. Esto es así porque ya no se puede hablar del deudor que recorta en beneficio del Fisco una porción del crédito de su acreedor, ni del responsable que por razón de su función, actividad, oficio o profesión está en contacto con la fuente pecuniaria de la tributación, ni siquiera –pese a algunas semejanzas– del sustituto del impuesto, que para la ley reemplaza al contribuyente directo.

"Nada de eso se conjuga en el caso del vendedor o locador que opera con responsables no inscriptos. Sí se dan, en cambio, varias de las características que aparecen en la "traslación", pero las diferencias entre traslación y retención impiden toda confusión, habiendo quedado bien deslindado como aquella se encuadra y tiene vigencia.

"Por ello es que como corolario de esta revisión, surge con bastante nitidez una situación atípica en la que salvo un reducido número de excepciones (ciertos productos de primera necesidad y la venta de combustibles en estaciones de servicio) la tasa que percute sobre una determinada operación de venta, locación o prestación, no responde únicamente a una tabulación objetiva del hecho imponible, sino que también depende de una valoración subjetiva del sujeto co-contratante, dada por su especial revista frente al esquema del impuesto... De lo expuesto se sigue que el responsable inscripto en su relación con el responsable no inscripto en cuanto se refiere al IVA, no actúa como agente de retención ni de percepción, sino como contribuyente directo y en consecuencia no le caben las prescripciones sobre penalidades previstas para aquellos en el art. 47 de la ley de procedimiento fiscal"

La óptica del doctor Brodsky difiere de la de sus colegas preopinantes, con algunos matices dignos de resaltar: Si bien los efectos que pueden emanar de las conductas reprochables se asemejan a los que el Dr. Torres adhiere, la naturaleza de la figura de sujeción dista de ser equiparable al "agente de percepción" o al "sustituto". Para quien se pronuncia en último término la vinculación entre los distintos responsables del IVA no hace más que recrear un hecho imponible especial, que transforma al responsable inscripto en "contribuyente" directo, expresando que hasta resulta superfluo calificar al plus de impuesto como el que corresponde al responsable no inscripto, cuando el único obligado de la relación tributaria es el responsable inscripto. Esta misma posición fue asumida por el organismo recaudador según el dictamen (D.A.L.) 31, del 30/4/96[40]

[40] *Boletín DGI 520, pág. 707*

No obstante el respecto que nos merecen las ponderables opiniones vertidas, nos inclinamos por la posición exteriorizada por el doctor Torres. Esta convicción se reafirma inclusive a partir de las expresiones de los arts. 34, 38 y 39 de la ley del IVA en cuanto a la falta de facturación del impuesto adicional, pues los responsables inscriptos están obligados a ingresarlo, pese a no haberlo facturado ni cobrado.

El hecho de que también el responsable no inscripto se encuentre obligado a ingresar el impuesto adicional, constituye, como bien expresa Marchevsky, una sanción impropia, en virtud de no haberse acreditado como tal frente al responsable inscripto[41]. En resumidas cuentas, se da en estos un plano de sustitución total, desplazándose hacia el sustituto todas las obligaciones materiales y formales, sin perjuicio de las sanciones que le cabrían al responsable no inscripto por su inconducta. En todo caso, podrían atenderse opiniones divergentes pensando en un plano de sustitución acotado, o, en otros términos, en la activación del criterio de los "dos deudores". Esto último, ante las alternativas de no reputar al incumplimiento del responsable no inscripto como pasible de una sanción impropia, sino mas bien poseedor de una responsabilidad subyacente por deuda propia.

XV. OTROS CASOS

El Tribunal Fiscal de la Nación ha sostenido:

"Al extender las obligaciones impositivas a personas diversas del sujeto de la ley tributaria puede dar un paso más sustituyendo completamente al sujeto pasivo en las relaciones con la administración financiera por una persona distinta, que ocupa el puesto de aquél y queda por consiguiente, obligada –no junto al sujeto pasivo, sino en lugar del mismo– al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales, que derivan de la relación jurídica impositiva. Esta responsabilidad sustitutiva, hace a la constitución misma de la relación impositiva, de suerte tal que el Fisco solo mantiene relación jurídica con el sustituto"[42].

Esta definición encaja perfectamente con los antecedentes doctrinarios y asimismo con la introducción del responsable sustituto en nuestras normas sustantivas, tal cual se ha podido observar en los ejemplos buscados; no obstante ello, ciertas situaciones han sido mencionadas como participantes de esta responsabilidad:

"El impuesto sobre las salidas no documentadas es un impuesto proporcional y real a la renta neta presunta que se atribuye al beneficiario oculto. Pero esta misma ocultación ha llevado al legislador a adoptar un atributo técnico de inobjetable razonabilidad, cual es el de indicar como sustituto tributario al pagador de la erogación quien desplaza así en la relación jurídica impositiva al verdadero contribuyente, esto es el beneficiario oculto o sustituido tributario"[43].

XVI. UN SUJETO QUE PODRÍA DISCURRIR HACIA LA RESPONSABILIDAD SUSTITUTA

---

[41] *Marchevsky, Rubén A., "IVA. Análisis Integral", E*
[42] *"Ekman y Co. A.B."; TFN, sala "AA", 17/11/1997, revista "Impuestos": 1998-A-647*
[43] *"Full S.A. s/ apelación"; TFN, sala "A", 1/6/2000*

Sabido es que la legislación específica ha otorgado al empleador, desde siempre, la misión de retener los aportes que en cabeza de los dependientes constituyen la cotización en virtud del hecho imponible tipificado por el ejercicio de las actividades realizadas en relación de dependencia; en su consecuencia, este sujeto ha asumido la figura del "agente de retención" caracterizado por las normas tributarias.

La Ley 24.241 (sistema integrado de jubilaciones y pensiones), a la cual se refieren las distintas leyes que regulan los restantes subsistemas de la seguridad social, establece dicha condición en su art. 11: *"Los aportes y contribuciones obligatorios serán ingresados a través del SUSS. A tal efecto, los mismos deberán ser declarados e ingresados por el trabajador autónomo o por el empleador en su doble carácter* ***de agente de retención de las obligaciones a cargo de los trabajadores*** *y de contribuyente al SIJP, según corresponda, en los plazos y con las modalidades que corresponda, en los plazos y con las modalidades que establezca la autoridad de aplicación..."* (el destacado es nuestro).

El derecho comparado, asimilable a nuestras propias regulaciones, en los países que mantienen la estructura contributiva para los tributos de la seguridad social, se orienta ya sea adoptando la figura del "agente de retención", o bien, por el contrario, aceptando la figura del "responsable sustituto". Ejemplos de esta última tendencia se observan en la ley general de la seguridad social española[44] y en la ley 100, sobre seguridad social de la República de Colombia[45].

Cabe recordar que le profesor Villegas, adelantándose a esta versión, entendió que los empleadores en dependientes, son mas que agentes de retención, verdaderos responsables sustitutos[46].

XVII. CONCLUSIONES

A partir de todo lo expuesto, podemos resumir algunas de las condiciones imperantes en la ley 11.683, a partir de su modificación por la ley 25.795.

El nuevo texto del art. 6° de la primera de esas leyes convalida la figura del "responsable sustituto" como integrante de la relación jurídico-tributaria. Decimos *convalidación*, pues hasta ahora dicha figura -si bien presente- se encontraba dispersa dentro de las normas sustitutas de cada tributo en particular, más precisa en algunos casos que en otros.

De acuerdo con nuestra óptica, la inclusión de los responsables sustitutos en el último párrafo del art. 6°, como obligados al

---

[44] *Real Decreto Legislativo 1/1994, del 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la ley general de seguridad social. "Artículo 104: El empresario descontará de sus trabajadores, en el momento de hacerles efectivas sus retribuciones, la aportación que corresponda a cada uno de ellos. Si no efectuase el descuento de dicho momento no podrá realizarlo con posterioridad, quedando obligado a ingresar la totalidad de las cuotas a su exclusivo cargo"*

[45] *Ley 100, sobre seguridad social de la República de Colombia, cuyo art. 22 dispone: "El empleador será responsable del pago de su aporte y del aporte de los trabajadores a su servicio. Para tal efecto, descontará del salario de cada afiliado, al momento de su pago, el monto de las cotizaciones obligatorias y de las voluntarias que expresamente haya autorizado por escrito el afiliado, junto con las correspondientes a su aporte, dentro de los plazos que determine el gobierno. El empleador responderá por la totalidad del aporte aún en el evento de que no hubiere efectuado el descuento al trabajador."*

[46] *Héctor B. Villegas, op. cit. en nota 32.*

cumplimiento de la deuda ajena, no respeta la verdadera naturaleza de esta figura de sujeción. En la medida de la opción del responsable sustituto como integrante de la relación jurídico-tributaria, con una naturaleza distinta y alejada tanto del responsable por deuda propia (o contribuyente), como des responsable por deuda ajena (o simplemente responsable), en virtud de un presupuesto distinto (de sustitución), su verdadera posición debería haber quedado indicada en un artículo distinto del 6°; en todo caso, en uno agregado a continuación de éste. Ello daría por resultado la definitiva aceptación de la clasificación tripartita de los sujetos integrantes de la relación jurídico-tributaria.

Desde un punto de vista estrictamente legal, el responsable sustituto ha quedado realmente encuadrado como tal. No existe ubicación específica en la nueva redacción del art. 8° para considerarlo como responsable solidario.

La regulación de la responsabilidad sustituta, como participante de la sujeción pasiva, podrá dar lugar a la expansión de la figura, no ya en los casos ya contemplados por las normas sustantivas de algunos tributos, sino también mediante el ejercicio de las facultades reglamentarias, pues ya se ha cumplido con uno de los preceptos ineludibles, cual es su incorporación por intermedio de una norma de la ley 11.683.