

persona. Por tanto, no resulta indiferente quien cumpla con la obligación tributaria.

5. DESNATURALIZACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Al adoptar la ley un criterio marcadamente represivo de la figura del administrador responsable por deuda ajena, puede afirmarse que dicho administrador societario es pasible de una sanción cuando es llamado a contribuir por su actuar por otro. En consecuencia, la sanción al administrador no guardaría relación proporcional entre la causa y el efecto, entre la conducta desarrollada y el impuesto a pagar pues no atendería al parámetro de razonabilidad el cual, como señala CIANCIARDO²²⁷ “viene a dar respuesta en todos los casos a una preocupación común: la necesidad de asegurar la supremacía del contenido de las normas relativas a los derechos fundamentales frente a la necesaria regulación legislativa”.

En efecto, esta afirmación se enlaza con el principio autoevidente que nos indica que la obligación de contribuir reposa en el principio de capacidad contributiva que mide el impuesto en función de la potencialidad económica del contribuyente. Pero en el caso en análisis el impuesto del contribuyente lo tendría que ingresar de su propio patrimonio el administrador societario respecto de quien, si se midiera es capacidad contributiva no existirá correlación, proporción.

En materia sancionatoria, el principio de proporcionalidad tiene una vastísima tradición en el Derecho, encontrándose en el art. 9 de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 en donde leemos que las penas deben equivaler a lo estricto y

²²⁷ CIANCIARDO, Juan. *El principio de razonabilidad*, Abaco, Buenos Aires, 2004, p. 31.

evidentemente necesario. Esta regla luego se trasbasa a la Declaración Universal de Derechos Humanos cuyo artículo 8° expresamente dispone que: “Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo ante los tribunales nacionales competentes que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución o por la Ley”. Idénticas consideraciones se recogen, posteriormente, en el artículo 8° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos que dispone: “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”.

En nuestro ordenamiento legal, la garantía de proporcionalidad y la garantía innominada de razonabilidad se encuentran insertas en el propio concepto de estado de derecho. La primera expresamente es contemplada por el art. 4° de la CN que dispone, para todo el sistema tributario, el carácter equitativo y proporcional de las contribuciones. La segunda deviene de la construcción hermenéutica que se apoya en las normas de los arts. 28 y 33 de la CN. Ambas garantías son aplicables al régimen de infracciones tributarias y puntualmente a la sanción tributaria como consecuencia necesaria del orden alterado, ya que los principios que emanan de la CN se irradian sobre todos los institutos tributarios.

Qué se entiende por proporcionalidad? Enseña CIANCIARDO²²⁸ que hay acuerdo en definirla, en sentido amplio, “como una prescripción en virtud de la cual toda intervención pública sobre las actividades de los ciudadanos ha de ser: a) idónea, b) indispensable y c) proporcionada. Cada uno de los tres principios que integran la máxima (utilidad, necesidad y proporcionalidad *stricto sensu*) requiere un juicio o análisis distinto de su aplicación: el medio ha de ser adecuado en relación con el fin; necesario –el más moderado- respecto de todos los medios igualmente eficaces y proporcionado, en la ecuación costos-beneficios y en el respecto del contenido de los derechos involucrados”.

El compromiso que asume el administrador de la sociedad puede lucir desproporcionado en la mayoría de los casos, en relación a las consecuencias de su accionar. Afirman WADE y FORSYTH que resulta claro que el principio de proporcionalidad y razonabilidad responden a una base común y deben ser consideradas en materia de imposición de sanciones²²⁹, pues es indudable que debe existir una razonable proporción entre la causa y el efecto, entre la violación del Derecho y

²²⁸ CIANCIARDO, Juan. *Op. cit.*, p. 25. Siguiendo a LINARES que "la mera legalidad es insuficiente si el contenido de la ley no es justo. De ahí que el principio de legalidad debe integrarse con el de razonabilidad. Ello quiere decir que existe un patrón, un criterio, un estándar jurídico, que obliga a dar a la ley -y a los actos estatales de ella derivados inmediata o mediatamente- un contenido razonable, justo y valioso... La razonabilidad es una regla de sustancia mientras que la legalidad es formal" (LINARES, Juan Francisco. *Razonabilidad de las leyes*. Astrea, 2º edición, 1970, p. 108.)

²²⁹ WADE, H. William R. y FORSYTH, Christopher F., *Administrative Law*, Clarendon Press, Oxford, 7º edición, 1994, p. 401. Los prestigiosos autores británicos citan como ejemplo el caso de la sanción consistente en la revocación de una licencia de comercio por excesiva severidad si se la compara con la pequeña ofensa del infractor. La sanción comentada es desproporcionada, consecuentemente irrazonable. Una mayor profundización de la cuestión en el Derecho Comunitario Europeo puede consultarse a SCHWARZE, Jürgen, *European Administrative Law*, Sweet and Maxwell, 1992, p. 781 y s.s.

la sanción consecuente, no solo porque de otro modo el valor Justicia quedaría conculcado, sino también por la propia naturaleza resarcitoria de la sanción, que es la reparación de un daño. Ante una multa desproporcionada, el contribuyente no estaría resarciendo el daño provocado, sino que estaría transfiriendo parte de su patrimonio al Estado, lo que es inadmisibles por esa vía.

El principio de proporcionalidad desempeña, en el ámbito de la potestad administrativa sancionadora, un papel esencial no solo en cuanto expresión de unos abstractos poderes de aplicación de la ley en términos de equidad, sino principalmente por el hecho concreto de que las sanciones a imponer se encuentran definidas, por lo general, de forma sumamente flexible, de tal modo que una misma conducta puede merecer la imposición de multas pecuniarias que se mueven entre márgenes muy amplios y que, por lo mismo, pueden resultar en la práctica, de cuantía extraordinariamente diversa²³⁰, pero ello no se plasma en el régimen de responsabilidad del director de sociedad.

Siempre es necesario considerar que la CSJN estableció (si bien en relación directa con sentencias judiciales, pero que por su acierto resultan directrices aplicables a los actos administrativos en general) que "es función de los jueces la realización efectiva del derecho en las situaciones reales que se le presentan, conjugando los enjuiciamientos normativos con los elementos fácticos del caso, y en la tarea de razonamiento que ejercitan para indagar el sentido que corresponde acordar a las normas debe atender a las consecuencias que normalmente derivan de sus fallos, lo que constituye uno de los índices mas seguros para verificar la razonabilidad de su interpretación y su congruencia con todo el ordenamiento jurídico²³¹".

²³⁰ SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso y PAREJO ALFONSO, Luciano, *Derecho Administrativo, La jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Centro de Estudios Ramón Areces SA, Madrid, p. 218.

²³¹ "López Antonio Manuel c/ Explotación Pesquera de la Patagonia S.A.", CSJN fallo del 10/6/92. También Fallos 302-1611; 302:1284.

Asimismo, la doctrina del Alto Tribunal también tiene establecido el reiterado criterio en el sentido de que la misión esencial del intérprete es determinar la versión técnicamente elaborada de la norma, indagando lo que ella dice jurídicamente, mediante una interpretación sistemática y razonable, a fin de evitar soluciones disvaliosas por puro apego al texto legal²³².

Sentenció también la CSJN que debe existir una relación lógica entre la afectación del bien jurídico tutelado y la sanción que surge como reacción reparadora frente a la conducta reprochable. Si no existiera proporcionalidad entre la sanción impuesta -causa material del acto- y el comportamiento desarrollado por el destinatario de la sanción -causa final del acto- se comprometerían ambas garantías con directa afectación del estado de derecho y se desnaturalizaría al sistema de infracciones. Cabe recordar que la finalidad de la pena pecuniaria es herir al infractor en su patrimonio y no reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el estado²³³. Es por ello que ante una evidente desproporción entre la

²³² Específicamente en materia de infracciones sostuvo la CSJN en Fallos 203:78 que "(...) las multas administrativas, cuya finalidad es promover el más ajustado cumplimiento de las leyes y la más estricta sujeción a la disciplina que dentro de los límites de sus atribuciones establezcan las autoridades ejecutivas, importarán o no exacción no solo según cuál sea su monto, sino también según la racionalidad de la relación que dicho monto tenga con la naturaleza y las circunstancias de la infracción penada. En principio, la graduación del monto en relación con la naturaleza y circunstancias de la infracción es materia propia del poder administrador, está librada a su prudencia y no puede ser revisada por los jueces. Pero si alcanza extremos confiscatorios, el resguardo del derecho de propiedad hace necesaria la revisión judicial; no por cierto para establecer mediante ella una graduación distinta, sino para declarar la inconstitucionalidad de la atacada, sin perjuicio de que el poder administrador proceda a graduarlo de nuevo en ejercicio de las facultades que le son privativas y que la declaración de inconstitucionalidad no allana ni mutila".

²³³ Fallos 267:457.

conducta del administrador y el efecto tributario de la misma, la reacción de la Administración podría llegar al extremo de lo arbitrario.

La doctrina perfila el principio y se expide ampliamente por el criterio de relación entre daño y sanción. Expresa CAPACCIOLI que, como criterio preliminar en materia de sanciones administrativas, debe confrontarse la obligación del resarcimiento con el daño provocado pues, de lo contrario, la sanción no implicaría resarcimiento sino una disminución patrimonial injustificada por esta vía²³⁴. El autor italiano citado grafica la situación expresando: "tanto de daño, tanto de resarcimiento"²³⁵, y en igual sentido se pronuncian PERRONE²³⁶, D'AVIRRO y NANNUCCI, quienes sostienen que la sanción penal se impondrá en relación al *quantum* del impuesto no ingresado²³⁷. Agudamente apunta DEL FEDERICO que el principio de proporcionalidad es una exigencia que deviene del principio de igualdad de la finalidad reeducativa de la sanción, razón por la cual no se puede perseguir tal propósito si el tratamiento es irracional en cuanto a la comparación entre pena y delito²³⁸. GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNANDEZ expresan que la proporcionalidad en materia infraccional supone una correspondencia entre la infracción y la sanción, con interdicción de medidas innecesarias o excesivas²³⁹.

²³⁴ CAPACCIOLI, Enzo, Principi in tema di Sanzioni Amministrative: considerazioni introduttive, en *Le sanzioni in materia tributaria*, Giuffrè Editore, 1979, p. 125.

²³⁵ CAPACCIOLI, Enzo, *Op.cit.*, p. 126.

²³⁶ PERRONE, Leonardo, *Le sanzioni amministrative in materia tributaria*. Giuffrè, Milano, 1979, p. 152.

²³⁷ D'AVIRRO, Antonio y NANNUCCI, Ubaldo, *I Reati nella Legislazione Tributaria*, CEDAM, Padova, 1984, p. 44.

²³⁸ DEL FEDERICO, Lorenzo *Le sanzioni...*, p. 80. La proporcionalidad podrá ser valorada a la luz de los intereses constitucionales relevantes y fundamentalmente como complemento del principio de igualdad.

²³⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., RAMÓN FERNANDEZ, T., *Curso...*, t. II, p. 179.

De igual forma BIELSA, al referirse a la multa, apuntó que no pueden ser confiscatorias, siendo este un límite a la potestad legislativa²⁴⁰. En igual sentido señaló CASSAGNE, respecto a la imposición de sanciones por faltas o infracciones de naturaleza administrativa, que "la sanción penal administrativa ha de respetar el principio de proporcionalidad entre la pena prevista en la norma y la conducta del agente, sobre la base de la regla de razonabilidad cuya valoración debe responder a la realización del bien jurídico tutelado y su significado social, que configura la finalidad perseguida por la Ley. Este vicio, en el procedimiento administrativo de carácter sancionador, traduce una nulidad absoluta, y al afectar la proporcionalidad inherente al objeto del acto que impone la sanción, vulnera la garantía innominada de razonabilidad, prevista en los arts. 28 y 33 de la CN"²⁴¹. Por su parte LINARES reseña en su gran obra Razonabilidad de las leyes, una nutrida familia de fallos de la CSJN en los que las multas administrativas no pueden ser confiscatorias, pues en tal circunstancia violan el derecho de defensa en juicio²⁴².

En otros términos, dentro de los límites del resarcimiento de la consecuencia generada por la función desempeñada por el administrador societario, se cuenta la necesaria correlación entre la reacción del ordenamiento jurídico con el daño ocasionado, siguiendo la regla "cuanto de daño, tanto de resarcimiento". Esto aparece si se responsabiliza al administrador? Si lo medimos con el parámetro del principio de capacidad económica, enfrentando la conducta de un

²⁴⁰ BIELSA, Rafael, "Estudios de Derecho Público", t. I, *Derecho Administrativo*, Depalma, Buenos Aires, 1950, 1º edición, p. 327.

²⁴¹ CASSAGNE, Juan Carlos, "En torno de las sanciones administrativas y la aplicabilidad de los principios del derecho penal", E.D. t. 143, p. 939; idem MARIENHOFF, Miguel S., "El exceso de punición como vicio del acto jurídico de derecho público" L.L. 1989-E-963, idem LINARES, Juan Francisco, *La Razonabilidad de las Leyes*, Buenos Aires, 1970, ps. 160 y ss.

²⁴² LINARES, Juan Francisco, *op. cit.* p. 196. Cita en apoyo Fallos 179:54; 171:366.

administrador societario que desempeña la tarea del cumplimiento de las obligaciones tributarias en la empresa que le otorga este trabajo, y lo desempeña como tal, como un trabajo profesional, parece que la respuesta negativa se impone. El ordenamiento jurídico dispone la sanción tributaria con el propósito preventivo de disuadir comportamientos merecedores de una sanción, desde el punto de vista de la obligación fiscal; a su vez, la sanción tiende a reparar el daño ocasionado por el contribuyente al conducirse en oposición a aquel, dentro del marco de una necesaria correlación entre el daño y la pena que es principalmente pecuniaria²⁴³. Pero esto, predicable para la sanción, no es necesariamente extrapolable a la actuación del administrador profesional del administrador societario, he aquí otra derivación de considerar el cuño represivo de la responsabilidad que se analiza.

6. EL EXCESO DE PUNICIÓN SOBRE EL ADMINISTRADOR SOCIETARIO

En igual línea argumental expresada en el párrafo anterior, la falta de proporcionalidad entre la conducta contraria a la ley desarrollada por el administrador societario y la sanción consecuente que implica hacerse personalmente cargo de la obligación tributaria de la sociedad que administra con más sus accesorios, tiñe de falta de equidad al régimen en análisis y puede enfrentar al administrador –en su carácter de responsable por deuda ajena- ante un exceso de punición.

El exceso de punición aparece cuando se observa una alteración de la proporcionalidad entre infracción cometida y la sanción aplicada, que implican falta de armonía desde la perspectiva

²⁴³ CAPACCIOLI, Enzo, *Op. cit.*, p. 126.

de la razonabilidad, pueden representar dos niveles: a) en primer lugar, pueden llegar a un grado en que, sin que se comprometan en forma extrema las garantías constitucionales citadas, el infractor reciba como consecuencia del orden jurídico violado una pena excesiva, o bien, el funcionario administrativo encargado de aplicarla se extralimite en el ejercicio de las facultades a su cargo, quizá quedando dentro del marco de la legalidad, pero altamente cuestionable desde la perspectiva axiológica; b) en segundo lugar, el exceso de punición puede importar la violación de lo dispuesto por la ley suprema, al afectar las garantías individuales aseguradas en ella, por lo que la esencia del acto irrazonable es que representa un acto inconstitucional²⁴⁴.

Como señala COMADIRA, “el meollo del exceso de punición, pone de relieve el soporte axiológico del juicio de valor que permite, en cada caso, considerar excesiva una sanción. Cabe afirmar que existe exceso de punición cuando en la norma o en el acto disciplinario se contienen sanciones aplicables o aplicadas que, en relación con las tétesis orientadoras pertinentes, resultan desproporcionadas con las conductas sancionables o sancionadas, respectivamente²⁴⁵”. La razonabilidad opera como un límite a la actividad administrativa en oportunidad de ejercitar sus tareas de fiscalización tributaria, sin que por tanto exista posibilidad de opción libre sino una actuación vinculada a la correspondencia entre infracción y sanción²⁴⁶.

²⁴⁴ MARIENHOFF, Miguel, “El exceso de punición como vicio del acto jurídico de derecho público”, LL 1989-E, p. 969.

²⁴⁵ COMADIRA, Julio Rodolfo, *op. cit.* p. 274 y 275. Vease también DOCOBO, Jorge, “Potestad disciplinaria de la administración pública” JA, Doctrina, 1970, p. 248.

²⁴⁶ ZORNOZA PEREZ, J.J., *Derecho Tributario Sancionador* Civitas, Madrid, 1992, p. 112.

El concepto de exceso de punición fue aplicado por la doctrina de la CSJN. Si bien se refirió al empleo público, sus alcances debieran ser valorados para el análisis de la materia en examen. En efecto, juzgó el Alto Tribunal como excesivas las exoneraciones dispuestas por la Administración pública, transformándolas en cesantías, con fundamento en el carácter excesivo de las primeras²⁴⁷. El exceso en el castigo también puede originarse en la aplicación de una sanción que represente palmariamente una desproporción entre el efecto generado respecto de la infracción cometida, correspondiendo en tal caso limitar dicha sanción al máximo previsto en la norma²⁴⁸, pues el ejercicio de la actividad administrativa debe desempeñarse conforme a la ley, siendo que la sujeción al orden jurídico es una de las bases del estado de derecho, sin la cual no sería factible el logro de sus objetivos.

El exceso de punición se encuentra vinculado, también, con la inobservancia del principio de capacidad contributiva que, se produce en esta figura. No hay proporcionalidad, por tanto es excesiva, la sanción que se produce en la persona del administrador societario que actúa por la sociedad pues, en caso de responder por la sociedad en carácter de responsable solidario, en la mayoría de los casos la sanción que implica responder por la sociedad será desproporcionada pues, como ya se expresó, la medición que el legislador hizo de la capacidad contributiva de la sociedad como contribuyente es, ciertamente, diferente a la situación personal del administrador societario.

²⁴⁷ Fallos 259:268; 267:77; LL 1984-D, p. 429 causa "Marra de Melincoff, Alicia L. c/ UBA".

²⁴⁸ "Naveiro de la Serna de López, Helena M. c/Bauhoffer, Martha B." CSJN, 19.11.92, JA N° 5832. En el caso no se trataba una infracción tributaria sino la imposición de una multa de otra naturaleza.

7. EL PRINCIPIO DE NO AUTOINCUPLICACIÓN: ¿PUEDE INVOCARLO EL ADMINISTRADOR SOCIETARIO EN SU BENEFICIO?

La Constitución Nacional consagra en su artículo 18 la garantía que proscribe la autoincriminación forzada pues dispone que: “Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo”. La garantía tiene, en nuestro ordenamiento constitucional, una historia de muchos años apareciendo en el año 1813²⁴⁹. Este baluarte procesal, como señala LISICKI²⁵⁰ en un formidable trabajo sobre esta cuestión, no observó

²⁴⁹ Dice MAIER que, en el Proyecto de Constitución de la Sociedad Patriótico-Literaria, art. 201 decía: ‘Ningún ciudadano será obligado a declarar contra sí propio o confesar un crimen, ni se lo notificará para que diga en juicio lo que llanamente no conteste’. En ese mismo año, el Proyecto de Constitución de carácter federal para las Provincias Unidas de América del Sud, atribuido al diputado artiguista Felipe Santiago Cardozo y a las instrucciones de la Banda Oriental, cuyos diputados no se incorporaron a la Asamblea del año XIII, porque sus diplomas fueron rechazados, decía (art. 48): ‘Nadie será compelido en un caso criminal a delatarse a sí mismo’. El texto actual de la Constitución Nacional proviene directamente del Proyecto de Constitución de Alberdi (1852), art. 19 – ‘Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo’-, que acogió a la letra la Constitución de la Confederación Argentina (1/5/1853), art. 18, y pasó sin modificación (salvo de puntuación gramatical) a la Constitución de la Nación Argentina (23.9.1860)”. MAIER, Julio B.J.. *Derecho Procesal Penal Argentino*. Fundamentos constitucionales, Hammurabi, Buenos Aires, 1989, p.435.

²⁵⁰ LISICKI, Fernando. “La garantía contra la autoincriminación forzada y el derecho sancionador tributario: un caso de principios constitucionales versus pragmatismo recaudador” RADT, No. 2. “Esta ausencia de toda discusión preliminar impide determinar el por qué del sugestivo apartamiento ocurrido en la redacción de la garantía contra la autoincriminación presente en el artículo 18 de nuestra Carta Magna, respecto del modo en que dicha garantía se encuentra en la Constitución estadounidense. Así, mientras que nuestra Constitución prescribe que “Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo”, la Quinta Enmienda de la Constitución estadounidense dispone que ninguna persona puede ser compelida en ninguna causa criminal a ser testigo contra sí misma “No person... shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself...”. Incluso una comparación superficial entre ambos textos revela, por lo menos, una diferencia que, tomada seriamente, posee consecuencias jurídicas de máxima importancia.

una discusión puntual por parte de los constituyentes, quizá por el convencimiento de esta cláusula que evidentemente consideraban imprescindible para el debido respeto de la dignidad del individuo sometido a proceso. Esta garantía, ¿puede esgrimirla el administrador societario?

Desde la reforma constitucional de 1994, por mandato del artículo 75 inc. 22 de la Constitución Nacional, una serie de Convenciones internacionales adquirieron raigambre constitucional y estas normas consagran idéntica garantía contra la autoincriminación. En efecto, la Convención Americana sobre Derechos Humanos dispone en su artículo 8, 2, inc. g) que toda persona acusada de un delito tiene “Derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable...”. En igual forma Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, en su artículo 14, 3, inc. g) otorga en favor de toda persona acusada de un delito el derecho “A no ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable...” Este principio también fue recogido por la Convención Europea de Derechos Humanos cuyo art. 6 dispone: “1. Toda persona tiene derecho a que su causa se juzgada de forma equitativa, públicamente y en un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá, tanto sobre cuestiones de sus derechos y obligaciones de carácter civil, como sobre el fundamento de toda acusación penal dirigida contra ella. 2. Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad se establezca de acuerdo con la ley”.

Efectivamente, es evidente que, mientras la “garantía estadounidense” opera exclusivamente en causas criminales (penales), la “garantía argentina” opera sin tal restricción: a estar al inequívoco texto de nuestra garantía, ésta rige con absoluta prescindencia de sede (administrativa, judicial) y de materia (penal, civil, comercial, tributaria, etc.)”. Es decir, la garantía constitucional argentina tiene una extensión menor que la americana”.

RIBES RIBES y NÚÑEZ GRAÑÓN encuentran el origen del derecho a no autoincriminarse en el Common Law, y apareció como un antídoto de protección a aquellos que criticaban a la realeza, así surgió el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable y opera como garantía en favor del procesado para que este no sea obligado a efectuar una declaración de autoinculpación²⁵¹. Señalan

²⁵¹ RIBES RIBES, Aurora y NÚÑEZ GRAÑÓN, Mercedes “La doctrina del tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el Derecho a no autoinculparse en el procedimiento sancionador tributario y sobre el derecho a la no discriminación tributaria por razones de residencia”, Comunicación Técnica presentada ante las XXI Jornadas del ILADT, 2000, Bahía, Brasil, señalan las autoras que “Es posible situar el punto de partida de este derecho en el Common Law inglés del siglo XIII, cuando las jurisdicciones eclesiásticas comenzaron a aplicar el denominado “juramento ex officio” (“oath ex officio”) a los sospechosos de haber cometido herejía. Durante los siglos XVI y XVII dicho mecanismo fue igualmente utilizado en Inglaterra por la “*Court of Star Chamber*” con el fin de descubrir a aquellos que criticaban al rey. Con el paso del tiempo fueron surgiendo oposiciones a tal sistema que encontraron su apoyo en el principio según el cual “no es posible hacer de una persona el engañoso instrumento de su propia condena” (“*A man could not be made the deluded instrument of his own conviction*”), doctrina que se extendió no solamente en relación con los procesos especiales antes aludidos sino, merced a la evolución del *Common Law*, respecto de todo procedimiento sancionador ordinario. Particularmente bien acogido resultó el citado derecho en las colonias americanas, en razón a los abusos cometidos por los gobernadores coloniales en materia de interrogatorio, siendo plasmado en sus Constituciones o Declaraciones de derechos con carácter previo a la Guerra de la Independencia americana por siete Estados. De igual modo, pronto se reconoció que el privilegio contra la autoinculpación quedaría vaciado de contenido o reducido a un valor mínimo si la persona podía ser obligada a declarar ante las autoridades en un estadio preparatorio al inicio del proceso. El derecho a declarar contra sí mismo ha sido objeto de controvertido debate en numerosas decisiones del Tribunal Supremo de EEUU, así como en otros Altos Tribunales de tal país. Son probablemente aquéllos que siguen de cerca y estudian la jurisprudencia de los EEUU, quienes pueden aseverar la trascendencia fundamental que reviste el derecho a que nos venimos refiriendo en aquel contexto, constituyendo una de las garantías más conocidas y debatidas de la libertad personal que figura en la Declaración de derechos de la Constitución de los EEUU, a la que fue incorporada como derecho a través de la Quinta Enmienda”.

SOLER ROCH y ALIAGA AGULLÓ que “este derecho implica que el contribuyente debe ser informado de que los datos, documentos y pruebas que aporte en el procedimiento de gestión de que se trate, pueden ser incorporados a un expediente sancionador con el valor probatorio correspondiente si la constancia de los hechos probados se incorpora a documentos públicos. Ese es el momento en el cual, a la vista de probables consecuencias incriminatorias y de sus posibilidades de defensa en el trámite de audiencia del procedimiento sancionador, el contribuyente debe valorar si procede ejercer el derecho a no declarar contra sí mismo...”²⁵².

La esencia del problema que plantea el derecho a no autoinculparse radica en que, aún teniendo raigambre constitucional, tensiona el deber de colaboración. En este contexto, el administrador de una sociedad ¿podría negarse a responder a la petición del fisco alegando que, de hacerlo –es decir, cumpliendo con el deber de colaboración- se autoincrimina? En otros términos, siendo la responsabilidad del administrador de sociedades de perfil sancionatorio, la aplicación de la sanción al responsable – administrador- que se negare a aportar al fisco información de contenido autoicriminatorio: ¿no configura una violación de la garantía constitucional contra la no declaración contra sí mismo y forzada que ampara a ese contribuyente o tercero responsable? Puede observarse un punto de tensión entre la garantía constitucional, en favor del administrador y su deber de colaboración en materia tributaria en su carácter de actuar en lugar del otro.

Es evidente que se produce una situación de conflicto de intereses entre el fisco y el administrado, en razón de que éste no entregará información si no es obligado o incentivado a ello. Por otro

²⁵² SOLER ROCH, María Teresa y ALIAGA AGULLÓ, Eva: “La configuración autónoma del procedimiento sancionador en materia tributaria” en Actas de las XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributario, L. 2, Lisboa, 1998, p. 437-438.

lado, la Administración tributaria cada vez más apoya el éxito de su gestión en la información que le permita fiscalizar y comprobar el cumplimiento de los contribuyentes. La colaboración con la administración fiscal, puede afirmarse, que no es de cumplimiento voluntario, pues si así fuere, entrásemos en una contradicción de calificar como voluntarias, aquellas conductas que son realizadas por los contribuyentes y que en su mayoría obedecen a estímulos interpuestos por la Administración y no por cumplimiento voluntario²⁵³.

Con las facultades del fisco tendientes a la fiscalización y esta garantía constitucional contra la autoincriminación se plantea un conflicto. SPISSO sostiene que “en materia tributaria el principio de inmunidad de declaración no puede ser opuesto al deber de colaboración de los contribuyentes y terceros en la tarea de fiscalización a cargo de los organismos recaudadores, ya que ello produciría efectos paralizadores de la actividad administrativa de comprobación del cumplimiento que de las obligaciones fiscales hagan los contribuyentes, privando a la Administración fiscal de una pieza esencial, sin la cual se frustrarían en gran medida la consecución de los objetivos a su cargo”. SPISSO entiende que “El interés público comprometido en el cumplimiento de las obligaciones tributarias justifica el establecimiento de los deberes de colaboración con la administración tributaria en sus funciones de comprobación”²⁵⁴.

²⁵³ LOPEZ MARTINEZ, J. *Los deberes de información tributaria*, p. 44.

²⁵⁴ SPISSO, Rodolfo. *Op. cit.* p. 13. Agrega SPISSO que “en la medida que el aporte de documentación e información por parte del contribuyente se utilice para la verificación del debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sin trascendencia en la esfera penal, no se vulnera el derecho consagrado en el art. 18 de la Constitución. Sin menoscabo de ello, en la medida que tales aportes son utilizados como elementos de prueba en el sumario administrativo tendiente a la aplicación de multas por omisión o defraudación o en el proceso judicial tendiente a la aplicación de las sanciones penales previstas en la ley penal tributaria y previsional, se configura una clara transgresión al derecho constitucional de no autoincriminarse”.

El contribuyente o responsable tiene un deber jurídico de colaboración con el fisco y su incumplimiento se sanciona con la pena de multa, cuya naturaleza penal no se controvierte. El problema, como señala LISICKI²⁵⁵, radica en que la información coactivamente exigida por el fisco puede tener un contenido autoincriminatorio para el obligado a suministrarla, y si esto es así “el contribuyente o responsable queda atrapado en uno de los peores mundos posibles: si aporta la información, escapa a la sanción que reprime el incumplimiento del deber de colaboración, pero se autoincrimina y queda expuesto al proceso y sanción derivados de esa información; si no aporta la información, no se autoincrimina, pero sufre la sanción por el incumplimiento del deber de colaboración”.

Declarar implica una manifestación de voluntad involucra no solo la palabra sino las palabras escritas, los en documentos que reflejan la voluntad de un sujeto, en otras palabras, el término “*declarar*”, tal como está contenido en la garantía contra la autoincriminación prevista en el artículo 18 de la Constitución Nacional involucra a todo aporte de información, a través del medio que fuere, es decir, palabras, escritos, documentos, etc. LINARES QUINTANA señala que “en la interpretación constitucional debe siempre tenerse en cuenta el *telos* de toda Constitución democrática, que no es sino la garantía de la libertad mediante la limitación y el control de quienes ejercen el poder”.²⁵⁶

Se comprende plenamente el funcionamiento de esta garantía en relación con el Derecho penal, pero la pregunta para nuestro interés, es ¿resulta aplicable dicha garantía a la materia tributaria o sólo se aplica al proceso estrictamente penal?. Nuestra CSJN sentenció que

²⁵⁵ LISICKI, Fernando. “La garantía contra la autoincriminación forzada y el derecho sancionador tributario: un caso de principios constitucionales versus pragmatismo recaudador” RADT, No. 2.

²⁵⁶ LINARES QUINTANA, Segundo V. *Reglas para la Interpretación Constitucional*, Plus Ultra, Buenos Aires, 1979, p. 54.

esta garantía constitucional sólo rige en materia penal²⁵⁷, pero precisamente por esta razón nos preguntamos si esta garantía rige para el administrador de la sociedad, pues –repito– el régimen de responsabilidad solidaria es de cuño sancionatorio y las sanciones tributarias son de naturaleza penal²⁵⁸.

Aparece, entonces, un segundo interrogante que consiste en responder ¿cuál es la extensión de esta garantía en cabeza del responsable solidario, es decir, cuando debe entenderse que existe coacción sobre el administrador de la sociedad en su carácter de responsable solidario?. Esta respuesta luce más fácil: debe considerarse que si la información es obtenida bajo coacción, estaremos frente a una violación de la mentada garantía, y la coacción aparece cuando la información requerida tiene contenido autoincriminatorio para el responsable solidario. En este caso el administrador de la sociedad se encuentra en una disyuntiva o dilema de hierro consistente en que, si aporta la información que el fisco requiere, elude la sanción tributaria pero se autoincrimina, por el contrario, si no suministra la información requerida por el fisco, no se autoincrimina pero se expone a la sanción para la sociedad pero con responsabilidad personal y solidaria para él.

En este contexto en el que el requerimiento tributario de suministrar información autoincriminatoria -que conlleva la sanción si no se cumple- debe reconocerse al administrador, como responsable solidario, el derecho de ampararse en esta garantía constitucional contra la autoincriminación forzada. Ello en razón de que el administrador está siendo obligado a declarar contra sí mismo, ya que

²⁵⁷ Fallos 238:416; 240:416; 253:493; 259:287.

²⁵⁸ La CSJN en reiterados precedentes afirmó que las multas tributarias no tienen un fin reparatorio del daño sino que tienen por propósito castigar la violación de una norma, agrediendo el patrimonio del infractor, por ello las sanciones tributarias tienen naturaleza penal, cfr. entre otros, Fallos 192:229; 195:56; 200:495; 205:173; 270:29; 271:338.

si no cumple con el requerimiento de la información la sanción se le aplicará a él.

Veamos dónde radica la obligación de colaboración con la administración por parte del administrador de sociedades. El artículo 35 de la LPT en sus incisos a) y b) textualmente disponen que: “La Administración Federal de Ingresos Públicos tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. En el desempeño de esa función la Administración Federal podrá: a) citar al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente o responsable, o a cualquier tercero que a juicio de la Administración Federal de Ingresos Públicos tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de aquellos, para contestar o informar verbalmente o por escrito, según ésta estime conveniente, y dentro de un plazo que se fijara prudencialmente en atención al lugar del domicilio del citado, todas las preguntas o requerimientos que se les hagan sobre las ventas, ingresos, egresos y, en general, sobre las circunstancias y operaciones que a juicio de la Administración Federal de Ingresos Públicos estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas; b) exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se refieran al hecho precedentemente señalados”.

También, el art. 33 *-in fine-* y el art. 35 *-inc. c-* de la LPT, facultan a la Administración fiscal para requerir de los contribuyentes o terceros responsables la puesta a disposición, para su inspección, de los libros o registros especiales de las negociaciones y operaciones propias y de terceros que se vinculen con la materia imponible. Por esta razón, el administrador de la sociedad debe aportar la información

y/o la documentación que se le solicita, sin que la LPT contemple ninguna excepción a este deber.

Si el fisco requiere la información y el administrador de la sociedad no cumple, la sanción que para ello prevé art. 39 LPT es la multa –que como sabemos es de naturaleza penal- aplicada con motivo de la violación de las disposiciones de la LPT –que es la que contiene las referidas disposiciones sobre la obligación de colaborar-, de las leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y por toda otra norma de cumplimiento obligatorio que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes tendientes a fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables.

Y hay un agravamente precisamente tendiente a disuadir a quien no cumpla con la obligación de colaborar, pues la multa se eleva cuando hubiere resistencia fiscal por parte del contribuyente o responsable, cuando se omita proporcionar datos requeridos por la Administración fiscal o cuando no se conservaren los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales.

En consecuencia, estamos frente a una situación jurídica involucrada en la garantía constitucional contra la autoincriminación pues la LPT prevé sanciones –las que tienen naturaleza penal, insisto- por ello estamos frente a la garantía contra la autoincriminación.

7.1. La interpretación del tema en el Derecho comparado

En Europa, la Convención Europea de Derechos Humanos – hemos transcrito el art. 6- no reconoce *expresamente* la garantía contra la autoincriminación forzada, sin embargo la vigencia de la misma se interpreta implícita dentro del espíritu de aquella norma.

Puede apreciarse el caso *Funke v. France*²⁵⁹, comentada por LÓPEZ DÍAZ²⁶⁰, el Tribunal Europeo reconoció el derecho a no declarar y a no contribuir a la propia incriminación, interpretando que el mismo la garantía alcanza a la expresión verbal como entrega de información documental. El Tribunal Europeo falló en igual sentido en la causa *Saunders v. United Kingdom*²⁶¹ en el cual el Tribunal sentenció que

²⁵⁹ Sentencia de fecha 25 de febrero de 1993. El Tribunal Europeo, en esta causa sentenció que “El Tribunal constata que las autoridades aduaneras provocaron la condena del Sr. Funke con el fin de conseguir ciertos documentos cuya existencia presumían, aunque no tenían la certeza de ello. Siendo incapaces o no queriendo obtenerlos por otros medios, intentaron obligar al demandante a que proveyera las pruebas de las infracciones que supuestamente había cometido. Pero las características especiales de las leyes sobre derechos de aduanas no pueden justificar una infracción del derecho de toda persona acusada en materia penal, según el significado propio de esa expresión en el art. 76, a no declarar y a no contribuir con su propia incriminación”.

²⁶⁰ GARCÍA NOVOA, César y LÓPEZ DÍAZ, Antonio (coords.): *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 71 y ss. LÓPEZ DÍAZ con relación a la causa *Saunders*, señala que el criterio del Tribunal “...resulta de la máxima trascendencia, ya que impide la intercomunicación de pruebas entre un procedimiento sancionador y otros procedimientos administrativos previos, saliendo así al paso de la práctica fraudulenta que supone incorporar a un procedimiento sancionador datos, documentos, etc., obtenidos en el procedimiento liquidador previo, en el que, como ya hemos señalado, no hay obstáculo alguno al establecimiento de deberes de colaboración y a la previsión de sanciones en caso de incumplimiento”, cfr. p. 73.

²⁶¹ La Corte Europea sentenció: “Las exigencias generales de Justicia contenidas en el art. 6, incluyendo el derecho a no declararse culpable, se aplican en todos los procesos penales en relación con los delitos sin distinción, desde el más simple al más complejo. No cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para incriminar al acusado durante el proceso penal. Es necesario advertir que, de acuerdo con la legislación aplicable, la declaración obtenida bajo medios coactivos por la *Serious Fraud Office* no puede, como regla general, ser alegada como prueba en el posterior juicio de la persona interesada. Además, el hecho de que las declaraciones fuesen realizadas por el solicitante antes de ser acusado, no impide que su uso en las actuaciones penales constituya una violación del derecho”.

viola el artículo 6 de la CEDH si se admite, en un procedimiento sancionador material incriminante, la documentación obtenida en otro procedimiento anterior (sustanciado ante otro organismo administrativo) bajo la condición de que si no facilita ese otro expediente, se aplicará una sanción. Esta doctrina jurisprudencial impide la comunicabilidad de pruebas entre el procedimiento sancionador y otros procedimientos administrativos previos, dispone la incomunicación total de datos entre uno y otro procedimiento “de tal manera que en el procedimiento inspector se actuaría eficazmente el deber de colaborar-contribuir, y en el procedimiento sancionador se salvaguardaría el derecho a no autoinculparse”²⁶².

En el Asunto *Bendenoun v. Francia*²⁶³ reiteró la posibilidad de ejercer el derecho a no declarar contra sí mismo que ostenta toda persona sometida a un proceso administrativo sancionador, particularmente en materia tributaria. A ello dio lugar el hecho de que el Sr. Bendenoun había sido objeto no sólo de procesos penales sino también de procesos administrativos que propiciaron la determinación de cuotas a ingresar en concepto de tributo, así como la imposición de sanciones. El Tribunal resolvió de forma terminante que el artículo 6 de la CEDH resultaba igualmente de aplicación en materia tributaria, razón por la cual el derecho a no declarar contra sí mismo sería invocable, sin duda alguna, en aquellos casos en que pudiera existir delito fiscal.

²⁶² LAGO MONTERO, J.M.: “Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse”, en Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario, Livro 2, Lisboa 1998.

²⁶³ TEDH. “Bendenoun c. Francia”, Sentencia de 24 de febrero de 1994.

LÓPEZ DÍAZ²⁶⁴ resume la doctrina en los siguientes postulados:

a) El artículo 6 de la CEDH reconoce un derecho a no autoinculparse que puede ser invocado tanto por personas físicas como por personas jurídicas; b) en procesos penales propiamente dichos, este derecho puede ser invocado por personas incursoas en procedimientos administrativos sancionadores (entre ellos los tributarios) siempre que las sanciones reúnan unas circunstancias de generalidad, cuantía o importancia que las aproximen a las sanciones penales; c) el derecho a no autoinculparse comprende el derecho a negarse a aportar cualquier información, ya sea oral, escrita, etc... e impide, a su vez, que puedan incorporarse al procedimiento sancionador los datos o pruebas obtenidos en un procedimiento anterior bajo la amenaza de una sanción y d) la persona inmersa en el procedimiento sancionador debe ser informada de su derecho a no autoinculparse.

En Estados Unidos, la percepción jurídica de la cuestión es aún más depurada y precisa. LISICKI²⁶⁵ en su profundo análisis de la cuestión pasa revista y sintetiza la nutrida gama de fallos de la jurisprudencia norteamericana a través de los cuales se revela que la Corte Suprema de los Estados Unidos interpretó restrictivamente los alcances de la Quinta Enmienda. Entre estos precedentes LISICKI destaca los casos *Boyd v. United States*²⁶⁶; *Counselman v.*

²⁶⁴ LÓPEZ DÍAZ, Antonio. "El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria", XIX Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Lisboa, Portugal, 1998.

²⁶⁵ LISICKI, Fernando. "La garantía contra la autoincriminación forzada y el derecho sancionador tributario: un caso de principios constitucionales versus pragmatismo recaudador" RADT, No. 2.

²⁶⁶ En *Boyd vs. United States* (116 U.S. 616, 1886) la Corte norteamericana sostuvo: "...No hemos podido percibir que el secuestro de los libros y papeles privados de un hombre para ser usados como evidencia contra él, es sustancialmente diferente que forzarlo a ser testigo contra sí mismo...y somos de la opinión de que la entrega compulsoria de los libros y papeles privados del dueño de bienes que

*Hitchcock*²⁶⁷; *Hale v. Henkel*²⁶⁸; *Wilson v. United States*²⁶⁹; *United States v. White*²⁷⁰; *Bellis v. United States*²⁷¹; *Fisher v. United States*²⁷²; *United States v. Doe*²⁷³ y *Braswell v. United States*²⁷⁴.

pretenden ser confiscados una acción como ésta es forzarlo a ser testigo contra sí mismo, dentro del sentido de la Quinta Enmienda de la Constitución”.

²⁶⁷ En *Counselman v. Hitchcock* (142 U.S. 547, 1892), sentenció “Es imposible que el significado de la provisión constitucional [la garantía contra la autoincriminación] sólo pueda ser que una persona no sea compelida a ser testigo contra sí misma en una causa penal seguida contra él. Ciertamente, la provisión cubre tales casos; pero no se limita a los mismos. El propósito [de la garantía] fue asegurar que una persona no debe ser compelida, cuando actúa como testigo en cualquier investigación, a dar testimonio que pueda tender a demostrar que ella misma ha cometido un crimen...Se argumenta en favor de la parte apelada que la investigación llevada a cabo frente al Gran Jurado no era una causa penal, sino que tenía el sólo propósito de determinar si un delito había sido cometido, o si alguien debía ser acusado por un delito, no existiendo a dicho momento ni acusador ni acusados, y que una causa penal sólo se origina cuando [el Gran Jurado] genera un dictamen acusatorio...Es un antiguo principio probatorio que un testigo no puede ser compelido, en ningún procedimiento, a pronunciarse o dar testimonio que tienda a incriminarlo o a sujetarlo a multas, penalidades o forfeitures...”.

²⁶⁸ En *Hale v. Henkel* (201 U.S. 43, 1906) trataba de la citación del Sr. Hale para brindar testimonio y aportar documentación relativa a la compañía de la que era secretario y tesorero, dentro de una investigación judicial. Hale se presentó ante el Tribunal pero se negó a responder a las preguntas que se le formularon y a aportar la documentación solicitada, con fundamento en su potencial contenido incriminatorio y tal reticencia motivó su arresto por desacato. El Tribunal sostuvo que “el objeto de la enmienda [Quinta Enmienda] es establecer en lenguaje expreso y sobre una base firme el principio general de jurisprudencia inglesa y americana, según el cual nadie debe ser compelido a brindar testimonio que pueda exponerlo a una imputación penal. No se establece que no puede ser compelido a declarar respecto de hechos que puedan afectar su reputación o probidad, o incluso que tiendan a degradarlo; pero la línea es trazada sobre aquellos testimonios que puedan exponerlo a persecución [penal]. Si el testimonio se refiere a hechos criminales ocurrido hace largo tiempo, respecto de los cuales no cabe persecución por estar prescriptos, o porque el testigo ha recibido perdón o le ha sido garantizada inmunidad, la enmienda no se aplica... Pero se insiste en que, mientras que la inmunidad penal legalmente acordada puede proteger testigos individuales, no protegería a la corporación de la cual el apelante fue agente y representante. Esto es

cierto, pero la respuesta es que [el estatuto legal inmunizante] no fue designado para operar de ese modo. El derecho de una persona, bajo la Quinta Enmienda, de rehusarse a autoincriminarse es un privilegio puramente personal del testigo. Nunca fue pensada para permitirle [al testigo] argumentar que su testimonio podría incriminar a una tercera persona, incluso si él fuera agente de esa persona. Un privilegio tan extensivo podría ser usado para detener el interrogatorio de todo testigo llamada a atestiguar frente a un Gran Jurado respecto de los hechos o negocios de su empleador, siendo éste ya un individuo, ya una corporación...La enmienda se limita a una persona que puede ser compelida en una causa penal a ser testigo contra sí misma; y si ésta no puede invocar el privilegio en resguardo de un tercer individuo, ciertamente no puede invocarlo en resguardo de una corporación... Habiendo establecido que, en virtud de la Ley de Inmunidad de 1903, el testgo no podría invocar para sí la Quinta Enmienda, se sigue que el no puede invocar la enmienda contra la entrega de libros y papeles, toda vez que, respecto de aquellos, él también estaría protegido por la ley inmunizante. Si cada vez que un funcionario o empleado de una corporación convocado como testigo frente a un Gran Jurado, pudiera rehusarse a entregar los libros y documentos de dicha corporación, sobre la base de que aquellos tenderían a incriminar a la misma, ello resultaría en el fracaso de un vasto número de casos donde el ilícito sólo puede acreditarse a partir del examen de tales papeles. Asumiendo que el testigo era un funcionario de la corporación investigada y que, como tal, estaba facultado para hacer valer los derechos de la corporación respecto de la entrega de sus libros y papeles, somos de la opinión de que, en el supuesto, existe una clara distinción entre un individuo y una corporación, y que esta última no tiene derecho a rehusarse a a entregar sus libros y papeles para su examen por el estado”.

²⁶⁹ *Wilson v. United States* (221 U.S. 361 1911), que trataba sobre la investigación de delitos de una compañía en el que fue citado a declarar el presidente de la sociedad, quien se negó a aportar la documentación que el Tribunal le exigía porque su contenido lo podría comprometer. Al Presidente de la sociedad se lo arrestó por desacato y el Tribunal sentenció que “El apelante afirma su privilegio contra la autoincriminación. No hay aquí cuestión referida a testimonio oral, toda vez que él no fue compelido a atestiguar. Indudablemente [el privilegio] lo protegía contra la entrega forzada de sus libros y papeles privados...Pero se extiende [el privilegio] a libros de la corporación? Porque no puede cuestionarse el carácter de los libros requeridos. Ellos fueron descriptos en el requerimiento como los libros de la corporación y fueron tales libros aquellos que, habiendo admitido su posesión, él retuvo. Las copias de cartas escritas por el presidente de la corporación en el curso de sus transacciones eran tan parte de la documentación propiedad de aquella, sujeta a su control y al deber de aportarlas cuando legalmente requeridas en el curso de

procedimientos judiciales...Obviamente, el no puede convertir en propios tales libros mediante el recurso de mantener en ellos copias de cartas privadas... Allí donde los documentos privados de alguien tiendan a incriminarlo, el privilegio existe incluso aunque hayan sido escritos por otra persona. Y allí donde el funcionario de una corporación está en posesión de registros corporativos que evidencian su delito [personal], no hay sustento para afirmar que él puede ser forzado a entregarlos si aquellos fueron confeccionados por una tercera persona, pero que puede retenerlos si él mismo los confeccionó. Los libros [corporativos] no son su propiedad ni en el primero ni en el segundo caso... Llegamos así al argumento más general del apelante, presentado por su defensa: ‘el funcionario de una corporación que efectivamente posee, custodia y controla los libros o papeles de la corporación, que le son requeridos a través de un mandato judicial, tiene derecho a la misma protección contra la exposición de los mismos si su contenido tiende a incriminarlo, como si los libros y papeles fueran absolutamente suyos. Pero la custodia de documentos incriminantes no basta, por sí misma, para proteger al custodio contra su entrega forzada. La cuestión sigue girando en torno a la naturaleza de los documentos y al título en cuya virtud se los posee...Así, en el caso de registros públicos y documentos oficiales, el hecho de su posesión material o de su custodia legal no justificaría la resistencia a su inspección por el funcionario que las detente, incluso si el registro hubiese sido confeccionado por él mismo y proporcionara evidencia de su conducta delictiva...El principio se aplica no solo a documentos públicos en dependencias públicas, sino también a registros cuyo mantenimiento exige la ley para proporcionar información adecuada respecto de transacciones que son legítimo objeto de regulación gubernamental, y para el cumplimiento de restricciones válidamente establecidas. Allí el privilegio que existe respecto de papeles privados no puede ser mantenido... Las facultades [oficiales] de investigación resultarían seriamente obstaculizadas en su efectivo ejercicio si funcionarios [corporativos] culpables pudieran rechazar la inspección de los registros y papeles de la corporación. Ello no sería un reconocimiento sino una injustificable extensión de derechos personales de los que disfrutaban. Ellos pueden negarse a proferir, en el estrado de los testigos, una sólo palabra autoincriminatoria. Ellos pueden exigir que cualquier acusación que se les dirija sea formulada sin la ayuda de su testimonio oral o de la entrega forzada de sus papeles privados. Pero la facultad de contralor que existe respecto de la corporación lógicamente alcanza a los libros societarios, a despecho de la conducta de su custodio”.

²⁷⁰ En *United States v. White*, (322 U.S. 694, 1944) sostuvo que el funcionario de un sindicato es una entidad colectiva no amparada por la garantía contra la autoincriminación, por tanto no puede escudarse en la garantía para no entregar documentación. La Corte sostuvo que la Quinta Enmienda sólo se aplica a

personas físicas y protege exclusivamente a papeles privados, por tanto, los funcionarios de una entidad colectiva actúan como agentes de la misma. Es por ello que los registros oficiales y documentos de la organización que aquellos tienen en su poder, los tienen en su condición de representantes y no a título personal razón por la cual no pueden ser protegidos por el privilegio personal contra la autoincriminación, aún cuando la entrega de la documentación pueda incriminarlos. “La mayor parte de la evidencia de ilícitos cometidos por una organización o por sus representantes se encuentra generalmente en los registros oficiales y en los documentos de dicha organización. Si la cobertura del privilegio fuera arrojada sobre tales registros y documentos impersonales, la imposición efectiva de muchas leyes federales y estatales resultaría imposible”.

²⁷¹ En el caso *Bellis v. United States*, (417 U.S. 85 1974), la Corte sentenció que el socio de una pequeña sociedad no puede rehusarse a entregar los registros societarios a riesgo de incriminarse ya que “...un reclamo de privacidad o confidencialidad no puede ser sostenido respecto de los registros financieros de una persona jurídica. El control de tales registros es, generalmente, estrictamente regulado por la ley o por las reglas y regulaciones de la organización, y el acceso a los registros es, generalmente, garantizado a otros en la organización. En tales circunstancias, el custodio de los registros de la organización carece de control sobre el contenido y ubicación de tales registros y [carece] del derecho de apartarlos de la vista de otros, propio de un reclamo de privacidad y confidencialidad”.

²⁷² En el caso *Fisher v. United States*, (425 U.S. 391, 1976) la Corte rechazó la invocación de la garantía contra la autoincriminación efectuada por un contribuyente que negaba al fisco americano los papeles de trabajo confeccionados por el contador. “Una mandamiento judicial dirigido a un contribuyente, exigiéndole la entrega de los papeles de trabajo de su contador –en su posesión-, aparece, sin duda, una coacción sustancial. Pero no fuerza a brindar testimonio oral; ni debiera forzar al contribuyente a reaseverar, repetir o afirmar la verdad de los contenidos de los documentos buscados. Por lo tanto, no se violaría la Quinta Enmienda por el sólo hecho de que los papeles, per se, pudieran incriminar al contribuyente, dado que el privilegio protege a la persona sólo de ser incriminada por sus propias comunicaciones verbales, obtenidas compulsivamente...El contribuyente no puede rehusarse a cumplir con el mandamiento judicial simplemente sosteniendo que la pieza de evidencia que se le exige aporte, contiene información incriminante, volcada por él o por otro... Si la Quinta Enmienda protegería a un contribuyente de la obligación de aportar sus propios registros impositivos, en su posesión, es una cuestión no planteada aquí; porque los papeles aquí exigidos no son sus ‘papeles privados’”.

7.2. La experiencia en la jurisprudencia argentina

²⁷³ En el caso *United States v. Doe*, (465 U.S. 605, 1984) la Corte sostuvo: “En *Fisher*, la Corte expresamente declinó expedirse acerca de si el privilegio de la Quinta Enmienda protege los contenidos de los registros tributarios de un contribuyente, en su posesión...Tal como notamos en *Fisher*, la Quinta Enmienda sólo protege al individuo que invoca el privilegio, de la autoincriminación forzada. Donde la confección de registros comerciales es voluntaria, no hay compulsión presente...El apelado [el contribuyente] no sostiene que el preparó los documentos contra su voluntad o que el mandamiento lo forzaría a a reaseverar, repetir o afirmar la verdad de sus contenidos. El hecho de que los registros estén en su posesión es irrelevante para determinar si su creación fue forzada. Por lo tanto, sostenemos que los contenidos de tales registros no están protegidos por el privilegio”. Señala LISICKI que “no se encuentra en este precedente una explicación concreta a partir de la cual poder entender por qué la Corte deriva, de la voluntariedad en la creación de un documento, la prueba de que la exigencia de entregarlo no supone forzar la voluntad de su creador. *Doe* constituye, prácticamente, el fin de toda aspiración a recurrir a la Quinta Enmienda para rehusarse a entregar documentación comercial (contable, societaria, tributaria, etc.), con base en su contenido potencialmente incriminatorio para quien está obligado a entregarla. Es, claramente, el tiro de gracia a la vigencia de *Boyd* en lo que hace a esta particular clase de documentación”.

²⁷⁴ En el caso *Braswell v. United States*, (487 U.S. 99, 1988) quien presidía dos sociedades de las cuales era único accionista se negó a entregar documentación al amparo de la Quinta Enmienda, con fundamento en que entregar esa documentación, por su contenido testimonial y eventualmente autoincriminatorio invocando además la “*collective entity doctrine*” no era aplicable al caso de una corporación tan pequeña que, en rigor, no era más que su *alter ego*. La Corte señaló “el peticionante ha manejado su negocio bajo una forma societaria y nosotros desde antiguo hemos reconocido que, de cara a la Quinta Enmienda, las corporaciones y otras entidades colectivas son tratadas de manera diferente a los individuos... notamos, además, que reconoce un privilegio en los términos de la Quinta Enmienda a favor de los custodios de registros de entidades colectivas iría en detrimento de los esfuerzos del Gobierno por perseguir el ‘crimen de cuello blanco’, uno de los problemas más serios que enfrentan las autoridades...Si los custodios pudieran invocar el privilegio, las autoridades se verían frustradas no sólo en sus esfuerzos por hacer cumplir la ley contra aquellos, sino también en la investigación de organizaciones”.

La CSJN consideró que “la garantía constitucional de no ser obligado a declarar contra sí mismo sólo rige en materia penal”²⁷⁵

Las facultades de verificación y fiscalización con que cuenta el fisco se nutren con el deber de colaboración que tiene el contribuyente, y si no cumple la consecuencia es la sanción. Por ello violentan la garantía constitucional contra la autoincriminación. El contribuyente y el responsable que tenga la obligación de aportar al fisco información sobre el hecho imponible, se encuentra con el dilema de hierro en el sentido de que si declara, se autoincrimina. Como señala LISICKI²⁷⁶, la estructura iusfilosófica de un verdadero Estado de Derecho determina que su represión sólo resulta admisible a partir del respeto de ciertos principios, entre los cuales se encuentra la garantía contra la autoincriminación forzada: la idea es que reprimir delitos sin respetar tales principios lejos de facilitar la consecución del bien común, la socava.

El proceso administrativo de determinación de impuestos, la Administración fiscal cuenta con las herramientas para exigir coactivamente y bajo la amenaza de las sanciones previstas en el ordenamiento vigente, la colaboración de los contribuyentes para comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de estos. Pero el proceso sancionador se rige por reglas distintas en las que rige, constitucionalmente amparado, el derecho del administrado a inhibirse de la declaración cuando esto lo compromete, aún cuando ello derive en la imposibilidad de proseguir con dicho proceso sancionador por inexistencia de pruebas.

²⁷⁵ Fallos 238:416; 240:416; 253:493; 259:287.

²⁷⁶ LISICKI, Fernando. “La garantía contra la autoincriminación forzada y el derecho sancionador tributario: un caso de principios constitucionales versus pragmatismo recaudador” RADT, No. 2.

Sobre la cuestión existen posiciones divergentes, las que consideran que el proceso administrativo y el penal son diferentes y la que opina que²⁷⁷.

La jurisprudencia argentina, sobre la cuestión, es escasa, encontrándose algunos precedentes aislados en los que la Cámara Nacional Penal Económico sentenció que esta garantía no es invocable por una persona jurídica sino sólo pueden hacerlo las

²⁷⁷ En este sentido afirma SPISSO que “no se puede alegar que exista contradicción entre la utilización de pruebas obtenidas coactivamente para determinar de oficio el tributo y la prohibición de hacerlas valer en el proceso sancionador. Uno y otro proceso se rigen por reglas distintas. En uno prevalece la obligación de colaborar con la Administración en tanto que en la esfera penal la prohibición tiene sustento constitucional, y hace a la dignificación de la persona humana. Y aunque el proceso sancionador haya que clausurarlo por falta de pruebas utilizables en dicho proceso ello resulta incontestable por el imperio de exigencias constitucionales. Se trata de los mismos hechos pero abordados desde ópticas distintas”, (SPISSO, Rodolfo. *Op. cit.*). Por el contrario, BERTAZZA y DÍAZ ORTÍZ no admiten, como principio, la invocación del derecho a no declarar contra sí mismo de un contribuyente o tercero responsable frente a un requerimiento de información formulado por el fisco en los términos del artículo 35 LPT, ni siquiera si la información requerida posee contenido autoincriminatorio. En efecto, señalan que “la prueba recabada ‘legítimamente por el fisco en ejercicio de las facultades otorgadas en el artículo 35 de la Ley 11.683 (t.o.1998), pueden hacerse valer en un proceso penal posterior...La cuestión adquiere mayor complejidad con la vigencia de la Ley 24.769 que habilita el doble proceso penal y contencioso administrativo simultáneamente. La promiscuidad de la actuación del órgano de fiscalización puede llevar a confusión ya que ambos procesos se tiñen o contaminan recíprocamente sin permitir establecer dónde concluye uno y comienza el otro. En efecto, entre el deber de colaboración que rige en el proceso administrativo y el derecho de guardar silencio que es inherente a la defensa en el proceso penal, no vacilamos en inclinarnos por este último si bien la ausencia de delimitación puede producir tropiezos insalvables y enojosos”. (BERTAZZA, Humberto y DÍAZ ORTÍZ, José. “Propuestas en torno a un futuro estatuto del contribuyente” en trabajos correspondientes a las XXIX Jornadas Tributarias, Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, Mar del Plata, Noviembre 1999, volumen 1).

personas físicas, como si las garantías constitucionales quedaran reservadas a las personas naturales y no a las ideales²⁷⁸.

²⁷⁸ “Alfa Compañía de Seguros S.A. s/Ley Penal Tributaria”, CNPenal Econ., Sala A, c.34.181, del 15.11.94 en el que la Cámara sentencia: “Que en el caso no hay todavía ninguna persona imputada y, por otra parte, el derecho de que se trata, según la tradicional interpretación que se ha efectuado de la quinta enmienda de la Constitución de los Estados Unidos, fuente del art. 18 de nuestra Constitución Nacional, está circunscripto a las personas de existencia visible. No puede invocárselo cuando se requiere presentar documentos que pertenecen a una entidad o asociación...aun en la hipótesis en que de esos documentos pudieran derivar riesgos de incriminación para el agente de la persona jurídica que los tiene en su poder”. El precedente “*Estruct Horm S.A. s/Ley 23.771*” CNPenal Econ., Sala A, c. 35.367 del 20.9.95, que falló “el cuestionamiento del apelante referido a lo inapropiado que resulta requerir manifestaciones o exhibiciones de libros o documentación vinculados a los hechos sometidos a investigación, por estar en pugna con el derecho a no declarar contra sí mismo, no puede tener tampoco acogida favorable. El derecho de que se trata...sólo cabe que se invocadopor las personas de existencia visible, no cuando se requiere presentar documentos que pertenecen a una entidad o asociación”; y la causa “*Cooperativa de Trabajo Inducoop Ltda. s/infracción ley 23.771*”, CNPenal Econ., Sala A, c.37.170 del 5.12.96 que resolvió la apelación presentada por la Agente Fiscal contra una resolución que disponía el archivo de actuaciones penales, como consecuencia de que el informe elaborado por el fisco a requerimiento del instructor se basaba en pruebas requeridas al contribuyente en los términos de los artículos 40 y 41 LPT (t.o.1978), sin haberle advertido que los elementos aportados serían utilizados en sede penal. En la causa *Seven Seas*. Cámara Nacional Penal Económico, sala A, del 19.12.03 expresando el tribunal “Que en cuanto al resguardo de no verse obligado a declarar contra sí mismo, ya se ha señalado en precedentes del tribunal que no puede ser invocado cuando las manifestaciones o exhibiciones de libros o documentos son requeridos en ejercicio de atribuciones conferidas por la ley. Menos aún cuando se trata de un ente de existencia ideal y no de una persona física, que es quien puede invocar el derecho establecido en el art. 18 de la Constitución Nacional (conf. “*Estruct Horm SA*, reg. 490/1995; “*Alfa Compañía Argentina de Seguros SA*”, reg. 572/1994, de esta sala A). Que los límites constitucionales a que deben ajustarse las normas legales que obligan a llevar registros y permitir inspecciones de órganos administrativos no entran en juego cuando hay una clara relación entre la actividad económica reglamentada y el interés público (cfr. CSJ de EEUU, “*Shapiro v. United States*”, 335, US 1, 1948)”.

Esta interpretación, limitativa a las personas física, conlleva una extraña anomalía, cual es sostener que el Estado, habiendo facultado a una empresa a hacer uso de ciertas atribuciones, no pudiera, en ejercicio de su soberanía, investigar cómo han sido empleadas tales atribuciones, si han sido abusadas y, con ese propósito, exigir la entrega de los libros y papeles societarios²⁷⁹, señalando al respecto LISICKI que esta es la corriente doctrinaria conocida como “*collective entity doctrine*” cuya síntesis es que la garantía contra la autoincriminación no opera a favor de corporaciones²⁸⁰.

7.3. Conclusión

A fin de liberarse de las eventuales multas por no cumplir con el deber de colaborar, el contribuyente o responsable, según el caso, debería expresar su decisión de no suministrar la información solicitada bajo el amparo del derecho a no autoincriminarse. No se trata de proteger el abuso de los contribuyentes sino de encastrar los intereses del Estado que se proyectan sobre el contribuyente y responsables con el deber de contribuir, con los derechos de los contribuyentes y responsables, también constitucionalmente amparados.

No existe un conflicto que no pueda solucionarse entre los derechos del fisco y los del contribuyente. La Administración fiscal cuenta con herramientas para cumplir con su misión de verificación y fiscalización sin vulnerar este derecho constitucionalmente amparado. Esas herramientas radican en las órdenes de allanamiento (art. 35 de la

²⁷⁹ *Hale v. Henkel* (201 U.S. 43, 1906)

²⁸⁰ LISICKI, Fernando. “La garantía contra la autoincriminación forzada y el derecho sancionador tributario: un caso de principios constitucionales versus pragmatismo recaudador” RADT, No. 2.

LPT) y en la aplicación de presunciones y ficciones (art. 18 de la LPT).

La posición recalcitrante del contribuyente puede superarse con la orden de allanamiento, art. 35 LPT, ya que sus incs. d) y e) facultan al fisco a: “d) requerir por medio del Administrador Federal y demás funcionarios especialmente autorizados para estos fines por la Administración Federal de Ingresos Públicos, el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones, cuando dicho auxilio fuera menester para hacer comparecer a los responsables y terceros o cuando fuera necesario para la ejecución de las órdenes de allanamiento... e) recabar por medio del Administrador Federal y demás funcionarios especialmente autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos , orden de allanamiento al juez nacional que corresponda, debiendo especificarse en la solicitud el lugar y oportunidad en que habrá de practicarse...”.

La secuencia lógica para interpretar la cuestión parece simple: a) existe la garantía constitucionalmente amparada; b) se aplica en el Derecho penal; c) las sanciones tributarias son de naturaleza penal; d) el administrador de la sociedad a cargo del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad es responsable personal y solidario con el contribuyente y e) el deber de colaboración está protegido con una serie de sanciones, que en última instancia recaerían sobre este administrador de la sociedad. Sin embargo parece improbable que los tribunales argentinos, en la práctica, hagan lugar a la petición de un contribuyente que invoque esta garantía constitucional pues dudo que un juez privilegie esta garantía ante otro valor muy importante, esencial para la vida del Estado, como es el deber de colaborar del contribuyente destinado a su obligación de contribuir.

Pero lo que un tribunal debe evaluar, frente a la invocación de esta argumentación rigurosa, es que no estamos analizando esta

garantía desde la perspectiva del contribuyente –es decir, la sociedad– sino de un sujeto más alejado a la configuración del hecho imponible, como es el administrador de la sociedad como responsable solidario.

8. EL DERECHO A INVOCAR EL ERROR EXCUSABLE

8.1. Concepto

El administrador societario encargado del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad, sea o no un técnico versado en la materia fiscal, puede por diversas razones incurrir en error, y éste puede ser invocado para la no aplicación de una sanción tributaria, una vez más recordamos que tanto la jurisprudencia como la doctrina han indicado que, el régimen de responsabilidad solidaria, es de cuño sancionatorio, represivo.

Ontológicamente no existe diferencia entre el ilícito penal y el ilícito tributario. El régimen de responsabilidad del administrador societario es de tinte represivo y, por tal carácter, necesariamente debe admitirse el plexo garantista que el Derecho penal acuerda al administrado frente al ilícito penal²⁸¹. Consecuentemente, esta

²⁸¹ AFTALIÓN, Enrique R., “El derecho penal administrativo en la Corte”, LL 40-443; “Pero ocurre que no han podido aún fijarse esas diferencias esenciales entre falta y delito, debiendo el científico atenderse, cada vez que tenga que desentrañar el carácter delictual o contravencional de una infracción, a los datos dogmáticos de un ordenamiento jurídico concreto. Buena prueba de ello puede verse en el hecho de que el legislador puede transformar delitos en faltas, y viceversa.” cfr. también “El derecho penal “administrativo “ como Derecho Penal especial. Notas de polémica y de política criminal”, LL 75-824 y “Acerca de las faltas y contravenciones. El Código penal como legislación supletoria en materia contravencional”, nota conjunta publicada con Laureano LANDABURU (h), LL 32-410). ALTAMIRANO, Alejandro C., “Panorama del sistema de infracciones y sanciones tributarias en Argentina”, Revista Iberoamericana de Derecho Tributario,

concepción deriva en la aplicación de los principios constitucionales que rigen la materia penal al derecho sancionador tributario como también los principios del Código Penal al derecho sancionador tributario. En efecto, el Código Penal en su artículo 4 textualmente establece que: “Las disposiciones generales del presente Código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario”.

Señala VAZQUEZ que esta norma adquiere una relevancia superlativa en lo que hace al sistema represivo tributario por tres razones: a) en punto al error, el art. 34 inc. 1) del Código Penal lo contempla, haciendo referencia a la “ignorancia o error de hecho”, en tanto la LPT en su art. 45 prevé el “error excusable” como causal de exculpación en la figura de omisión de impuestos; b) en razón de que la LPT, una ley emanada del Congreso de la Nación, no cabe duda que ella está incluida dentro de las leyes especiales a que se refiere el art. 4 del Código Penal y c) con fundamento en la unidad del ordenamiento sancionatorio puede afirmarse que las normas previstas en el Código Penal son aplicables a la materia infraccional, estando la misma impregnada de los principios que lo informan a los fines de interpretar la ley especial²⁸². Siendo imprescindible la concurrencia del elemento psicológico en la conducta del administrador para que proceda el acto

N. 3, Edersa, p. 9 a 18; VÁZQUEZ, María. “El Error excusable en la Ley de Procedimientos Tributarios”. Ponencia presentada ante las II Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Facultad de Derecho, Universidad Austral, Buenos Aires, 21 y 22 de Noviembre de 2002.

²⁸² VÁZQUEZ, María. *Op. Cit.* . La CSJN en la causa “Usandizaga, Perrone y Juliarena c/ Fisco Nacional”, registrada en Fallos 303: 1548, setenció: “5) Que de ello es así toda vez que las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario (Fallos: 287:74)”

de atribución de responsabilidad, ésta no prosperará ante un supuesto acreditado de error de hecho o de fuerza mayor²⁸³.

La excusabilidad con fundamento en el error requiere que circunstancias de envergadura coloquen al contribuyente o al responsable solidario en una situación en la que actúe con el convencimiento de que su acción no es contraria al derecho. Por tanto, el error es decisivo, esencial e imposible de evitar.

La problemática del error excusable se vincula directamente con su evitabilidad, todo ello reposando en la autonomía de la voluntad por lo que la norma del artículo 19 de la Constitución nacional adquiere una importancia liminar. En materia de error debe evaluarse la adecuada publicidad de la norma vulnerada, el tiempo que transcurrió desde su dictado, las características culturales del individuo y los recaudos de hecho tomados por este para cumplir con el derecho, por ejemplo, recurrir a asesoramiento técnico como parámetros objetivos para su aplicación.²⁸⁴

Pero la responsabilidad aparece cuando no es neutralizada por una situación particular en el sujeto que le resta subjetividad a su obrar: el error. Este dato jurídico le resta culpabilidad al sujeto, es su reverso.

GARCÍA NOVOA²⁸⁵ indica que el error del contribuyente cuando es error de tipo- es el caso más común en esta clase de infracciones, como por ejemplo el error sobre la existencia de deuda tributaria, la cuantía de la misma o la obligación de declarar - puede ser vencible o invencible. En tanto el error invencible excluye siempre la culpa, el vencible convierte la responsabilidad dolosa en culposa. Ese error invencible es el único que el Derecho puede considerar para excluir de

²⁸³ BIANCA, Massimo. *La responsabilità tributaria degli amministratori di Società*, Giuffrè, Milan,, 2000, p. 10.

²⁸⁴ "Portillo, CSJN, del 18.4.89, ED 133-372.

²⁸⁵ GARCÍA NOVOA, César; *ob. cit.*; p. 1669.

responsabilidad al contribuyente o responsable solidario. Por su parte VILLEGAS, al analizar las teorías del error en derecho penal²⁸⁶, considera que no existe pugna entre el error de hecho y de derecho, y que dicha doctrina ha sido superada ampliando los límites del error excusable “considerando que también es error de hecho el que recae sobre las características jurídicas del hecho delictivo”. Esto constituye error de tipo para concluir que se debe distinguir entre error de derecho penal y error de derecho extrapenal, excusando este último. Como no puede ser de otra manera, para que el error sea excusable debe reunir los caracteres de ser esencial e inculpable para excluir el dolo.

Nuestro interés radica en el análisis del error excusable de la LPT, lo cual nos enfrenta al error de derecho²⁸⁷ y al error de hecho²⁸⁸. La jurisprudencia no admitió el error de derecho²⁸⁹

²⁸⁶ VILLEGAS, Héctor B. *Régimen Penal Tributario Argentino*, Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 137 y ss

²⁸⁷ SOLER enseñó que el error de prohibición (es el que radica en el error sobre la existencia misma de la ley) no libera de responsabilidad al sujeto, señalando que “...la culpabilidad se funda en una actitud psíquica del sujeto frente al orden jurídico, no podrá negarse la relevancia del error - sea cual sea su naturaleza- por causa del cual el individuo venga a actuar sin tener conciencia de la criminalidad del acto, que es, en definitiva, lo que da contenido a la culpabilidad. Claro está que importando el derecho penal solamente un minimum de ética, ordinariamente la más elemental inteligencia bastará para informar al sujeto más rustico de la ilicitud de sus acciones...” SOLER, Sebastián. *Op. cit.*, p. 101 y ss.

²⁸⁸ La Sala IV de La CNACAF, Sala IV, en la causa “*Electromotores Czerweny S.A.*”, del 14/12/94 aceptó la diferenciación entre error de hecho y de derecho al sentenciar que: “Si la culpabilidad está totalmente excluida, no puede afirmarse la configuración de la infracción omisiva, ya que lo que con la norma se pretende es castigar a quien, pudiéndolo hacer, no paga negligentemente. De allí, es que existan circunstancias que puedan atenuar o inclusive eliminar su imputabilidad, tales como el error excusable de hecho o de derecho(...)” La Sala A de la CNAPE, Sala A sentenció en la causa “*Cobian, Victoria Ma. del Carmen s/ Infracción Ley 11.683*” del 4/5/01 que el art. 34 inc. 1º del Código Penal exime de punición a quienes obrar por error de hecho no imputable.

La dogmática penal ideó subcategorías tales como la del “*error de derecho extrapenal*”, el cual se asemeja al error de hecho en cuanto a su facultad de excusar, con el propósito de que queden fuera de punición el mayor número de situaciones en las cuales al sujeto no le es atribuible subjetivamente una infracción. Dice VAZQUEZ que en la actualidad sin realizar ningún tipo de distinción que el error de derecho no excusa en el ámbito tributario, conduciría a soluciones injustas debido a una realidad innegable por todos conocida, como es la profusa legislación en la materia tributaria y las dificultades interpretativas que la misma tiene²⁹⁰.

VITROÒ distingue “l’errore sul precetto” del “errore sul fatto”, para establecer respecto del primero: “Tale errore può trarre origine direttamente dalla ignoranza od erronea interpretazione della stessa legge penale; o, indirettamente, dalla ignoranza od erronea interpretazione della legge extrapenale (civile, amministrativa, processuale, ecc.) richiamata dalla norma penale, nel caso in cui tale errore di diritto extrapenale non cagioni un errore sul fatto”. Respecto del segundo sostiene que: “ L’errore sul fatto di reato, invece, si ha quando il soggetto, che ben può conoscere esattamente la norma penale, crede di realizzare un fatto diverso da quello da essa punito. Tale errore può derivare da un errore di fatto, da un errore su legge extrapenale o da un errore su legge penale o su norma extragiuridica richiamate”²⁹¹.

²⁸⁹ Sala II de la CNACAF in re “Clínica Guemes S.A. c/ DGI” del 30-05-00, estableció que: “El error de derecho no es excusable cuando se conoce concretamente la vigencia del régimen jurídico que se infringe –en el caso ahorro obligatorio–, así como las consecuencias de su incumplimiento”.

²⁹⁰ VÁZQUEZ, María. “El Error excusable en la Ley de Procedimientos Tributarios”. Ponencia presentada ante las II Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Facultad de Derecho, Universidad Austral, Buenos Aires, 21 y 22 de Noviembre de 2002.

²⁹¹ VITRÓ, Silvia. “ *L’errore nel diritto penale tributario*”, Casa Editrice CEDAM; Padova, Italia, 1995 ; p. 5.

Otra aproximación dogmática consideró el *error de tipo y el error de prohibición*. El primero radica en una circunstancia objetiva del tipo legal que excluye al dolo y aparece cuando media una ausencia de representación o falsa representación respecto de cualquier tipo legal. El error de prohibición se relaciona con la antijuridicidad del hecho e implica un pleno conocimiento de la realización del tipo penal, por lo que el autor conoce pero cree – erróneamente- que lo que hace está autorizado por la ley, sea porque no conoce la norma o la interpreta equivocadamente.

Aclara correctamente VAZQUEZ, que cualquiera sea la clasificación que se recepte, el error, para que sea excusante, debe ser esencial e inculpable, y en el caso de no cumplir con este último requisito, siempre que sea esencial, destruye el dolo en todo caso²⁹².

8.2. Jurisprudencia

En la causa “Delpino”²⁹³, el TFN sostuvo que la causal prevista en el artículo 8 de la LPT, funciona como una "causal de justificación" y como un "estado de necesidad", eliminando la antijuridicidad de la conducta del administrador societario, en tanto que el "error excusable" operaría en un plano eminentemente subjetivo, cual es el de eliminar la "culpabilidad" necesaria para obtener una conducta perfectamente típica. La jurisprudencia de la CSJN²⁹⁴ admitió el distingo como también la jurisprudencia de la CNACAF²⁹⁵.

²⁹² VÁZQUEZ, María. “El Error excusable en la Ley de Procedimientos Tributarios”. Ponencia presentada ante las II Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Facultad de Derecho, Universidad Austral, Buenos Aires, 21 y 22 de Noviembre de 2002.

²⁹³ “Delpino, José Luis”, TFN, Sala B del 15.12.03.

²⁹⁴ En la causa “Morixe Hnos S.A.” CSJN, del 20.8.96 falló “Que en ese orden de ideas corresponde destacar que la opinión del afectado acerca de la falta de validez constitucional de una ley sancionada por el Congreso –en tanto no obtenga

La jurisprudencia también ha admitido el error como excluyente de la responsabilidad en los supuestos en que la conducta del infractor proviene de la aplicación de normas fiscales de difícil interpretación; en situaciones tributarias complejas; en los casos de interpretación dudosa de las normas habiendo el contribuyente; en casos en que siendo dudosa la interpretación de las normas tributarias involucradas el contribuyente efectuó la consulta a la autoridad fiscal y además exhibiendo buena conducta fiscal; cuando el contribuyente ha puesto en conocimiento de la autoridad tributaria su criterio interpretativo sin que su información mereciera observación alguna por el Fisco; en los casos en que el contribuyente acreditó un comportamiento normal, razonable, prudente y adecuado a la situación y pese a su diligencia por circunstancias graves y atendibles pudo y debió creer razonablemente, que su acción no lesionaría ni el precepto legal ni el erario público; en casos de diversidad de normas aplicables; en los casos de variación de la interpretación de normas que siembran inseguridad jurídica; en supuestos de jurisprudencia contradictoria; en caso de oscuridad de la norma; el error excusable como eximente de responsabilidad por el incumplimiento de una obligación legal referida

en el pleito una decisión judicial firme que aclare la inconstitucionalidad aducida- no puede servir de motivo para excusar su incumplimiento y excluir la sanción legal correspondiente, ya que no puede tener cabida esa situación en las reducidas hipótesis en las que el error de derecho extrapenal –en cuanto equiparable a “error de hecho”- pudiere resultar admisible”

²⁹⁵ “Establecimientos Metalúrgicos Crespo S.A.”; 22/11/94; “Ruffolo Roque c. DGI”, 19/2/97; “Tejedurías Morón SACIFI”, 7/6/94, CNACAF, su Sala IV no admitió el error excusable mediante la invocación de causal exonerativa del error de derecho sentenció: “como causal suficiente de exculpación el presunto error excusable en que pudiera haber incurrido la actora al omitir efectuar el ingreso indebido, pues su obligación resultaba del texto mismo de la ley, la que, mientras no se declarara su inconstitucionalidad mantenía plena vigencia, sin que fuera admisible que el obligado escudase su incumplimiento fundado en el cuestionamiento que se hubiese efectuado desde ciertos sectores de la doctrina”

a cuestiones impositivas, debe ser probado de manera específica en el accionar del deudor²⁹⁶

El concurso del error excusable, en tanto esencial e inculpable, opera como causal eximente de responsabilidad. La admisión del error de derecho no penal como causal exonerativa de culpabilidad -en tanto equiparado al error de hecho- resulta ampliamente reconocido en materia penal tributaria, requiriendo -para su viabilidad- que sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquel a quien se le atribuyó la infracción tributaria.²⁹⁷

En un precedente se debatió el caso de la ignorancia de las normas aplicables en virtud de que los directores se trataban de personas mayores que ya estaban alejados de la conducción efectiva de la empresa pero no se habían desvinculado formalmente. Tales directores acreditaron que delegaron las facultades de administración en un gerente general. La CNACAF no admitió esta argumentación (mayoría de edad, desconocimiento de las normas, desvinculación efectiva de la empresa) para eximirlos de la responsabilidad, pues esta viene atribuida legalmente, en consecuencia, la mera alegación de ignorancia, pues resulta culpable quien por su omisión, aun sin actuar materialmente en los hechos, no desempeñó su cometido de dirigir y fiscalizar la actividad desarrollada por un subordinado²⁹⁸.

²⁹⁶ ALTAMIRANO, Alejandro C. "Panorama del sistema de infracciones y sanciones tributarias en Argentina" ps. 40-41 y sus notas con referencia a los fallos. También efectúa una reseña de los casos en los que no se ha admitido, a la que me remito dado el limitado ámbito de este trabajo.

²⁹⁷ Cfr. causas "Solimeno, Antonio c/ Estado Nacional DGI", CNACAF, Sala II, 27.6.95; "Carpi Muebles S.R.L.", CNACAF, Sala II, del 28.4.94; "Longvie Paraná S.A." CNACAF, Sala II, del 4.5.93, Impuestos 1993-B pág. 2128; "Embotelladora Seven Up S.A.", CNACAF, igual sala, del 5.4.94, LL 1994-D, pág. 350; "Mai, Federico E c/ Estado Nacional (DGI)", CNACAF, igual sala, del 9.11.94, LL 1995- C, p. 161; "Sampaoli, Denis A." CNACAF, igual sala del 10.5.94.

²⁹⁸ "Prats, Secundino c/ DGI", CNACAF, Sala IV, del 11.4.00

Ello no obstante, existe una nutrida familia de fallos –relativa a temas tributarios en general- a través de los cuales los tribunales han aplicado el error excusable como causal para eximir de la sanción. El error es de interpretación restringida²⁹⁹ es decir, excepcionalmente es aceptado como eximente de sanción y además, incompatible con la figura de la evasión tributaria³⁰⁰. La jurisprudencia también ha admitido el error como excluyente de la responsabilidad en los supuestos en que a conducta del infractor proviene de la aplicación de normas fiscales de difícil interpretación³⁰¹; en situaciones tributarias complejas³⁰²; en los casos de interpretación dudosa de las normas habiendo el contribuyente³⁰³; en casos en que siendo dudosa la interpretación de las normas tributarias involucradas el contribuyente efectuó la consulta a la autoridad fiscal y además exhibiendo buena conducta fiscal³⁰⁴; cuando el contribuyente ha puesto en conocimiento de la autoridad tributaria su criterio interpretativo sin que su información mereciera observación alguna del Fisco³⁰⁵; en los casos en que el contribuyente acreditó un comportamiento normal, razonable, prudente y adecuado a la situación y pese a su diligencia por circunstancias graves y atendibles pudo y debió creer razonablemente, que su acción no lesionaría ni el precepto legal ni el

²⁹⁹ Fallos 212:237

³⁰⁰ Fallos t. 202:243.

³⁰¹ “Pianello y Sanguinetti”, TFN del 12.12.61, LL 108:643; “Banco Sirio Libanés del Río de la Plata”, TFN, del 18.12.62; “Frigorífico Los Incas S.A.”, TFN del 23.12.65; “Braver, Carlos I.” Tribunal Fiscal de Apelación de Buenos Aires. La Plata, 26 .12.78, Rev. Impuestos 979-522

³⁰² “Molinos Río de la Plata S.A.”, TFN, del 1.9.61; “Fábrica Argentina de Alpargatas S.A.”, TFN del 11.10.61.

³⁰³ “Cía Swift de la Plata S.A.”, TFN del 9.4.62

³⁰⁴ “Química Hoechst S.A.”, TFN del 18.10.67, Impuestos XXVI, 494.

³⁰⁵ “Cía. Embotelladora Argentina S.A.”, CNACAF, sala II, del 22.6.76.

erario público³⁰⁶; en casos de diversidad de normas aplicables³⁰⁷; en los casos de variación de la interpretación de normas que siembran inseguridad jurídica³⁰⁸; en supuestos de jurisprudencia contradictoria³⁰⁹; en caso de oscuridad de la norma³¹⁰; el error excusable como eximente de responsabilidad por el incumplimiento de una obligación legal referida a cuestiones impositivas, debe ser probado de manera específica en el accionar del deudor.³¹¹

Por el contrario la tesis del error excusable no ha prosperado en supuestos en que las normas aplicables no ofrecían oscuridad para su interpretación³¹²; cuando existen antecedentes jurisprudenciales que admiten una interpretación determinada³¹³; en supuestos de ignorancia de la ley³¹⁴; la invocación de dificultades financieras³¹⁵. Tampoco fue admitido el error excusable cuando se argumentó ignorancia de

³⁰⁶ “Agarraberes, Oscar P. c/ Provincia de Buenos Aires” SC Buenos Aires, 30.3.82, DJBA, 122-337; “Usandizaga, Perrone y Juliarena, S.R.L. c/ Provincia de Buenos Aires” SC Buenos Aires, 18.8.82, DJBA, 123-295; “Ghichón, Roberto c/ Provincia de Buenos Aires” SC de la Provincia de Buenos Aires, del 13.8.85, ED 117,533; “Cerro del Agua S.A.”, CNACAF, Sala I, del 25.4.74, DF-XXV, 184; “Ciba-Geigy Argentina, S.A. c/ Provincia de Buenos Aires” del 5.2.81, SC Buenos Aires, DJBA, 120-209; “Emporio del Sur, S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”, SC Buenos Aires, del 4.11.80 DJBA, 120-14; “Cooperativa Rural Ltda. Alfa c/ Poder Ejecutivo s/ Demanda contencioso administrativa” SCBA, B 48348 S 14-12-84.

³⁰⁷ “Sorer S.A.”, TFN del 29.4.65.

³⁰⁸ “Dalmine Siderca S.A.”, CNACAF, Sala I, del 7.5.74, DF XXV-1024.

³⁰⁹ “Frutas Nahuel S.A.”, TFN del 29.7.74, DF XXVIII, 732

³¹⁰ “Field Construcciones S.A.”, TFN, del 21.6.77, Rev. DF, t. XXVIII, p.

732

³¹¹ “V. de Smolar, Elisa” CNFed. Contencioso administrativo, sala III, del 30.6.91, LL 1992-B, 257.

³¹² “Laboratorios de Electroquímica Médica SRL”, TFN del 31.8.61.

³¹³ “Bodegas y Viñedos Arizu S.A.”, CNACAF, sala C, del 9.5.68.

³¹⁴ “Emina de Ragio, Dora J.”, TFN, sala A, del 13.3.72.

³¹⁵ “Citógeno S.A.”, TFN, sala C, del 2.12.77.

derecho pues además de no constituir eximente de responsabilidad, es un aspecto subjetivo que no juega en el caso de la pena aplicada por omisión de impuesto, por lo que resulta también irrelevante para justificar una disminución en la sanción aplicada.³¹⁶ Asimismo no hay error excusable si el contribuyente se aparta de normas explícitas establecidas por la autoridad fiscal o no se ajusta a decisiones jurisprudenciales reiteradas, e igualmente si del análisis de la situación de conjunto resulta que el contribuyente, aparte de ocultar ingresos, efectuó deducciones en manifiesta oposición a normas legales, tanto más no siendo un infractor primario.³¹⁷ El Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires³¹⁸ ha descartado la existencia de la causal de error excusable en tanto el contribuyente no esgrimió cuales fueron, en un caso concreto, las circunstancias o los hechos que verosímilmente pudieron hacerles incurrir en un justificable error en la interpretación de la ley tributaria.

En relación con la acreditación de las circunstancias eximentes de responsabilidad, la carga de la prueba se invierte, debiendo el

³¹⁶ "Gribaudo, Victor Miguel", T. F. N. del 25.9.61, Rev. La Información, VI-796; Buratovich Hnos., S.A. c. Provincia de Buenos Aires", del 13.4.81 SC Buenos Aires, DJBA, 121-47.

³¹⁷ "Banco Integrado Departamental Coop. Ltda. c. Provincia de Santa Fe", CS Santa Fe, 26.6.90. - DJ, 1991-2-202.

³¹⁸ "Depto. Lucrativas—Di Cintio y Freschi—", Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, del 17.7.79, comentado por Corti, H.A.M. en Rev. I-XXXVIII, 813, en donde incluso el Tribunal admite que la "conducta omisiva del contribuyente no será sancionable sólo cuando obedezca a error excusable en la aplicación concreta de las normas fiscales". El mismo tribunal en la causa "Segura Alvarez, Enrique", del 30.10.79, sostuvo que la ignorancia del derecho confesada por el interesado no constituye, en el caso, la causal de exculpación. Para que el error pueda ser considerado excusable debe consistir en un razonable error de interpretación de la ley fiscal. No se admite invocación exitosa de la causal en análisis si el texto legal es claro, conforme lo sostuviera el mismo Tribunal en la causa "Feroscar S. A.", del 18.12.79, referenciado por Corti en el trabajo que se cita.

imputado probar la concurrencia de las circunstancias que tornan inaplicable la sanción³¹⁹.

La admisibilidad del error, como causal de exculpación, es aplicable a todo el ordenamiento sancionador tributario, inclusive al acto de reproche que conlleva la responsabilidad solidaria, por virtud del art. 34 inc.1° y no es requisito que se encuentre expresamente previsto en la norma aplicable, por caso el art. 45 de la LPT que ha motivado jurisprudencia en esa línea interpretativa³²⁰.

9. INVERSIÓN DE LA CARGA DE LA PRUEBA DE LA CULPABILIDAD DEL ADMINISTRADOR SOCIETARIO

El carácter sancionatorio de la figura del responsable solidario, exige una fuerte prueba sobre el involucramiento personal del administrador con el hecho que se imputa a la sociedad. Ello genera dificultades de prueba y, fundamentalmente, la inversión de la carga de la misma con los efectos propios de la necesidad –por parte del administrador- de arbitrar todos los medios probatorios para demostrar que la figura no le es aplicable.

³¹⁹ “Continental, S.A. c/ Dirección General Impositiva”, CNACAF, sala II, 22 .9.81, JA, 1982-II-417; Pérez, Juan C., TFN, sala D, del 30.12.93; “Cadesa Cía. Arg. de Servicios S.A.”, TFN, sala D, del 16.3.94;

³²⁰ En la causa “Casa Elen-Valmi de Claret y Garello”, CSJN; 31-3-99. En esta sentencia el Alto Tribunal sentenció, en su considerando 9º: “Que por lo tanto, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme - de la que resulta la omisión del pago de impuestos la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas. En orden a ello, cabe precisar que en lo referente a la eventual existencia del “error excusable”, previsto por dicha norma, la sentencia únicamente formula una referencia indirecta, que no puede reputarse como un juicio concreto a ese respecto (cfr. fs. 246 “ in fine”)”.

10. EL CRITERIO DE LA BUENA FE PARA LA GRADUACIÓN DE SANCIONES COMO PAUTA DE VALORACIÓN DE LA CONDUCTA DEL ADMINISTRADOR

Existe un principio del Derecho tributario sancionador conforme al cual la aplicación de una pena reconoce ciertos criterios de graduación para fijarla. Asimismo la proporcionalidad de las sanciones observa una historia que se hunde en tiempo³²¹. En consecuencia, este principio de proporcionalidad es una garantía constitucional aplicable al régimen de sanciones tributarias como consecuencia necesaria del orden alterado, ya que los principios que emanan de la Constitución nacional se irradian sobre todos los institutos tributarios.

La concurrencia de una razonable proporción entre la causa y el efecto, entre la violación del derecho y la sanción consecuente es un requisito para que el valor Justicia legitime la situación, pero además es indispensable por la propia naturaleza resarcitoria de la sanción, que es la reparación de un daño. Si por ejemplo la sanción es una multa y esta es desproporcionada, el contribuyente no estaría resarciendo el daño que provocó, sino que estaría transfiriendo parte de su patrimonio al Estado, lo que solo es admisible por otra vía, por ejemplo, el pago de impuestos.

El principio de proporcionalidad –señalan SANTAMARÍA PASTOR y PAREJO ALFONSO- desempeña en el ámbito de la potestad administrativa sancionadora, “un papel capital no solo en cuanto

³²¹ El principio de proporcionalidad se remonta a la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, cuyo art. 9º disponía "penas estricta y evidentemente necesarias", regla que pasa a la Declaración Universal de Derechos Humanos. En nuestro ordenamiento legal, la garantía de proporcionalidad y la garantía innominada de razonabilidad se encuentran insertas en el propio concepto de estado de derecho. El principio de proporcionalidad expresamente es reconocido por el art. 4º de la CN que dispone, para todo el sistema tributario, el carácter equitativo y proporcional de las contribuciones.

expresión de unos abstractos poderes de aplicación de la ley en términos de equidad, sino sobre todo por el hecho concreto de que las sanciones a imponer se encuentran definidas, por lo general, de forma sumamente flexible, de tal modo que una misma conducta puede merecer la imposición de multas pecuniarias que se mueven entre márgenes muy amplios y que, por lo mismo, pueden resultar en la práctica, de cuantía extraordinariamente diversa³²²".

En el contexto descrito, si la responsabilidad del administrador societario importa la aplicación de una sanción, el juez al momento de aplicarla deberá valorar adecuadamente los antecedentes y conducta del administrador de la sociedad pues es un principio de estricta justicia ya que si el administrador -imputado como responsable solidario- acredita una intachable y ejemplar conducta fiscal en virtud de su trayectoria tributaria, tales datos deben ser considerados en oportunidad de responsabilizarlo personal y solidariamente.

Desde luego que no es sencillo determinar cuándo el contribuyente actúa con buena fe; es por ello que, siguiendo a ARGILÉS GARCÉS DE MARCILLA, entiendo por buena fe "el cumplimiento leal, sincero y honrado de nuestros deberes, y el ejercicio de la misma forma de nuestros derechos; por lo que no se podría considerar que actúa de buena fe el que los ejercita anormalmente excediéndose de los límites normales, ni tampoco si se trata de burlar la ley amparándose en precepto de cobertura para lograr un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario al mismo, constituyendo en el primer caso un abuso de derecho y en el segundo un fraude a la ley"³²³.

³²² SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso y PAREJO ALFONSO, Luciano, *Derecho Administrativo, La jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Centro de Estudios Ramón Areces SA, Madrid, p. 218.

³²³ ARGILES GARCÉS DE MARCILLA, José Luis, "Notas para la posible aplicación de la buena fe como criterio de graduación de las sanciones tributarias", *Gaceta Fiscal* Nº 89, Julio 1991, p. 20.

La buena fe requiere de la inexistencia de dolo, es decir, la inexistencia de una conducta dirigida a vulnerar el ordenamiento tributario, aunque por el desarrollo de los hechos se produzca este efecto, pero como no deseado. Se trata de valorar la conducta del administrador en el ejercicio de su cargo, y esta valoración tiene trascendencia en materia tributaria y así lo han considerado numerosos precedentes jurisprudenciales, que han evaluado el comportamiento de los contribuyentes a efectos de especificar las soluciones jurídicas relativas a la relación tributaria, tomando en consideración dicha conducta para, por ejemplo, dispensar de sanciones³²⁴, como también para reducirlas³²⁵; y también genera mejor tratamiento ante la infracción la colaboración que el contribuyente muestre con el personal de la Administración fiscal³²⁶. Este dato no solo fue recogido por la jurisprudencia, sino que también la más autorizada doctrina tributaria avaló tal criterio hermenéutico³²⁷.

³²⁴ "Banco Supervielle", TFN, del 26.4.63 LL 113-397; "Cia. Swift", del 9.4.62 LL t. 109, p. 946; "Frigorífico Los Incas S.A." del 23.12.65, LL, t. 123, p. 969 sum 13.883; "Química Hoechst S.A." del 18.10.67, Rev. Impuestos, t. XXVI, p. 494, "Fábrica de Vinagres Unico S.A." del 27.7.67, Rev. Impuestos, t. XXVI, p. 140 entre otros.

³²⁵ "Ahorro y Vivienda S.A." TFN 14.10.65, DF, t. XVI, p. 368; "Buenos Aires Dental S.A." TFN del 18.2.66, IMP, t. XXIV, p. 411; "Rabinovich, Angel" TFN, del 5.4.66, Rev. La Información, t. XIII, p. 423; "Kutner y Cía S.A.", TFN, 5.4.66, Rev. La Información, t. XIII, p. 423; "Gordon, Hilda", TFN del 29.8.69, Rev. La Información, t. XXI, p. 574; "Barragué, Juan M." TFN, del 10.3.70, DF, t. XXI, p. 233; "Torroba, Humberto" TFN, del 30.3.70; "Aerofarma Laboratorios", TFN, del 14.4.70, DF, t. XX, p. 930; "D'Amato, Mario", TFN 21.7.70, DF, t. XXI, p. 119; "García Gómez Rouco y Cía S.A.", TFN del 22.3.71, DF, t. XXI, p. 123; "Citógeno S.A." TFN, del 17.4.78, IMP, t. XXXVI, p. 693; "Phonogram S.A." TFN, del 24.2.77, DF, t. XXVIII, p. 732.

³²⁶ "Carini, Guillermo" TFN, del 17.7.69, Impuestos, t. XXIX, p. 272; "Ibarguren, Gregorio", TFN del 22.12.69, DF, t. XXI, p. 1175.

³²⁷ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Procedimiento Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 3ra. edición, p. 222.

En nuestro ordenamiento el art. 39, que prevé la sanción de multa para incumplimientos formales, *in fine* dispone que debe evaluarse la condición del contribuyente para graduar la infracción, pero guarda silencio en relación al responsable solidario. En efecto, textualmente dispone el citado artículo en su parte final “en todos los casos de incumplimiento mencionados en el presente artículo la multa a aplicarse se graduará conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción”. No observo ningún anclaje argumental efectivo para concluir en que el legislador ordena contemplar la conducta del contribuyente pero no la del responsable solidario, pero lo cierto es que la omisión es evidente. Una vez más, quizá, se trate de un error en la técnica legislativa o un desconocimiento de la diferencia entre contribuyente y responsable.

En suma, considero que es importante formular esta referencia a la conducta del responsable solidario para marcar la contradicción resultante que deriva del sistema argentino que tipifica esta responsabilidad con marcado carácter represivo, pues esta circunstancia lo encierra en un callejón sin salida que denota cierta incoherencia del mismo. La incoherencia, reitero, resulta de sancionar al administrador, en forma personal y solidaria, si es que al momento de endilgarle dicha responsabilidad no son adecuadamente valorados los parámetros de proporcionalidad de las sanciones y el criterio de buena fe para su graduación los que, en principio, no se respetarán por la simple razón de que el administrador responde por la deuda íntegra de la sociedad que administra (la que fue establecida en función de la sociedad y no del administrador persona física).

Esta contradicción es analizada por HERRERA MOLINA, en relación al sistema español en donde la responsabilidad del administrador societario, en principio, es subsidiaria aportando una solución. La solución es que el reproche debería efectuarse individualmente al administrador societario, prescindiendo de la sanción a la sociedad. Expresamente indica HERRERA MOLINA que la

responsabilidad del administrador societario no se extiende a las sanciones “pues de otro modo se lesionaría el principio de personalidad de la pena, pese a que el citado precepto exija la participación culpable en el infractor. Es cierto que el causante debe ser sancionado, pero el método adecuado no es hacerle responsable de una sanción impuesta a otro sujeto, sino sancionarlo individualmente. De lo contrario aparecen problemas irresolubles en torno a los criterios de graduación de la sanción y al sujeto que debe soportarla definitivamente (si tiene acción de regreso, el responsable quedará impune; si no la tiene, será el infractor principal el que disfrute de impunidad; y si la acción de regreso se limita a una parte de la sanción, esta reducirá su impacto individual en función del número de infractores)”³²⁸.

11. LA ACTUACION DEL ADMINISTRADOR SOCIETARIO ANTE LA GARANTÍA DEL *NON BIS IN IDEM*

11.1. Supuesto de caducidad del procedimiento principal

Entre las condiciones de aplicación del régimen de responsabilidad solidaria, el administrador societario también debe ser intimado de pago, luego de hacerlo el Fisco nacional con el deudor principal. En este sentido, como lo sostuvo la CSJN en la causa

³²⁸ HERRERA MOLINA, Pedro M. “La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios”. Revista Técnica Tributaria, Madrid, Número 57, p. 79. Señala el autor que en España, el Tribunal Supremo en una sentencia del 30.1.99 (RJ 1999/1965) impidió la aplicación de sanciones a los responsables solidarios que hayan participado en infracciones tributarias ajenas.

“Brutti”, esta es una condición *sine qua non* para la procedencia de la responsabilidad del responsable solidario³²⁹.

En este contexto el proceso de determinación de oficio de la obligación tributaria debe ser incoado contra el administrador societario, quien debe ser intimado de pago con posterioridad al incumplimiento del contribuyente –como lo exige el art. 8 inc. a) de la LPT- y este procedimiento determinativo es regido por el art. 17 de la LPT.

Esta norma contempla la posibilidad de la caducidad del derecho en la hipótesis de que, habiendo interpuesto la contestación a la vista por el contribuyente, el Fisco no la responde y, frente al pedido de pronto despacho, el Fisco sigue sin resolver la cuestión. En efecto, el cuarto y quinto párrafo del art. 17 de la LPT dispone “...En el supuesto que transcurrieran 90 (noventa) días desde la evacuación de la vista o del vencimiento del término establecido en el primer párrafo sin que se dictare la resolución, el contribuyente o responsable podrá requerir pronto despacho. Pasados 30 (treinta) días de tal requerimiento sin que la resolución fuere dictada, caducará el procedimiento, sin perjuicio de la validez de las actuaciones administrativas realizadas, y el Fisco podrá iniciar -por una única vez- un nuevo proceso de determinación de oficio, previa autorización del titular de la Administración Federal de Ingresos Públicos, de lo que se dará conocimiento dentro del término de 30 (treinta) días al organismo que ejerce superintendencia sobre la Administración Federal, con expresión de las razones que motivaron el evento y las medidas adoptadas en el orden interno. El procedimiento del presente artículo

³²⁹ “Brutti, Stella Maris”, CSJN, del 30.3.04. El máximo tribunal de la Nación, haciendo suyo el Dictamen del Procurador, sentenció que en el caso, el administrador societario fue intimado por el Fisco nacional cuando aún estaba pendiente el incumplimiento de la intimación al deudor principal lo que invalida lo actuado por el Fisco nacional en razón de que imputó la responsabilidad solidaria cuando la intimación al contribuyente aún no se encontraba incumplida.

deberá ser cumplido también respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8º...”

La disposición transcrita contiene tres datos de interés para nuestro análisis: a) el Fisco debe ser activo en el proceso pues, si no lo es, se puede decretar la caducidad de su derecho a determinar la obligación tributaria principal; b) ante tal circunstancia, el Fisco puede iniciar por una sola vez más un nuevo proceso de determinación, previa autorización del Administrador Federal y c) esta norma es aplicable respecto de los responsables solidarios.

Si por vía de hipótesis caducara el procedimiento y el Fisco decide reiniciarlo, ¿podría el administrador societario invocar que la caducidad decretada implica que el derecho del Fisco se extinguió y, por tal razón, un nuevo juzgamiento contra él importaría un supuesto de nuevo juzgamiento, de doble juzgamiento por la misma conducta? Recordemos que caducar implica la extinción de un derecho.

Interpreto que, siendo el régimen en estudio de naturaleza represiva, ante esta hipótesis el administrador societario podría invocar con éxito esta argumentación jurídica de peso, cual es la que reanudado el proceso contra él, se vería sometido a un nuevo juzgamiento por un mismo hecho que jurídicamente ya se extinguió, razón por la cual de proseguir implicaría la violación del “*non bis in idem*”.

Esta situación podría ser, además, sumamente grave para los intereses del Fisco si la caducidad acaece al borde de la prescripción de los poderes del Fisco para determinar la deuda tributaria.

11.2. Supuesto de la aplicación de sanciones por ilícitos tributarios de la sociedad al administrador societario

Si el administrador societario, en su condición de responsable solidario, debe pagar con su propio patrimonio la deuda tributaria de

la sociedad, esa deuda se compone del capital original, es decir, el tributo omitido, con más sus accesorios, que son las sanciones (multa) y los intereses respectivos.

Como se ha expresado reiteradamente, esta responsabilidad tiene naturaleza sancionatoria, por tanto, el administrador, al pagar personalmente la deuda de la sociedad está cumpliendo con una sanción –originada en una circunstancia particular del ejercicio de su cargo-. Por tanto, al cumplir con esta obligación estaría asumiendo el pago de una doble condena por una misma conducta: a) el tributo de la sociedad y b) la multa.

Esta circunstancia proyectaría sobre la situación descrita la doble sanción por un mismo hecho, lo que no se ajusta con la garantía del non bis in idem. Esta es otra consecuencia no deseada y que deriva de considerar, al régimen de responsabilidad del administrador societario, como de cuño represivo.

12. DERECHO AL RECUPERO DE LAS SUMAS PAGADAS POR EL RESPONSABLE: LA DEMANDA DE REPETICIÓN DEL DIRECTOR CONTRA LA SOCIEDAD

Frente al caso en que el administrador societario pague de su propio patrimonio y en su carácter de responsable solidario la deuda incumplida por la sociedad que él, como encargado de atender a las cuestiones tributarias de la empresa, no lo hizo, o lo hizo mal, cabe el interrogante acerca de su derecho al recupero de las sumas pagadas. Esta cuestión es de compleja interpretación pues todo se origina en su propia actuación aunque debe ponderarse en torno al principio jurídico según el cual nadie puede enriquecerse sin causa a costa de otro. Por ello, considero, deberá evaluarse actuó con dolo o culpa pues ¿por qué razón recuperará el administrador societario las sumas pagadas cuyo pago debió hacerse por su propia impericia en la gestión de los

deberes fiscales de la sociedad? En caso de responder a este interrogante afirmativamente, surgen otros ¿los recuperará con intereses?, ¿el responsable solidario tendrá derecho a recuperar el pago de las multas que se originaron con el incumplimiento tributario?

El Ordenamiento tributario argentino guarda silencio al respecto, por lo que la cuestión debe interpretarse y solucionarse a través de los principios generales del Derecho, en tanto en el Ordenamiento español, la laguna del Derecho de dicho ordenamiento fue sellada por el art. 41.6 de la Nueva LGT. Por esta razón, las referencias a la doctrina española sirven de apoyo hermenéutico para la resolver este vacío legal de la legislación en Argentina y en tal sentido realizo las citas.

El administrador societario que con sus propios bienes responde por la obligación del otro (la sociedad a la que administra) tiene derecho al recupero de los fondos así destinados, aunque no existe norma en el ordenamiento precedentemente transcrito que responda a este interrogante (como existe en el impuesto a las ganancias³³⁰) por ello se aplican los principios generales del Derecho y, fundamentalmente, los conceptos del Derecho Civil. De hecho se infiere de la propia LPT al regular la demanda de repetición que, contra el Estado, tienen el contribuyente y el responsable en la

³³⁰ La ley del impuesto a las ganancias, en su art. 91, último párrafo, prevé el derecho al recupero de la sociedad que pagó por el beneficiario del exterior cuando no pudo practicar las retenciones sobre los pagos efectuados a dicho beneficiario del exterior. Textualmente el último párrafo del art. 91 expresa: “Se considerará beneficiario del exterior aquel que perciba sus ganancias en el extranjero directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país y a quien, percibiéndolos en el país, no acreditara residencia estable en el mismo. En los casos en que exista imposibilidad de retener, los ingresos indicados estarán a cargo de la entidad pagadora, sin perjuicio de sus derechos para exigir el reintegro de parte de los beneficiarios”.

hipótesis de haber pagado en exceso³³¹. Si existe la demanda contra el Estado, por los ingresos en exceso, de la misma forma existe el Derecho del administrador a recuperar las sumas que salieron de su patrimonio porque, de lo contrario, se registraría un beneficio gratuito para la sociedad.

Análoga situación ocurría en el ordenamiento español con la anterior LGT, lo que llevó a MAZORRA MANRIQUE DE LARA a señalar que esa falta de regulación positiva obliga a acudir, por virtud de la analogía estructural entre la responsabilidad tributaria y la fianza, al

³³¹ El art. 81 de la LPT textualmente dispone que “Los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos. En el primer caso, deberán interponer reclamo ante ella. Contra la resolución denegatoria y dentro de los 15 (quince) días de la notificación, podrá el contribuyente interponer el recurso de reconsideración previsto en el artículo 76 u optar entre apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación o interponer demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia. Análoga opción tendrá si no se dictare resolución dentro de los 3 (tres) meses de presentarse el reclamo. Si el tributo se pagare en cumplimiento de una determinación cierta o presuntiva de la repartición recaudadora, la repetición se deducirá mediante demanda que se interponga, a opción del contribuyente, ante el Tribunal Fiscal de la Nación o ante la Justicia Nacional. La reclamación del contribuyente y demás responsables por repetición de tributos facultará a la AFIP, cuando estuvieran prescriptas las acciones y poderes fiscales, para verificar la materia imponible por el período fiscal a que aquélla se refiere y, dado el caso, para determinar y exigir el tributo que resulte adeudarse, hasta compensar el importe por el que prosperase el recurso. Cuando a raíz de una verificación fiscal, en la que se modifique cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible, determinando tributo a favor del Fisco, se compruebe que la apreciación rectificadora ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, la AFIP compensará los importes pertinentes, aun cuando la acción de repetición se hallare prescripta, hasta anular el tributo resultante de la determinación. Los impuestos indirectos sólo podrán ser repetidos por los contribuyentes de derecho cuando éstos acrediten que no han trasladado tal impuesto al precio, o bien cuando habiéndolo trasladado acrediten su devolución en la forma y condiciones que establezca la AFIP”.

Derecho Civil “para ver la posibilidad de deducir cuál es el régimen jurídico en el que ha de desarrollarse el derecho de regreso del responsable tributario sin violar, por supuesto, ningún principio del Derecho Tributario”³³². Esta laguna normativa ha sido cubierta por la nueva LGT al incorporar al art. 41.6 la norma que así lo autoriza en los siguientes términos: “Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil”.

Por su parte sostienen CAÑAL GARCÍA y PISTONE que, debido a que la responsabilidad tributaria se desarrolla solo en el plano de las relaciones jurídicas, pero en ningún caso implica que exista una responsabilidad económica, el responsable tributario deberá contar con la posibilidad de resarcirse del pago efectuado a la administración fiscal, es decir, se le concede una acción de regreso frente al titular de la capacidad contributiva³³³.

Este aspecto del análisis abre tres cuestiones a considerar, a fin de configurar una respuesta más ajustada a cada caso concreto. En primer lugar, si el pago por el responsable solidario se origina en el impuesto incumplido y sus intereses; en segundo lugar, si se trata del pago derivado de un ilícito cometido y, finalmente, el principio de no

³³² MAZORRA MANRIQUE de LARA, Sonsoles. *Op cit.* p. 123.

³³³ CAÑAL GARCÍA, Francisco y PISTONE, Pasquale. “La figura del responsable tributario en los sistemas jurídicos tributarios alemán, español e italiano”. En AAVV, *Los sujetos pasivos y responsables tributarios* (ponencias de profesores y catedráticos españoles ante las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Cartagena de Indias, 1995, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 609. Afirman los autores que “La acción de regreso, según el Derecho privado, es un instrumento que permite hacer recaer el cumplimiento de la obligación sobre los deudores cuando un único sujeto lo haya realizado. No obstante, el ejercicio de la acción de regreso será distinto según si el que ha cumplido la obligación es también deudor de la misma o no. En el primer caso, existirán otros codeudores con él, y éste sólo podrá trasladar la parte de la deuda que a aquellos corresponda, debiendo soportar él la parte que le corresponda. En el segundo caso, el derecho de regreso abarcará la totalidad de la prestación que haya sido realizada”.

indiferencia por el cual el ordenamiento jurídico no le debería bastar con que alguien cumpla sino que lo haga aquel que originalmente la ley tuvo en vistas para atribuirle la obligación de contribuir.

12.1. El recupero de sumas pagadas por impuestos incumplidos por el responsable solidario

Si se trata de un incumplimiento del pago del impuesto, la respuesta es el derecho al recupero, pues no puede enriquecerse la sociedad a costa del administrador societario. El pago que realiza un responsable solidario con sus propios bienes produce, en cabeza de la sociedad, un enriquecimiento injusto de ésta, en razón de que la sociedad quedará liberada del pago, motivo por el cual, el responsable solidario tendrá derecho a ejercer la acción de repetición contra el sujeto pasivo con fundamento en dicho enriquecimiento injusto (sin causa)³³⁴.

La respuesta sería más categórica aún si se considerase a la responsabilidad como un supuesto de fianza, se podría aplicar las normas del derecho privado por tanto es posible el recupero. Sin embargo, no tratándose de una fianza, CARBAJO VASCO estima que el recupero es posible pero no por las normas del derecho privado (similar a una fianza) sino por el principio jurídico conforme al cual nadie puede enriquecerse sin causa³³⁵.

El derecho al resarcimiento deriva del hecho de que el contribuyente es la sociedad y el administrador tiene que cumplir la

³³⁴ En este sentido, FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Op cit.*, p. 389; TEJERIZO LÓPEZ, Juan M. y MENENDEZ MORENO, Alejandro. “Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración”, AAVV, *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 138;

³³⁵ CARBAJO VASCO, Domingo. *Op cit.*, p. 72.

obligación de ese “otro” por su especial característica de la función a su cargo, pero la ley midió la capacidad contributiva en el contribuyente y no en el administrador. El administrador responde solidariamente porque así lo impone el ordenamiento para asegurar el crédito tributario pero no es el contribuyente que desató la configuración del hecho imponible (más allá que su accionar personal, como administrador, involucra las decisiones de configuración del hecho de contribuir). Lo concreto es que no es el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Pero como la figura en análisis es de cuño represivo, la respuesta a ese interrogante entra en tensión, pues si se trata de una sanción y esa sanción está conectada directamente con el principio de la personalidad de la pena, ¿cómo autorizar el recupero a quien motivó la sanción? De allí lo complejo de la respuesta aunque, insisto, me inclino por el recupero con fundamento en que la sociedad no puede enriquecerse gratuitamente.

12.2. El recupero de sumas pagadas por ilícitos

La interpretación esgrimida en los párrafos anteriores para el caso del incumplimiento del impuesto, contrasta fuertemente y en forma negativa si estamos frente a las consecuencias por la comisión de un ilícito por el cual responde el director. Y recordamos que la construcción pretoriana que se ha hecho de esta figura en el ordenamiento fiscal argentino transita por el hecho de considerar a la figura del responsable solidario a título represivo.

En este marco conceptual, es decir, el de los ilícitos, remarcaron en su día MAZZORRA MANRIQUE DE LARA y de CALVO ORTEGA, basándose en la distinción entre los responsables por actos lícitos y por actos ilícitos, que no hay derecho al recupero. En efecto, “niega la posibilidad de la acción de regreso cuando el responsable tributario

solidario o subsidiario, deriva su responsabilidad de una conducta ilícita”³³⁶. Ello es lógico porque el sujeto persona física intervino en el hecho reputado como ilícito, en consecuencia no puede resarcirse de su propio comportamiento contrario a Derecho. Por el contrario, responsable solidario, tendrá derecho al reintegro si él satisface la obligación de la sociedad porque su accionar está enmarcado en hecho de actuar por otro, en otros términos, es el fiador de la obligación pero no el contribuyente. Además, si no pudiere ejercer la acción de regreso, se produciría un enriquecimiento sin causa en favor de la sociedad, contribuyente en concreto, lo cual no sería justo.

En estos supuestos el administrador societario actuó con dolo, con perfecto conocimiento de las consecuencias que su conducta podría ocasionar. Por ello, no sería justo permitirle el recupero de las sumas abonadas.

12.3. El principio de no indiferencia

Frente al interrogante acerca de la posibilidad de que el responsable puede recuperar lo pagado. Aún cuando ya he refrendado, en párrafos anteriores, este principio, aquí aparece en plenitud el que, CALVO ORTEGA, denomina “principio de no indiferencia” conforme al cual, en el campo de la obligación tributaria la ley tiene que poner todos los mecanismos a su alcance para que la

³³⁶ MAZORRA MANRIQUE de LARA, Sonsoles. *Op. cit.*, p. 123. “Fundamenta CALVO ORTEGA su teoría al señalar, en primer lugar que el responsable por acto ilícito no puede ejercer la acción de regreso correspondiente al fiador... porque la fianza deriva de un acto lícito y, en segundo lugar, refiriéndose a la acción de enriquecimiento sin causa, porque aún admitiendo la existencia de un enriquecimiento del contribuyente y el correlativo empobrecimiento del responsable, considera que no ocurre el requisito de la falta de causa jurídica pues, en su opinión, la conducta ilícita del responsable actúa como causa justificante del desplazamiento patrimonial”.

misma sea cumplida por el contribuyente –que es quien manifiesta capacidad contributiva-³³⁷.

Es decir, no puede resultar indiferente quien cumpla la obligación tributaria, no es trivial que se elija a otro sujeto para que – en circunstancias específicas como es la de ser administrador de una sociedad- deba pagar con su propio patrimonio, la obligación tributaria de un tercero a quien originalmente la ley tuvo en cuenta para elevar a la categoría de sujeto pasivo de la obligación tributaria, y la tuvo en razón de su manifestación de capacidad contributiva. Señala también que “El ejercicio de una acción de regreso por parte del responsable subsidiario por acto ilícito no es posible. Por una parte, no existe en nuestro ordenamiento tributario un precepto concreto que contemple y permita el ejercicio de la misma. Tampoco es aplicable la

³³⁷ CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General*, 6 edición, Madrid, 2002, p. 167 y 181. Sobre la acción de regreso, señala CALVO ORTEGA en *La responsabilidad tributaria subsidiaria*. HPE, Nº 10 / 1971, p. 141 que “podría invocarse, análogicamente, la acción de regreso del fiador legal, en base a la semejanza efectual, no a la igualdad, evidentemente, que discurre entre la fianza que ha de darse por disposición de la Ley y la responsabilidad tributaria subsidiaria por actos lícitos. Parece más correcto, debido a la falta de identidad absoluta indicada, canalizar el regreso a través de la acción genérica y subsidiaria de enriquecimiento sin causa. En efecto, existe una cierta unanimidad en que los presupuestos para el ejercicio de esta acción son los siguientes: por un parte, enriquecimiento del demandado y empobrecimiento del actor conexos, es decir, derivados de un mismo hecho o, si se quiere, correlativos. Por otra, la falta de causa, es decir, la ausencia de justificación del desplazamiento patrimonial citado. Este presupuesto es el que presenta un mayor grado de indeterminación y, por tanto, el que suscita mayores dificultades. Pues bien, el pago efectuado por el responsable subsidiario por acto lícito, cumple los dos requisitos citados, incluso el segundo que es, como hemos dicho, el que presenta una mayor dificultad. En efecto, el pago efectuado por el citado responsable y la correlativa exoneración del sujeto pasivo presenta, sin mayores dificultades, esa ausencia de causa a la que antes nos referíamos. En otras palabras, el pago de la deuda tributaria efectuado por el responsable en el tipo de responsabilidad que examinamos no encaja exactamente en ninguno de los tipos impeditivos concretos, ni directamente ni argumentado a contrario, indicados por la doctrina o por la jurisprudencia”.

acción residual y subsidiaria de enriquecimiento sin causa, dada la consideración de ilícito que tiene, aquí, el presupuesto de hecho. Teniendo en cuenta lo que hemos indicado anteriormente, sobre la conveniencia de sancionar desde luego el ilícito cometido por el responsable, sería conveniente, también, el establecimiento expreso de una acción de regreso contra el sujeto pasivo³³⁸.

Con igual argumentación jurídica FERNÁNDEZ JUNQUERA con fundamento en el principio de capacidad contributiva como principio inspirador de los impuestos, ¿hasta qué punto puede el ordenamiento desplazar el principio de capacidad contributiva por el mero interés de la recaudación?³³⁹. Esta tesis es extrapolable a nuestro ordenamiento.

En conclusión, parecería razonable interpretar que, si se trata de un incumplimiento a la obligación de contribuir producido por su culpa, el administrador tendría el derecho a recuperarlo, pero si se tratase de la comisión de un delito tributario, pero si se acredita la intencionalidad en la conducta del administrador lo inhibiría a recuperar los fondos cuyo ingreso se debió a su propia acción u omisión, en cuyo caso no debería proceder el derecho al recuperarlo.

12.4. El derecho al recuperarlo en el Ordenamiento argentino. Nuestra opinión

Como se afirmó anteriormente, la ley argentina tiene un vacío en esta cuestión. En el mundo de los negocios, usualmente el Directorio de una compañía cuenta con un carta de indemnidad (*letter of indemnity*) por medio de la cual, la sociedad se compromete a mantener indemne de cualquier perjuicio que su presidente, directorio y demás funcionarios con responsabilidades ejecutivas pudiere sufrir

³³⁸ CALVO ORTEGA, Rafael. “La responsabilidad tributaria subsidiaria”. Hacienda Pública Española, N° 10 / 1971, p. 156.

³³⁹ FERNANDEZ JUNQUERA, Manuela. *Op. cit.*, p. 7.

con motivo del ejercicio regular de sus funciones. No así ocurre, regularmente, con sociedades de menor envergadura o, directamente, pequeñas empresas.

Sin embargo, en casos en que los administradores de entes colectivos que tuvieren que responder por el actuar a favor de la sociedad que administran, tendrán derecho al recupero de las sumas abonadas de su propio patrimonio –en caso que se efectivice la responsabilidad personal y solidaria- pues el Derecho no tolera el enriquecimiento sin causa. Por tanto, en la gestión normal y regular de la empresa, el administrador tendrá derecho al recupero por la vía de una acción civil.

Por el contrario no es tan clara la situación consistente en la comisión de ilícitos tributarios o incumplimientos groseramente antifuncionales, pues en tales supuestos la sociedad –a través de otros directores o administradores- podrá oponerse –en mi opinión con cierto grado de éxito- al recupero de las sumas abonadas por el administrador infiel o imprudente. Será, en estos casos, trascendente la valoración de la prueba de los hechos y circunstancias que rodean a la cuestión, son poder dar una respuesta contundente en estos casos.

13. NECESIDAD DE LA PETICIÓN DE QUIEBRA DEL CONTRIBUYENTE EN CASO DE QUE SE INTERPRETE QUE LA RESPONSABILIDAD ES SUBSIDIARIA

Precedentemente se ha señalado que en algunos precedentes jurisprudenciales los jueces sostuvieron que se trata de un régimen de responsabilidad subsidiaria, prescindiendo incluso del texto de la norma (Cfr. Capítulo I, punto 5). Esta aseveración, seguramente con el ánimo de imprimirle al sistema un marcado carácter garantista del régimen, produce consecuencias. La principal es que –si es así, responsabilidad subsidiaria- el acreedor, en el caso la Administración

tributaria, estará obligada a seguir hasta las últimas consecuencias procesales tendientes al cobro del tributo contra el responsable principal. Es decir, la subsidiariedad implica la excusión, o sea, el beneficio de los fiadores (en el caso los administradores de los entes colectivos) para no ser compelidos, por regla general, al pago de la deuda del contribuyente, mientras tenga bienes suficientes el obligado principal.

La primera forma de interpretación de las leyes es a través de la letra de la misma, por tanto, no es razonable que los jueces en sus fallos asientan que se trata de una responsabilidad subsidiaria cuando expresamente el art. 8 inc. a) de la ley expresamente indica que es “personal y solidaria”. No dice en ninguna de sus partes, subsidiaria (como claramente lo indican el ordenamiento tributario español y brasileño). Carece de fundamento, entonces, que los jueces se pronuncien de esta forma sin que, paralelamente no agoten las consecuencias de su conclusión: la exigencia a la Administración a excutir los bienes del contribuyente hasta el mismo pedido de quiebra pues si carece de bienes para responder, no tiene potencialidad económica para hacer frente a sus compromisos, por tanto el contribuyente está en un estado ciertamente falencial.

Recordamos, como indicamos en el Capítulo I, punto 5), que la CNACAF estableció que la responsabilidad no es solidaria sino subsidiaria, tales los precedentes “Club Atlético Adelante Asociación Civil y Deportiva” donde la CNACAF –particularmente su Sala IV– expresó que la obligación de pagar el impuesto es por una deuda ajena concluyendo que “... la solidaridad no quita a esta obligación su carácter subsidiario, por lo que asiste a estos administradores el derecho a que se exija previamente el pago al deudor principal como lo establece la ley...”³⁴⁰. *También el mismo tribunal en la causa*

³⁴⁰ “Club Atlético Adelante Asociación Civil y Deportiva”, CNACAF, Sala IV, del 15.7.99.

“Faima S.A.”³⁴¹ y en el precedente “Prats”, la CNACAF con el mismo fundamento³⁴². Mucho antes había comenzado este criterio con el caso “Salvatierra, Mario Rodolfo y otros” del TFN donde se señaló que el Fisco Nacional, únicamente puede hacer valer sus derechos siguiendo un orden preestablecido en tanto que la obligación de los administradores es de garantía y de garantía es solidaria en razón de que aquéllos 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. Sin embargo, concluye el TFN, esa solidaridad no quita a esta obligación de garantía, su carácter subsidiario³⁴³.

No se logra comprender la relatividad impuesta a tales modalidades de la responsabilidad que están clara y perfectamente delimitados en todo sistema jurídico que no admite esta dualidad conceptual que produce confusión.

En suma, si se trata de una responsabilidad subsidiaria la eficacia garantista que pretende imprimirse al instituto pierde eficacia pues la Administración tributaria deberá rastrear los bienes del contribuyente, trabar sobre éste toda medida cautelar posible y, si tuviere bienes, ejecutarlos hasta inclusive requerir la quiebra del contribuyente pues esto está ligado con la excusión de los bienes que es propia de la responsabilidad subsidiaria.

14. SÍNTESIS

a) Si, como ha sostenido la amplia doctrina y jurisprudencia argentina, esta figura tiene aristas de cuño represivo, que se trata de un

³⁴¹ “Farmia SA”, CNACAF, Sala IV del 4.5.04.

³⁴² “Prats, Secundino c/ DGI”, CNACAF, Sala IV, del 11.4.00

³⁴³ “Salvatierra, Mario Rodolfo y otros” TFN del 2.10.75.

sistema sancionatorio, que consiste en sistema de garantía la responsabilidad solidaria del administrador, estas conclusiones no están exentas de fuertes connotaciones, si se la interpreta en su real magnitud. De esto derivan problemas prácticos que conspiran con el propósito de la norma, cual es el de asegurar al fisco que cobrará el crédito tributario.

b) El instituto se asemeja a una sanción atípica: la responsabilidad de los mismos tiene efecto de sanción pero no está contemplada por la ley como tal, es un sistema de responsabilidad solidaria pero en los hechos se impone una pena pecuniaria al administrador societario. Tiene similitud con la sanción impropia que es aquella situación en la que el contribuyente, que ha cometido una infracción tributaria, no solo recibe la sanción sino que es pasible de una situación desventajosa.

c) El principio de culpabilidad es la esencia del reproche dado que el contribuyente y el responsable, para ser merecedores de una sanción, deben ser responsables tanto objetiva como subjetivamente. Por tanto, el plexo normativo garantista del ordenamiento se aplica al sistema de infracciones tributarias, por tanto todo ello debe extrapolarse a la aplicación de la responsabilidad solidaria de los administradores de entes colectivos.

d) El sistema, no se ajusta con el criterio de capacidad contributiva. La ley tuvo en vista al contribuyente principal, para medir la capacidad económica como manifestación de la obligación de contribuir. El responsable solidario no cuenta con esa potencialidad, en la mayoría de los casos.

e) Asimismo el sistema no se ajusta con el principio de no indiferencia. Esto significa que a la ley no le es indiferente quien contribuye. Esto por respeto al principio de legalidad. A la ley no le resulta indistinto que contribuya cualquier individuo sino sólo aquel que es el sujeto pasivo.

f) Se altera, por tanto, el principio de proporcionalidad. La sanción que representa para el administrador no tiene relación proporcional entre la causa y el efecto, entre la conducta desarrollada y el impuesto a pagar pues no atendería al parámetro de razonabilidad.

g) Se produce, además, un exceso de punición sobre el administrador societario. Vinculado a la falta de proporcionalidad entre la conducta contraria a la ley desarrollada por el administrador societario y la sanción consecuente que implica hacerse personalmente cargo de la obligación tributaria de la sociedad que administra con más sus accesorios, denota una fuerte falta de equidad que se traduce, en cabeza del responsable por deuda ajena, en un exceso de punición. Este aparece ante la alteración de la proporcionalidad entre infracción cometida y la sanción aplicada, que implican falta de armonía desde la perspectiva de la razonabilidad.

h) Asimismo podrá el administrador, esgrimir la garantía de no autoincriminación. Si el régimen es de tinte sancionatorio, debe extrapolarse los institutos garantistas, entre los cuales se cuenta esta garantía. Si el administrador declara, en cierto contexto, se autoincrimina.

i) Si el administrador encargado del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad, sea o no un técnico versado en la materia fiscal, puede por diversas razones incurrir en error, y éste puede ser invocado para la no aplicación de una sanción tributaria, una vez más recordamos que tanto la jurisprudencia como la doctrina han indicado que, el régimen de responsabilidad solidaria, es de cuño sancionatorio, represivo.

j) El carácter sancionatorio de la figura del responsable solidario, demandará la necesidad de probar la actuación personal del administrador con el hecho que se imputa a la sociedad, por tanto se invertirá la carga de la prueba. Esto significa que será el administrador el que deberá procurar minirse de ésta.

k) Las sanciones tienen una lógica de graduación, una proporcionalidad –como ya se afirmó-. Este principio de proporcionalidad no se compadece con la razonable proporción que debe mediar entre la causa y el efecto, entre la violación del derecho y la sanción consecuente. La conducta del responsable solidario para marcar la contradicción resultante que deriva del sistema argentino que tipifica esta responsabilidad con marcado carácter represivo, pues esta circunstancia lo encierra en un callejón sin salida. Esta anomalía resulta de sancionar al administrador, en forma personal y solidaria, si es que al momento de endilgarle dicha responsabilidad no son adecuadamente valorados los parámetros de proporcionalidad de las sanciones y el criterio de buena fe para su graduación pues el administrador responde por la deuda íntegra de la sociedad que administra (la que fue establecida en función de la sociedad y no del administrador persona física).

l) Si el administrador del ente colectivo paga con su propio patrimonio y en su carácter de responsable solidario la deuda incumplida por la sociedad ¿por qué razón recuperará el administrador societario las sumas pagadas cuyo pago debió hacerse por su propia impericia en la gestión de los deberes fiscales de la sociedad? El administrador tiene derecho al recupero de los fondos así destinados, aunque no existe norma en el ordenamiento argentino que responda a este interrogante. Si se trata de un incumplimiento del pago del impuesto, la repuesta es el derecho al recupero, pues no puede enriquecerse la sociedad a costa del administrador societario. Sin embargo, si estamos frente a las consecuencias por la comisión de un ilícito por el cual responde el director, la respuesta no será tan contundente.

UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGLI
RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE LOS ENTES COLECTIVOS DESDE LA PERSPECTIVA
DEL ACTUAR EN LUGAR DE OTRO
Alejandro Claudio Altamirano
ISBN: /DL:T-2057-2009

CAPÍTULO QUINTO

EL ACTUAR EN LUGAR DE OTRO COMO RESPUESTA DOGMÁTICA A LOS PROBLEMAS DE AUTORÍA EN MATERIA DE RESPONSABLES SOLIDARIOS

En el Capítulo III indiqué como una de las aproximaciones a la naturaleza jurídica de la figura del responsable solidario por deuda ajena, asimilarlo al concepto elaborado por la dogmática penal del “actuar en lugar de otro”, como una herramienta que explica el por qué ser responsable un sujeto persona física por las obligaciones tributaria de la sociedad.

La expresión hace referencia a una serie de criterios y valoraciones tendientes a justificar la represión penal en los casos en que interviene una persona que no puede ser sancionada por el ilícito porque no tiene capacidad para delinquir, como tampoco su representante (el órgano) ya que éste último no posee la calidad especial que debe reunir el autor conforme, está descrito en el tipo penal respectivo, pero esa calidad de autor sí la puede poseer la primera (la sociedad).

1. CONCEPTO

En materia penal, la cuestión relativa a la autoría es siempre compleja. En relación con los delitos de carácter económico, en los que interviene una empresa, el problema aumenta por el mandato constitucional del principio de legalidad. En efecto, nadie puede ser condenado si su acción no encuadra de manera perfecta en la descripción típica que en abstracto formula la ley. Puntualmente, cuando se trata de una empresa no es ésta propiamente quien actúa sino que lo hace a través de sus representantes. En esta materia aparecen las dificultades cuando la persona física -que actúa en nombre o representación de la persona jurídica- por su accionar provoca un incumplimiento tributario o una sanción fiscal, aunque el obligado tributario no sea dicha persona física -la que actuó- sino, por el contrario, la persona jurídica.

Por esta razón es necesario elaborar estructuras dogmáticas que faciliten el ordenamiento de la información legal dentro de un sistema conceptual coherente. Sólo de esta manera puede alcanzarse la finalidad del Derecho de otorgar seguridad jurídica a los ciudadanos³⁴⁴.

Para dar una respuesta a esta situación que supera a la mera problemática de la autoría para anclar en la del principio de legalidad. Esta laguna de punibilidad se supera con un instrumento dogmático que es el del “actuar en lugar del otro” con el propósito de captar a los sujetos que no sólo actúan en dicho ámbito sino que además realizan las mismas acciones con el mismo significado social que la de los sujetos formalmente descriptos por el tipo, en otros términos, son quienes efectivamente lo llevan a cabo cuando el representado es una

³⁴⁴ GARCÍA CAVERO, Percy. *El actuar en lugar de otro en el Derecho Penal Peruano*, Universidad de Piura y ARA Editor, Lima, Perú, 2003, p. 25.

persona de existencia ideal³⁴⁵ Actúan en “lugar de otro” aquellos “terceros que acceden a un ámbito de actividad ajeno para realizar tareas relacionadas con aquella actividad”³⁴⁶.

Esta figura sirve para cubrir los “vacíos de punibilidad que se presentan en los delitos especiales cometidos por representantes tanto de personas jurídicas como de naturales... fue una respuesta ante los vacíos de punibilidad que se presentaron por la irresponsabilidad penal de las personas jurídicas y, en este sentido, por la actuación de sus órganos y representantes”³⁴⁷.

2. ORIGEN

Esta figura dogmática nació en la jurisprudencia alemana, en una sentencia del 9.11.1847 -señala GARCÍA CAVERO en una formidable obra sobre la materia- el Tribunal Supremo Prusiano decidió un caso de delito de bancarrota, procesando al Consejo de

³⁴⁵ GRACIA MARTÍN, Luis. *El actuar en lugar de otro en derecho penal*. Ediciones Universitarias de Zaragoza, Zaragoza, 1986, p. 62.

³⁴⁶ GRACIA MARTÍN, Luis. *Op. cit.*, p. 60

³⁴⁷ GARCÍA CAVERO, Percy. *El actuar en lugar de otro en el Derecho Penal Peruano...* p. 26. “El hecho de que a la imposibilidad de aplicar sanciones penales directamente a la persona jurídica, se le uniera un respeto estricto del principio de legalidad en la Administración de Justicia Penal, llevó a ciertas situaciones de impunidad en los delitos especiales realizados por los órganos o representantes de ésta. En estos casos, los elementos del tipo no se verificaban plenamente en el único sujeto de imputación, sino que se repartían entre la persona jurídica y un miembro de la misma: mientras que el estatus personal que fundamentaba el delito especial recaía en la persona jurídica, era su órgano o representante quien realizaba la conducta prohibida. Sucedió que la persona jurídica no podía ser sancionada penalmente por carecer de capacidad delictiva y sus órganos o representantes tampoco por no poseer el elemento especial de autoría exigido por el tipo penal correspondiente. El resultado de esta situación era la completa impunidad”.(Cfr. *op. cit.* p. 27)

administración de una sociedad cooperativa que había suspendido sus pagos, por haber llevado los libros de comercio de la persona jurídica de manera desordenada. El problema radicaba en que la imputación de responsabilidad sólo se podía realizar sobre "el deudor" que había decidido la suspensión de los pagos y dicha cualidad especial recaía en la sociedad, pero esa imputación de responsabilidad no se podía aplicar sobre su órgano de administración. El Tribunal forzó el término "deudor" a fin de incluir, en esa categoría, al miembro del Consejo de Administración de la cooperativa. Así, el Tribunal Supremo Prusiano decidió absolver al acusado con el fundamento de que el delito de bancarrota sólo puede cometerlo "el deudor" que haya suspendido "sus" pagos, y éste obviamente no era el caso del administrador de la cooperativa.

Desde la perspectiva de política-criminal, es decir, de la efectiva persecución y aplicación de sanciones por la realización de conductas antijurídicas, la solución lució insatisfactoria. "La situación de impunidad presentada en los tribunales llevó a que posteriormente el legislador alemán estableciera mecanismos para cubrir los mencionados vacíos de punibilidad", por lo que la ley de bancarrotas alemana posteriormente, al tipificar los delitos concursales, incluyó una cláusula que ampliaba el círculo de destinatarios de algunos tipos penales contenidos en la ley sobre los administradores de sociedades³⁴⁸.

Sobre la necesidad de cubrir los vacíos de punibilidad mediante una norma general se comenzó a incorporar en la legislación alemana, en 1936 y proyectos posteriores, una norma general sobre responsabilidad de los órganos, y en 1968 se incluyó el actuar en lugar de otro en la ley de contravenciones.

³⁴⁸ GARCÍA CAVERO, Percy. *El actuar en lugar de otro en el Derecho Penal Peruano...* p. 28.

3. FUNDAMENTO

Para buscar el fundamento dogmático del actuar en lugar de otro debe partirse de la orilla de los delitos especiales. Estos delitos especiales tienen por característica una exigencia puntual, en el sujeto activo del delito, por parte de la descripción del tipo penal. Sin embargo esta única explicación formal no aporta la respuesta al fundamento dogmático de las actuaciones en lugar de otro.

La justificación dogmática, señala GARCÍA CAVERO, no se limita a la referencia conectiva a los delitos especiales sino que debe indagarse sobre la estructura material de tales delitos especiales y cómo se justifica la herramienta del “actuar en lugar de otro”. Primero haré referencia a los diversos argumentos que fundamentan la figura del “actuar en lugar de otro” y en segundo lugar haré referencia al delito especial para relacionarlo con la forma de justificar la responsabilidad penal del que “actúa en lugar de otro”.

En relación con la primera cuestión, la fundamentación del “actuar en lugar de otro” descansa sobre tres argumentos: a) se considera la figura como un supuesto de participación; b) se la considera como un principio general del Derecho y c) se la considera como una situación de hecho necesaria por razones prácticas.

3.1. Supuesto de participación

Originalmente se consideraba que las lagunas de punibilidad se cubrir con algunas categorías dogmáticas de delitos especiales, lográndose así el reconocimiento de una capacidad de acción jurídico-penal de las personas jurídicas. "En tanto es posible que las personas jurídicas realicen acciones típicas y antijurídicas, la cuestión del actuar en lugar de otro no será más que un supuesto de complicidad. El órgano de la persona jurídica puede ser considerado un cómplice del

delito y, de esta manera, aplicársele una sanción penal. si no se sigue este desarrollo argumentativo es la responsabilidad penal del representante, se estará atribuyendo responsabilidad por un hecho ajeno"³⁴⁹.

3.2. Principio general del Derecho

Originado en la jurisprudencia alemana, se afirmó que "existe un principio general que permitía atribuir responsabilidad penal a los órganos o representantes, a pesar de no reunir la cualidad exigida por el tipo penal y no estar, en principio, dentro del círculo de destinatarios de la norma. Este principio general del derecho establecía que, en lugar de los sujetos criminalmente irresponsables, eran responsables sus representantes legales y, en el caso de las personas jurídicas, los órganos de ésta... la responsabilidad penal se encuentra estrechamente vinculada con la capacidad de acción esto es, con la capacidad de cumplir con los deberes jurídicos impuestos por la norma. Ya que los incapaces de actuar no pueden ser determinados, con base en normas jurídicas, a cumplir con los deberes que les corresponden, será necesario, para evitar que estos ámbitos se queden sin regulación jurídica, trasladar el cumplimiento de tales deberes a los sujetos que actúan por el incapaz. El deber de representación no puede, pues, limitarse al ámbito del negocio jurídico, sino que debe abarcar también la observancia de los deberes jurídico-públicos en el ámbito del Derecho penal. En tanto no es posible una representación en las consecuencias del injusto, la responsabilidad penal tendrá que recaer sobre el representante legal"³⁵⁰.

³⁴⁹ GARCÍA CAVERO, Percy. *El actuar en lugar de otro en el Derecho Penal Peruano...* p. 33.

³⁵⁰ GARCÍA CAVERO, Percy. *El actuar en lugar de otro en el Derecho Penal Peruano...* p. 37.

3.3. Necesidad práctica de la figura

Desde una perspectiva práctica es comprensible que el Derecho penal cuente con una herramienta, con un método de interpretación autónomo para evitar lagunas de punibilidad. Los elementos especiales de autoría que se presentan en los delitos especiales están formados como elementos normativos que requieren de una valoración, es decir, encontrar el concepto de deudor, el concepto de contribuyente, etc. y estos conceptos se encuentran en otros sectores del derecho (para saber qué es un director de sociedades debe recurrirse a la Ley de Sociedades Comerciales) y se plantea el dilema sobre la forma de encontrar su contenido, sea en forma idéntica a su ámbito de procedencia o a través de una interpretación autónoma con base en la finalidad del Derecho penal.

En relación con la segunda cuestión, es decir, con el delito especial que es donde se desenvuelve la herramienta dogmática del “actuar en lugar del otro”, se han esbozado diferentes argumentos sobre la justificación de esta clase de delitos.

3.3.1. Identificación con la infracción a un deber.

Enseña GARCÍA CAVERO³⁵¹ que es ROXIN el primero en plantear un concepto material de delito especial para solucionar cuestiones dogmáticas, identificando a estos con la infracción a un deber determinado. Esta identificación con la infracción a un deber puede tratarse de (i) un deber secundario de los representantes jurídicos o (ii) de la representación en el cumplimiento de un deber impuesto por la ley.

En el plano del deber secundario de los representantes jurídicos, el deber primario deviene de la propia norma tributaria, es decir, un ámbito extrapenal, por tanto el Derecho penal no puede *per se* ampliar la responsabilidad a otras personas sobre quienes pesa la responsabilidad de cumplir con esos deberes. Así, el elemento personal de un delito especial está referido a un reproche ético-social, en consecuencia, lo que es trascendente no es la lesión a un bien

³⁵¹ GARCÍA CAVERO, Percy. *El actuar en lugar de otro en el Derecho Penal Peruano...* p. 49. Señala el autor que “El desvalor de estos delitos se encuentra en lo socialmente reprochable, sin interesar si lesionan un bien jurídico o son socialmente dañosos. En este sentido, el delito no debe entenderse únicamente como un acto socialmente dañoso sino también como la infracción de un deber ético social... En el caso de los delitos comunes, el círculo de destinatarios será general mientras que en los delitos especiales el deber se concreta en un grupo de personas. Este deber de los delitos especiales debe determinarse no sólo con base en los elementos que describen la acción prohibida, sino también teniendo en cuenta los destinatarios de la norma, es decir, los portadores del elemento especial de autoría. Sólo los sujetos que reúnen el estatus exigido por el delito especial son titulares del deber. En ese sentido, a los representantes legales que no reúnen el elemento especial de autoría, no les alcanza la titularidad del deber. Sin embargo, la posibilidad de sancionar penalmente a los representantes por el incumplimiento de los deberes de su representado no está excluida, sólo que no se trata de incumplimiento del mismo deber que su representado, sino de un “deber secundario” que consiste en cumplir frente a terceros los deberes de su representado”.

jurídico tutelado sino que lo relevante es el incumplimiento de un deber especial a cargo de determinado sujeto.

Podemos observar que nuestra ley tributaria, al responsabilizar personal y solidariamente al administrador societario, cumple en observar este patrón teórico: sólo se puede hablar de “actuar en lugar de otro” cuando hay representación (en el caso, los directores de sociedades anónimas (director ejecutivo o interno), consejeros de cooperativas, vocales titulares, los administradores de una asociación, los socios gerentes de sociedades de responsabilidad limitada, los fiduciarios, los directores de sociedades que participan en UTEs).

Los críticos de esta argumentación consideran que la mera infracción de un deber implicaría remontarnos al Derecho penal disciplinario –por tanto anticuado- que es contrario a un sistema penal basado en la protección de bienes jurídicos tutelados.

En el plano de la representación en el cumplimiento de un deber impuesto por la ley la identificación con la infracción a un deber radica en que el contribuyente, persona jurídica, necesita de un representante legal para actuar pues por sí no pueden. La actuación de las mismas se corporiza en una persona (el administrador de la sociedad, en términos tributarios, el responsable solidario). Por esta razón resulta imprescindible que el deber que le corresponde a la sociedad (como contribuyente) le pueda ser extrapolado al representante (administrador de la sociedad) y, de esta manera, pueda ser sancionado penalmente esta persona física en caso de incumplimiento de la norma tributaria.

Al respecto expresa GARCÍA CAVERO apoyándose en ROXIN, que la figura del “actuar en lugar de otro, gira en torno al cumplimiento del deber y la posibilidad de transferir dicho cumplimiento a terceras personas (representantes o sustitutos). Sólo en el caso de deberes

personalísimos o irrepresentables, se niega la posibilidad de una actuación en lugar de otro”³⁵².

3.3.2. Identificación con el delito de dominio

Esta tesis considera que el “actuar en lugar de otro”, que se desarrolla en los delitos especiales, no se vincula a los delitos de infracción a un deber sino más bien a un delito de dominio, pues el autor tiene un especial dominio sobre la eventual violación del bien jurídico tutelado. Se aprecia una especial condición en la configuración del tipo penal. Los delitos especiales, así, son delitos de garante en razón de que el sujeto activo –el administrador- es garante de un bien jurídico debido a su particular situación frente a él.

Los directores de sociedades anónimas (director ejecutivo o interno), consejeros de cooperativas, vocales titulares, los administradores de una asociación, los socios gerentes de sociedades de responsabilidad limitada, los fiduciarios, los directores de sociedades que participan en UTEs, tienen una posición muy particular frente a la vulnerabilidad del bien jurídico: son ellos los que deben cumplir con las obligaciones tributarias por la entidad a la cual

³⁵² GARCÍA CAVERO, Percy. *El actuar en lugar de otro en el Derecho Penal Peruano...* p. 56. “Las críticas a la categoría de los delitos de infracción de un deber formulada por Roxin, han llevado a buscar una configuración distinta del “actuar en lugar de otro” que no se fundamente en el discutible criterio de la infracción de un deber, sino en el bien jurídico. En este sentido, SCHÜNEMANN, discípulo de ROXIN en Alemania y GRACIA MARTÍN, en España, han planteado una interpretación del “actuar en lugar de otro” con base, más bien, en los llamados delitos de dominio. Estos autores afirman que la norma del “actuar en lugar de otro” puede interpretarse y fundamentarse perfectamente con el criterio del dominio del riesgo, incluso de una manera más completa que la que se sustenta en la infracción de un deber. Sin embargo, si bien ambos autores coinciden en el criterio material para interpretar la norma del “actuar en lugar de otro”, no coinciden en lo que entienden por dominio” (*Op. cit.* p. 57).

representan. Por tanto, la herramienta dogmática del “actuar en lugar de otro” permite sancionar a aquellos sujetos, quienes no poseen el estatus formal exigido por el ilícito, pero, por el contrario, tienen un dominio sobre la especial vulnerabilidad del bien jurídico. En suma, para esta posición, la responsabilidad del que “actúa en lugar de otro” se basa en el especial dominio de dicho sujeto, aún cuando no concurra en él, el parámetro formal exigido por el ilícito.

4. SOLUCIÓN QUE APORTA A LA FIGURA DEL RESPONSABLE SOLIDARIO

Expresa RODRIGUEZ ESTÉVEZ que esta figura “se convierte en una valiosa herramienta dogmática para resolver los problemas de autoría en materia penal económica”. Si estos sujetos, en el caso un director de una sociedad, realiza una acción prohibida u omite una obligación (de la sociedad) cuya titularidad le es ajena (pues él es un director), puede ser penalmente responsable. Agrega el autor citado que “no existe ningún obstáculo formal (en cuanto a la tipicidad de la conducta) que impida la responsabilidad de los “actuantes en lugar de otro” cuando el hecho cometido se adecua perfectamente a la descripción formal típica... Dichas actuaciones en lugar de otro” se muestran, en lo que se refiere a los tipos de comisión activa, penalmente irrelevantes”³⁵³.

Se trata, como dice BACIGALUPO³⁵⁴, de un intento de eliminar las lagunas de impunidad que se generan cuando ese deber especial incumbe a la persona jurídica y no al representante que realiza el comportamiento que infringe el deber. La norma tributaria argentina,

³⁵³ RODRIGUEZ ESTEVEZ, Juan María. *El derecho penal en la actividad económica*. Abaco, Buenos Aires, 2000, p. 216 y 217.

³⁵⁴ BACIGALUPO, Silvina. *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*. Bosch, Barcelona, 1998, p. 228.

al responsabilizar solidariamente al director de la sociedad hace recaer sobre este la sanción de su obrar debido a que actuó en lugar de la sociedad, de otra manera no sería sancionable como autor por carecer de la cualificación para el supuesto de hecho típico. Pero no es correcta la interpretación conforme a la cual esta sería la solución adoptada por el legislador para cubrir una laguna de impunidad producida por la negación de la capacidad de acción y de capacidad de culpabilidad de las personas jurídicas³⁵⁵.

El problema de la autoría se evidencia aún más al conectarlo con el principio de legalidad, constitucionalmente amparado. Observa SILVA SANCHEZ que la laguna de punibilidad solo aparece en los delitos especiales pues respecto de “los delitos comunes, en cambio, no existía obstáculo alguno para la punibilidad, siendo perfectamente la sanción de personas físicas que obraran en el seno de la persona jurídica sobre la base de los criterios generales de la comisión activa y de la comisión por omisión, así como de la autoría y la participación”³⁵⁶. Para salvar, entonces, el principio de legalidad, “la legislación establece en algunas oportunidades que el que actúa en nombre de otro, sin reunir las características típicas exigidas por el tipo penal para ser autor, será considerado autor como si él mismo reuniera dichas características; siempre y cuando aquel en cuyo nombre actuó reuniese los requisitos típicos para ser considerado autor. El “actuar en lugar de otro” tiene una importante aplicación práctica en materia de criminalidad de la empresa, donde, en la mayoría de los casos, las conductas disvaliosas ocurren en el ámbito de actuación de una corporación empresaria, en la cual la persona

³⁵⁵ BACIGALUPO, Silvina. *La responsabilidad...* p. 229. Sostiene la autora que “esta figura sólo permite imputar un delito al representante de una persona jurídica o de una persona física exclusivamente en el caso de los delitos especiales propios y no resuelve los problemas que se generan en relación a la responsabilidad penal de las personas jurídicas”. *Op. cit.* p. 231.

³⁵⁶ SILVA SANCHEZ, Jesús M. *Consideración sobre la teoría del delito*. Ad Hoc, Buenos Aires, 1998, p. 180.

física que actuó en su nombre no reúne las características exigidas por el tipo penal para ser considerado autor, mientras que sí las reúne la persona de existencia ideal en cuya representación actúa (por ejemplo, la persona de existencia ideal es el “obligado”, “el deudor”, “el quebrado”, “el agente de retención”, no así el directivo de la empresa que actúa simplemente en su representación)³⁵⁷.

En la doctrina específicamente tributaria es una referencia la obra de MARQUES DA SILVA quien, para el régimen de infracciones tributarias de Portugal elabora conceptualmente la responsabilidad de los administradores, gerentes y directores de la sociedad a través del concepto del “actuar en lugar de otro”³⁵⁸.

En cierta forma el Fisco nacional, en el Dictamen 79/71³⁵⁹ anticipa esta tesis al afirmar que las personas designadas en el artículo

³⁵⁷ RODRIGUEZ ESTEVEZ, Juan M. *El derecho penal...* p. 226/221. “En definitiva, la implementación de esta figura viene a salvar la laguna de impunidad, en tanto que los jueces, en ocasiones movidas por loables criterios de justicia, valúan el principio de legalidad efectuando una explicación analógica *in malam partem* del derecho penal con la consecuente afectación de la seguridad jurídica” (p. 221).

³⁵⁸ MARQUES DA SILVA, Isabel. *Responsabilidade fiscal penal cumulativa das sociedades e dos seus administradores e representantes*. Universidade Católica Editora, Lisboa, 2000, p. 170 y s.s. Sostiene la autora que “la responsabilidad de los administradores, gerentes, directores, representantes de sociedades por las infracciones fiscales cometidas por ellos en nombre de la sociedad... consagran en términos genéricos la responsabilidad de dichos sujetos que actúan voluntariamente como titulares de órganos de una persona colectiva, sociedad o mera asociación de hecho o en representación legal o voluntaria de otro y derriban los obstáculos que contra esa punibilidad se podría levantar cuando el tipo incriminador exija determinados elementos personales que sólo se verifican en la persona del representado o que de hecho sea practicado en interés propio. Cuando los tiempos legales incriminadores exigen necesariamente cualquiera de esos elementos, bastará para que sea punible quien actúa en nombre de otro que tales elementos personales se verifican en la persona del representado o de hecho que sean practicados dichos actos interés de éste”.

³⁵⁹ Boletín de la Dirección General Impositiva 247, p. 59.

–actualmente 8 de la ley de procedimientos fiscales, “participan de una idéntica situación jurídica básica, caracterizada por la nota de representatividad que es inherente a cada una de las funciones previstas. En esta forma, la actividad cumplida en relación con el impuesto, tiene el significado de un acto de representación realizado a nombre del contribuyente de derecho; con imputación patrimonial al mismo, como sujeto pasivo de la obligación impositiva. Ese elemento primario y principal -la representatividad- define los alcances de la responsabilidad del representante. Como principio general, cabe reconocer la separación de los patrimonios que respectivamente corresponden al representante y al representado, de manera que las obligaciones de este último no están llamadas, en condiciones normales de acatamiento de la ley impositiva, a ser soportados por aquellos”.

5. NOTAS DISTINTIVAS

a) “El actuar en lugar de otro” es una respuesta dogmática útil para resolver el principio de legalidad en punto a la autoría. Esto debido a que la culpabilidad se considera en función de los titulares de los órganos, produciéndose una fractura en relación con el principio de responsabilidad de la sanción, que esta figura viene conceptualmente a subsanar.

b) No es una forma de hacer responder penalmente a las personas jurídicas, no tiene que ver con la irresponsabilidad penal de las personas de existencia ideal. Es un concepto que se desvincula de la discusión sobre si los entes ideales pueden o no responder penalmente.

c) El actuar en lugar de otro es un problema de responsabilidad de las personas individuales por el hecho propio. En otros términos, se revela “una regla complementaria de las generales de imputación de

responsabilidad. Tal regla complementaria se hallaba específicamente orientada a salvar los problemas de legalidad que plantean los delitos especiales cuando éstos se cometen en el ámbito de las personas jurídicas y las condiciones objetivas de autoría recaían precisamente en la persona jurídica y no en las personas físicas en ella integradas.³⁶⁰

d) El concepto en análisis no puede derivar en responsabilidad penal objetiva. Para que la figura proceda se requiera que el representante de la sociedad haya realizado, tanto por acción u omisión, el hecho típico previsto en la ley tributaria que regula ilícitos imparciales o delitos. Si ello no fuese así, se caería en el riesgo de que, esta figura se conecte con esta modalidad de la responsabilidad que, como veremos más adelante en materia de ilícitos tributarios no procede. Advierte RODRIGUEZ ESTÉVEZ que “la preocupación de la responsabilidad objetiva tiene, incluso, su relación con el desarrollo económico de una sociedad. Una de las críticas a las que mayormente está expuesto el derecho penal expansivo, especialmente en materia penal, económica y empresaria, es el riesgo de incurrir en supuestos de responsabilidad objetiva, bajo el pretexto de sancionar la producción de resultados típicos”³⁶¹.

6. SÍNTESIS

a) La doctrina y jurisprudencia que han identificado a la responsabilidad solidaria prevista en la LPT se relaciona con el fenómeno sancionatorio: se sanciona al administrador societario quien, habiendo tenido a su cargo las obligaciones de cumplimiento tributario del responsable principal, no ha cumplido con esa manda y no tiene justificaciones sobre tal conducta. Cómo, entonces, endilgar

³⁶⁰ SILVA SANCHEZ, Jesús M. *Consideración...* p. 181

³⁶¹ RODRIGUEZ ESTEVEZ, Juan M. *El derecho penal...* p. 226

una sanción por incumplimiento –del contribuyente principal- a su administrador. Cómo se justifica la autoría de esa persona física si, el contribuyente que ha incumplido, es una empresa.

b) En este contexto, la responsabilidad de los administradores, gerentes, directores, representantes de sociedades por las infracciones fiscales cometidas por ellos en ocasión del cumplimiento de su mandato. Para resolver estos conflictos el concepto del actuar (el individuo) en lugar de otro (la sociedad) resuelve el conflicto de la autoría del hecho. La ley, así, sanciona a quien actúa en nombre de otro.

c) En otros términos, es esta una herramienta dogmática para explicar cómo se puede ser responsable solidario sin ser el deudor principal del tributo.

UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGLI
RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE LOS ENTES COLECTIVOS DESDE LA PERSPECTIVA
DEL ACTUAR EN LUGAR DE OTRO
Alejandro Claudio Altamirano
ISBN: /DL:T-2057-2009

CAPÍTULO SEXTO

CONDICIONES PARA LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS SOBRE LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES EN MATERIA TRIBUTARIA

La responsabilidad personal y solidaria del administrador societario surge cuando se observa un incumplimiento de las obligaciones fiscales de los responsables, sean formales o sustanciales; cuando tal incumplimiento deriva en la falta de pago de un impuesto determinado en tanto el deudor de la obligación tributaria no cumpla con la intimación administrativa que, con carácter previo, le formula la autoridad fiscal y en cuanto la sociedad, por determinadas razones de hecho o de derecho, no ha ya colocado al director en cuestión en la imposibilidad de cumplir adecuada y oportunamente con las obligaciones que, como administrador, asumió en representación de la sociedad.

La articulación de los elementos enunciados generan una serie de notas distintivas en punto a la aplicación del régimen que señalo en este capítulo las que he dividido en cuatro partes, la primera aludirá a las condiciones generales de aplicación del sistema, la segunda a los aspectos procesales puntuales de su aplicación, la tercera a los efectos

derivados de la aplicación concreta de la responsabilidad solidaria y la cuarta, a la responsabilidad solidaria del administrador societario en supuestos particulares por los que atraviesa la sociedad, como contribuyente principal.

SECCIÓN I

CONDICIONES GENERALES EN LA APLICACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD DEL ADMINISTRADOR SOCIETARIO

1. LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA SÓLO PUEDE PROVENIR DE LA LEY

Los responsables tributarios deben ser creados por ley, es decir, su legitimidad está condicionada por el principio de legalidad, porque sin perjuicio de que no son sujetos pasivos, la ley los coloca junto a los sujetos pasivos o deudores principales por tanto, si los primeros están sujetos a aquel principio constitucional, con mayor razón lo deben estar los responsables tributarios. La figura del responsable solidario está comprendida en el principio de legalidad pues ser declarado responsable de un tributo por deuda ajena implica pagar la obligación tributaria, originalmente no destinada a él.

Por ello la AFIP-DGI aún dentro del marco del decreto 618/97 (norma que organiza administrativamente a la Administración tributaria) no puede crear categorías de responsables solidarios, toda vez que sus facultades sólo alcanzan a la creación de agentes de retención, percepción e información, mas allá de que estos, por la ley de procedimientos fiscales, sean responsables por deuda ajena.

En otros términos, no es la norma de inferior jerarquía la que constituye esta solidaridad sino la ley, ello sin menoscabo de la existencia de doctrina opuesta³⁶². Si consideramos que el hecho imponible puede fragmentarse en cuatro elementos: subjetivo, material, temporal y cuantitativo, de lo que aquí se trata es del elemento subjetivo y por ser parte inescindible de la configuración legal de contribuir, este sujeto debe estar claramente previsto por la ley y no por una norma diferente.

Bien señala BARROS CARVALHO que la solidaridad para las personas expresamente designadas por ley nos enfrenta con la competencia constitucional para la creación de tales figuras, al interrogante acerca de los límites de la autoridad que legisla, considerando que la selección de los sujetos que quedarán obligados – en forma solidaria- por el débito del tributo. El espacio de elección del sujeto pasivo de las obligaciones tributarias como también de las personas que deban responder solidariamente por la deuda, ha de circunscribirse en el ámbito de la situación factual contenida en el

³⁶² MAZORRA MANRIQUE de LARA, Sonsoles. *Los responsables tributarios*. ..., p. 24. La tributarista española, en una prolija obra sobre los responsables tributarios, señala que el responsable tributario debe ser creado por ley. Y partiendo de los preceptos constitucionales es indudable que el principio de reserva de ley exige una ley para el establecimiento de tributos, pero tal principio no implica que el legislador primario debe configurar todos los elementos que originan las correspondientes prestaciones de los ciudadanos, pues bastará con que en la ley se determinen los elementos esenciales del tributo. "(...) no está claro que estén cubiertas por el principio constitucional de legalidad, como es el caso de la materia referente a los responsables tributarios, porque no afectan, en principio, ni a la identidad de la obligación tributaria principal, ya que, como más adelante veremos, se trata de sujetos pasivos de otra obligación conexa, pero diferente de la obligación tributaria principal y, consecuentemente, tampoco afectan a la entidad de la prestación de la obligación tributaria principal... considero que el responsable queda fuera del ámbito de este principio constitucional de legalidad tributaria. El responsable no constituye uno de los elementos esenciales del tributo, ya que, aunque se trata de un obligado tributario junto al sujeto pasivo, no estamos ante un supuesto de sujeto pasivo en un sentido estricto" (p. 26 *Op.cit.*)

otorgamiento de la competencia impositiva, dispuesta por la Constitución. Considero que los límites de la atribución constitucional es un criterio infranqueable, obstando en forma categórica al legislador ordinario a que coloque como deudor, aún solidario, a alguien que no ha participado del evento³⁶³.

En referencia al nacimiento *ex lege* del establecimiento de la calidad de sujeto de la obligación tributaria un prestigioso autor expreso que: "Del poder tributario nace por imposición de la ley formal la relación jurídica tributaria que contiene la obligación jurídica tributaria en virtud de la cual el particular debe una prestación al Estado para satisfacer las necesidades públicas"³⁶⁴.

A mayor abundamiento cabe señalar que el Código Civil dispone que la solidaridad sólo puede ser creada por ley. En efecto, el artículo 701 del Código Civil dispone textualmente: "Para que la obligación sea solidaria, es necesario que en ella esté expresa la solidaridad por términos inequívocos, ya obligándose "in solidum", o cada uno por el todo, o el uno por los otros, etcétera, o que expresamente la ley la haya declarado solidaria". Interpreto, asimismo, que la ley a que se hace referencia en esta norma es una ley en sentido formal".

Aunque esta referencia parezca obvia, en el derecho tributario argentino tenemos un claro ejemplo de violación del postulado indicado. El decreto del Poder Ejecutivo Nacional No. 780/95 reguló una serie de aspectos vinculados con el fideicomiso reglado por la ley 24.441. Dicho decreto establecía que el fiduciario se encontraba sujeto a las mismas reglas de responsabilidad solidaria de los

³⁶³ BARROS CARVALHO, Paulo de. *Derecho Tributario. Fundamentos jurídicos de la incidencia...* p. 181.

³⁶⁴ GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., "El Principio de Legalidad", en *El Principio de Legalidad en el Derecho Tributario*, Simposio organizado por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales e Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, 1986, p. 85.

administradores de sociedades al establecer que las normas del actual artículo 8 inc. a) de la LPT eran aplicables a tales fiduciarios. Resulta ocioso remarcar que esta delegación –no autorizada expresamente por la ley como un supuesto de delegación- se disponía por decreto y no por ley, por tanto su compromiso constitucional era evidente o, en mejores términos, es evidente para aquellos incumplimientos imputables al fiduciario de fideicomisos que se hubieren producido en el lapso de vigencia del decreto. Actualmente esta situación fue resuelta porque la responsabilidad solidaria, por remisión al artículo 8 inc. a) se encuentra ahora contemplada en el art. 69 de la ley del impuesto a las ganancias, concretamente al constituir en sujeto del gravamen a los fideicomisos. En suma, la anomalía normativa se subsanó con la incorporación a la ley del impuesto a las ganancias.

No es posible, tampoco, integrar la responsabilidad solidaria en materia tributaria y previsional, normas ajenas al ordenamiento tributario habiendo señalado el Fisco a través de un dictámen sobre esta cuestión que la solidaridad en materia tributaria es la regulada por la LPT no resultando posible extender la misma en virtud de cláusulas de un contrato del cual este organismo no es parte. En materia de solidaridad previsional resulta aplicable el artículo 30 de la ley de contrato de trabajo relativo a la extensión de la responsabilidad a los cedentes y contratistas por el incumplimiento de las normas relativas al trabajo y los organismos de seguridad social que correspondan a los cesionarios y subcontratistas respectivos³⁶⁵.

GIULIANI FONROUGE Y NAVARRINE³⁶⁶ que la solidaridad no se presume en el derecho privado y en el Derecho tributario resulta inherente al vínculo de unidad creado por un mismo hecho imponible puede ser atribuido a dos o más sujetos, pero si lo fuere a otro distintos del deudor, como en el caso del responsable que es extraño al

³⁶⁵ Dictamen AFIP (DAL) 41/98, del 23.12.98

³⁶⁶ GIULIANI FONROUGE, C.M. y NAVARRINE, Susana C., *Op.cit.*, p. 108.

hecho generador, resulta necesario entonces que una disposición expresa de la ley determina la responsabilidad solidaria. Es responsable aquel que por voluntad de la ley (obligación *ex lege*) realiza un hecho jurídico tributario distinto del hecho imponible que implica ciertas obligaciones tributarias secundarias con respecto a la obligación tributaria principal: el pago de la deuda tributario por el sujeto pasivo y, en su caso, el cumplimiento de otras obligaciones tributarias formales. La figura del responsable es, en consecuencia, secundaria y accesoria con relación al sujeto pasivo. La necesidad de que la responsabilidad tributaria se determine por ley formal tiene amplias consecuencias: a) no se puede presumir la responsabilidad solidaria, por su carácter de obligación *ex lege*, requiriéndose que la norma donde se establezca sea lo más clara posible a la hora de determinarla; b) la aparición del sujeto responsable se produce siempre tras el sujeto pasivo, necesitándose para llegar a aquel cumplir previamente con un procedimiento previsto en la ley el cual determine quién es el responsable, en qué condiciones con qué características y cuál es el alcance de su responsabilidad y c) finalmente, el responsable es un deudor tributario en nombre propio, no como sucede con el fiador civil, donde se obliga a pagar o cumplir por un tercero, en el caso de no hacerlo este³⁶⁷.

La CNACAF consideró que, asumiendo el responsable por deuda ajena tal carácter por virtud de un precepto expreso que así lo establezca, no se cumple esta regla sin la previa existencia de una ley que lo eleve a tal condición³⁶⁸.

Finalmente por lo expuesto interpreto que no puede la AFIP DGI establecer solidaridad a través de resoluciones generales, ni las

³⁶⁷ CARBAJO VASCO, Domingo. “La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles” CT N° 76, 1995, p. 70.

³⁶⁸ “Ing. y Refinería San Martín del Tabacal c/ DGI”, CNACAF, Sala III, del 9.9.97, causa 4229/96

Direcciones de rentas provinciales o municipales a través de las diversas normas que emiten.

2. EL AMPLIO CONCEPTO DE ADMINISTRADOR DE SOCIEDAD O ENTES COLECTIVOS: SUJETOS COMPRENDIDOS

Adquieren el carácter de responsables solidarios una amplia gama de sujetos específica o genéricamente descritos por la ley (sin que la descripción genérica atente contra el elemento subjetivo de la obligación tributaria). Entre estos se encuentran: los directores de sociedades anónimas (director ejecutivo o interno), consejeros de cooperativas, vocales titulares, los administradores de una asociación, los socios gerentes de sociedades de responsabilidad limitada, los fiduciarios, los directores de sociedades que participan en UTEs.

Puntualmente en lo relativo al director de sociedad anónima, resulta indispensable –para que se aplique el sistema de responsabilidad solidaria- que dicho sujeto sea tal, que haya sido elegido conforme las normas vigente y además que se involucre personalmente en la gestión tributaria cuyo incumplimiento desata su responsabilidad –por el actuar en lugar de la sociedad-. Como ya sabemos, no se trata de una responsabilidad por el ejercicio de un cargo, sino que el sujeto a quien se atribuye la responsabilidad, en primer lugar debe ser administrador y en segundo lugar, debe ser un administrador personalmente involucrado en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y en tercer lugar, que cumplidos los anteriores dos recaudos, la conducta contraria a derecho le sea atribuible personal y subjetivamente.

La jurisprudencia ha confirmado, en forma pacífica y reiterada, que el sujeto será responsable por su participación directa con el

control de los fondos destinados al pago de los tributos de la sociedad³⁶⁹.

Expresa FERNANDEZ JUQUERA "...interesa destacar que el responsable no siempre "realiza" su propio hecho, como sucede con el contribuyente respecto del hecho imponible, ya que en muchas ocasiones el responsable se limita a "estar" en una determinada situación o relación con el contribuyente. Es, a mi juicio, importante hacer esta matización en la determinación del supuesto de hecho de la responsabilidad pues entiendo que podría servir para diferenciar los supuestos de responsabilidad por actos lícitos de los de responsabilidad por actos ilícitos. Mientras que la primera no exigiría una determinada conducta del responsable, siendo suficiente que el mismo "se encuentre" en una determinada relación con el contribuyente, pudiendo, en principio, originar única y exclusivamente supuestos de responsabilidad subsidiaria, la segunda, es decir la responsabilidad por actos ilícitos, exigiría forzosamente una conducta tipificada del responsables y podría originar supuestos de responsabilidad solidaria"³⁷⁰.

En consecuencia, el concepto de administrador societario es amplio y comprende a diversos sujetos pero no sólo por su condición jurídica de administrador, sino por su actuación además de que, el ordenamiento argentino, abre la posibilidad de involucrar al administrador de hecho en tanto el art. 6 inc. e) de la LPT enumera, entre los responsables por deuda ajena, a "...los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones

³⁶⁹ "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 registrados en DF T. XX, 413; "May Erwin, Germán Guillermo", CNACAF, Sala I, 17.5.74, DF XXIV-1077; "Gutierrez, Emilio", CNACAF, Sala II, del 9.10.80, DF XXX-B-811; "Salvatierra, Mario R. y otro" CNACAF, Sala III 25/3/82, DF XXXII, 1114.

³⁷⁰ FERNANDEZ JUQUERA, Manuela. *Responsables tributarios. Situación actual y perspectivas de futuro*. ...2003, p. 7

puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquellos y pagar el gravamen correspondiente” y, el art. 8 inc. a) de la LPT eleva a la condición de responsable personal y solidario a los sujetos enumerados en los primeros cinco incisos del art. 6.

Adquiere mayor claridad el Ordenamiento español al referirse específicamente a estos sujetos, por virtud de que el art. 43.1 en su inc. b) los involucra expresamente en los siguiente términos: “... b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago”.

3. CRITERIO SUBJETIVO DE RESPONSABILIDAD: ACTUACIÓN PERSONAL DEL ADMINISTRADOR

El supuesto de hecho de la responsabilidad lo integran un elemento material, que es la comisión concreta del incumplimiento tributario y un elemento subjetivo, que es la actuación con dolo, culpa o negligencia por parte del administrador societario. De este último dato surge la importancia de volver a pensar estas cuestiones desde la perspectiva de los principios, pues es el de culpabilidad el esencial para aplicar el régimen de responsabilidad personal y solidaria sobre el administrador societario. No basta el mero incumplimiento, se requiere una particular situación en la persona del administrador para que sea pasible de estas consecuencias.

3.1. La imputación de responsabilidad al administrador

El administrador societario debe tener una injerencia directa en la gestión administrativa o la disposición de los fondos sociales a efectos de cumplir con las obligaciones tributarias de la sociedad para ser pasible de la imputación de la responsabilidad solidaria. Es indispensable su participación personal, directa y decisiva en oportunidad de producirse la infracción tributaria³⁷¹. Rige así con todo vigor el principio conforme al cual no basta el simple hecho de ser administrador de una sociedad anónima para que se lo considere responsable en los términos de la ley pues esta responsabilidad no deriva del ejercicio del cargo. Es esta una cosecuencia lógica de la sanción al administrador de la sociedad pues su conducta importa incumplimiento de los deberes impositivos a cargo del director o representante y para que ello se configure, éste debe administrar los bienes de la sociedad o disponer de ellos en el ejercicio de sus funciones.

El imperativo de la subjetividad en el obrar, esa intervención directa en el hecho de responsabilidad se funde, en primer lugar, en la

³⁷¹ Idem nota 3, p. 111. Ver también Dictamen 3/82 de la D.G.I., pto. II.4), publicado en Boletín DGI N° 343, p. 55. SASOT BETES, Miguel A. y SASOT, Miguel T. *"Sociedades Anónimas. El órgano de administración"*. Abaco, Buenos Aires, 1980, p. 516 afirman que "conviene tener presente que la ley de sociedades no responsabiliza al directorio por sus acuerdos en cuanto cuerpo colegiado sino a los directores singularmente considerados, lo que se comprende, pues el directorio no podría responder ante la sociedad ya que dada su condición de órgano, equivaldría a responder frente a sí mismo. Es decir, que si bien las decisiones se toman corporativamente -decisión de la mayoría- la responsabilidad se opera por la participación que cada uno de los directores ha tenido en el acuerdo, si bien existe una presunción genérica de imputabilidad. Como consecuencia lógica de la responsabilidad del director y no del órgano, se desprende que los directores no pueden ser responsabilizados sino por los actos que les sean personalmente imputables y no por los perjuicios sufridos por la sociedad por actos de terceros, incluso si éstos últimos estuvieran crediticiamente vinculados con ella".

propia norma del art. 8 inc. a) que, recordamos, luego de establecer la responsabilidad personal y solidaria con el contribuyente, dispone que esa responsabilidad desaparece si se demuestra que el contribuyente ha colocado al responsable solidario en imposibilidad de cumplir; y en segundo lugar surge de la propia naturaleza sancionatoria, como ya se advirtió, del régimen del responsable por deuda ajena, de manera que no se puede ser responsable sin culpa en razón de ser éste un principio rector en torno a toda cuestión sancionatoria.

El administrador de la sociedad responde cuando su conducta es decisiva para producir una consecuencia en la sociedad que administra, por ejemplo, a) dejando de realizar los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones infringidas, b) consintiendo en su incumplimiento el cual se produce por sujetos que dependen de aquel administrador y c) cuando adoptaren acuerdos que hacen posible la comisión de la infracción o la producción del incumplimiento tributario³⁷².

³⁷² HERRERA MOLINA, Pedro M. “La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios.” *Revista Técnica Tributaria*, Madrid, Nº 57, p. 74. HERRERA MOLINA cita dos interesantes resoluciones del Tribunal Económico Administrativo español que reseña porque evidencian la condición subjetiva del administrador. La primera es la Resolución del 19.12.96, referida a un supuesto en que “un socio y miembro del Consejo de Administración de una sociedad, no sólo conoció de forma pasiva los acuerdos constitutivos de la infracción, sino que intervino en ellos en la forma que se refleja en las actas de la sociedad, aprobó el balance del que se derivaron las actas de Inspección y era tan plenamente consciente de las consecuencias jurídicas de los acuerdos que rehusó confirmar la delegación de poderes en el Presidente e insistió en ello hasta percibir las cantidades que se le adjudicaron, sin cerciorarse de si efectivamente la entidad había regularizado su situación tributaria ni de la forma en que lo hizo, de modo absolutamente insuficiente; después tampoco expresó su rechazo a las irregularidades que denuncia ahora en la redacción y aprobación de las actas y su incorporación al libro en que éstas se recogen y sí consta, en cambio su participación en las aprobaciones del balance. El Tribunal Económico Administrativo concluye que estos hechos demuestran su colaboración en la infracción”. La segunda es la Resolución del 10.7.96 referida a un complejo caso en el que “el presidente del

Además, siendo esta responsabilidad una derivación de la figura dogmática del actuar en lugar de otro, donde la cuestión de la autoría y la vinculación con el concepto del deber son esenciales, el administrador que no tiene el deber de actuar (porque el pago de los impuestos en la sociedad, estaba a cargo de otro funcionario de la empresa) no estará incurriendo en culpa alguna (porque el deber no lo alcanza), esto es importante porque la Administración tributaria no puede –como usualmente lo hace– involucrar en el proceso administrativo de determinación de la deuda de la sociedad a todos los directores, por ejemplo, de una sociedad anónima. Sólo puede perseguir a aquel sobre que pesa el deber de “actuar por otro”.

En este sentido, tratándose de una sanción, no puede existir responsabilidad objetiva, es decir, sin culpa, ya que– en el plano sancionatorio– impera el principio *nulla poena sine culpa*. Si esta responsabilidad de los administradores se fundamentara sólo en las consecuencias objetivas de la gestión, en los casos en que esa gestión fuese desfavorable o perjudicial, los profesionales más destacados,

Consejo de Administración cumplimentaba y firmaba las declaraciones, pero no las ingresaba. Los demás consejeros, sospechando la comisión de diversas irregularidades requieren sin éxito la convocatoria del Consejo de Administración (que coincidía con la Junta General, al ser todos los socios miembros del Consejo). Pues bien, a juicio del Tribunal Económico Administrativo no es clara la existencia de responsabilidad subsidiaria en los recurrentes, porque no existe un nexo causal entre aquellos y el incumplimiento de los deberes fiscales, y porque para establecerla, teniendo en cuenta los hechos relatados y probados, sería preciso exigirles una diligencia superior a la normal; la segunda que la conducta de la Administración al desconocer el cambio de domicilio de la sociedad, y sus consiguientes actuaciones, no puede estimarse como correcta, la tercera, que tampoco lo es pasar por algo el más que probable encaje de la actuación del presidente del Consejo como firmante de las declaraciones que luego no ingresaba, fue el causante personal y directo de una infracción tributaria, en términos necesarios, siendo lógico suponer que con su conducta pretendía enmascarar tal hecho frente a los socios. Esta circunstancia tiene especial importancia porque no es posible derivar la responsabilidad subsidiaria, habiendo un responsable solidario, sin antes dirigirse contra él”. (HERRERA MOLINA, *Op. cit.* p. 76/77).

con conocimiento en suma, los profesionales de la gestión administrativa se alejarían de este tipo de trabajo profesional pues siempre estarían considerando que los efectos de su actuación –que es una obligación de medios y no de resultados- podría irrogarles un perjuicio personal y patrimonial de alcances imprevisibles. La consecuencia sería que las empresas reflejarían efectos negativos en la gestión traducidos en inercia y pasividad ya que, ante una posible responsabilidad objetiva del administrador no aceptarían sus cargos o, directamente adoptarían una actitud no profesional sino temerosa ante su trabajo.

La aplicación de la responsabilidad solidaria debe ser interpretada con un cuidado particular por los valores involucrados. Me refiero a que un sujeto, persona física, se hace responsable por el actuar en lugar de otro que es la sociedad y por los incumplimientos de ésta relacionados con su participación directa, podrá comprometer su propio patrimonio. El derecho debe ser interpretado de modo que las personas y toda la sociedad no se perjudiquen innecesariamente por las consecuencias jurídicas que una determinada interpretación puede implicar, ya que si bien podría ser que una persona jurídica sea un simple contorno jurídico, un ropaje jurídico hueco, no por ello se debe establecer un régimen que, con el propósito de proteger la recaudación del impuesto a cargo de la sociedad, se soslayan los principios constitucionales en materia de responsabilidad (*nullum crime nulla poena sine culpa*).

Es fundamental, entonces la impronta de la actuación personal y directa, con comprobable dolo, culpa o negligencia anclada en el cabal entendimiento de que la actuación de cada director, gerente o representante es contraria a la relación jurídico-tributaria que vincula a la sociedad con el Estado y tales hechos u omisiones imputables son imputables a aquellos. También el abuso de las facultades conferidas al administrador o director de la sociedad.

Entre estos problemas pueden encontrarse: 1) en la dificultad de diferenciar, muchas veces una actuación correcta en la gestión de la empresa de un incumplimiento de algunos deberes legales, 2) y la ausencia de especialización en las funciones por parte de los administradores, en los casos de medianas y pequeñas empresas.

No desvirtúa lo dicho hasta aquí, la norma del art. 25 del decreto reglamentario de la LPT, al referirse a la administración colegiada estableciendo que los responsables solidarios lo son respecto del contenido de la declaración jurada que firmen, a renglón seguido establece que la obligación de la presentación de la declaración jurada se considera cumplida, si se trata de una administración colegiada, cuando cualquier de esos administradores lo hace, pero la responsabilidad –finaliza este artículo- surgirá conforme a lo que “individualmente les corresponda a él y a los restantes por el contenido de aquella”. No importa si existe una anomalía en una declaración jurada cuando la administración es colegiada: la responsabilidad personal y solidaria sólo recaerá sobre el administrador que tenga a su cargo la gestión tributaria de la empresa, y no sobre otro. De todas formas, el decreto reglamentario no puede extender a ningún sujeto responsabilidad alguna sin violentar el principio básico de legalidad en materia tributaria.

La ley adhiere sin reservas al principio jurídico de la culpa, que tiene su origen en el “incumplimiento de cualquiera de los deberes impositivos del responsable”³⁷³. Más precisamente, en palabras de

³⁷³ PAZOS, José Manuel. “Responsabilidad fiscal de administradores, representantes de personas jurídicas, sociedades, asociaciones, empresas y patrimonios”. Impuestos XLIII-A, 753. Afirma el autor: “Para que se les atribuya dicha responsabilidad deberá existir: incumplimiento de deberes impositivos y además, que éste le sea imputado por culpa o dolo. Así es pues, aunque la responsabilidad, por deuda ajena sea una institución propia del derecho tributario, ha sido establecida no con un criterio formal sino a título represivo, que responde a fundamentos de dolo o culpa y a cuyos efectos debe realizarse la conducta del responsable. Referida a este tema, cuya fuente es el Ordenamiento Impositivo

GARRIGUES, no es suficiente demostrar que el administrador ha incumplido las obligaciones legales sino que, además, es necesario: a) que dicho incumplimiento provoque un daño patrimonial y b) que exista nexo entre la conducta del administrador y el daño³⁷⁴.

En consecuencia si a pesar de actuar con debida diligencia, el administrador no tuvo la posibilidad concreta y efectiva de comprender que su conducta es contraria a derecho y puede probarlo, la responsabilidad no se aplicará, como también –pues así lo dispone el art. 8 inc. a) *in fine*- si puede acreditar que aún representándose el incumplimiento tributario los mandantes los han colocado en imposibilidad de cumplir.

Este criterio de culpabilidad en el obrar es incommovible. Como afirmó FREYTES³⁷⁵ no nos encontramos ante un supuesto de

alemán, la ley argentina ha seguido los principios dominantes en el derecho tributario comparado y en la doctrina”.

³⁷⁴ GARRIGUES, Joaquín. *Comentario a la ley de sociedades anónimas*, T. II, p. 128.

³⁷⁵ FREYTES, Roberto O. *Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades anónimas*, DF XXVII-B, p. 718. También ver PAZOS, José Manuel. *Responsabilidad fiscal de administradores...* I-XLIII-A, 753, indica que la responsabilidad en análisis no se debe al simple hecho de ser gerente, representante o administrador; en igual sentido HIGHTON, Federico R. *Responsabilidad Patrimonial, Solidaria de Directores y Administradores...* p. 35 expresa que “la culpa subjetiva puede producirse por acción u omisión. Según la distribución de funciones en un directorio o administración conjunta o colegiada, al analizar las conductas individuales, un mismo hecho podría ser excusatorio o condenatorio por acción o por omisión. Si suponemos el caso corriente de derivación de recursos hacia otras erogaciones, quien tuvo parte activa en la decisión podría defender la razonabilidad de las prioridades fijadas (p.ej. salarios, indemnizaciones). Sobre el mismo hecho quien cumplía funciones técnicas o de comercialización y no de asignación de recursos podría argumentar que desconocía las prioridades fijadas, así como que por tal motivo no se hubieran pagado los impuestos. Teniendo en cuenta las restantes circunstancias del caso, ambos podrían ser absueltos de la atribución de responsabilidad solidaria o ambos condenados a mérito de la misma, respectivamente, por acción u omisión en torno al mismo hecho, o uno condenado

responsabilidad objetiva, que surgiría si este mecanismo de responsabilidad solidaria se aplicase sólo por el desempeño del cargo de director, gerente o representante de una sociedad. Tampoco surge por la simple vinculación entre los responsables y el deudor del tributo. Por el contrario se trata de una responsabilidad subjetiva, que depende de la actuación personal del director, de su conocimiento e intencionalidad en su actuación como responsable del pago de los tributos de la empresa. Por tanto se trata de un sistema basado en el principio jurídico de la culpa, ya que ella se origina solamente, como surge del texto expreso de la ley, por el incumplimiento de cualquiera de los deberes impositivos del responsable.

En igual perspectiva se encuentra CASÁS³⁷⁶ quien afirma que que la responsabilidad tributaria personal de los directores, gerentes y demás representantes societarios y, en particular, su solidaridad – además de poseer una naturaleza esencialmente sancionatoria- no es de aplicación automática, debe computar el elemento subjetivo de la conducta –en grado de culpa o dolo-, exige que se considere en referencia a cada responsable tributario, en particular atendiendo a la administración y disposición efectiva que hayan tenido de los fondos sociales y al período en que se desempeñaron en tales funciones.

De igual forma, en las VIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Lima, Perú, 1977 (publicación del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Estatutos y Resoluciones de las Jornadas, Montevideo, 1993) al afirmar que “A) Debería imputarse a las personas que en virtud de las funciones que desempeñan tienen facultades de decisión que incidan en la materia tributaria o el deber de controlar la correcta administración de la empresa. En consecuencia, no sería suficiente justificativo la mera calidad de

y el otro absuelto”; GIULIANI FONROUGE, C. M. y NAVARRINE, S. C. *Op. Cit.*, p. 111.

³⁷⁶ CASÁS, José O. “La responsabilidad tributaria de los directores..” DF, XV-85.

representante o director. B) Sólo se configurará cuando los propietarios, representantes, directores, gerentes y otros administradores hayan actuado sin la debida diligencia, la que deberá ser apreciada atendiendo a las características de cada empresa y a las facultades y deberes del responsable”.

Finalmente, en relación con el Ordenamiento español señala ALVAREZ MARTÍNEZ en relación con la naturaleza jurídica de la responsabilidad de los administradores prevista en el art. 43.1 letra b) que la nueva LGT de 2004 ha cambiado sustancialmente la cuestión de la culpabilidad. En la LGT actual, señala el autor, la citada norma “...ha venido a requerir en forma expresa, para proceder a la exigencia de la mencionada responsabilidad, la presencia de *ciertos comportamientos* de los administradores que revelan un evidente comportamiento culpable de los mismos desde la perspectiva tributaria, en la medida en que su actuación resulta determinante para el impago de las obligaciones tributarias de las personas jurídicas que se encuentran pendientes en el momento del cese de actividades de estas últimas. Esta circunstancia viene a dotar al referido supuesto de responsabilidad de una innegable naturaleza *culposa*, evitándose así la recreación de la econada polémica entablada acerca de este punto en el marco de la LGT de 1963...”³⁷⁷.

El amplio espectro referido, dolo, culpa, negligencia, abuso de facultades y culpa *in vigilando*, merecen precisiones conceptuales.

³⁷⁷ ALVAREZ MARTINEZ, Joaquín. *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*. Thomson Aranzadi – Asociación Española de Asesores Fiscales, Navarra, 2004, p. 113.

3.1.1. Dolo.

Implica una acción u omisión engañosa o maliciosa, dirigida a tener por cierto lo falso o disimulación de lo verdadero. Se manifiesta a través de artificios o maquinaciones encaminadas a engañar o inducir a engaño a la otra parte. El dolo exige la plena conciencia que se está faltando a un deber y el hecho de que pese a dicha conciencia de dolo por parte de un responsable solidario, éste supo de la existencia de la deuda tributaria y pese a ello no cumplió.

3.1.2. Culpa o negligencia grave

Importa la falta del deber de adecuada atención de un hecho que el sujeto pudo prever como posible y por tanto podía evitar. La acción negligente se caracteriza por la previsibilidad de las consecuencias derivadas de tal acción, la posibilidad del presunto responsable de evitarla y la manifestación de una conducta evidentemente descuidada en relación con los intereses o bienes que se le ha confiado al sujeto.

Estando reglada la figura en análisis como la sanción al comportamiento del administrador de la sociedad, lo que procede es un juicio de culpabilidad a dicho sujeto, es decir, si actuó con dolo, con negligencia, con imprudencia o con impericia. El administrador de la sociedad no tiene la obligación de ser un perito, sólo debe ser diligente. Frente a la frecuente laguna del conocimiento técnico, necesariamente recurrirá al asesoramiento y a la consulta de otros profesionales tributaristas expertos en la cuestión. En suma, cualquiera sea la solución preferida del caso, el hecho es que el administrador no podrá quedar exento de responsabilidad y será pasible de la sanción cuando negligentemente ha ignorado la obligación tributaria, por ejemplo, al no asesorarse con expertos en la cuestión tributaria. La consulta, en tal caso, puede operar como exclusión de la impericia.

Pues de lo que se trata es de alejar toda pretensión de considerar que esta responsabilidad es objetiva.

BIANCA³⁷⁸ analiza con singular interés la nota de impericia en el administrador pues debe conciliar la obligación fiscal con, muchas veces, la insuficiencia de su conocimiento de los detalles técnicos con la necesidad de sobrevivir. Esta impericia se neutraliza si el administrador adopta un comportamiento claramente dirigido a evitarla. (i) La impericia se evita con la contratación de un consultor ya que la ley tributaria no obliga al administrador a ser un experto tributarista. La ley tributaria usualmente es oscura, compleja o poco inteligible una materia para profesionales del tema. (ii) La eventual incompetencia del asesor no puede traducirse en un daño para el consultante, salvo que este haya actuado con negligencia, por ejemplo, en una mala elección. (iii) No habrá impericia si el administrador puede demostrar que ha tenido imposibilidad de recurrir al servicio profesional de un asesor, por carecer de los fondos necesarios para ello.

Por otra parte señala HERRERA MOLINA³⁷⁹ que, para la aparición de la culpa o negligencia, es preciso que los administradores no realicen los actos que son necesarios, de acuerdo a su conocimiento e incumbencia, para el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintiendo además en el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptares acuerdos que hacen posibles la comisión de la infracción.

También surge la culpa o la negligencia cuando las atribuciones de las funciones de gestión de la empresa se encuentran en los

³⁷⁸ BIANCA, Massimo. *La responsabilità tributaria degli amministratori di Società*, Giuffrè, Milan, 2000, p. 26.

³⁷⁹ HERRERA MOLINA, Pedro M. “La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios”. *Revista Técnica Tributaria*, Madrid, N° 57, p. 91.

estatutos de la sociedad. Para LETE ACHIRICA³⁸⁰ el administrador será responsable si no realiza los actos necesarios a su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias violadas, según el contenido de los estatutos de la sociedad. Así puede fácilmente determinar si, entre las funciones asignadas por la sociedad al administrador se encuentra la de incumbencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias o si, por el contrario, esta responsabilidad recae en otros sujetos.

La simple negligencia significa la falta de diligencia dentro de un comportamiento normal y ordinario el cual es exigido a cualquier ciudadano medio a fin de que no contravenga una norma jurídica³⁸¹.

³⁸⁰ LETE ACHIRICA, Carlos. *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*. Civitas, Madrid, 2000, p. 77. Observa al respecto HERRERA MOLINA que “se trata de una propuesta muy atractiva: la responsabilidad recaería sólo sobre el auténtico responsable. Sin embargo, es de sospechar que las grandes compañías se precipitarían a reformar sus estatutos exonerando de responsabilidad a los administradores y descargando ésta sobre alguno de los empleados o colaboradores externos. Desde luego, esto no impediría que el Consejo controlara los aspectos fiscales de la sociedad, aunque ninguno de los consejeros asumiese específicamente esta función en los estatutos”. Cfr. HERRERA MOLINA, op. cit. p. 91

³⁸¹ OCHOA TREPAT, María Luisa. “La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas” *Gaceta Fiscal*, N° 75, 1990, p. 150. Señala la autora que este concepto es impreciso, puntualmente en su vertiente práctica debido a la imposibilidad de definir el grado de diligencia debida por el administrador en sus relaciones con la Administración tributaria, sobre todo el marco de un sistema generalizado de autoliquidaciones. “La producción normativa permite observar que la certeza del derecho a aplicar dista mucho de ser algo predicable de la situación vigente... además, las escasas exigencias de culpabilidad para sancionar a una sociedad por una infracción tributaria, suponen para éstas un problema adicional. En efecto, las leyes mercantiles conceden a la sociedad, a los accionistas y a los acreedores el derecho a exigir el resarcimiento del daño causado por los administradores cuando éstos actúan con malicia, abuso de facultades y negligencia grave [cfr. art. 274 de la ley de sociedades comerciales argentina] pero no cuando éstos han actuado con una culpa mas leve, puesto que la sanción tributaria recaerá por simple negligencia en la conducta del administrador imputado

3.1.3. Abuso de facultades

Este se configura cuando se actúa en exceso de los límites del mandato, caracterizándose por que las facultades se encuentran claramente delimitadas en el instrumento pertinente y que la acción u omisión del presunto responsable excedió las facultades conferidas³⁸².

de la infracción a la sociedad. Esta no podrá dirigirse contra los administradores que han dado lugar a la infracción si no existen esas especiales exigencias en su conducta. No se plantearán en cambio problemas, para exigir el resarcimiento del perjuicio producido por la infracción cuando el administrador actuó con imprudencia grave o dolo. Puede observarse pues, que cuando la sociedad paga la deuda surgida de una infracción cometida por culpa lata del administrador, aquella no puede dirigirse contra éste para el pago de la totalidad de la deuda tributaria, sino por el aumento que ésta haya podido tener por la conducta del administrador. Por el contrario, una vez que la acción de Hacienda se ha dirigido contra el administrador, como responsable subsidiario de la deuda tributaria de la sociedad, éste tiene el derecho al reembolso de la sociedad, porque en otro caso, se produciría en la sociedad un enriquecimiento sin injusto y éste derecho de reembolso es precisamente lo que caracteriza la responsabilidad”.

³⁸² MUÑOZ NÁJAR BUSTAMANTE, Mauricio y DE LA VEGA RENGIFO, Beatriz. “*La responsabilidad solidaria de los representantes legales en el Código Tributario*”, Revista Estudios Privados, Publicación de análisis institucional de los Graduados por la Universidad de San Martín de Porres, año IV, N° 4, Invierno, junio de 1999, p. 101 y s.s. Desde la visión del Derecho societario, ZALDIVAR, Enrique; MANOVIL, Rafael M.; RAGAZZI, Guillermo E. y ROVIRA, Alfredo L. *Cuadernos de Derecho Societario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1975, T. II, p. 526, afirman que debe diferenciarse los conceptos de dolo, abuso de facultades o culpa grave, en los términos del art. 274 de la ley de sociedades comerciales por la carga de la prueba. En efecto, si se considera que la responsabilidad es de naturaleza contractual, “acreditado el daño, la culpa se presume e incumbe al director probar lo contrario”, por el contrario, si la responsabilidad es delictual o cuasidelictual, “debe probarse la culpa para hacerlo responder” al director. Los autores citados opinan “que el mal desempeño del cargo o la violación de la ley o de los estatutos en tanto se refiera a cuestiones societarias específicamente, origina, frente a los socios, una responsabilidad contractual. En cambio la violación genérica de la ley, o los daños producidos por dolo, abuso de facultades o culpa grave y, en general, cualquier

3.1.4. Culpa in vigilando

La diligencia exigida en relación al control y supervisión de las tareas asignadas a los dependientes debe ser de rigurosidad tal, para quien se encuentran en la gestión de la sociedad, que esa supervisión neturalice toda anomalía tributaria que pudieren generar esos dependientes. De hecho, en el ordenamiento nacional la norma del art. 9 de la LPT responsabiliza al administrador de la sociedad por los hechos u omisiones que pudieren generar sus factores, agentes o dependientes.

Claro está que esta responsabilidad desaparece cuando el administrador puede demostrar que ha sido engañado por el dependiente, y ese engaño no hubiera podido superarse aún con la máxima diligencia de control³⁸³.

3.2. Construcción jurisprudencial del criterio subjetivo de responsabilidad

La CSJN sostuvo –en la causa que podríamos individualizar como verdadero *leading case*, “Monasterio da Silva”³⁸⁴ que: “El

responsabilidad que cupiere frente a terceros, es siempre de tipo delictual o cuasidelictual”

³⁸³ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Op. cit.* p. 92. MERINO JARA, Isaac. “Responsabilidad penal por delito fiscal en el seno de sociedades”, Quincena Fiscal, Madrid, 1998, p. 12.

³⁸⁴ “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 registrados en la Revista Derecho Fiscal T. XX, 413. La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (CNFed Cont Adm), Sala I, en fecha 8.6.70 había sentenciado que, de conformidad con la ley 11683 (t.o. 1960) se establecen dos categorías de sujetos pasivos de los tributos: a) responsables por deuda propia o contribuyentes (art. 16); y b) responsables por deuda ajena (arts. 17 y 19). La primera categoría comprende a quienes se hallan obligados a cumplir con su deuda

director de una sociedad anónima no puede ser declarado responsable solidario del cumplimiento de una deuda impositiva, si no ha administrado o dispuesto de los fondos sociales. No basta que una persona sea director, gerente o representante de una persona jurídica, para que pueda considerársele responsable solidario en los términos del artículo 19 de la ley 11.683 (t.o. en 1960). Sólo 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 omisiones en que incurrieren, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley."

Como resultado de esta jurisprudencia, el Fisco nacional elaboró el dictamen DATJ 79/1971 en el cual interpretó que, en cuanto a la responsabilidad personal y solidaria de los directores, el procedimiento de aplicación y la irrelevancia de la disponibilidad de fondos, respecto del impuesto dejado de oblar por la misma (art. 18, L. 11683, t.o. 1968 –actual art. 8-) debe establecerse mediante un procedimiento que permita a los mismos el libre ejercicio de su derecho de defensa. La defensa puede versar: a) sobre circunstancias de hecho o de derecho por las cuales resulta que no han investido la representación invocada por el Fisco o no han dispuesto de los

tributaria a título propio; la segunda, a los que la ley impone el deber de pagar los impuestos "como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc." (art. 17). Estas normas no pueden interpretarse como lo hace el Fisco, en el sentido de que basta el simple hecho de que una persona tenga en una sociedad alguno de los cargos enumerados para que se la considere responsable en los términos de la ley. Según se ha dicho, los que administran o disponen de los fondos de los entes sociales son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios; a ellos alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurriesen, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley. Los demás miembros de una sociedad que no tienen asignadas esas funciones no son en principio responsables en la misma medida.

poderes necesarios para cumplimentar la obligación impositiva en infracción; b) las excepciones que correspondan acerca de la existencia y exigibilidad de esa misma obligación; y c) la excusabilidad de su propia conducta como representantes. Continúa el citado dictamen indicando que no debe considerarse definitiva la jurisprudencia sentada en el caso "Monasterio da Silva, Ernesto" con arreglo a la cual la responsabilidad que aquí se trata funciona a condición de que los directores hayan intervenido personalmente en el manejo y administración de los fondos sociales. Dicha condición supone introducir una excepción no prevista en el articulado de la ley.

Sin embargo los efectos de aquel decisorio de la CSJN se mantienen incólumes hasta nuestros días. En efecto, la solución no podría ser diferente a la luz de nuestro ordenamiento y su construcción pretoriana, ya que este criterio había sido seguido y reafirmado por el Alto Tribunal al sostener en la causa "Martegani" que: "La responsabilidad refleja o indirecta y objetiva receptada por las leyes fiscales siempre está encaminada a evitar la lesión al fisco por falta de un responsable económicamente solvente; por eso hace pasible a quienes comprende, de las penas de tipo económico (multas, confiscaciones y gastos) pero no de las aflictivas³⁸⁵.

La jurisprudencia de las diferentes salas de la CNACAF, en la causa "Galimberti" ha seguido un criterio riguroso en la aplicación de la responsabilidad solidaria. Así se sentenció que la responsabilidad solidaria establecida por la ley de procedimientos fiscales no es automática ni objetiva, toda vez que depende de una decisión jurisdiccional que atribuya al presunto responsable solidario la violación de sus deberes impositivos respecto de los impuestos no regularizados por el responsable directo, sin perjuicio del derecho del imputado a oponer las circunstancias exculpatorias autorizadas por la

³⁸⁵ "Martegani", sentencia de la Cámara Federal de Córdoba, de Junio 14-1962, confirmada por la CSJN, Fallos, 262-7.

citada ley de procedimientos (en su actual art. 8 inc. a) ³⁸⁶. Y las causas se sucedieron adoptando el mismo temperamento tributario ³⁸⁷.

Reafirmando esta postura, la Sala III de la CNACAF, en la causa "Salvatierra" estableció que "...los artículos 17 y 19 (actuales 7 y 8) de la Ley N° 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 sólo 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 incurriesen, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley. ³⁸⁸,"

³⁸⁶ "Galimberti, Pedro Luis", CNACAF, Sala I, del 14.3.74, DF XXIV-990. En el mismo sentido se expidió el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa "Dieguez, Alfredo", del 28.3.77, DF XXVII-90, expresando que "la responsabilidad solidaria de los gerentes respecto de las obligaciones fiscales de la empresa es de carácter subjetivo y está condicionada a hechos y omisiones de cada director o representante y basada en el principio jurídico de culpa, no pudiendo hacerse extensiva la misma. Se refiere a las infracciones fiscales cometidas personalmente en el ejercicio de sus cargos sociales por las personas a las que se les atribuye, condicionada a hechos y omisiones suyos y basado en el principio jurídico de la culpa, ya que ella se origina solamente, como surge del texto de la ley, por el incumplimiento de cualesquiera de los deberes impositivos del responsable".

³⁸⁷ "Gutierrez, Emilio" CNACAF, Sala II, DT XXX,811, del 9.10.80 y "Masjuan, Francisco" TFN, del 17.8.88, DF XXX, 481, se ha expresado: "siendo la responsabilidad subjetiva, ella recaerá en los directivos que han actuado en el momento de producirse los incumplimientos por tributos exigibles y exigidos o infracciones que se imputan a la sociedad, exusándose los otros que, por las funciones que cumplían, o por no ejercer los cargos en el período en que tuvieron que atenderse las obligaciones, no se hallaron en condiciones de afrontar los respectivos deberes fiscales".

³⁸⁸ "Salvatierra, Mario R. y otro" CNACAF, Sala III 25/3/82, DF XXXII, 1114, repitiendo los fundamentos de la causa "Monasterio Da Silva". GAGLIARDO opina que " ... Algunas jurisprudencias sin soslayar la ardua "solidaridad pasiva

También, en relación a una sociedad cooperativa se estableció que el carácter de consejero suplente exime de responsabilidad solidaria, en razón de que el Fisco no acreditó fehacientemente que en alguna circunstancia haya desempeñado efectivamente el cargo de vocal en las oportunidades de producirse el incumplimiento tributario, y ello debido a que el carácter de suplente supone que su incorporación estaría supeditada a cubrir algún caso de vacancia que no se acreditó en autos que haya ocurrido. Se trabaron embargos en la

legal", determinó los alcances de las sanciones al decir: responsabilidad de los directores de una sociedad anónima por las deudas impositivas que éstas tuvieran, sólo existirá cuando además del carácter mencionado sean quienes administren y dispongan de los fondos de los entes societarios con los que se hallan obligados a cumplir con los deberes impositivos; a ellos les alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurrieren, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que la ley establezca. De manera tal que una de las notas sobresalientes para atribuir la obligación de responder es la, "administración y disposición" de fondos sociales, circunstancias que no siempre concurren en todos los administradores. En otro caso, la Corte Suprema decidió que no basta para considerar a una persona responsable en los términos de los artículos 16 y 18, ley 11.683, que se haya desempeñado como director, gerente o representante de una persona jurídica, si no se acredita el incumplimiento sustancial de la obligación particularizado en el pago del impuesto. En estos pronunciamientos, acordes con los preceptos citados, surge a nuestro juicio que la imputabilidad subjetiva (culpa o dolo) está presente en la apreciación de la responsabilidad tributaria y la misma exige idénticos recaudos a los requeridos en la esfera civil (en el último caso citado, ausencia de antijuridicidad). Excedería el presente inventariar los supuestos de hecho y derecho que pueden incluirse en el artículo 18, ley 11.683, no obstante lo cual se impone una interpretación lógica y razonable de la ley. La razonabilidad y lógica referidas han sido ponderadas en ciertas decisiones judiciales a raíz de las normas tributarios involucradas -de difícil interpretación-, originando un error excusable en el contribuyente acerca del derecho aplicable, admitiendo sí por ello una causal de justificación y exención de toda responsabilidad. En idéntico sentido, se entendió que es un error de hecho o derecho excusable, que admite dejar sin efecto la multa con apoyo en el artículo 44, ley 11.683, la actitud del contribuyente que responde a una interpretación de la norma que entendía que razonablemente no le era aplicable. ..." GAGLIARDO Mariano. *Responsabilidad de los Directores de Sociedades Anónimas*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1994, p. 702.

causa sobre los bienes de la cooperativa, de sus consejeros y de dos consejeros suplentes los que resultaron inaplicables por no acreditarse el extremo de subjetividad en el obrar en los agentes imputados³⁸⁹.

Asimismo el TFN, acompaña este criterio, interpretando que resulta insuficiente el mero ejercicio del cargo. En efecto, en la causa "Rivas"³⁹⁰ falló en el sentido de que la responsabilidad solidaria en materia tributaria es de una naturaleza especial y distinta a la de la legislación civil, reconocen causas distintas y remarcó que la norma tributaria deriva de un propósito sancionatorio por incumplimiento del responsable de los deberes a su cargo como Director de la sociedad. Consiguientemente, cuando se acredita –como se hizo en el caso, máxime que la empresa estaba en situación falencial- quela actuación del administrador no se vinculó de modo alguno con las omisiones de ingresos tributarios por parte de la sociedad, no se puede atribuir la responsabilidad solidaria a éste.

No puede extender la responsabilidad solidaria al director de una sociedad si éste no tiene a su cargo la administración y disposición de fondos sociales. Si se trata de un simple director comercial es comprensible que no basta el simple hecho de que una persona tenga en la sociedad alguno de los cargos enumerados en la ley para que se la considere responsable. Las tareas desarrolladas por el actor eran relativas en forma exclusiva al área comercial (gerente) y que no tenía ningún tipo de injerencia en la administración y, menos aún, en la toma de decisiones vinculadas con las cuestiones tributarias, todo lo cual se acreditó con una proficua prueba producida³⁹¹.

³⁸⁹ "DGI c/Frumento, Rodolfo" - Cámara Federal de Rosario, Sala B, del 27.7.94, Cfr. Errepar, voz Procedimiento, N° 17.

³⁹⁰ En la causa "Rivas, Nofer Ulises s/apelación", TFN, Sala D, del 5.11.96, el Tribunal diferencia –como lo había hecho en "Harris Smith, Víctor" de fecha 23.8.74.

³⁹¹ "Greco, Carlos Emilio", TFN, Sala C, del 11.2.02

Asimismo se liberó de responsabilidad a una persona allegada a la gestión de la empresa firmó cheques personales a favor de la empresa pero no participaba en su administración. En efecto, en la causa “De Llano” el TFN interpretó que ello sólo no lo convertía en un real administrador de la misma ya que esa operatoria era usual en la clase de actividad de la que se trataba. El Fisco interpretaba que la responsabilidad le cabía a la persona física debido a que ésta tenía a su cargo, el manejo comercial, financiero y administrativo en calidad de apoderado y administrador de la empresa, con fundamento en un acta de directorio que así lo establecía. Pero sólo el contribuyente u obligado principal se desprende del hecho imponible, mientras que para los otros obligados el criterio de atribución sólo puede resultar en forma explícita de la ley. De las pruebas arrojadas al expediente se pudo acreditar que el sujeto no reviste la calidad de director, aún cuando tiene un importante manejo en la administración de la empresa³⁹².

Se exige así el manejo de fondos o bienes pues la atribución de responsabilidad a los dirigentes de los entes colectivos por las omisiones de éstos, principalmente en los casos de las sociedades anónimas, es de carácter especial, a título de castigo y de naturaleza subjetiva, siendo posible distinguir la competencia atribuible a los distintos directores pues, en principio, sólo puede recaer la solidaridad imputada en aquellos que administren o dispongan de los fondos sociales, conforme lo sostuvo en la causa “Bonamino”³⁹³. En esta causa el TFN revocó la resolución de la Dirección General Impositiva, atento a que el contribuyente, si bien era socio de la sociedad, no gozaba de la coadministración y disposición de bienes, ya que las facultades estaban en cabeza de otro socio, habiéndolo colocado en una imposibilidad formal y material de cumplir con las obligaciones

³⁹² “De Llano, Pablo E.”, TFN, Sala A, del 22.9.05

³⁹³ “Bonamino, Lorenzo E.”, TFN, Sala A, del 12/02/1997.

fiscales; máxime, agregándose el hecho de que el recurrente ya no formaba parte de la sociedad dado que había vendido su parte.

Asimismo en la causa “Funes”³⁹⁴, el TFN falló revocando la resolución apelada en cuanto hace extensiva la responsabilidad de la cooperativa en cuestión al actor, en su carácter de titular del consejo de administración de aquélla. Es que la responsabilidad personal y solidaria de que se trata recae en aquellos que administren o dispongan de los bienes sociales, que son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios, y a ellos les alcanza la responsabilidad por los hechos y omisiones en que incurrieren, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de gravámenes que establece la ley. En consecuencia, habiendo acreditado el actor que no tuvo participación alguna en la administración o disposición de fondos de la entidad, la responsabilidad que le achaca el Fisco queda descartada.

A ese efecto, los directores deben haberse desempeñado en el momento en el cual se imputan las infracciones a la sociedad -no antes, ni ulteriormente- y verificarse las situaciones que demuestren la existencia de negligencia o culpa personal. Así, en la causa “Oeste Automotores”³⁹⁵, el TFN sostuvo “Que en el caso ha quedado demostrado y no ha sido negado, el carácter de Presidente de la sociedad que ostentaba el señor GLE durante el período involucrado en la resolución apelada, como así también que en tal carácter suscribió las declaraciones juradas de la sociedad y las rectificativas de acogimiento a los beneficios del decreto N° 493/95, de lo que se deduce que ha desempeñado las funciones inherentes al cargo, sin que haya aportado prueba tendiente a demostrar haberse encontrado en imposibilidad de cumplir correctamente con sus deberes fiscales. Que por lo expuesto cabe concluir que en el caso, se ha configurado el

³⁹⁴ “Funes, Alejandro Nicolás”, TFN, Sala D, del 14.4.97.

³⁹⁵ “Nelson, Fontan I.”, TFN, Sala C, del 22/08/2000. “Oeste Automotores S.A.C.I.F.A. s/recurso de apelación”, TFN, Sala D, 22-02-00.

elemento subjetivo requerido por el tipo previsto en el artículo 46 de la ley procedimental, por lo que resulta correcta tanto la atribución de responsabilidad solidaria en la persona del Presidente señor GLE efectuada por el organismo recaudador y la consecuente aplicación de sanción con fundamento en tal norma, la que se confirma con la salvedad que deberá procederse a su reliquidación en función de los períodos y montos por los que continuó la presente causa.”

En el fallo “Ostachi”, el TFN interpretó que la participación directa del presidente del directorio ha sido determinante para concluir en su responsabilidad personal y solidaria. Lo es en razón de que se demostró que tenía facultades para ejercer la administración y representación de la sociedad, lo que en los hechos se acreditó por su carácter de titular de las cuentas bancarias a través de las cuales la sociedad operaba como también existieron evidencias en el sentido de que ninguna otra persona, como miembros de la sociedad, con facultades similares, actuaban en representación de esta. No se trató en el caso de una mera omisión de impuestos sino de la imputación de haberse ocultado operaciones, a través de la existencia de cuentas bancarias no declaradas y detectadas por el Fisco, por lo cual la invocada situación patrimonial complicada por la que atravesaba la sociedad carece de relevancia³⁹⁶. El TFN en la causa “Costa” se confirmó la responsabilidad solidaria del socio gerente de una sociedad, por la deuda en concepto de Impuesto a las Ganancias que la AFIP determinó a ésta, toda vez que el hecho de ser socio minoritario en modo alguno obsta a la posibilidad del ejercicio de la gerencia, ya que la ley de sociedades comerciales también habilita para el desempeño de este cargo a personas que no revisten la calidad de socios, y además las probanzas arrimadas -testimonial e informativa- resultan insuficientes para demostrar que la actora no participaba de la administración ni tampoco disponía de los fondos sociales³⁹⁷.

³⁹⁶ “Ostachi, Juan C.”, TFN, Sala C, del 29.12.97

³⁹⁷ “Costa, Roberto”. TFN, Sala A, del 18.6.04,

En la causa “Incontro SA”, la Sala B del TFN falló en el sentido de que las infracciones que se imputan al responsable solidario no surgen automáticamente por el hecho de haberse declarado procedente la solidaridad pues deben hacerse evaluaciones independientes. Aun cuando los responsables solidarios (administradores de la sociedad) en cuestión hayan incumplido los deberes que le correspondían dentro de la sociedad, lo cual resulta ser uno de los requisitos de procedencia de la solidaridad, su conducta debe ser ponderada a la luz de lo previsto en el artículo 45 de la ley 11683 en donde normativamente se admite el error excusable³⁹⁸.

El TFN no hizo lugar a la responsabilidad solidaria que se pretendía imputar a un director de una sociedad anónima, con fundamento en que no se había probado incumplimiento de los deberes del recurrente en su calidad de director del responsable por deuda propia ni que el mismo le fuera imputable a título de dolo o culpa. Se añadió que si bien es cierto que, presentadas las declaraciones juradas por el responsable por deuda propia, y no resultando impugnables las mismas, no procede efectuar determinación de la materia imponible, si el Fisco optó por realizar tal determinación, debió dar la posibilidad de que la actora pudiera defenderse sobre el fondo del asunto, lo que no ocurrió en la medida en que no tuvo fundamentos de esa naturaleza el acto recurrido³⁹⁹.

³⁹⁸ “Incontro SA”, TFN Sala B, del 15.3.04.

³⁹⁹ “Gutiérrez Guido Spano, Miguel R. S/ apelación IVA”, TFN Sala B, del 19.5.00.

3.3. Causales eximentes de responsabilidad

3.3.1. Administración colegiada

En estos casos debe analizarse puntualmente el administrador con injerencia directa en el manejo de las cuestiones tributarias, quedando exonerado los restantes.

3.3.2. Capacidad de obrar en el orden tributario

Vinculado con lo anterior, no será culpable quien carezca de capacidad en el obrar. En la sociedad moderna, con administraciones complejas ¿aún es responsable el administrador que actúa diligentemente, con asesoramiento profesional sofisticado, en medio de normas complejas, erráticas y a veces contradictorias como lo son las tributarias?

La seguridad jurídica es sinónimo de respeto de la libertad individual al eliminar la posibilidad de que ella sea objeto de las restricciones, caprichos o ataques del poder público, permite a los ciudadanos prever el tratamiento que sus acciones habrán de recibir, así como las garantías de orden constitucional de que gozarán tales actos, es la base para la confianza, requisito de la inversión y del desarrollo, es esencial preservar adecuadamente la independencia de los tres poderes y el respeto de sus respectivas funciones dentro del marco institucional⁴⁰⁰. Ninguna duda cabe que el Estado debe

⁴⁰⁰ Enseña GARCÍA NOVOA que lo correcto será referirnos a un presupuesto mínimo de la seguridad, la que comprenderá cuanto menos: a) existencia de la norma jurídica es decir, adquiere relevancia la positividad del ordenamiento; b) que tales normas positivas existan antes de la producción de los hechos que ellas mismas regulan, en razón de que esto es lo mínimo que puede esperarse en torno a la previsibilidad de las norma; c) que los destinatarios de la norma conozcan esa

establecer los impuestos y las exenciones con sencillez, transparencia y claridad para que los contribuyentes tengan un preciso conocimiento del tributo que deben ingresar a las arcas del Estado⁴⁰¹.

3.3.3. Razones de fuerza mayor

El caso fortuito o de fuerza mayor diluye la culpabilidad, de manera que, si el incumplimiento se produce por causas ajenas a la voluntad del administrador o previendo las consecuencias perjudiciales no las pudo evitar, por inexistencia de subjetividad en el obrar, no deberá ser responsabilizado dicho administrador.

No puede invocarse esta causal frente a razones de iliquidez de la empresa, por ejemplo cuando se privilegia el pago de los salarios o la atención de demandas judiciales de terceros, "porque aquellas son situaciones o circunstancias procedentes de la esfera interna del

existencia y d) que la existencia previa y pública de la norma sea también una existencia regular, lo que significa que la norma tenga pretensiones de "definitividad" de manera que se expulsen las normas provisionales. "Estas son las exigencias mínimas de la seguridad de un ordenamiento jurídico. Ello impone que la norma jurídica no pueda ser opaca, tanto en lo relativo a la descripción del presupuesto de hecho como a las consecuencias jurídicas de las normas, de tal manera que la misma ofrezca una estructura racional, de tal suerte que el empleo del método lógico-jurídico permita descubrir su sentido y sus conexiones". (GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Marcial Pons, Madrid, 2000, ps. 75 a 77).

⁴⁰¹ Es necesario, ha dicho en reiteradas oportunidades la jurisprudencia de la CSJN, que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria...". ("Alberto Alaluf c/ Nación Argentina", CSJN, del 10.8.62 (Fallos 253:332). En "Fleischman Argentina Inc.", CSJN del 13.6.89, en el considerando 7° la CSJN señaló que la "necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria". Ver entre varios Fallos 253:332, 302:429; 312:913.

infractor, no externas a su persona, tal como sucede con catástrofes o siniestros que impidan el cumplimiento de las obligaciones tributarias⁴⁰²”.

El pago de obligaciones de la sociedad no tiene entidad para eludir la responsabilidad de pago. En efecto, sostuvo en TFN que "...el relato acerca de las circunstancias que llevaron a la actora a priorizar la atención de otras obligaciones de su administrada en detrimento del cumplimiento de las obligaciones fiscales, no pasan de meros dichos, que no fueron avalados por medida de prueba alguna en autos, por lo que no puede resultar eficaz a los fines de modificar el criterio de la resolución recurrida." ⁴⁰³

3.3.4. Autovinculación de la administración

No es responsable el administrador que actuó de conformidad con el criterio tributario brindado por la propia Administración tributaria en el marco de la respuesta a una consulta o un criterio fiscal

⁴⁰² LETE ACHIRICA, Carlos. *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*. Civitas, Madrid, 2000, p. 60. Agrega LETE ACHIRICA que “esta interpretación -negativa de aceptar a la iliquidez como un supuesto de fuerza mayor- estaría en contradicción con los criterios civiles a través de los cuales se pretenden diferenciar caso fortuito y fuerza mayor. En todo caso, se citan como supuestos de fuerza mayor en materia tributaria los siguientes: la destrucción de la contabilidad como consecuencia de un accidente, en relación con las obligaciones de llevanza y exhibición de aquélla; la falta de atención a un requerimiento o la falta de ingreso de una deuda tributaria a causa de enfermedad grave o como consecuencia de un siniestro; el caso de secuestro terrorista; la omisión de ingreso dentro del plazo reglamentario por haberse producido una huelga...” También en este sentido puede verse SANCHEZ AYUSO, Inés. *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 238

⁴⁰³ “Montequín de Moran, Lea Argentina s/ apelación”, TFN, Sala B, del 21.9.01.

seguido por el Fisco nacional a través de sus dictámenes o instrucciones. Es este un caso de error invencible.

3.3.5. Error excusable

Si el administrador actúa con conciencia de que no viola norma alguna y puede acreditarlo, no existe antijuridicidad en este obrar, por consecuencia no procede la responsabilidad solidaria. La necesaria concurrencia del elemento psicológico en el autor de la infracción tributaria implica que el régimen de atribución de responsabilidad al administrador cede en caso de error de hecho y también en casos de fuerza mayor, hipótesis que viene sigularmente adosada al incumplimiento del ingreso tributario⁴⁰⁴.

En la causa fallada por el TFN “Incontro SA”, se ponderó el error excusable como causa de eximición de responsabilidad al afirmar el Tribunal que “de los antecedentes jurisprudenciales reseñados, se deriva que una conducta única desplegada por el sujeto pasivo solidario, puede presentar presupuestos o matices de conducta diferenciales que hagan, por un lado, nacer la responsabilidad solidaria en materia fiscal y, por otro, encuadrar, o no, en el tipo infraccional previsto en el artículo 45 de la ley 11683. En este sentido, la diferencia de matices a que se alude, se aprecia con mayor nitidez si se repara someramente en las causales exonerativas de una y otra consecuencia (solidaridad y sanción de multa); la primera de ellas, vinculada a una imposibilidad económica y financiera de cumplir diligentemente con las obligaciones fiscales en las que debió verse inmerso el representante social y, la segunda, vinculada al "error excusable" previsto en la misma descripción el tipo con los aditamentos de decisivo, esencial e inculpable y que puede provenir

⁴⁰⁴ BIANCA, Massimo. *La responsabilità tributaria degli amministratori di Società*, Giuffrè, Milan,, 2000, p. 10.

tanto de un error de hecho (falsa noción sobre algo), o de un error de derecho extrapenal (asimilable al error de hecho por la mayoría de la doctrina nacional)... trasladada esta disquisición al plano de la tradicional doctrina penalista, podría sostenerse que la causal prevista en el artículo 8 de la ley 11683, operaría en un plano previo de "causal de justificación" y "estado de necesidad" eliminando la antijuridicidad de la conducta del responsable de la sociedad, en tanto que el "error excusable" operaría en un plano posterior, eminentemente subjetivo, cual es el de eliminar la "culpabilidad" necesaria para obtener una conducta perfectamente típica"⁴⁰⁵.

4. EJERCICIO DEL CARGO DE DIRECTOR O ADMINISTRADOR

Para atribuirle la responsabilidad tributaria al administrador debe existir certeza respecto de su participación en hecho que merece el juicio de reproche pero previo a este dato debe concurrir otro de carácter anterior: debe acreditarse que dicho administrador ha sido designado en los términos legales correctos en tal cargo. En consecuencia, debe verificarse el correcto nombramiento del director, la consecuente aceptación del cargo, las funciones que debía desempeñar como también las facultades de las que lo inviste el cargo para el cual ha sido designado⁴⁰⁶. Sin embargo, ello es predicable – como se ha expresado anteriormente al referirme al administrador de hecho- respecto del concepto de director de sociedad anónima pues, la

⁴⁰⁵ “Incontro SA”, TFN Sala B, del 15.3.04.

⁴⁰⁶ MUÑOZ NÁJAR BUSTAMANTE, Mauricio y DE LA VEGA RENGIFO, Beatriz. “La responsabilidad solidaria de los representantes legales... p. 102. “En efecto, no basta que una persona sea representante legal de una empresa para que se le atribuya responsabilidad frente a la Administración Tributaria, sino que se debe acreditar su participación deliberada de no pagar los tributos. Mas aún se exige que, para atribuir responsabilidad solidaria, el representante debe haber tomado conocimiento de la falta de pago del tributo específico”.

ley argentina, al referirse ampliamente a los administradores de patrimonio como responsables por deuda ajena (cfr. arts. 6 inc. e- y 8 inc. a-), a través del amplio concepto de administrador pueden también estar involucrados en la responsabilidad personal y solidaria los administradores de hecho.

Desde hace muchos años, la Administración fiscal ha enfatizado que son responsables solidarios los ex directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, etc., que hubieren estado en ejercicio de sus cargos a la fecha de vencimiento de las obligaciones impositivas, son responsables de su cumplimiento⁴⁰⁷.

También la Administración fiscal interpretó que los gerentes de una sociedad de responsabilidad limitada tienen la obligación jurídica de ejercer las facultades de su cargo para el cumplimiento de las obligaciones impositivas de la sociedad. La circunstancia de que en los hechos permanezcan ajenos a la actividad social conducente a liquidarlas y hacerlas efectivas, no constituye óbice para hacer valer su responsabilidad personal y solidaria en caso de incumplimiento⁴⁰⁸, sin embargo esta interpretación ha sido radicalmente modificada por la pacífica jurisprudencia señalada precedentemente en el sentido de que el efectivo manejo de los fondos para el pago de las obligaciones tributarias es requisito *sine qua non* para la procedencia de la responsabilidad solidaria.

La jurisprudencia argentina adoptó el criterio amplio precedentemente indicado. Así tuvo ocasión de analizar esta cuestión el TFN en las causas “Ostachi” y “Paura” interpretando que si el presidente de una sociedad tiene facultades para ejercer la administración de la misma, le resulta atribuible la responsabilidad solidaria por el ejercicio de la referida administración. Así falló en un

⁴⁰⁷ Dictamen 203/1958 - DATJ (DGI)

⁴⁰⁸ Dictamen 106/71 - DATJ (DGI)

supuesto de inexistencia de otros miembros de la sociedad con facultades similares que, de los antecedentes administrativos arrimados a la causa surge que concurren en la especie los requisitos exigidos en la ley LPT para atribuir al actor la responsabilidad personal y solidaria que se cuestiona. Como presidente del directorio de una sociedad anónima aquél tenía facultades para ejercer la administración y representación de la sociedad, lo que en los hechos queda corroborado por su carácter de titular de las cuentas bancarias mediante las cuales operaba la empresa, no surgiendo del expediente la intervención de otras personas, como miembros de la sociedad, con facultades similares⁴⁰⁹. En el precedente “Manso”, sostuvo que se hace extensiva la responsabilidad solidaria a los directores, administradores

⁴⁰⁹ “Ostachi, Juan Carlos”, el TFN, Sala C, en fecha 29/12/1997. “Paura, Miguel s/ recurso de apelación -Impuesto al Valor Agregado- a las Ganancias-Impuesto sobre los Capitales”, TFN, Sala B, 25-04-01, falló en el sentido de que de la responsabilidad personal y solidaria que recae sobre el presidente del directorio, “en el caso, al establecer la ley el carácter de responsables por deuda ajena de “los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas”, en el caso que nos ocupa el Presidente del directorio de la S.A. por ser su representante legal, esta responsabilidad no puede ser afectada por acuerdo entre partes, ya sea que éstos intenten extender o disminuir el alcance de la misma, conforme así se desprende del art. 37 del reglamento de la ley 11.683. ... Que corresponde analizar si en la especie se ha suscitado el hecho generador de la responsabilidad más debidamente llamada subsidiaria del responsable por deuda ajena, esto es el incumplimiento de un deber a su cargo y la imputación de dicho incumplimiento a título de dolo culpa, sólo exoneraba mediante la alegación y prueba de que ha sido el deudor principal quien lo ha colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente. ... Que “las normas pertinentes de la ley 11.683 no pueden interpretarse... en el sentido de que basta el simple hecho de que una persona tenga en una sociedad alguno de los cargos enumerados para que se la considere responsable en los términos de la ley (“Monasterio DA Silva” TFN 8/8/66 CNACAF sala I 8/6/70 y CSJN 2/10/70) Y así también la C.S.J.N. 16/11/76 “May Erwin” ha dicho: “no basta, sin embargo para considerar a una persona responsable en los términos de la ley, que se desempeñe o se haya desempeñado en alguno de los cargos referidos, si no se acredita el incumplimiento sustancial de la obligación, particularizado en el pago oportuno del impuesto”.

y demás representantes de la sociedades si se demuestra que los mismos integraron el directorio durante el período en cuestión, desempeñando sus funciones, suscribiendo declaraciones juradas y firmando solicitudes de inscripción en la DGI, y de facilidades de pago en el ingreso de los tributos a su cargo⁴¹⁰.

Esta conclusión es correcta debido a que si el título de administrador societario (sea presidente de sociedad anónima, gerente, etc.) es en la práctica meramente formal, el propósito de dicha responsabilidad no puede ser afectado por acuerdo entre partes, ya sea que éstos intenten extender o disminuir el alcance de la misma, que fue, precisamente, la creación de la figura del responsable solidario en resguardo del crédito fiscal. Tal objetivo no podría ser burlado por meros acuerdos privados, inoponibles a la administración tributaria.

Los directores sostuvieron que no se había comprobado, en su contra, que hubieren actuado en forma directa respecto de las obligaciones tributarias. Por tanto, no se acreditaba la subjetividad en el obrar que requiere la responsabilidad solidaria. Sostuvieron que, no obstante los cargos que formalmente ocupaban, por su avanzada edad, se encontraban alejados de su ejercicio sustancial y no tenían injerencia en la toma de decisiones en materia de disposición de los fondos sociales, en particular de la oportunidad del pago de las obligaciones fiscales. Los directores acreditaron que delegaron las facultades de administrar y disponer de los fondos sociales y de cumplir con las obligaciones impositivas que habían efectuado en un gerente general. La CNACAF sostuvo “Que tampoco pueden los actores sostener válidamente que no tuvieron culpa y por ende liberarse de su responsabilidad tributaria en el período en el que el gerente -a quien pretenden atribuir el incumplimiento de sus obligaciones impositivas-, se desempeñó como administrador de los fondos sociales. En efecto, no basta para eximirlos de la

⁴¹⁰ “Manso, Gustavo s/ apelación”, CNACAF, Sala IV, del 9.4.02, IMP, 2002-A, 419.

responsabilidad, que legalmente les viene atribuida, la mera alegación de ignorancia, pues resulta culpable quien por su omisión, aun sin actuar materialmente en los hechos, no desempeñó su cometido de dirigir y fiscalizar la actividad desarrollada por un subordinado”⁴¹¹.

En la causa “Masjuan” el TFN falló en el sentido de que el director de una sociedad anónima logró repetir las sumas que había ingresado al fisco en carácter de responsable solidario, demostrando que una serie de prórrogas acordadas por el contribuyente para el vencimiento del tributo, al momento del vencimiento definitivo, ese director ya se había desvinculado de la empresa. En el caso, el fisco prescindió del emplazamiento y vista previa a la sociedad, es decir, no hubo proceso determinativo del impuesto, pues el fisco directamente intimó al contribuyente el ingreso del impuesto emergente de la declaración jurada presentada por él mismo. Entonces, existiendo una suma declarada por el propio contribuyente en la declaración jurada, el fisco prescindió del emplazamiento previo y paralelamente, el fisco también intimó al director en su carácter de responsable solidario. En consecuencia, habiendo demostrado el director que las sumas por él ingresadas en su carácter de responsable solidario correspondían a períodos en los que él había cesado en su función de administrador, la Justicia admitió su demanda de repetición de las sumas ingresadas⁴¹².

Mayor controversia suscitó el caso fallado por el TFN en la causa “Harris Smith” relativo a una sociedad que había suscripto un régimen de regularización fiscal, el cual consistía en la exención de multas, recargos e intereses sobre los impuestos adeudados al fisco, mediante el pago en cuotas. Debido a que la empresa incumplió las cuotas, el régimen de condonación caducó, de manera que se

⁴¹¹ “Prats, Secundino c/ DGI”, CNACAF, Sala IV, del 11.4.00

⁴¹² “Masjuan, Francisco”, TFN del 17.8.88, DF XIV, p. 481, cfr. considerandos V y VIII del voto del Dr. Pagani. Cfr. también nota al fallo en Reseña Jurisprudencial realizada por Gabriela I. BURATTI, en Legislación Tributaria T. I, p. 531

reestableció la obligación originaria de la sociedad y concomitantemente la responsabilidad del administrador –del que lo era en ese momento, pues al producirse la caducidad había cambiado-⁴¹³. Ello evidencia que la adhesión a un régimen de regularización tributaria no implica la liberación de la responsabilidad solidaria del director.

En la referida causa “Paura” el TFN interpretó que el argumento del actor en el sentido de que su condición de miembro del Directorio de la firma durante los períodos involucrados en la causa, sólo se produjo en el plano meramente “formal”, por un imperativo estatutario, sin percibir remuneración alguna y por el grado de parentesco con los accionistas de la empresa y restantes miembros del Directorio. El TFN consideró que “...en el caso, al establecer la ley el carácter de responsables por deuda ajena de 'los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas', en el caso el presidente del Directorio de la sociedad anónima por ser su representante legal, esta responsabilidad no puede ser afectada por acuerdo entre partes, ya sea que éstos intenten extender o disminuir el alcance de la misma, conforme así se desprende del artículo 37 del reglamento de la ley 11.683. Y ello ha de ser así, dado que el propósito primordial del legislador al crear la figura del responsable, es el resguardo del crédito fiscal, el que no podría ser burlado por la institucionalización de un pseudo responsable por un acuerdo intrasocietario”⁴¹⁴

El objetivo perseguido por la LPT es vincular solidariamente respecto de la deuda del principal, a aquellos responsables que no realicen los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad a la cual

⁴¹³ “Harris Smith, Víctor” TFN del 5.5.75, DF XXV-474.

⁴¹⁴ “Paura, Miguel s/apelación - impuesto al valor agregado - ganancias - sobre los capitales”, TFN - Sala B - 25/4/2001. También “Manza Víctor s/apelación”, TFN, Sala C del 31.3.06.

representan, o bien que por una conducta negligente en el cuidado de la responsabilidad derivada de su cargo (o, como dice el art. 59 de la ley de sociedades sin "la diligencia de un buen hombre de negocios") consienta o facilite su incumplimiento por parte de quienes dependen de él (art. 8 inc. a) de la LPT).

En consecuencia, para definir este punto será necesario recurrir - inexorablemente- a las normas de la ley de sociedades comerciales en punto a precisar si efectivamente el director sobre quien se pretende proyectar la responsabilidad de manera solidaria, lo era legalmente al momento del surgimiento de la responsabilidad fiscal de la empresa. En otros términos, si la ley de sociedades comerciales establece que la forma jurídica de liberarse de responsabilidad frente a terceros, y el Fisco nacional y el provincial lo son a estos efectos, consiste en la registración y publicidad de los actos que deciden la disolución y liquidación de una sociedad y que tales actos jurídicos han sido publicados en el Boletín Oficial, conforme lo ordena el art. 112 de la ley 19.550, ello será suficiente para demostrar que el o los directores en cuestión no pueden ser responsables solidarios, por las responsabilidades de la sociedad que dirigieron, frente al fisco, conforme falló el TFN en la causa "Werthein"⁴¹⁵.

5. FACULTADES OTORGADAS AL DIRECTOR

Las funciones del cargo del director o administrador deben haberle permitido estar en condiciones de disponer las revisiones y controles para supervisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad o el haber atendido directamente la contabilidad de la empresa. Ello es indispensable y hace al carácter subjetivo de la responsabilidad en análisis. Resulta indispensable,

⁴¹⁵ "Werthein, Julio s/ recurso de apelación en el impuesto a las ganancias", TFN, sala D, del 27.2.01.

como bien señalan MUÑOZ NÁJAR BUSTAMANTE y DE LA VEGA RENGIFO, verificar los documentos y los estatutos de la sociedad para determinar la amplitud de los poderes y las funciones de los representantes⁴¹⁶.

No prosperó la excusación de responsabilidad del director de una sociedad quien, frente al incumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad que presidía argumentando que carecía de facultades debido a la designación de un gerente general con amplias facultades de administración y disposición. Ello en razón de que: a) de conformidad con lo dispuesto por el artículo 268 de la ley 19.550, la representación de la sociedad anónima corresponde al presidente del directorio, sin perjuicio de que el estatuto pueda autorizar su actuación junto con otro u otros directores; y b) si bien el artículo 270 de la citada ley admite que el directorio puede designar o delegar en gerentes generales funciones ejecutivas, su designación no excluye la responsabilidad de los directores por cuanto aquél es un empleado de la sociedad, un subordinado que no la representa en tanto la ley reserva al presidente del directorio esta función⁴¹⁷.

Asimismo el TFN, en la causa “Petroni” falló en el sentido de que no corresponde excusar de responsabilidad al socio gerente que no probó que su actividad dentro de la sociedad no incluía la administración. Es relevante para tal conclusión que la declaración jurada correspondiente al período cuestionado fuera suscripta por el recurrente, no siendo atendible la alegada falta de conocimiento de las consecuencias que tal hecho acarrea, por cuanto nadie puede alegar el desconocimiento del derecho. Debido a que la escritura de cesión no fue inscrita en el respectivo registro, no pueden oponerse a terceros sus consecuencias, razón por la cual no puede excusarse de

⁴¹⁶ MUÑOZ NÁJAR BUSTAMANTE, Mauricio y DE LA VEGA RENGIFO, Beatriz. “La responsabilidad solidaria de los representantes legales... p. 103.

⁴¹⁷ “Prats, Secundino”, TFN, Sala A, del 14/05/1999.

responsabilidad al socio cedente⁴¹⁸. El objetivo perseguido por la LPT es vincular solidariamente respecto de la deuda del principal, a aquellos responsables que no realicen los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad a la cual representan, o bien que por una conducta negligente en el cuidado de la responsabilidad derivada de su cargo (o, como dice el art. 59 de la ley de sociedades sin "la diligencia de un buen hombre de negocios") consienta o facilite su incumplimiento por parte de quienes dependan de él (art. 8 inc. a) de la LPT).

El TFN sostuvo que así como no hay una responsabilidad objetiva derivada de la mera circunstancia de ser director de una sociedad, tampoco hay una responsabilidad objetiva nacida del simple hecho del incumplimiento. Frente a la utilización de sellos apócrifos en los volantes de pago del impuesto, los requeridos no controvierten su condición de Presidente y Vicepresidente de la firma durante los períodos involucrados en autos, sino que afirman que tal responsabilidad no puede endilgárseles en razón de los decisorios recaídos a su respecto en la justicia penal⁴¹⁹.

⁴¹⁸ "Petroni, Juan Antonio", TFN, Sala A, del 05/06/2000. (Fallo de Cámara, "Petroni, Juan Antonio c/ DGI" CNACAF, Sala IV, del 10.12.02).

⁴¹⁹ "Mizawac, Enrique David", TFN, Sala A, del 10.5.02. En la causa penal entablada por los sellos falsos, el juzgador tuvo por acreditada la materialidad de los hechos investigados, consistentes en haberse impreso sellos apócrifos en las boletas del impuesto al valor agregado con la finalidad de acreditar ante la Dirección General Impositiva el pago de dicho impuesto, no obstante la inexistencia de cancelación real. Señaló, en este sentido, que se encontraba acreditado que los fondos cancelatorios por cada uno de los pagos cuestionados nunca ingresaron al Banco de la Nación Argentina. Sin embargo, en relación a la responsabilidad penal de los procesados, concluyó en que no podía arribar a un pronunciamiento condenatorio. Por tanto, acreditado que fue con efecto de cosa juzgada el hecho de que los actores no tuvieron intervención en las maniobras atinentes a la falsificación de sellos y falta de acreditación de los depósitos y que al mismo tiempo, se procuraba la obtención de fondos para pagar los tributos en distintas financieras y

Resulta imprescindible que el incumplimiento le resulte imputable al responsable por deuda ajena, sea a título de dolo o a título de culpa pues si no hay dolo o culpa en el incumplimiento, tampoco habrá responsabilidad. Pero se ha decidido, en la causa “Cremieux”, del TFN, que tiene fundamento la posición del Fisco al afirmar que “la responsabilidad del gerente de una SRL emana tanto de su cargo como de la presunción de que éste no es un mero título honorífico y si, además, quedó demostrado en autos que intervino de manera personal y directa como representante de la firma durante toda la actuación fiscalizadora, su responsabilidad es indudable y debe hacerse efectiva... la responsabilidad recae en aquellos que administren o dispongan de los bienes sociales, que son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios y a ellos les alcanza la responsabilidad por los hechos y omisiones en que incurrieron, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de gravámenes que establece la ley, por lo que, en razón de tratarse de un acontecimiento ocurrido en ocasión de desempeñar una función que supone responsabilidad subjetiva y no haber demostrado la inculpada encontrarse en la imposibilidad de evitarlo, concurren en cabeza de la misma los supuestos antes señalados, por lo que resulta aplicable en este caso, la responsabilidad establecida por la ley fiscal”⁴²⁰

No prosperaron, conforme decidiera el TFN en la causa “Mautino” que las argumentaciones del presidente de la sociedad

efectuar los depósitos en el Banco Nación -que, cabe acotarlo, es una entidad bancaria autorizada por el organismo recaudador para recibir los pagos-, no puede endilgárseles la omisión de realizar aquellos actos de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad a la cual representan, ni una conducta negligente en el cuidado de la responsabilidad derivada de su cargo.

⁴²⁰ “Cremieux, Paola Alejandra c/ Recurso de Apelación - Impuesto al Valor Agregado”TFN, Sala D, 04-06-99.

esgrimidas para exculparse de responsabilidad frente al incumplimiento de las obligaciones fiscales de aquélla pues, si bien fue sobreseído definitivamente respecto de la presunta comisión de distintas figuras descritas en la ley 23.771, esta circunstancia no es suficiente para derribar la responsabilidad frente a la deuda impositiva de la empresa que presidía, dado que la responsabilidad solidaria de la ley procesal es distinta y reconoce otro fundamento, cual es el de garantizar el cobro de la deuda tributaria seleccionando supuestos concretos en donde, junto a la sujeción del patrimonio del sujeto pasivo, queda sujeto el patrimonio del responsable. El criterio del legislador para atribuir responsabilidad al presidente de una sociedad anónima, reconoce como presupuesto las obligaciones que a éste le impone la ley de sociedades comerciales en cuanto a la representatividad y manejo del ente societario y que al crear este tipo de responsables se buscó responsabilizar a los sujetos que no realicen los actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad a la cual representan, o bien que por una conducta negligente en el cuidado de la responsabilidad derivada de su cargo, consienta o facilite su incumplimiento por parte de quienes dependan de él⁴²¹.

6. LINEAMIENTOS PARA EL ANÁLISIS DE LA CONDUCTA DEL ADMINISTRADOR

En el Capítulo IV, acápite 3 se hizo referencia al aporte que el hizo referencia al aporte de la regla de juicio empresarial *-Business Judgment Rule-* para el análisis de la responsabilidad tributaria del administrador, puntualmente a los datos que en la gestión de la sociedad un administrador debe contemplar, como el cuidado

⁴²¹ Mautino, Bernabé Luis. TFN, Sala A, del 17.5.01

ordenado y concienzudo, como el deber de cuidado (*duty of care*) y con el deber de fidelidad (*duty of loyalty*).

El director tiene la obligación de interiorizarse de todo lo que acontece en el devenir de la sociedad, pues debe ser diligente ya que, en caso de no serlo, podrá ser responsable por mal desempeño de su cargo por omisión, en los términos del art. 59 de la ley de sociedades comerciales⁴²². Pero esta idea, en la actualidad, con la complejidad de la actividad de la sociedad, ese conocimiento de los detalles ya no es tal. ¿Pueden estas normas en análisis aplicarse en la actualidad?. La vida de la sociedad es notoriamente diferente al momento en que la ley procesal fue concebida.

La norma tributaria debe ajustarse al signo de los tiempos actuales, quizá la ley debería encuadrar la figura como un garante de la obligación, no en forma sancionatoria como lo hace la ley, que ha merecido de parte de los tribunales enmarcarla en sus justos límites a través de una nutrida construcción pretoriana.

⁴²² ZALDIVAR, Enrique; MANOVIL, Rafael M.; RAGAZZI, Guillermo E. y ROVIRA, Alfredo L. *Op. cit.*, T. II, p. 531. Afirman que “Es frecuente que los actos que pudieran dar lugar a una responsabilidad no sean asentados en los libros de actas, sino que simplemente los directores los realicen produciendo no dejarlos instrumentados. En tal caso dependerá de la situación de hecho que los directores que no participaron de tales actos puedan ser responsabilizados o no. Si su negligencia ha sido tal que no se preocuparon siquiera por enterarse de lo que estaba sucediendo en la sociedad, o si toleraron que los actos incriminados se realizaran, su responsabilidad es innegable. Sólo si a pesar de su diligencia no tuvieron conocimiento de los actos pueden ser eximidos de responsabilidad. Quienes estuvieron presentes y participaron de la deliberación o resolución, o de los actos incriminados, deben haberse opuestos expresamente, y además posibilitado a la sociedad y a los terceros la defensa de sus intereses, advirtiendo al órgano de fiscalización sobre el acto y notificándole su oposición en tiempo oportuno, es decir, antes que se haya puesto en marcha el mecanismo tendiente a hacer efectiva la responsabilidad, de lo contrario, ante el peligro de ser responsabilizado, el director podría desvincularse de una resolución o acto que hasta entonces consintió, compartió o encubrió”.

Varios países ajustan sus normas societarias para una mayor transparencia en la gestión societaria. En nuestro país, se plasmó en el Decreto 677/03, siguiendo una tradición iniciada desde hace tiempo en todo el mundo.

En efecto, en Canadá, el Comité del Mercado de Valores de Toronto sobre Gobierno Corporativo, en 1994, elaboró su informe en el que analiza los problemas del nombramiento de los consejeros y sus responsabilidades. En Inglaterra, el Informe Cadbury: *Report of the committee of the financial aspects of corporate governance* en 1992, trató sobre el Consejo de Administración, los consejeros externos, los comités, la auditoría y sus responsabilidades. Posteriormente, el Informe Greenbury: *Director's remuneration* de 1995, analizó lo relativo a la remuneración, conflictos de intereses y de remuneración y la información sobre las remuneraciones. También Informe Hampel: *Corporate Government* de 1998, versó la función y remuneración de los Consejeros, la relación con los accionistas, los tipos de consejeros y los comités de auditorías. En España, *Informe de la Comisión Especial para el Estudio de un Código Ético de los Consejos de Administración de las Sociedades*, en 1998, que reguló sobre el gobierno de las sociedades cotizadas, ampliado por el *Reglamento Tipo del Consejo de Administración Ajustado al Código de Buen Gobierno (CNMV)*, de 1998 que reguló sobre el consejo de administración, su función, composición, tipos de consejeros, funcionamiento, su designación, retribución y deberes. En punto a la relación con los mercados, analizó la transparencia, la información y la relación con los auditores. El reglamento Tipo CNMV, versó sobre la misión del consejo, su supervisión, su composición y estructura (presidente, vicepresidente, secretario, vicepresidente del Consejo, Delegados y Comisión Ejecutiva). También existe la *Propuesta del Círculo de empresarios para el Mejor Funcionamiento de los Consejos de Administración*, en 1996 sobre la dimensión, composición, obligaciones del consejero, edad de retiro, información,

responsabilidad; las auditoría, retribuciones y autoevaluación. También se pueden contar otras normas que persiguen los mismos objetivos. Así en Francia, el *Informe Vienot sobre el Consejo de Administración de las Sociedades Cotizadas en Bolsa*, de 1995; en Bélgica el *Informe de la Comisión Belga sobre el gobierno Corporativo*, de 1998; en Países Bajos, las *Recomendaciones para el Gobierno Corporativo* de 1977; en Italia el *CONSOB, Recomendaciones sobre Controles Societarios*, de 1997 y el Texto único italiano sobre intermediación financiera (Decreto legislativo 58, 24 de febrero de 1998); en Alemania, la ley alemana para el Control y Transparencia del ámbito Empresarial, ley del 27 de abril de 1998 (Modificación Ley de Sociedades Anónimas) (KonTraG) y las recomendaciones de la OCDE.

La culpa subjetiva puede producirse por acción u omisión, según sea la distribución de funciones que haya previsto el directorio o la administración conjunta, y al analizar las conductas individuales un mismo hecho podría transformarse de excusatorio en condenatorio por simple acción u omisión. “Si se supone el caso corriente de derivación de recursos hacia otras erogaciones, quien tuvo parte activa en la decisión podría defender la razonabilidad de las prioridades fijadas (por ejemplo, salarios, indemnizaciones). Sobre el mismo hecho quien cumplía funciones técnicas o de comercialización y no de asignación de recursos podría argumentar que desconocía las prioridades fijadas, así como que por tal motivo no se hubieran pagado los impuestos. Teniendo en cuenta las restantes circunstancias del caso, ambos podrían ser absueltos de la atribución de responsabilidad solidaria o ambos condenados a mérito de la misma, respectivamente, por acción u omisión en torno al mismo hecho, o uno condenado y el otro absuelto”⁴²³.

⁴²³ HIGHTON, Federico R. *Responsabilidad Patrimonial, Solidaria de Directores y Administradores por Deudas Impositivas y de las Sociedades Comerciales*. Ad Hoc, Buenos Aires 1998, p. 36.

No es redundante insistir en que la responsabilidad solidaria no se fundamenta en el ejercicio de un cargo pues “la sola circunstancia que el imputado integre el directorio de la sociedad no resulta suficiente para establecer su intervención en el delito investigado. Máxime si se tiene en cuenta que las declaraciones juradas correspondientes a los períodos denunciados, en principio, no aparecen suscriptas por el nombrado”⁴²⁴. Resulta claro que si el director, a pesar de revestir tal calidad, no intervino en la toma de la decisión que derivó en el incumplimiento, al mismo no puede imputársele la responsabilidad solidaria. “La responsabilidad penal que resulta de la comisión de los hechos investigados se pone en cabeza de los imputados pero no por el simple hecho de sus condiciones de presidente y vicepresidente de la firma. En efecto, tal situación societaria implica el manejo y la representación de la sociedad y el dictado de la política comercial de la misma, lo que sucede normalmente en toda empresa, puesto que el resultado económico de las operaciones cuestionadas favorecían a la empresa y no podían pasar desapercibidas para quienes ejercían responsabilidades dentro de la misma”⁴²⁵.

⁴²⁴ CNPenal Económico, Sala A, 2.4.98 “Alesia SACIF y AG s/ inf. 24769, causa 39.566 PET, del 15.5.98.

⁴²⁵ CNPenal Económico, Sala A, 5.5.98, “Cuocco, Angel A. y otro s/ infr. Ley 23.771”, PET del 4.8.98, p. 16.

UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGLI
RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE LOS ENTES COLECTIVOS DESDE LA PERSPECTIVA
DEL ACTUAR EN LUGAR DE OTRO
Alejandro Claudio Altamirano
ISBN: /DL:T-2057-2009

SECCION II

CONDICIONES PROCESALES PARA LA APLICACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD DEL ADMINISTRADOR SOCIETARIO

7. INTIMACIÓN ADMINISTRATIVA PREVIA PARA REGULARIZAR LA SITUACIÓN FISCAL

7.1. El procedimiento de determinación de oficio

Resulta necesario, a efectos de facilitar la lectura de los conceptos que involucra este capítulo sobre las condiciones de aplicación de las normas de responsabilidad solidaria, por esta razón transcribo las normas procesales aplicables sobre el procedimiento de determinación de oficio. En primer lugar, el art. 16 de la LPT dispone que “Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la Administración Federal de Ingresos Públicos procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla. Las

liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervienen en la fiscalización de los tributos, no constituyen determinación administrativa de aquéllos, la que sólo compete a los funcionarios que ejercen las atribuciones de jueces administrativos a que se refieren los artículos 9º, punto 1, inciso b) y 10 del Decreto N° 618/97. Cuando se trate de liquidaciones efectuadas con arreglo al último párrafo del artículo 11 el responsable podrá manifestar su disconformidad antes del vencimiento general del gravamen; no obstante ello, cuando no se hubiere recibido la liquidación 15 días antes del vencimiento, el término para hacer aquella manifestación se extenderá hasta 15 días después de recibida. El rechazo del reclamo autorizará al responsable a interponer los recursos previstos en el artículo 76 en la forma allí establecida”.

El art. 17 de la LPT textualmente dispone: “El procedimiento de determinación de oficio se iniciará, por el juez administrativo, con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, proporcionando detallado fundamento de los mismos, para que en el término de 15 días, que podrá ser prorrogado por otro lapso igual y por única vez, formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho. Evacuada la vista o transcurrido el término señalado, el juez administrativo dictará resolución fundada determinando el tributo e intimando el pago dentro del plazo de 15 días. La determinación deberá contener lo adeudado en concepto de tributos y, en su caso, multa, con el interés resarcitorio y la actualización, cuando correspondiesen, calculados hasta la fecha que se indique en la misma, sin perjuicio de la prosecución del curso de los mismos, con arreglo a las normas legales y reglamentarias pertinentes. En el supuesto que transcurrieran noventa (90) días desde la evacuación de la vista o del vencimiento del término establecido en el primer párrafo sin que se dictare la resolución, el contribuyente o responsable podrá requerir pronto despacho. Pasados 30 días de tal

requerimiento sin que la resolución fuere dictada, caducará el procedimiento, sin perjuicio de la validez de las actuaciones administrativas realizadas, y el Fisco podrá iniciar -por una única vez- un nuevo proceso de determinación de oficio, previa autorización del titular de la Administración Federal de Ingresos Públicos, de lo que se dará conocimiento dentro del término de 30 días al Organismo que ejerce superintendencia sobre la Administración Federal, con expresión de las razones que motivaron el evento y las medidas adoptadas en el orden interno. El procedimiento del presente artículo deberá ser cumplido también respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8°. Cuando la disconformidad respecto de las liquidaciones practicadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos con arreglo al último párrafo del artículo 11 se limite a errores de cálculo, se resolverá sin sustanciación. Si la disconformidad se refiere a cuestiones conceptuales, deberá dilucidarse a través de la determinación de oficio. No será necesario dictar resolución determinando de oficio la obligación tributaria si -antes de ese acto- prestase el responsable su conformidad con las impugnaciones o cargos formulados, la que surtirá entonces los efectos de una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para el Fisco”.

En relación con la determinación de oficio⁴²⁶, esta procede cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resultan impugnables las presentadas. El procedimiento se inicia con una vista al contribuyente a efectos de que éste formule los descargos correspondientes y, eventualmente, impugnándola. El plazo para efectuar este descargo es de 15 días (prorrogables por igual lapso y por una sola vez) contados desde la notificación de la vista, y en dicho descargo deben exponerse los argumentos de hecho y de derechos con que cuenta el contribuyente. Una vez que se contesta la vista, la Dirección General Impositiva por medio del juez administrativo

⁴²⁶ Arts. 17 a 19 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones)

encargado de la cuestión, dictará resolución fundada intimando al pago del tributo en el plazo de 15 días.

El Dictámen 25/98, señaló que es facultativo del fisco nacional iniciar simultáneamente la determinación de oficio en cabeza del contribuyente directo y del o de los responsables solidarios siempre que, respecto de estos últimos, se postergue la intimación de pago hasta tanto el contribuyente incumpla con su propia intimación administrativa. Esta facultad está condicionada –indica el Dictámen señalado- al hecho de que la determinación sea necesaria para resguardar el interés fiscal.

La determinación de oficio puede ser apelada por ante el TFN que es de naturaleza administrativa y permite al contribuyente no ingresar el tributo hasta tanto no se expida dicho Tribunal, es decir, esta apelación ante el Tribunal administrativo –que es el TFN- tiene efecto suspensivo. La resolución del TFN a su vez, puede ser apelada por ante la CNACAF pero en esta instancia el Fisco está facultado para exigir por la vía del juicio de apremio, el pago del fallo adverso, por el hecho de que el art 65 inc a) dispone que una vez notificado el fallo del TFN, a los 90 días renace el cómputo de la prescripción de las facultades del Fisco por ello debe ejecutarse la determinación de oficio que aún no se encuentra firme (pues está apelada ante el TFN y, siguiendo el curso procesal, este fallo ante la CNACAF). Insólitamente el procedimiento no ha solucionado esta anomalía (autorizar una ejecución cuando aún está pendiente su confirmación por la Justicia). Únicamente podría atenuarse este efecto con la renuncia al curso de la prescripción por parte del contribuyente.

Una vez desarrollado el procedimiento indicado, ante el incumplimiento tributario, el Fisco se encuentra facultado para librar boleta de deuda y perseguir el cobro por la vía del juicio de apremio. Este es un trámite judicial ejecutivo en el cual las defensas del contribuyentes quedan limitadas al pago total documentado, espera documentada, prescripción e inhabilidad de título por vicios relativos

a la forma extrínseca de la boleta de deuda. Para proceder a la expedición de boleta de deuda, es necesario que el Fisco cuente con elementos firmes para su cuantificación, pues en caso contrario debería determinar de oficio, sobre base cierta o presunta, la obligación tributaria.

Los administradores de sociedades, para ser pasibles de un reclamo no le es oponible una determinación de impuesto en la cual ellos no fueron parte procesal, razón por la cual para hacer procedente a su respecto un reclamo deberá cumplirse nuevamente con el procedimiento de determinación de deuda antes señalado.

7.2. La intimación administrativa previa a la sociedad

Los responsables solidarios con los deudores del tributo asumen su obligación jurídica en tanto concurren las cuatro circunstancias que disparan dicha responsabilidad: a) el incumplimiento del impuesto debido; b) que la entidad no cumpla con la intimación administrativa de pago para regularizar la situación fiscal; c) que no puedan demostrar que la sociedad los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes tributarios⁴²⁷ y d) que se haya intimado de pago al administrador societario con posterioridad a la intimación de pago cursada al contribuyente principal.

La CSJN en la causa “Brutti”⁴²⁸, haciendo suyo el Dictamen del Procurador, sentenció que el administrador societario fue intimado por el Fisco nacional cuando aún estaba pendiente el incumplimiento de la intimación al deudor principal, lo cual evidenció que el acto administrativo carecía de causa válida al momento de su dictado, en

⁴²⁷ “Gutierrez, Emilio”, CNACAF, Sala II, del 9.10.80, DF XXX-B-811.

⁴²⁸ “Brutti, Stella Maris”, CSJN, del 30.3.04.

los términos del art. 7 inc. b) de la ley 19.549, cuya aplicación supletoria al ordenamiento tributario lo dispone el propio art. 112 de la LPT, pues en el caso imputó la responsabilidad solidaria cuando la intimación al contribuyente aún no se encontraba incumplida. Por esta razón, la intimación al responsable solidario era nula.

La necesaria intimación de pago previa a la sociedad y, luego de transcurridos 15 días la intimación al administrador societario, es el dato que tipifica a la responsabilidad de los administradores societarios como una solidaridad impropia, pues no es automática sino que requiere una previa notificación al deudor principal.

Esta condición de admisibilidad de la figura claramente se observa de la LPT al elevar a los administradores de sociedades a la categoría de responsables solidarios con los deudores principales de los tributos, es decir, con la sociedad que administran en tanto ésta no cumpla "*la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal*" salvo que demuestren que la sociedad estaba imposibilitada de cumplir con sus obligaciones fiscales.

En el fallo "Cambolive Michel Torino de Cornejo Costas",⁴²⁹ el TFN había adoptado el mismo criterio en el sentido de revocar la responsabilidad solidaria que la Administración tributaria intentó aplicar a un responsable solidario con fundamento en que la intimación a la sociedad y al responsable solidario se produjo en la misma fecha por lo que fácilmente se advierte que no se cumplió con lo requerido por los artículos 8 inc. a) de la LPT, ya que previamente debió intimarse a la empresa y transcurridos quince días, recién iniciar el procedimiento contra la responsable solidaria. Consecuentemente se declaró la nulidad de la resolución determinativa de impuestos que había extendido la responsabilidad solidaria al responsable solidario.

⁴²⁹ Cambolive Michel Torino de Cornejo Costas, María Luisa (responsable solidaria de Vis SA), TFN, Sala C, del 29.6.04.

También en la “Incontro SA” del TFN el actor se agravió por la simultaneidad impuesta por el Fisco nacional en el procedimiento de determinación de oficio para la obligada principal y el presunto responsable solidario, considerando que ello violenta el derecho de defensa. El TFN no hizo lugar a tal argumentación pues juzgó que no existe óbice para que los procedimientos de determinación de deudas al deudor principal y al solidario se inicien en forma coetánea, simultánea. Sólo resulta imprescindible que el responsable solidario tenga la posibilidad de esgrimir sus defensas en cuanto a su responsabilidad como también respecto de la deuda respecto de la cual se lo hace responsable. Si estas posibilidades se le han acordado al responsable solidario, el Fisco nacional procedió correctamente⁴³⁰.

⁴³⁰ “Incontro SA”, TFN Sala B, del 15.3.04. En esta causa “Incontro SA”, el TFN siguiendo la doctrina de esa misma Sala B dictada en la causa “Club Atlético Adelante Asoc. Civil y Deportiva”, del 26.6.98, resolvió que son nulas por extemporáneas las resoluciones en las que se determina la responsabilidad solidaria, hasta tanto no se resuelva la apelación del deudor principal, cuyo incumplimiento - que debe ser constatado e intimado previamente por la Dirección General Impositiva- es uno de los requisitos para determinar dicha responsabilidad, la que no puede decretarse preventivamente ante una hipotética falta de pago del principal. La decisión del Fisco Nacional de dirigir la acción contra otros obligados que no fueran los deudores del tributo, no puede derivar de una elección arbitraria, sino que sólo tiene fundamento después de efectuada e incumplida la intimación administrativa al contribuyente, tal como está previsto en la legislación aplicable. En el mismo sentido, se destacó que la solidaridad no quita a la obligación de pagar el impuesto por deuda ajena su carácter subsidiario, por lo que asiste a los administradores el derecho a que se exija previamente el pago al deudor principal. Para que haya un “incumplimiento de un deber tributario”, debe haber sido determinada -previamente- la existencia de dicho “deber” en relación con la materia gravada firme. También señala el TFN “Las consecuencias jurídicas generadas por la determinación simultánea de deudor principal y responsables solidarios, implican la existencia de un vicio o violación de una forma procesal que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley (subsidiariedad con base en un incumplimiento previo) y que da lugar a una alteración significativa del derecho de defensa del solidario, en tanto debe alegar y probar, al mismo tiempo, que la sociedad lo ha colocado en la imposibilidad de cumplir adecuadamente sus deberes fiscales”.

Resulta lógico que primero se intime a la sociedad y luego al responsable solidario porque: a) primero se debe saber si la deuda tributaria en cabeza del contribuyente, efectivamente existe; b) si la deuda existe, debe evaluarse si el responsable solidario no abonó oportunamente el tributo; c) si el contribuyente ha colocado en imposibilidad de cumplir al responsable solidario y d) en el caso de determinaciones de oficio simultáneas y en el mismo acto, es decir, al contribuyente y al solidario, se pondría a los primeros citados en situación de tener que desarrollar argumentaciones totalmente incompatibles las unas con las otras, socavando el adecuado ejercicio del derecho de defensa o contradicción.

La Administración tributaria no puede apartarse de este mandato de la ley, habiendo interpretado –como no podía ser de otra manera– en varios dictámenes que es condición de aplicación de la responsabilidad solidaria que el Fisco nacional cumpla, respecto del director, el procedimiento de determinación de oficio reglado por el art. 17 de LPT a fin de "permitir, mediante el debido proceso, el ejercicio del derecho de defensa ya que por tratarse de una responsabilidad subjetiva por hechos u omisiones del propio responsable debe facultárselo a alegar y probar su derecho"⁴³¹.

Esto significa que el Fisco debe iniciar el procedimiento de determinación de oficio a través de un funcionario quien debe cursar un acto administrativo denominado en la propia ley como "vista" al contribuyente y al responsable. Esta vista contendrá los elementos esenciales de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, fundando dicho acto administrativo, es decir, indicando cuáles son los motivos de hecho y las fundamentaciones jurídicas que sustentan el procedimiento. Cumplido esto, la sociedad tendrá 15 días, los cuales pueden ser prorrogados por otro lapso igual y por única vez, para ejercer el descargo y ofrecer las pruebas con las

⁴³¹ Dictámenes de la Dirección General Impositiva Nos. 3/82 publicado en Boletín DGI N° 343, p. 55 y 11/86 publicado en Boletín DGI N° 393, p. 384.

que cuente. Una vez resuelta por el Fisco la vista (o si transcurriere el plazo de 15 días sin ofrecer descargo alguno) el funcionario dictará la resolución determinativa debidamente fundada, *intimando* al pago dentro del plazo de 15 días.

A partir del vencimiento de ese plazo de 15 días (o del mismo prorrogado) surgirá la responsabilidad solidaria del administrador de la sociedad, es decir, con carácter previo debió desarrollarse el *iter* procesal indicado en el párrafo anterior a riesgo de ser nula la intimación al administrador societario en forma concomitante con la sociedad sin determinar el tributo contra esta. Si se intima en forma paralela, tanto a la sociedad como al director, debe interpretarse que a éste último se lo hace para ejercer su derecho de defensa pero no implica que desde ese momento es responsable solidario la cual sólo aparece, por mandato legal, cuando el deudor principal no cumple previo los respectivos pasos procesales. Es decir, el proceso de determinación debe efectuarse a la sociedad y al administrador inexorablemente a ambos y también a ambos deberá intimárselos de pago, pero el administrador societario sólo será responsable solidario una vez transcurrido el plazo de 15 días que es el plazo que tiene la sociedad para cumplir con la intimación de pago cursada a ella. Por esta razón, por este pequeño compás de espera, decimos que la solidaridad es impropia o anómala.

Si se intimase de pago al responsable solidario cuando aún no se han agotados las instancias procesales descriptas, el procedimiento evidencia una falla que debe concluir en su nulidad, pues el director o administrador no puede asumir su descargo si previamente el deudor no formuló el suyo, aún cuando sea aquel el representante de éste último. Debe tenerse presente que la responsabilidad en cuestión es de naturaleza subjetiva, no objetiva. Ya se señaló que el propio art. 8 de la ley del procedimientos expresamente contempla que la responsabilidad solidaria cede si se prueba que éstos han sido colocados en imposibilidad de cumplir, de manera que ello implica el

derecho a interponer esta defensa lo cual, lógicamente, procede antes de la intimación efectiva de pago. El adecuado cumplimiento del procedimiento pone en acto a la garantía del debido proceso legal adjetivo.

El TFN sostuvo que "no puede sostenerse que los procesos de determinación de deudas al deudor principal y al solidario deban iniciarse necesariamente en forma coetánea, siempre que se otorgue luego al solidario la posibilidad de plantear no sólo sus defensas en cuanto a su responsabilidad, sino también respecto de la deuda -que en definitiva es una sola- sobre la cual se lo responsabiliza"⁴³².

En otros términos, resulta imprescindible que el Fisco Nacional reclame administrativamente, en primer término, a la sociedad deudora, siendo insuficiente el argumento en el sentido de que la intimación a la sociedad no pudo efectuarse por la razón que fuere sumado a que no existan constancias que acrediten el debido cumplimiento de la obligación fiscal –probándose esto a través de la impresión de lo que figura en las pantallas de las computadoras del ente recaudador-. Es insuficiente esta argumentación porque daría por sentada la calidad de director de la sociedad como responsable solidario cuando no se ha probado tal circunstancia⁴³³.

La norma establece un supuesto de prelación pues contempla dos situaciones: a) que el deudor del tributo ha sido intimado previamente y b) que la deuda es exigible porque se encuentra firme, ya que mientras se discuta resulta improcedente requerir el pago al solidario⁴³⁴. Ello evidencia que el responsable solidario lo es después que ha resultado infructuoso el reclamo al deudor principal y para ello

⁴³² "Herlizka, Adolfo Miguel" TFN Sala A del 4.9.98

⁴³³ "Gutiérrez Guido Spano, Miguel R. S/ apelación IVA", TFN Sala B, del 19.5.00.

⁴³⁴ "Cremieux, Paola Alejandra c/ Recurso de Apelación - Impuesto al Valor Agregado"TFN, Sala D, 04-06-99.

marca un orden secuencial a cumplir, lo que no supone un beneficio de excutir primero los bienes del deudor principal.

La Administración fiscal pueda iniciar y llevar adelante la determinación de oficio al deudor y al o a los solidarios, al mismo tiempo, es decir simultáneamente. Pero por el principio de legalidad, no podrá exigir el pago del tributo a estos últimos mientras no lo haya hecho antes, al principal y esa deuda se encuentre firme e impaga.

El TFN no hizo lugar a la nulidad de la declaración de solidaridad por incumplimiento de la norma del art. 8, inciso a), de la LPT en tanto exige la intimación administrativa previa y su incumplimiento para, con posterioridad, poder actuar con relación al solidario; el hecho de que se coloque la leyenda que advierte que la falta de cumplimiento del deudor del tributo tiene como consecuencia el pago del director como responsable solidario, pues la ley pone a cargo del fisco constatar dicho incumplimiento poniendo además al presunto solidario en un dilema indisoluble, en tanto le hace saber que le está corriendo paralelamente el plazo para recurrir⁴³⁵.

El mismo TFN rechazó los argumentos del Fisco esgrimidos para que se enerve la impugnación de un ajuste por parte de los deudores solidarios con fundamento en que la determinación al contribuyente había pasado en autoridad de cosa juzgada. El Tribunal interpretó que de acuerdo con las disposiciones del artículo 17 de la ley procesal, en todos los casos en que pretende hacerse efectiva la responsabilidad solidaria deberá sustanciarse el procedimiento de determinación de oficio, aun cuando el crédito reclamado no requiera el cumplimiento de tales recaudos para tornarse exigible ante el contribuyente. El fundamento subyace en el hecho de que "la obligación de un contribuyente no puede oponerse a un tercero responsable por deuda ajena si previamente no se le ha otorgado la posibilidad de esgrimir y demostrar circunstancias atenuantes que lo

⁴³⁵ "Doumic, Pedro R.", TFN, Sala B, del 8.5.00.

habiliten para ejercer su derecho de excepción"⁴³⁶. El mismo Tribunal ha señalado en el sentido de que ninguna duda cabe en los términos del artículo 24 de la ley 11.683, que el procedimiento de determinación de oficio allí contemplado deberá ser cumplido respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria de su artículo 18; en tal sentido, sabido es que el juez administrativo deberá, en lo que al caso interesa, garantizar el derecho de defensa en juicio del sujeto, confiriéndole vista de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se le formulen (proporcionando detallado fundamento de los mismos) y otorgándole la posibilidad de probar sus dichos. Si el funcionario administrativo comunicó expresamente las actuaciones administrativas, el administrador no puede alegar perjuicio alguno, puesto que se le ha reconocido en sede administrativa la posibilidad de ejercer su derecho de defensa, que comprende no sólo la posibilidad de expresar su oposición a la condición de responsable solidario que se le atribuye, sino también respecto de la deuda determinada contra el contribuyente⁴³⁷.

Finalmente, la CSJN ha sostenido que la intimación al cumplimiento, según las condiciones previamente establecidas al ejercicio de un derecho, revisten naturaleza esencial, razón por la cual el acto que la Administración dictare con olvido de las mismas se encuentra afectado de nulidad absoluta e insanable⁴³⁸. De allí pues que resulta indispensable la intimación administrativa previa a la sociedad para que regularice la situación fiscal que la autoridad fiscal observa.

En una opinión que prioriza el valor justicia, señala ARECHA que la deudora del tributo es la sociedad, el responsable solidario, podrá ser ejecutado únicamente después de que sea intimada la sociedad,

⁴³⁶ “Donno, Mirta Susana”, TFN, Sala D, del 30.12.99.

⁴³⁷ “Veiga, José Guillermo”, TFN, Sala A, del 9.12.97

⁴³⁸ Fallos 308: 108, causa "Hermes F. Borgo c/ Junta Nacional de Granos".

que es la deudora principal del tributo, en otros términos después de excutida la sociedad podrá ser apremiado el responsable solidario “... pues no se trata de un codeudor solidario (lo que permitiría el funcionamiento del art. 699 del Código Civil sin que obste al art. 2013 inc. 9), porque si bien la exención no procedería, por ello no quedaría convertido el responsable en codeudor. Prueba de ello, es que el primero tendrá acción íntegra de regreso contra el deudor –salvo el daño que hubiere causado por su culpa, que no nace de una relación entre codeudores sino de otra extraña al título de la deuda, o sea de su conducta, mientras que el codeudor la tiene solo por la parte ajena que él hubiese pagado (doctrina que informa el art. 689 del Código Civil).”⁴³⁹

Es importante considerar, en esta instancia, que las disposiciones generales sobre responsabilidad de los directores por mal desempeño de su cargo (arts. 274 a 279 de la Ley de Sociedades). En este marco normativo sería entonces posible que, en la hipótesis de que los directores, disponiendo de los fondos suficientes para afrontar el pago de las obligaciones tributarias y a pesar de ello no lo hicieren, se inicie en contra de ellos una acción social o individual de responsabilidad por incumplimiento. La ley de sociedades comerciales, en su artículo 59 expresamente dispone que “los administradores y representantes de la sociedad deben obrar con lealtad y la diligencia de un buen hombre de negocios. Los que faltaren a sus obligaciones son responsables ilimitada y solidariamente por los daños y perjuicios que resulten de su acción u omisión”. El principio general transcrito es de aplicación a las sociedades anónimas por imperio del artículo 274, primer párrafo, que establece textualmente que “los directores responden ilimitada y solidariamente hacia la sociedad, los accionistas y terceros, por el mal desempeño de su cargo, según el criterio del artículo 59, así como por la violación de

⁴³⁹ ARECHA, Waldemar. “Responsabilidad tributaria de los directores de sociedades anónimas” LL 114-976

la ley, el estatuto o el reglamento y por cualquier otro daño producido por dolo, abuso de facultades o culpa grave." De conformidad con el tercer párrafo del artículo 274 citado, " queda exento de responsabilidad el director que participó en la deliberación o resolución o que la conoció, si deja constancia escrita de su protesta y diere noticia al síndico o a la asamblea, a la autoridad competente, o se ejerza la acción judicial."

La ley de sociedades prevé que la responsabilidad (frente a la sociedad) de los directores y gerentes respecto de la sociedad se extingue por la aprobación de su gestión que se efectúe en al asamblea o por renuncia expresa o transacción resuelta por asamblea, en tanto y en cuanto esa responsabilidad no sea por violación de la ley, del estatuto o reglamento y no medie oposición de por lo menos el cinco por ciento del capital social, siendo ineficaz la exención en caso de liquidación coactiva o concursal, es decir en caso de quiebra o concurso de la sociedad.

Finalmente, En el caso de una empresa deudora del tributo sometida a un proceso de quiebra, que había sido promovido por el mismo ente recaudador, se suplió la intimación fehaciente por la notificación al síndico de la quiebra. En efecto, el Fisco nacional hizo saber a la sindica del proceso el monto de la deuda y en el mismo acto también dispuso poner en conocimiento de aquélla los procedimientos recursivos con los que contaba informándole que si no eran observadas las liquidaciones mencionadas procedería a solicitar su verificación en el juicio universal. Señaló la CNACAF que "no se discute que esas comunicaciones fueron hechas; lo que se encuentra controvertido es si ellas bastan o no para tener por satisfecho el requisito (de la intimación administrativa de pago al deudor del tributo para regularizar la situación fiscal), exigido en el mencionado art. 8, para habilitar la acción judicial contra los responsables (presidente y vicepresidente de la sociedad, en el caso)... Cuando el deudor del tributo se encuentra en estado de quiebra -desapoderado de sus bienes-

la intimación de que realice el pago es razonablemente reemplazada por la comunicación al síndico de la existencia de la deuda determinada, en tanto éste tiene la administración de los bienes y participa de su disposición en la medida fijada en la ley (art. 109 de la Ley de los Concursos 24.522). En esos supuestos, sería una exigencia puramente ritual, evidentemente ineficaz y, por ello, contraria a derecho, hacer depender el ingreso de fondos -de la renta pública- de una intimación de un pago (dentro de un plazo) que no podría ser realizado. Que tampoco es razonable exigir la verificación del crédito en la quiebra del deudor del tributo -para tener por satisfecho el recaudo del art. 8º de la ley 11.683-ya que este pedido importa -en sus efectos- una demanda judicial (conf. art. 200 de la mencionada ley 24.522) y excede, notoriamente, a la intimación administrativa de pago de la deuda requerida en el mencionado precepto. Que, en estas condiciones, habiendo sido comunicada al síndico de la quiebra la determinación del tributo, no puede sostenerse que -ante la falta de cumplimiento de la obligación- sea una elección arbitraria intimar a los responsables, solidarios, el pago de la deuda de la sociedad quebrada”⁴⁴⁰.

7.3. Efecto particular que puede generar el inicio de dos procedimientos paralelos al responsable solidario y al contribuyente principal

Una situación procesal curiosa podría surgir, imperio del plazo de caducidad previsto en el art. 17 de la LPT conjugado a partir de lo resuelto por la CSJN en la ya citada causa “Brutti”, en aquellos supuestos en que el procedimiento se inicie simultáneamente contra deudor principal y administrador societario.

⁴⁴⁰ “Mautino, Bernabé Luis c/ DGI”, CNACAF, Sala IV, del 23.3.06.

El art. 17 de la LPT obliga al funcionario de la AFIP DGI a resolver luego de evacuada la vista presentada por el contribuyente o el responsable solidario pues indica la norma que “...evacuada la vista o transcurrido el término señalado, el juez administrativo dictará resolución fundada determinando el tributo e intimando el pago dentro del plazo de 15 días. La determinación deberá contener lo adeudado en concepto de tributos y, en su caso, multa, con el interés resarcitorio y la actualización, cuando correspondiesen, calculados hasta la fecha que se indique en la misma, sin perjuicio de la prosecución del curso de los mismos, con arreglo a las normas legales y reglamentarias pertinentes. En el supuesto que transcurrieran noventa (90) días desde la evacuación de la vista o del vencimiento del término establecido en el primer párrafo sin que se dictare la resolución, el contribuyente o responsable podrá requerir pronto despacho. Pasados 30 días de tal requerimiento sin que la resolución fuere dictada, caducará el procedimiento, sin perjuicio de la validez de las actuaciones administrativas realizadas, y el Fisco podrá iniciar -por una única vez- un nuevo proceso de determinación de oficio, previa autorización del titular de la Administración Federal de Ingresos Públicos, de lo que se dará conocimiento dentro del término de 30 días al Organismo que ejerce superintendencia sobre la Administración Federal, con expresión de las razones que motivaron el evento y las medidas adoptadas en el orden interno”. Recordemos que este procedimiento también es de aplicación obligatoria en relación al administrador societario, ya que el párrafo quinto de la citada norma dispone que “El procedimiento del presente artículo deberá ser cumplido también respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8º”.

En la referida causa “Brutti”⁴⁴¹, la CSJN, expresó que “...De la lectura del artículo [8 inc. a de la LPT] se evidencia que la responsabilidad del solidario nace sólo frente al incumplimiento del

⁴⁴¹ “Brutti, Stella Maris”, CSJN del 30.3.04.

deudor principal a la intimación de pago cursada por el organismo recaudador”. Y continúa el fallo de la Corte señalando que por aplicación del art. 17 LPT la determinación de oficio deberá ser cumplida también respecto de aquellos en quienes se quiera hacer efectiva la responsabilidad solidaria establecida en el art. 8 de la misma ley. Tal procedimiento se inicia con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen para que realice por escrito su descargo y, posteriormente, se habrá de dictar resolución fundada fijando el tributo y/o estableciendo la responsabilidad solidaria en el caso concreto.

Es mediante la intimación de pago al contribuyente a través de la cual se efectiviza la responsabilidad solidaria y, en consecuencia, la AFIP DGI sólo puede dictarla una vez vencido el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal. Sólo a su expiración podrá tenerse por configurado el incumplimiento del deudor principal, que habilita en forma subsidiaria la extensión de la responsabilidad a los demás responsables por deuda ajena.

No se advierte obstáculo legal alguno para que el Fisco comience el procedimiento de determinación de oficio con el objeto de verificar la eventual responsabilidad personal y solidaria aludida en el art. 8, inc. a), de la LPT “...aún antes de intimar de pago al deudor principal, puesto que el establecimiento de la responsabilidad requiere de su instrumentación a través del correspondiente acto que culmina el proceso determinativo”.

En consecuencia, si no existe impedimento –como bien sostiene la CSJN en el precedente “Brutti”- para iniciar el proceso de determinación de oficio contra el administrador societario aún antes de intimar de pago al contribuyente principal, sólo nacerá la responsabilidad solidaria una vez que se curse la intimación de pago a la sociedad.

Pero ¿qué sucede si el administrador societario, en el marco de su procedimiento de determinación, habiendo contestado la vista y transcurrido el plazo de previsto en el art. 17 de 90 días para resolver con más los 30 días de presentado el pronto despacho por el administrador societario, no resuelve o no puede resolver porque está pendiente –por alguna circunstancia puntual- el proceso de determinación contra la sociedad?

En esta hipótesis podríamos enfrentarnos a la situación en que, por dificultades y demoras en el proceso de determinación de oficio contra la sociedad, que es el contribuyente, estas demoras autorizan al administrador –que ha respondido la vista y exigido la resolución de la situación, en los términos previstos en el art. 17- a solicitar la caducidad del derecho de la AFIP DGI en su contra. En tal caso, el Fisco podría iniciar el proceso por una única vez, como reza la norma citada.

Sin embargo, si la Administración tributaria estuviere al borde de la prescripción de sus poderes de determinación al momento de determinar de oficio contra la sociedad y el responsable solidario, esta situación, producida por el curso procesal paralelo contra la sociedad y el responsable solidario, podría derivar en la caducidad del procedimiento a favor de los intereses del administrador societario.

7.4. Efectos sobre el administrador societario del concepto de conceptos erróneos y falsos

En relación con la sociedad y ante el incumplimiento tributario, el Fisco Nacional se encuentra facultado para librar boleta de deuda y perseguir el cobro por la vía del juicio de apremio. Para proceder a la expedición de boleta de deuda, es necesario que el Fisco cuente con elementos firmes para su cuantificación, pues en caso contrario debería determinar de oficio, sobre base cierta o presunta, la

obligación tributaria. Entonces surge un interrogante: ¿puede el fisco prescindir del emplazamiento previo si se trata de conceptos mal imputados a los que se refiere el art. 14 de la LPT o cuando la intimación se refiere a conceptos declarados por el propio contribuyente pero no ingresados?

Respecto de los casos en que se trata del cómputo, en las declaraciones juradas, de conceptos o importes improcedentes, el art. 14 de la LPT textualmente dispone: “ Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la Administración Federal de Ingresos Públicos se cancele o se difiera impropiamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondo, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento normado en los artículos 16 y siguientes de esta ley, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada”.

Puede fácilmente apreciarse que esta norma no contiene cláusula alguna que libere al fisco de su obligación de intimar al responsable solidario privándolo del ejercicio de su derecho de defensa, constitucionalmente amparado. Es por ello que debiera otorgársele el derecho –al administrador- de probar su falta de actuación pues, qué sucedería si el concepto se imputó incorrectamente pero el administrador no participó en esa decisión, cuándo –si no a través del emplazamiento a él- podría esgrimir su derecho.

En relación con los conceptos declarados y no ingresados por el contribuyente opino que el fisco también debe otorgar al responsable solidario el derecho a defenderse pues se trata esta de una garantía constitucional: el administrador es un tercero en la relación jurídica tributaria que une al fisco con el contribuyente (la sociedad). Más allá

de su responsabilidad en carácter personal y solidaria, no por ello se le puede inhibir a esgrimir su defensa. Sin perjuicio de ello, cabe recordar que el Tribunal Fiscal confirmó que no era necesario el emplazamiento previo a la sociedad y consecuentemente el director fue intimado a ingresar las sumas adeudadas (luego recuperadas por vía de repetición pero fundadas en el hecho de que tales sumas que el administrador había ingresado correspondían a períodos fiscales en los que dicho administrador había cesado en sus funciones). Lo concreto es que en un precedente jurisprudencial que, interpreto, no debería seguirse, el fisco pudo basarse en la suma declarada por el propio contribuyente en la declaración jurada y, prescindiendo del emplazamiento previo, paralelamente intimó al director en su carácter de responsable solidario⁴⁴².

Ello, sin perjuicio como ya señalé, que el fisco –como no podría ser de otra manera- opinó en dos dictámenes que debe facultarse al responsable a alegar y probar su derecho.

7.5. Supuestos de requerimientos múltiples incumplidos del contribuyente principal y su vinculación con la responsabilidad solidaria

En la causa “Delpino”⁴⁴³, se resolvió la nulidad de todas las actuaciones contra el responsable solidario por la imposibilidad de éste en responder a la obligación principal. En el caso, el Fisco nacional había intentado ejecutar –sin éxito- en reiteradas oportunidades el cobro a la sociedad y se atendió a lo que surge de la Instrucción General 15/1997 de la Dirección General Impositiva que

⁴⁴² “Masjuan, Francisco”, TFN del 17.8.88, DF XIV, p. 481, cfr. considerandos V y VIII del voto del Dr. Pagani. Cfr. también nota al fallo en Reseña Jurisprudencial realizada por Gabriela I. BURATTI, en Legislación Tributaria T. I, p. 531

⁴⁴³ “Delpino, José Luis”, TFN, Sala B del 15.12.03.

prevé entre sus consideraciones, la ausencia de obligatoriedad en la promoción de la ejecución para casos de evidente imposibilidad de cobro, lo que claramente se verificaba en las presentes actuaciones. En el caso hacía años que la empresa no poseía actividades.

7.6. Dudosa determinación de oficio de la deuda en los casos de “cómputo de conceptos improcedentes” y “pago provisorio de impuestos vencidos”

El cumplimiento del proceso de determinación es inexorable como también concluido este, la intimación al deudor principal para que cumpla con la obligación tributaria, a fin de endilgar –sólo luego de ese procedimiento- la responsabilidad al administrador societario. A través de este proceso se garantiza el adecuado ejercicio del derecho de defensa. En algunos casos este proceso no se cumple. Estos casos son dos:

a) El previsto en el art. 14 de la LPT que autoriza a prescindir del proceso determinativo en determinados supuestos. En efecto, la norma textualmente dispone que “Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la AFIP se cancele o se difiera impropriamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondo, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento normado en los artículos 16 y siguientes de esta ley, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada”

b) El previsto en el art. 31 de la LPT que se conoce como "pago provisorio de impuestos vencidos". Esta norma textualmente dispone que "En los casos de contribuyentes que no presenten declaraciones

juradas por uno o más períodos fiscales y la Administración Federal de Ingresos Públicos conozca por declaraciones o determinación de oficio la medida en que les ha correspondido tributar gravamen en períodos anteriores, los emplazará para que dentro de un término de quince (15) días presenten las declaraciones juradas e ingresen el tributo correspondiente. Si dentro de dicho plazo los responsables no regularizan su situación, la Administración Federal, sin otro trámite, podrá requerirles judicialmente el pago a cuenta del tributo que en definitiva les corresponda abonar, de una suma equivalente a tantas veces el tributo declarado o determinado respecto a cualquiera de los períodos no prescriptos, cuantos sean los períodos por los cuales dejaron de presentar declaraciones. La Administración Federal queda facultada a actualizar los valores respectivos sobre la base de la variación del índice de precios al por mayor, nivel general. Luego de iniciado el juicio de ejecución fiscal, la Administración Federal de Ingresos Públicos no estará obligada a considerar la reclamación del contribuyente contra el importe requerido sino por la vía de repetición y previo pago de las costas y gastos del juicio e intereses que correspondan".

Si estas circunstancias excepciones de prescindencia de la determinación de oficio se relacionan con el art. 8 en análisis, la responsabilidad solidaria puede controvertirse. En efecto, esta norma contiene una serie de presupuestos de aplicación: 1) la simple falta de presentación de declaraciones juradas; 2) la existencia de declaraciones juradas o determinaciones de oficio por períodos anteriores que sirven de sustento para precisar el monto del gravamen a reclamar sobre la base de una estimación por hipótesis; 3) el requerimiento administrativo para que se presenten las declaraciones juradas y, consecuentemente, se ingrese el impuesto que corresponda; 4) la promoción del juicio de apremio y 5) el derecho del contribuyente a reclamar, por la vía de la repetición, las diferencias que pudieren acreditarse en su favor.

No observamos que aquí exista proceso alguno determinativo y para que se aplique la responsabilidad al solidario es imprescindible que medie ese proceso que concluye en una intimación administrativa de pago. En la causa “Delpino”⁴⁴⁴, el TFN estudió esta novedosa situación, esto es, si la AFIP-DGI se encuentra legalmente habilitada a determinar responsabilidad solidaria sobre liquidaciones impositivas efectuadas al deudor principal con sustento en lo denominado "pago provisorio de impuestos vencidos". En el fallo se declaró la nulidad de las actuaciones pero por razones distintas a la procedencia o no del art. 31 de la LPT para sustentar la responsabilidad solidaria.

Relacionando ambas normas (arts. 8 y 31 LPT) el Tribunal falló que la aplicación de la solidaridad en liquidaciones efectuadas al

⁴⁴⁴ “Delpino, José Luis”, TFN, Sala B del 15.12.03. La Sala B, con los votos de los Dres. Torres y Porta declararon la nulidad de la pretensión fiscal con fundamento en que no había hecho una “evaluación independiente del aspecto infraccional y de las conductas reprimidas, sino que ha llegado a la conclusión de la procedencia de la sanción por el solo hecho de la solidaridad... además hubo diversos vicios en el procedimiento, que se consideran graves por atentar contra el derecho de defensa, tales como que no se han acompañado las documentaciones que respaldan las pretensiones fiscales, como las boletas de deuda por impuesto, donde se hace referencia a las declaraciones juradas que les sirvieron de base por su libramiento, así como las libradas por intereses, donde -al menos- figuraban los períodos de mora, aunque en puridad de verdad, si bien esos títulos ejecutivos pueden respaldar una ejecución, no son suficientes como para hacer cabeza en un procedimiento que pretende efectivizar la solidaridad del artículo 8 de la ley 11683 en su actual texto ordenado. A ello se agrega que no surge con claridad si la Dirección General Impositiva ha podido practicar la intimación administrativa que prevé dicho artículo, en su inciso a), hacia el responsable por deuda propia, lo que tampoco se suple en muchos casos con la acción judicial, pues, puede observarse de los antecedentes administrativos, que gran parte de esos juicios, no han sobrepasado la etapa de la demanda. Que, así ello, la doctrina y jurisprudencia admiten que, con independencia de la materia de que se trate, puede el juez declarar la nulidad de oficio cuando estén en juego cuestiones de orden público o se vean afectadas garantías constitucionales, con independencia de la existencia de un perjuicio, pues, en estos casos donde la nulidad adquiere características de gravedad, constatada la irregularidad, hace presumir el perjuicio”.

amparo del artículo 31 de la LPT resultan plenamente viables, puesto que tal mecanismo legal con el que cuenta la Administración Federal de Ingresos Públicos, en casos de contribuyentes remisos en exteriorizar su situación fiscal por medio de declaraciones juradas proporciona los dos elementos imprescindibles que viabilizan la responsabilidad solidaria.

Para fundar este criterio contempló que el incumplimiento que origina el “pago provisorio de impuestos vencido”, se vincula directamente con la falta de presentación de declaraciones juradas. Esta presentación de declaraciones juradas es un deber tributario que se encuentra a cargo de los administradores societarios, de conformidad con lo que disponen los arts. 23 y 25 del decreto reglamentario de la LPT. El art. 23 textualmente dispone que “Todos los que están obligados a pagar la deuda impositiva propia o ajena conforme a los artículos 15 y 16, incisos a) a e), de la ley deberán presentar declaraciones juradas que consignen la materia imponible y el impuesto correspondiente, el que será abonado en la forma y plazos establecidos a ese efecto. Se exceptúan de esta obligación los contribuyentes a quienes representen o cuyos bienes administren o liquiden los responsables señalados en los tres primeros incisos del artículo 16 de la ley, a menos que alguno de ellos sea contribuyente con motivo de actividades cuya gestión o administración escape al contralor de los representantes, síndicos, liquidadores o administradores. La Dirección General está facultada para requerir individualmente, en cualquier caso, la presentación de declaraciones juradas a los contribuyentes, como así también informes relativos a franquicias tributarias”.

Por su parte, el art. 25 del decreto reglamentario de la LPT expresamente señala que: “Sin perjuicio de la responsabilidad prevista en el artículo anterior con respecto a los contribuyentes, todos los que tienen el deber de presentar declaraciones juradas por cuenta de aquéllos, según el artículo 21 de este reglamento, son responsables

por el contenido de las que firmen, como también por las que omitan presentar, en las condiciones y con el alcance previstos en los artículos 18, inciso a) y 58 de la ley. En particular, la obligación de los responsables enumerados en el artículo 6, inciso d) y e) de la ley, de presentar declaración jurada por cuenta de los contribuyentes, se considerará cumplida cuando éstos lo hagan por su intermedio o por el de otra persona facultada para ese fin. Si la presentación, administración, dirección o gerencia es ejercida simultáneamente por varios, se considerará cumplida la obligación de todos cuando cualquiera de ellos, facultado al efecto, haya presentado la declaración jurada, sin perjuicio de la responsabilidad que individualmente les corresponda a él y a los restantes por el contenido de aquella”.

Señaló el TFN en el citado precedente que existe una relación unívoca e inmediata entre incumplimiento del deber fiscal por parte del solidario, con la posibilidad de aplicación del artículo 31 de la ley ritual, es decir, que esta misma se aplica a partir de un incumplimiento de un deber normativamente impuesto al solidario en este caso, cual es la presentación de declaraciones juradas. A su vez, el procedimiento legal del artículo 31, tiene previsto la formulación (al deudor principal en el caso) de una intimación administrativa (nivel mínimo y primario suficiente para la procedencia de la solidaridad) de pago e, inclusive, la posibilidad de iniciar la ejecución fiscal correspondiente, si la misma no es satisfecha en dicho primer nivel de reclamo. No habiendo una limitación legal o reglamentaria expresa o tácita, relacionada con la posibilidad de solidarizar a los responsables del artículo 8 por deuda liquidada en función del artículo 31 al principal, y examinada la correlación entre ambas disposiciones, no surgen elementos que permitan arribar, en este aspecto, a una conclusión contraria a la que surge de la pretensión fiscal.

En suma, del fallo reseñado (aunque se declaró la nulidad, por otras razones) surge que la norma prevista en el art. 31 autoriza al Fisco nacional a fundar la intimación administrativa a la que alude el

art. 8 inc. a). Análoga conclusión por iguales razones, podrían predicarse respecto de la errónea imputación de conceptos a los que alude el ya citado art. 14 de la LPT. Sin embargo interpreto que no pueden proyectarse, sobre la responsabilidad del administrador societario, estas rápidas vías de intimación porque el régimen de la responsabilidad solidaria es excepcional y la norma fundamental, que es el art. 8 inc. a) exige la determinación, la intimación y sólo a los 15 días posteriores a la intimación al deudor principal, surge la responsabilidad solidaria del administrador societario.

Por esta razón no creo que sea claramente extrapolable la conclusión en el sentido de que los arts. 31 y 14 se aplican, sin más al supuesto en análisis por el carácter excepcional de la figura pero, fundamentalmente, porque el administrador societario debe tener la posibilidad –en el procedimiento administrativo– para esgrimir su eventual falta de culpabilidad. No olvidemos que expresamente el art. 8 inc. a) expresa que la responsabilidad solidaria no se aplica si el deudor principal “*los ha puesto en imposibilidad de cumplir*” y para determinar esta circunstancia, necesariamente debe existir un procedimiento administrativo que permita ejercer ese derecho a probar.

8. PROCEDIMIENTO INDIVIDUAL A CADA UNO DE LOS DIRECTORES EN CASO DE VARIOS RESPONSABLES SOLIDARIOS

De la doctrina que emana del TFN en los precedentes “Caja Hipotecaria Argentina SA de Ahorro y Préstamo” y “Oeste Automotores SACIFA”⁴⁴⁵ surge que la responsabilidad solidaria es

⁴⁴⁵ “Caja Hipotecaria Argentina S.A. de Ahorro y Préstamo (en formación), TFN del 21.2.67, DF XVII, p. 75. “Oeste Automotores S.A.C.I.F.A. s/recurso de apelación”, TFN, Sala D, 22-02-00. “... la A.F.I.P. pueda iniciar y llevar adelante la determinación de oficio al deudor y al o a los solidarios, al mismo

individual para cada uno de los directores de una sociedad, razón por la cual se impone un procedimiento de determinación específico para cada uno de los presuntos obligados, siguiendo a tal fin imperativamente las normas procesales sobre determinación de oficio, con debida notificación a cada uno de los presuntos obligados en sus

tiempo, es decir simultáneamente. Pero por el principio de legalidad, no podrá exigir el pago del tributo a éstos últimos mientras no lo haya hecho antes, al principal y esa deuda se encuentre firme e impaga. Así lo ha entendido el propio organismo recaudador por vía de interpretación plasmada en el Dictamen N° 3/82, criterio que fue reiterado en el Dictamen (DATI) N° 11/86. Ello así porque conforme lo dispuesto en el art. 24 de la ley 11.683 (t.o. 1978 y modif.), en todos los casos en que pretenda hacerse efectiva la responsabilidad solidaria de que trata el artículo 18 de la misma, deberá sustanciarle el procedimiento de determinación de oficio reglado por el citado art. 24, aún cuando el crédito reclamado no requiera el cumplimiento de tales recaudos para tornarse exigible ante el contribuyente. Por lo tanto, debe concluirse que la responsabilidad recae en aquellos que administren o dispongan de los bienes sociales que son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios y a ellos les alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurrieron, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de gravámenes que establece la ley, por lo que, en razón de tratarse de un incumplimiento ocurrido en ocasión de desempeñar una función que supone responsabilidad subjetiva y no haber demostrado los inculpados encontrarse en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente los deberes fiscales confiados a su custodia, concurren en cabeza de los imputados en autos los supuestos antes señalados, por lo que resulta en principio, aplicable en este caso la responsabilidad establecida por la ley fiscal. En consecuencia, asiste razón al Fisco Nacional para atribuir responsabilidad a los mismos, pero cabe advertir que en el caso traído a sentencia no se cumplió el requisito previo establecido en el artículo 18 de la ley de procedimiento, sino que la resolución impositiva apelada no hizo otra cosa que determinar de oficio la deuda del deudor principal y, simultáneamente, exigir el pago a ambos solidarios, uno de cuales es aquí recurrente, sin esperar a que esa deuda se encuentre firme e impaga en relación con el deudor principal. No ha quedado, por lo tanto, cumplido el supuesto de "prelación" antes referido. Ello así y por aplicación del principio de legalidad, la A.F.I.P. - Dirección General Impositiva no podrá exigir el pago de las sumas reclamadas a los responsables solidarios, mientras la deuda determinada al principal no se encuentre firme e impaga, por lo que corresponde mantener en suspenso la intimación a los mismos hasta tanto se verifique la situación apuntada. ..."

respectivos domicilios y no en el domicilio de la sociedad. Así se rechaza la teoría de la eficacia refleja de la determinación tributaria para la sociedad respecto del responsable solidario.

En la causa “Villanueva” se enfatizó que el presupuesto de hecho primero de la responsabilidad solidaria es el antijurídico incumplimiento de los deberes tributarios que el responsable por deuda ajena tuviere a su cargo conforme se infiere del posesivo “sus” deberes fiscales [actual art. 8º, inc. a)] y sólo pueden incurrir en éste quienes administren y dispongan de los bienes sociales, no siendo suficiente ocupar el cargo de director o gerente de la persona jurídica para considerarlo responsable solidario. La resolución determinativa omitió expedirse sobre la imputabilidad a la recurrente del incumplimiento respectivo, lo que determinó su nulidad⁴⁴⁶.

9. CARGA DE LA PRUEBA Y DERECHO DE DEFENSA DEL ADMINISTRADOR

En el derecho administrativo argentino, el artículo 1º, inciso f) de la Ley 19.549, que es la ley nacional de Procedimientos Administrativos -de aplicación supletoria a la actividad de la administración fiscal- se establece la garantía del llamado “*Debido Proceso Adjetivo*” el cual se integra con el derecho a ser oído -esto es, a exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de los actos que se refieran a sus derechos subjetivos e intereses legítimos-, a ofrecer y producir pruebas -que se integra con el deber de la Administración de requerir y producir los dictámenes e informes necesarios para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad objetiva, todo con el contralor de los interesados y sus profesionales- y a una decisión fundada.

⁴⁴⁶ “Villanueva, Claudio”, TFN, Sala B, del 20/03/2000

El ejercicio de este derecho implica la producción de la prueba pertinente para deslindar su responsabilidad, y dicha producción no la suple las facultades de investigación del juez⁴⁴⁷. En materia tributaria, la estrecha referencia al capítulo de prueba en la LPT se amplía por la remisión por aplicación supletoria y complementaria que los art. 116 y 197 del citado cuerpo normativo hacen al Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y Código Procesal Penal de la Nación como también al Reglamento Procesal del Tribunal Fiscal de la Nación, respectivamente.

Enseñan GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNANDEZ que: "No hay... ningún espacio franco o libre de ley en que la Administración pueda actuar con un poder ajurídico y libre. Los actos y las disposiciones de la Administración, todos, han de someterse a Derecho, han de ser conformes a Derecho. El desajuste, la disconformidad, constituyen infracción del Ordenamiento Jurídico y les priva, actual o potencialmente de validez. El Derecho, no es pues, para la Administración una linde externa que señale hacia afuera una zona de prohibición y dentro de la cual pueda ella producirse con su sola libertad y arbitrio. Por el contrario, el Derecho condiciona y determina, de manera positiva, la acción administrativa, la cual no es válida si no responde a una previsión normativa..."⁴⁴⁸

La intimación administrativa que debe cursarse a todo responsable solidario reafirma la vigencia y respeto de la garantía del debido proceso legal, todo lo cual implica que el director puede ejercer su derecho a demostrar que la conducta -por acción u omisión-

⁴⁴⁷ "Magliano, Antonio Nicolás s/ apelación", TFN, del 29.11.01, la Sala A del Tribunal Fiscal consideró que el resultado desfavorable de la falta de prueba habrá de recaer, necesariamente, sobre la parte que invocó el hecho incierto. Cuando las partes no han intentado demostrar sus dichos, de modo alguno puede suplirse tal falta con las facultades de investigación inherentes al Tribunal Fiscal de la Nación".

⁴⁴⁸ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNANDEZ, Tomás R., *Curso de Derecho Administrativo*, Civitas, Madrid, 1986, Vol. 1, p. 417/418.

que el fisco le atribuye, no le es imputable por las razones que fuere o porque la sociedad “...los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales” (art. 8 inc. a de la LPT).

La propia AFIP DGI, a través del Dictamen Técnico Jurídico 79/71 –y como no puede ser de otra manera- expresó que “la responsabilidad personal y solidaria de los directores de una sociedad anónima respecto del impuesto dejado de oblar por la misma, debe establecerse mediante un procedimiento que permita a los mismos el libre ejercicio de su derecho de defensa”.

La defensa puede recaer sobre i) las circunstancias de hecho o de derecho por las cuales resulta que no han investido la representación invocada por el Fisco o no han dispuesto de los poderes necesarios para cumplimentar la obligación impositiva en infracción; ii) las excepciones que corresponden acerca de la existencia y exigibilidad de esa misma obligación; iii) la excusabilidad de su propia conducta como representantes.

El derecho a probar la falta de responsabilidad del administrador es incuestionable. Puede, el administrador, recurrir a todos los medios probatorios a su alcance, en el marco de las normas que a tal efecto contiene la ley de procedimientos y el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación; el Código de Procedimientos en materia penal y la ley nacional de procedimientos administrativos.

Concurren todos los principios que garantizan el derecho a ofrecer prueba, tales como el de **legalidad objetiva**, que implica que debe encontrarse la tutela del interés fiscal dentro del marco de la ley, sin superarlos ni contradecirlo pues se trata sólo de llegar a la verdad material; de **igualdad**, otorgando a cada sujeto involucrado las mismas posibilidades de prueba que asisten al resto de los contribuyentes; de **defensa**, que implica el derecho a ejercer la prueba y que la misma sea evaluada, tanto en sede administrativa como judicial; del **informalismo**, contenido en el 1º inc. “c” de la ley 19.549 el cual

dispone la excusación –en favor del administrado- de la inobservancia de las exigencias formales no esenciales y que puedan ser cumplidas posteriormente debiéndose enfatizar que este principio sólo rige en favor del administrado y no de la Administración; del *impuso de oficio*, debido al principio inquisitivo o de oficialidad, del *debido proceso adjetivo* que persigue un adecuado conocimiento de los hechos, valoración de la prueba para que todo derive en una más justa decisión de la Administración, comprendiendo la existencia de un procedimiento, la publicidad del mismo, el derecho a tomar vista de las actuaciones, de alegar lo que se considere como derecho de la parte, a contar con patrocinio y representación letrada, el derecho a obtener una resolución fundada y motivada.

Resultan claras las normas aplicables en cuanto a que el responsable solidario, a quien se le imputa dicha solidaridad, tiene la carga de demostrar que lo colocaron en la imposibilidad de cumplir⁴⁴⁹. El cargo de presidente es un dato esencial que autoriza a inferir la responsabilidad solidaria del mismo pues siendo presidente de la sociedad durante los períodos que dan origen al reclamo tributario el presidente se limita en sus presentaciones a mencionar que el organismo recaudador no había precisado en qué conductas fundaba la imputación que le efectuaba sin controvertir ni probar su falta de participación en las decisiones tributarias de la empresa. No tuvo en cuenta que -al existir el incumplimiento, y en virtud de la presunción del legislador acerca de la posibilidad que habitualmente tienen los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas sobre el manejo de los fondos de las empresas- es el imputado (en el caso, presidente de la empresa) quien debe demostrar que sus

⁴⁴⁹ "Club Atlético Adelante Asociación Civil y Deportiva" CNACAF, Sala IV, del 15.7.99 y "Prats Secundino", misma Sala del 11.4.00 y "Caputo, Emilio", CNACAF, Sala V, del 7.8.00.

representados, mandantes, etc., los colocaron en la imposibilidad de actuar en otro sentido⁴⁵⁰.

El TFN en la causa “Masjuan” falló estableciendo que “a diferencia de la regla del principio de prueba o carga obligada de la prueba que rige respecto del contribuyente, en los supuestos de responsabilidad solidaria incumbe al fisco acreditar y demostrar la concurrencia de los hechos en virtud de los cuales es viable la extensión de responsabilidad a un tercero respecto de quien no se ha verificado el hecho imponible, responde por una deuda ajena que por eso mismo no puede guardar relación con su capacidad contributiva”⁴⁵¹. Asimismo, en la causa “Pironelli” señaló que si se han cumplido todos los trámites que produjeron la determinación de oficio respecto de la sociedad, y finalizado ello no se pudo cobrar los impuestos adeudados –aún cuando el contribuyente no formuló ningún descargo- procede responsabilizar solidariamente al administrador, quien además no esgrimió defensas sustanciales en su descargo ni produjo prueba alguna⁴⁵².

En la CNACAF se determinó, en otra causa, que no se puede prescindir de la prueba ofrecida por el administrador de la sociedad demandado en su carácter de solidario, si demostró mediante acto notarial que traspasó sus derechos y acciones que poseía en la sociedad a otro director, señalando la sentencia que el fisco debió

⁴⁵⁰ “Farmia SA”, CNACAF, Sala IV del 4.5.04.

⁴⁵¹ “Masjuan, Francisco”, TFN del 17.8.88, DF XIV, p. 481, se falló -contrariamente a lo que sucede tratándose de un responsable por deuda propia, supuesto en el que rige la regla general de que la carga de la prueba pesa sobre el contribuyente- que incumbe al Fisco acreditar y demostrar la concurrencia de los hechos en virtud de los cuales es viable la extensión de responsabilidad a un tercero respecto del cual no se ha verificado el hecho imponible, esto es, que responda por una deuda ajena que por eso mismo puede no guardar relación con su capacidad contributiva.

⁴⁵² “Pironelli, R.J. s/apelación - IVA y ganancias”, TFN, Sala D, del 24.4.91. En la causa, el apelante sólo argumentó que la sociedad de responsabilidad limitada se considera como sujeto de tributos, con la consiguiente responsabilidad solidaria de los socios gerentes, por legislación posterior a los ejercicios de que se trata.

considerar la prueba: "La Dirección General Impositiva no podía ignorar la trascendencia de la prueba aportada por la ejecutada con la sola afirmación de que no le es oponible por falta de inscripción. Su resolución debió atenerse a las pruebas allegadas a la causa para tratar de descubrir la verdad de los hechos. En este caso, el contrato referido hace presumir que la demandada se encontraba ajena a la administración de la empresa, hecho que el juez administrativo debió evaluar en forma objetiva para determinar la existencia de responsabilidad del directivo. Esto es, si era posible reprocharle en forma personal a quien figuraba como vicepresidenta de la empresa, el incumplimiento del pago" y es obligatorio considerar la prueba, cfme. lo sentenció la CSJN en Fallos 312:178⁴⁵³.

Debido al carácter sancionatorio de la figura del responsable solidario, resulta imprescindible, como efecto propio de esta característica, como afirma GUTMAN⁴⁵⁴, probar la existencia de la conducta, aún cuando en el caso de la carga de la prueba esta se haya invertido.

La imposibilidad podría derivar de razones de hecho y de derecho. Entre las primeras puede incluirse que la sociedad los coloque en imposibilidad de cumplir, puede obedecer a factores exógenos (incendio de las oficinas, robos en la empresa) como a factores endógenos (imposibilidad material de realizar las cuentas por expropiación de fondos, insuficiencia de fondos, etc.). Entre las segundas también enumeramos factores exógenos (eventual existencia de una orden de no innovar, embargos, cuentas administradas por administrador judicial que no otorgue la autorización para pagar los impuestos) y factores endógenos que, salvo el caso de concursos y

⁴⁵³ "Fisco Nacional c/Pesaresi, Nelly Amanda Sileoni de s/ejecución fiscal", del 7.7.98, Juzgado Federal en lo Contencioso Administrativo N° 7, Secretaría N°14.

⁴⁵⁴ GUTMAN, Raúl. "Algunas consideraciones sobre la solidaridad tributaria", La Información T. 70, p. 42.

quiebras, no habría posibilidad de eximir de responsabilidad al director, toda vez que es él quien desata por su propia acción esta situación.

Yendo a la literalidad del texto legal, no es adecuada, como bien señala ARECHA⁴⁵⁵, la expresión legal en el sentido de que deba probarse que la sociedad los ha “colocado” en la imposibilidad de cumplir. ARECHA enumera una serie de situaciones fácticas interesantes de remarcar a efectos de visualizar cómo la actitud devenida de las decisiones asamblearias pueden o no servir de prueba para eximirse de responsabilidad el director: a) que la Asamblea disponga que no se pague el impuesto; b) que disponga que no se pague correcta y oportunamente el impuesto sino que se pague luego de vencer el plazo para el pago, a efectos de permitir la utilización de esos fondos en otros destinos de las actividades de la empresa; c) que disponga que todos los fondos y cosas realizables para el desarrollo ordenado de la explotación se apliquen exclusivamente al pago de salarios y sueldos de los empleados y para hacer frente a los gastos de

⁴⁵⁵ ARECHA, Waldemar. “Responsabilidad tributaria de los directores de sociedades anónimas” LL 114-976. “Tal colocación no puede darla la sociedad porque ella es sólo un aparato central de imputación de voluntades de individuos (socios o administradores) o sea de los mismos sujetos que la administran y a quienes la ley sanciona si no cumplen los deberes fiscales de la sociedad, o de los socios que periódicamente (estamos hablando de las anónimas) actúan en asamblea. El predicado de la ley de que la sociedad los haya *colocado* no es acertado, pero hay que recibirlo y hacerlo funcionar como está, aún viéndose que los sujetos sancionados y los que podrían dictar una voluntad imputable a la sociedad (y por ende, eximente para los administradores que omiten el pago del tributo) son o puedan ser los mismos. La imposibilidad deber ser la de cumplir *correcta y oportunamente* con los deberes fiscales (aquí hay algo más que el tributo dinerario: está también el de hacer declaraciones) de manera que si hubiera posibilidad de cumplir con tardanza, pero se dio la circunstancia de no poder cumplirlos *correcta y oportunamente*, el director quedaría y continuaría exento de responsabilidad. Parece no haber duda sobre esto porque toda adición de solidaridad en negocios ajenos debe interpretarse restrictivamente y ceñirse bizarramente a su texto para la propia eficacia de la ley.”

los insumos necesarios para continuar con la actividad de la empresa y d) que disponga que para evitar el protesto de documentos comerciales se apliquen los fondos a afrontar tales documentos y evitar cualquier eventualidad de incurrir en un proceso falencial.

Todo intento de resumir las razones por las que una sociedad puede colocar en la imposibilidad de cumplir ceden ante la complejidad de las situaciones que enfrenta una sociedad en los días que corren.

La expresión “*cumplir correcta y oportunamente*” en comparación con la de “*colocado*”, tiene mayor peso al momento evaluar los mecanismos probatorios es decir, la posibilidad de ofrecer y producir prueba en forma más adecuadamente.

Lo que importa es que el sujeto responsable tenga la oportunidad de ejercer su defensa. Llegando a un extremo, sostuvo la CNACAF en la causa “Herlitzka” que la circunstancia de que no se le dio intervención al director de la sociedad en el procedimiento de determinación seguido contra la responsable por deuda propia no afecta lo resuelto por el Tribunal, toda vez que en el procedimiento que se le siguió para hacer efectiva su responsabilidad solidaria, tuvo la oportunidad de ejercer plenamente su derecho de defensa demostrando “que sus representantes, mandantes, etc. los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales” (conf. art. 8º, inc. a de LPT)⁴⁵⁶.

En la construcción pretoriana que han hecho tanto la jurisprudencia de la CSJN, la CNACAF como también los fallos emanados del TFN, puede apreciarse la forma en que se ha atemperado la rigurosidad en la apreciación de las cuestiones de hecho fundado en diversas razones.

⁴⁵⁶ “Herlitzka, Adolfo M.” CNACAF, Sala II, del 20.9.01

9.1. Razones fundadas en las dificultades económicas y financieras de la sociedad

Esta compleja cuestión desde la perspectiva de la prueba, es analizada con mayor extensión en el acápite siguiente. Existe jurisprudencia tanto a favor de admitir las dificultades económicas como precedentes que no han hecho lugar a este argumento, siendo la prueba para sostener estas argumentaciones es usualmente de obtención compleja. En cuanto a argumento esencial para determinar la responsabilidad solidaria, en el próximo acápite me referiré puntualmente a la insuficiencia patrimonial de la empresa y su relación con la responsabilidad solidaria del administrador societario.

9.2. Razones fundadas en la ausencia de manejo de los fondos de la sociedad

Como se ha visto en reiteradas oportunidades y precedentemente, es esencial que el administrador societario sea la persona que tiene a su cargo la función de cumplir con las obligaciones tributarias de la sociedad. La CSJN dictó el fallo esencial en la materia que definió claramente la cuestión, En efecto, como ya se señaló, en la causa "Monasterio da Silva"⁴⁵⁷ el Alto Tribunal sentenció que el director de una sociedad anónima no puede ser declarado como responsable solidario si él no ha administrado o dispuesto de los fondos sociales para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En otros términos, no es suficiente que un sujeto sea director, gerente o representante de una persona jurídica, para que pueda considerársele responsable solidario pues sólo aquellos que administran o disponen de los bienes sociales son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios y

⁴⁵⁷ "Monasterio Da Silva, Ernesto", CSJN, del 2.10.70, DF T. XX, 413.

sólo sobre ellos pesa la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurrieren, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley.

La CNACAF en la causa “Salvatierra” sentenció que “no procede atribuirles responsabilidad solidaria a los directores que permanecieron al margen de las operaciones propias de la administración de la sociedad por el incumplimiento de la deuda impositiva de la firma si no han dispuesto o administrado los fondos sociales”⁴⁵⁸.

El TFN falló, en la causa “Collep Anzulovic de Arias” que, en la hipótesis de que el administrador pretenda eximirse de responsabilidad personal y solidaria con la sociedad, debe acreditar fehacientemente se lo ha colocado en la imposibilidad de cumplir con sus deberes fiscales pues en un precedente en el que el imputado, en su carácter de socia mayoritaria de la sociedad de responsabilidad limitada única socia gerente, al no haber producido prueba alguna en autos tendiente a demostrar su afirmación en el sentido de que se la había colocado en la imposibilidad de cumplir con los deberes fiscales a su cargo⁴⁵⁹.

⁴⁵⁸ “Salvatierra, Mario R. y otro” CNACAF, Sala III 25/3/82, DF XXXII, 1114.

⁴⁵⁹ “Collep Anzulovic de Arias, Mileva Isabel”, TFN Sala B, del 06.2.98. La conclusión del fallo radica en no generar ninguna duda en el sentido de que quien invoca las causales que autorizarían al relevar de la aplicación del régimen de responsabilidad solidaria, debe ser acreditado por el propio interesado. En efecto, debido a que la norma del art. 8 inc. a) de la LPT dispone que los directores pueden eximirse de la responsabilidad personal y solidaria respecto de quienes demuestre, debidamente a la autoridad tributaria que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales, en consecuencia el *onus probandi* se coloca en cabeza de quien pretende eximirse de responsabilidad.“

9.3. Insuficiencia de las razones fundadas en la existencia de un presunto engaño o abuso de confianza de parte de los socios

Si al director se le corre vista de los cargos y en su presentación se limita a invocar la existencia de un presunto engaño o abuso de confianza por parte de sus socios, pero no controvierte los hechos imputados, su defensa no prospera. En tal sentido, reiteradamente se sostuvo que la inviolabilidad de la defensa en juicio consiste en dar al litigante la oportunidad de ser oído y encontrarse en condiciones de ejercer sus derechos en la forma y solemnidades que dispone la ley procesal, conforme en reiteradas oportunidades sentenció la CSJN⁴⁶⁰ de manera que no puede invocarse –como sostuvo la CNACAF en la causa “Petrone”- la violación de la defensa en juicio si el imputado no niega que se le haya dado la oportunidad procesal para incorporar al expediente los elementos de prueba aptos para ejercer, con plenitud, su derecho de defensa⁴⁶¹.

9.4. Razones fundadas en indicios

La prueba de la responsabilidad del administrador es compleja, circunstancia que motiva que muchas veces deba ser suplida por determinados indicios conducentes al mismo objetivo, tales como el estado de liquidez de la empresa en oportunidad de afrontar la carga tributaria, la disposición de dinero efectivo en tal oportunidad o bien la omisión absoluta del comportamiento tributario adecuado.

Si el régimen de la responsabilidad solidaria del administrador es de cuño sancionatorio, cabe advertir otra contradicción. En el Derecho tributario argentino no ha sido admitido el sistema de

⁴⁶⁰ Fallos 165:290, 148:381, 183:296, 193:408.

⁴⁶¹ “Petrone, Juan Antonio c/ DGI” CNACAF, Sala IV, del 10.12.02.

presunciones o indicios para derivar –a través de ellos- a la aplicación de una sanción, y en el caso en análisis de ello estamos tratando.

En efecto, NAVARRINE cuestiona la aplicación de presunciones para la aplicación de sanciones en razón de que se estaría lesionando el principio de responsabilidad subjetiva en materia penal⁴⁶², naturaleza de la cual participan las infracciones y sanciones tributarias. Su admisión importaría una seria lesión a las garantías constitucionales de legalidad y culpabilidad⁴⁶³. Desde el punto de vista de la jurisprudencia, la consecuencia criticable de todo ello radica en que, si se califica a una conducta como dolosa sobre la base indiciaria, indudablemente se lesionaría el principio de personalidad de la pena, pacíficamente seguido por la jurisprudencia de la CSJN⁴⁶⁴ y de la CNACAF⁴⁶⁵.

También SIMÓN ACOSTA opina que si la Administración se vale de una presunción legal para gravar una renta que se supone ocultada,

⁴⁶² NAVARRINE, Susana, *Los ingresos provenientes del exterior*, Depalma, Buenos Aires, 1990, p. 51.

⁴⁶³ CASAS, José Osvaldo, "El principio de legalidad en materia tributaria: fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación vinculados a él o cuyas conclusiones se proyectan sobre ese principio", DF, t. XLVIII, p. 361.

⁴⁶⁴ "Rovia S.A." del 3.4.68, Impuestos XXVI, 811; "Parafina del Plata S.A.", del 2.11.68 Impuestos XXIV, 809; "Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL c/ Fisco Nacional", del 15.10.81, Fallos 303:1548; "Cosecha Cooperativa de Seguros", Fallos 312:149; "Mazza, Generoso", Fallos 312:447; "Buombici, Neli A.", CSJN del 8.6.93, Impuestos LI-B, 1495; "Morillas, Juan Simón", del 8.6.93, Impuestos LI-B, 1510; "Wortman, Jorge A. y otros", del 8.6.93, Impuestos LI-B, 1517

⁴⁶⁵ "Cooperativa de Pehuajó Ltda.", 31.3.82, DF XXXIII, 552, Impuestos XL-B, 1284; "Ricardo Martínez y Cia", 31.3.82, DF XXXIV, 53; "La Grilla y Robaina", 27.4.82, DF-XXXIV, 217; "Tiffenberg, Samuel" CNACAF, del 2.3.83, Impuestos XLI, 879; "Dálmine Siderca SA", CNACAF, sala I, 7.5.74 LI XXX-342; "Izzi Palahy y Cia. S. R. L." del 25.9.80, DF XXX, 807; "Bilicich, Juan Miguel" del 25.9.80, DF XXXI-57; "Cooperativa Agropecuaria de Laprida Ltda", 30.3.82, DF XXXIII, 521; "Giocattoli S.A. c/ Estado Nacional DGI", CNACAF, del 4.4.95 sala IV.

ello implica que no se ha probado la existencia de la presunta renta y, por tanto, que no se ha probado la comisión de la infracción o el delito. La presunción legal, que es un expediente válido para determinar obligaciones tributarias, no puede servir de base para la imposición de una sanción o pena. Sigo al Catedrático de Navarra quien afirma “que no se puede sancionar la conducta sobre la base de la presunción legal, pero si, prescindiendo de la presunción legal, el Juez llega a través del examen de los hechos indiciarios al firme convencimiento de que ha existido defraudación de cuotas en el período impositivo en que se producen los incrementos no justificados de patrimonio, entonces no habrá impedimento alguno a la imposición de la sanción o la pena. pero, insisto, el convencimiento del Juez debe referirse tanto al hecho mismo de la defraudación como al período impositivo en que la defraudación se ha producido, puesto que si no fuera así cabría la posibilidad de sancionar indebidamente conductas prescritas. A mi juicio es difícil que los hechos en que normalmente se basa la presunción de incrementos no justificados de patrimonio lleguen a constituir un indicio racional del que se pueda extraer el convencimiento firme de que se ha producido la defraudación: existen bastantes probabilidades pero normalmente no habrá verdadero convencimiento. Basta con que el contribuyente ofrezca una explicación razonable (aunque no presente prueba alguna) del origen del patrimonio descubierto para que la prueba de indicios resulte insuficiente”⁴⁶⁶.

Considero que entra en tensión constitucional cualquier infracción que se configure sobre la base de un sistema de presunciones. Si bien las autoridades fiscales pueden recurrir a las presunciones y ficciones previstas en el ordenamiento tributario para definir la cuantía de un tributo, no por ello se encuentra legitimada

⁴⁶⁶ SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Los incrementos no justificados de patrimonio*. Aranzadi, Pamplona, España, 1997, p. 83 y 91.

para aplicar una sanción pues, de hacerlo, estaría prescindiendo del principio de inculpación del contribuyente.

10. EXTENSIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN CUANTO A LA CUANTÍA

El art. 8 de la ley de procedimientos textualmente dispone que “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...” para luego individualizar a los administradores como los responsables solidarios.

Sobre la extensión de la responsabilidad, CALVO ORTEGA señala que solo la cuota tributaria y los recargos correspondiente. A diferencia de lo que sucedería si la responsabilidad derivase de un acto ilícito en el tipo de responsabilidad que examinamos no tienen cabida los demás elementos de la deuda tributaria. En efecto, la demora es imputable única y exclusivamente al sujeto pasivo y lo mismo las infracciones tributarias que generan las sanciones pecuniarias correspondientes⁴⁶⁷.

⁴⁶⁷ CALVO ORTEGA, Rafael. “*La responsabilidad tributaria subsidiaria*”. HPE, N° 10 / 1971, p. 140. Señala el autor “La cuestión de la extensión objetiva de la responsabilidad se traduce por conocer concretamente qué elementos de la deuda tributaria integran esa responsabilidad. La respuesta en este caso es diferente, respecto a la ofrecida anteriormente en relación con la responsabilidad subsidiaria por acto lícito. Desde luego, la deuda tributaria se integra con la cuota y los recargos. A nuestro juicio, también puede integrarse con el interés de demora. Independientemente de la mayor o menor corrección con que este elemento de la deuda tributaria sea aplicado en nuestro ordenamiento, parece claro, que el mismo tiene una finalidad compensatoria y que debe proceder su aplicación siempre que exista un retraso culpable del deudor en el cumplimiento de la obligación. Mayores dudas ofrece la integración, en la deuda tributaria exigible al responsable, de las sanciones debidas a infracciones cometidas por el contribuyente. A nuestro juicio, la

El texto transcripto induce a considerar que la extensión de la responsabilidad del responsable solidario comprende, además del impuesto omitido, los intereses y la multa. Sin embargo este criterio merece alguna precisión.

10.1. Respetto de los intereses

El Dictamen Técnico Jurídico 18/74 de la DGI señala que una vez establecido, mediante el debido proceso legal, la responsabilidad personal y solidaria de los directores de una sociedad anónima, respecto del impuesto que se ha dejado de abonar, debe incluir también los accesorios, tales como los intereses resarcitorios y punitorios que derivan de la obligación incumplida.

A pesar de esta antigua opinión Fisco nacional, no puede soslayarse la influencia del criterio de la mora culpable que debe ponerse en juego al momento de cuantificar la cuantía o extensión de la responsabilidad solidaria. El art. 509 del Código Civil sienta un principio con relación a la exención de responsabilidad del deudor por la mora, si éste prueba que no le es imputable. En igual sentido, el artículo 512 del Código Civil delimita el concepto de culpa que origina la obligación de resarcir por parte del deudor; consistente aquélla en no haber cumplido las diligencias que exigiere la naturaleza de la obligación y que correspondieren a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar⁴⁶⁸.

cuestión debe resolverse negativamente por diversas razones que han sido ya examinadas en otro lugar” (*Op, cit*, p. 155).

⁴⁶⁸ En este sentido se ha pronunciado la Cámara Civil, Sala E, LL 135-1237, 132-990, 128-229, 126-14, 117-463, citados por Jorge Joaquín Llambías, “Código Civil Anotado, Tomo II-A, p, 113 y siguientes, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1979.

Las disposiciones citadas resultaban plenamente aplicables en materia tributaria, conforme lo había resuelto la CSJN en los autos “Ika Renault”⁴⁶⁹ en el cual sentenció -con respecto a los intereses resarcitorios establecidos en la ley 11.683 que: “... dada la naturaleza resarcitoria de éstos -que surge del artículo 42- y la falta de toda previsión sobre el carácter de la mora del deudor, es posible recurrir a la legislación común para llenar este vacío. Según el precepto citado, la constitución en mora del deudor se produce automáticamente, por el solo acaecimiento del plazo, sin necesidad de requerimiento alguno. Ello en cuanto al elemento formal; pero nada dice respecto del elemento subjetivo -imputabilidad del retardo- que integra también el concepto de aquél instituto jurídico. En este sentido, resulta aplicable a la ley tributaria la última parte del artículo 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora -intereses moratorios, etc.- cuando prueba que no le es imputable”.

Este criterio fue seguido por el TFN en fallo plenario dictado en los autos “Seven Up Concesiones S.A.”⁴⁷⁰, sentencia del 22 de septiembre de 1982, fallo en el cual se discutía la procedencia de la actualización prevista por la ley 21.281, habiéndose constatado que la mora en el pago no era atribuible al contribuyente. En este sentido, el Tribunal en pleno resolvió la improcedencia de la actualización por los períodos fiscales en que el atraso en el cumplimiento de la obligación fiscal no era imputable al responsable, conforme lo dispone el último párrafo del artículo 509 del Código Civil, fallo que siguió la doctrina de la CSJN en “Ika Renault” sosteniendo: “Que puede afirmarse, en consecuencia, que las obligaciones por intereses y actualización en cabeza de contribuyentes o responsables poseen como presupuesto común la mora automática imputable al deudor. Que a la misma conclusión debe llegarse si se examina el punto con criterio hacendístico, porque si la demora no es imputable al deudor

⁴⁶⁹ Fallos 304:203, 310:903.

⁴⁷⁰ Impuestos - XL-B - 2245.

no se produce entonces una alteración en la distribución de la carga tributaria derivada de atrasos empleados como arbitrios para amortiguar el peso impositivo”.

También la CNACAF prosiguió el mismo camino revocando la aplicación de intereses resarcitorios sobre la base de que el accionar del fisco fue errático en razón de que emitió pronunciamientos que no favorecieron a la interpretación que correspondía dar a una norma que contiene una exención, y que produjeron un estado de duda -"duda compartida"- entre Fisco y contribuyente, con suficiente entidad para considerar que no existió la imputabilidad necesaria para que procedan los accesorios⁴⁷¹. En igual sentido se ha pronunciado en la causa ha sostenido que “debe aplicarse a los intereses (moratorios) previstos en el artículo 42 de la ley 11.683 la última parte del artículo 509 del Código Civil, que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando prueba que esta no le es imputable⁴⁷²”.

Sin perjuicio de lo precedentemente indicado, la invocación de la mora culpable no se recibe, en jurisprudencia, en forma uniforme y pacífica. En efecto, la CSJN retoma este criterio en la causa “Citibank”⁴⁷³ -con sustento en la primacía de la legislación tributaria en la materia, por sobre la normativa de derecho privado- para excluir de los supuestos de inaplicabilidad de intereses moratorios, al caso en que el contribuyente hubiere dejado de pagar el impuesto –o que lo ha hecho por un monto inferior al debido- en razón de sostener un criterio

⁴⁷¹ “Espacios Cinematográficos Unos SH”, TFN, Sala B, del 30.11.01

⁴⁷² “Destilería San Ignacio S.A.”, CNACAF, Sala II, Impuestos 1996-A, 733 y la misma Sala en “Oteiza Manuel Domingo”, del 29.7.93. Asimismo en “Banco Mildesa c/ DGI” CNACAF, Sala V, del 19.5.99.

⁴⁷³ “Citibank”, CSJN del 1.6.2000 Fallos 323:1315 Considerando 10 dice que “en lo concerniente a los intereses... la apelante no ha expresado ningún argumento de peso que desvirtúe el juicio del a quo en el sentido de que no se ha demostrado en autos que la mora en el cumplimiento de la obligación tributaria no le fuere imputable). En esta causa la CSJN enfatizó que la exención de los accesorios con base en el Código Civil es excepcional.

en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente.

Tampoco la invocación de este criterio es pacífico en la jurisprudencia del TFN que en alguna oportunidad consideró que más allá de las referencias genéricas formuladas por el contribuyente, éste no logró acreditar los extremos que hacían aplicable al caso concreto la aludida doctrina de la inaplicabilidad de los intereses por la inexistencia de mora culpable, agregando –de manera cuanto menos dudosa uno de los votos de este fallo- que no es de aplicación en materia tributaria lo dispuesto por el artículo 509, último párrafo, del Código Civil, es decir, no debe considerarse el dolo o culpa del deudor como un elemento de la mora en el derecho tributario⁴⁷⁴.

10.2. Respetto de las multas

En materia de ilícitos tributarios se privilegia el criterio subjetivo pues sólo puede ser reprimido el que sea culpable –tanto objetiva como subjetivamente-. En este contexto se ha decidido que si el director de la sociedad actuó con culpa, lo cual resulta de simplemente comprobar que el hecho probado es consecuencia normal de la negligencia o falta de previsión por parte del responsable, en tal circunstancia no existe presunción de culpa. Esa previsibilidad de la

⁴⁷⁴ “Parra, Felisa”. TFN, del 14.7.97. También en la causa "Cierrelandia S.A.C.I. s/recurso de apelación - Impuesto especial a la regularización impositiva", TFN del 4.7.91, el Tribunal no hizo lugar a la defensa de inimputabilidad de la mora, fundándose en que depositó un cheque en pago de la cuarta cuota de dicho impuesto en el Banco Provincia y que un mes más tarde el organismo recaudador le informó que dicho cheque había sido rechazado, procediendo a depositar el importe reclamado. Agregó que el cheque disponía de fondos, como se demostró en las actuaciones de manera que el criterio de la mora no culpable era improcedente.

consecuencia dañosa hace recaer, sobre el director, la sanción de multa (arg. art. 45 y 55)⁴⁷⁵.

Si el responsable no ha participado en la comisión del ilícito, no es justo que responda por las multas que derivan del incumplimiento. Ya es una sanción el hecho de que se responsabilice solidariamente al administrador⁴⁷⁶.

Señala FERNANDEZ JUNQUERA que es necesario distinguir entre la comisión directa del ilícito y la colaboración del mismo. Asimismo será necesario dilucidar “hasta qué punto es posible identificar las voluntades que determinan la comisión de la infracción, en el caso de que las personas jurídicas, entre éstas y el administrador que actúa por ellas”⁴⁷⁷.

El principio de culpabilidad es el eje rector de todo acto de reproche dado que el contribuyente, para ser merecedor de un acto de reproche, debe ser responsable tanto objetiva como subjetivamente. No podía ser de otra forma en razón de la garantía constitucional que privilegia el *nullum crime nulla poena sine culpa* plenamente vigente para la materia tributaria. En oportunidad de la valoración de las conductas para verificar si se ha producido o no una infracción tributaria, la capacidad individual de cada persona, es decir el poder subjetivo del autor, deberá imperar mas fuertemente que el simple criterio objetivo.

⁴⁷⁵ “Petroni, Juan Antonio c/ DGI” CNACAF, Sala IV, del 10.12.02.

⁴⁷⁶ En el Derecho tributario español el art. 37.3 de la ley general tributaria se excluye de responsabilidad –en el caso, subsidiaria- al administrador que alcanza a las deudas, excluidas las sanciones. La doctrina no es pacífica inclinándose, la mayoritaria, por la exclusión de las sanciones excepto los casos en que el responsable haya participado o colaborado en el ilícito, razón por la cual su participación hace que su conducta no puede quedar impune, de allí entonces que la responsabilidad inclusive por los ilícitos, se le aplique. Cfr. DELGADO GARCÍA, A. M. “El alcance de la responsabilidad tributaria: una cuestión abierta”, Civitas, REDF, N 106, 2000, p. 230-231.

⁴⁷⁷ FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela. *Op. cit.*, p. 10.

La culpabilidad no es un sentimiento ético, no es culpabilidad de conciencia, por el contrario es culpabilidad jurídica y siendo dificultoso el estudio del aspecto psicológico del comportamiento humano, a efectos de comprobar la existencia de culpabilidad exigida en la tipificación de la infracción tributaria debe recurrirse a los datos o circunstancias objetivas que acompañan a la conducta típica aunque siempre con la cautela necesaria para evitar la penetración de cualquier forma de responsabilidad puramente objetiva, incompatible con el derecho fundamental de presunción de inocencia.

En materia de ilícitos tributarios la culpa no se presume. Cabe recordar que varios eventos doctrinarios internacionales han seguido el criterio que aquí se expone. En efecto, en las conclusiones de las I Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Financieros y Fiscales se ha señalado que "analizando con especial atención y detenimiento el elemento de la culpabilidad, se juzga que éste constituye, en cualquier caso, una nota definidora de la infracción a la que se asocia una sanción punitiva". También en las X Jornadas del ILADT recomendó la plena vigencia en las legislación del criterio subjetivo de la responsabilidad.⁴⁷⁸

Este criterio insoslayable además es recogido por la jurisprudencia. En efecto, en varios precedentes de la CSJN se privilegió el elemento subjetivo restando trascendencia a la mera comprobación objetiva⁴⁷⁹ y luego ese precedente liminar el criterio

⁴⁷⁸ Jornadas del ILADT, Quito, 1981 "...2) Las infracciones tributarias deben observar el principio de la responsabilidad subjetiva, sin perjuicio de que se establezcan presunciones simples, en la medida en que sean necesarias para asegurar la efectiva aplicación de las normas. 3) La ley debe contemplar el error excusable de hecho como causa de inculpabilidad, incluyendo dentro del mismo error de derecho extrapenal o extrainfraccional".

⁴⁷⁹ "Parafina del Plata S.A.", CSJN, fallo del 2.11.68, Fallos 271:297 y Rev. Impuestos XXIV, 809. La Corte estableció que: "la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención que omitió ingresar en término los importes retenidos a los réditos, no basta para configurar la infracción

continuó de manera firme⁴⁸⁰. En el mismo sentido se ha pronunciado pacíficamente la CNACAF⁴⁸¹.

prevista por el art. 45, segunda parte de la ley 11.683. Los arts. 45, 46 y 51 de la ley 11.683, consagran el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible puede ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente". En igual sentido, en la causa "*Rovia S.A.*" del 3.4.68, el mismo tribunal señaló que "es inadmisibles interpretar el art. 198 de la ley de aduanas, en forma tal que consagre la aplicación automática de la pena por la sola ausencia de adherencia fiscal, pues ello resultaría frustratorio de la garantía constitucional de la defensa en juicio (art. 18 de la Constitución nacional)", cfr. Rev. Impuestos XXVI, 811.

⁴⁸⁰ "Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL c/ Fisco Nacional" CSJN del 15.10.81, Fallos 303:1548. Igual criterio fue seguido en los precedentes "Cosecha Cooperativa de Seguros", Fallos 312:149; "Mazza, Generoso", Fallos 312:447 entre tantos otros. "Morillas, Juan Simón", Sentencia del 8.6.93, Rev. Impuestos LI-B, 1510 en la que se dejó sin efecto la sentencia que había confirmado la clausura haciendo referencia al criterio de la personalidad de la pena reafirmando la doctrina en el sentido de que "la Corte ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible le puede ser atribuida objetiva como subjetivamente".

⁴⁸¹ La CNACAF sostuvo a través de sus diferentes Salas que "es improcedente aplicar una multa penal fiscal por la simple comprobación objetiva de la falta de ingreso en término de los impuestos retenidos, pues la mentada calificación requiere de hechos externos, tales como la maniobra, ardid, ocultación o engaño, actos como para inducir a error en el caso al fisco" Cfr. "Cooperativa de Pehuajó Ltda.", 31.3.82, DF XXXIII, 552, Rev. Impuestos XL-B, 1284; "Ricardo Martínez y Cía", 31.3.82, Rev. DF XXXIV, 53; "La Grilla y Robaina", 27.4.82, DF-XXXIV, 217. También afirmó que "cuando se encuentren en el caso circunstancias de hecho suficiente puede desincriminarse la conducta del agente toda vez que por encima de la declarada objetividad de las infracciones aduaneras es indudable que tratándose de materia penal no puede inculparse a quien ha demostrado no haber actuado culposamente" Cfr. "Tiffenberg, Samuel" CNACAF, del 2.3.83, Rev. Impuestos XLI, 879. Cfr. también "Izzi Palahy y Cia. S. R. L." del 25.9.80, Rev. DF XXX, 807; "Bilicich, Juan Miguel" del 25.9.80, Rev. DF XXXI-571 (ver fallo de Corte DF XXXIV, 698); "Cooperativa Agropecuaria de Laprida Ltda", 30.3.82, DF XXXIII, 521. Bien advierte Corti que los fallos transcriptos sostienen que, con o sin

Si se aplicase la responsabilidad solidaria al administrador de sociedad extendiéndola inclusive a las multas –porque se acreditó la vinculación subjetiva de éste con la infracción- no podrán soslayarse los antecedentes de dicho sujeto. En efecto numerosos precedentes jurisprudenciales han evaluado el comportamiento de los contribuyentes a efectos de especificar las soluciones jurídicas relativas a la relación tributaria, por ejemplo, tomando la conducta en consideración para dispensar de sanciones⁴⁸². Es decir, en materia tributaria la actuación e historia del contribuyente tienen trascendencia para la resolución de una controversia jurídica.

la expresión "fraudulentamente" explicitada en la norma, la figura penal fiscal de la retención indebida de impuestos no se consuma con la mera atribución objetiva o material de los hechos descriptos en la misma, sino que también requiere de la atribución subjetiva (culpabilidad en grado doloso). Se trata de la tesis expuesta por la propia D. G. I., ver dictámenes Nos. 10/77 y 35/79, seguida jurisprudencialmente por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal y el Tribunal Fiscal de la Nación, (con excepciones, ver "Cooperativa Agrícola Ganadera Villa Mercedes s/ rec. de apelación", sentencia del 30.5.80 en el cual la sala D se aparta del criterio esbozado). "Giocattoli S.A. c/ Estado Nacional DGI", CNACAF, del 4.4.95 sala IV, siguiendo la doctrina de la Corte Suprema en Fallos 271:297; 303:1548 en el que la sala IV destacó la necesidad de la concurrencia de la situación subjetiva encontrando al contribuyente imputado de la infracción formal en los términos del art. 43 ley 11.683 (t.o. 1978 y sus modificaciones) toda vez que nuestro sistema legal consagra el principio de la personalidad de la pena, que en esencia responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien es culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le puede ser atribuida tanto subjetiva como objetivamente. Ello así en razón de que las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo que una norma en contrario lo impida.

⁴⁸² "Banco Supervielle", TFN, del 26.4.63 LL 113-397; "Cia. Swift", del 9.4.62 LL 109-946; "Frigorífico Los Incas S.A." del 23.12.65, LL 123-969 sum 13.883; "Química Hoechst S.A." del 18.10.67, I XXVI-494, "Fábrica de Vinagres Unico S.A." del 27.7.67, I XXVI-140 entre otros).

Pero la exención de la responsabilidad no es automática. En efecto, en la causa “Delpino”⁴⁸³, el TFN falló, respecto de sanciones por ilícitos tributarios, que una conducta desplegada por el responsable solidario, puede presentar presupuestos o matices de conductas diferenciales que hagan, por un lado, nacer la responsabilidad solidaria en materia fiscal y, por otro, encuadrar o no en un determinado tipo infraccional. Expresamente señaló que “la diferencia de matices a que se alude, se aprecia con mayor nitidez si se repara someramente en las causales exonerativas de una y otra consecuencia (solidaridad y sanción de multa); la primera de ellas vinculada a una imposibilidad económica y financiera de cumplir diligentemente con las obligaciones fiscales en la que debió verse inmerso el representante social y, la segunda, vinculada al "error excusable" previsto en la misma descripción del tipo, con los aditamentos de decisivo, esencial e inculpable y que puede provenir tanto de un error de hecho (falsa noción sobre algo) o de un error de derecho extrapenal (asimilable al error de hecho por la mayoría de la doctrina nacional)”.

Por su parte, la CNACAF, en la causa “Caputo”⁴⁸⁴ sentenció que las infracciones no se aplican automáticamente por el hecho de haberse declarado procedente la solidaridad. Aún en los casos en que los responsables solidarios incumplieron los deberes a su cargo en la sociedad, que uno de los requisitos de procedencia de la solidaridad, su conducta debe ser ponderada a la luz de lo previsto en las normas infraccionales de la LPT.

En suma, un administrador de sociedad llamado a responder solidariamente con el contribuyente, si se le intentase aplicar inclusive las multas que se le aplicaron al contribuyente, resultará indispensable evaluar si su actuación como administrador es o no subjetivamente

⁴⁸³ “Delpino, José Luis”, TFN, Sala B del 15.12.03.

⁴⁸⁴ “Caputo, Emilio y otros”, CNACAF, Sala V del 7.8.00.

reprochable –a efectos de que también responda por las sanciones- con fundamento en las garantías constitucionales que derivan del principio *nulla poena sine culpa* y en la presunción de inocencia. Es decir, las sanciones tributarias no se proyectan sobre el administrador societario, como responsable, por la simple condición de su carácter de responsable solidario.

11. EL INCUMPLIMIENTO DEBE PRODUCIRSE DURANTE LA GESTIÓN DEL DIRECTOR

Las obligaciones cuyo incumplimiento se impugnan deben haberse producido, temporalmente, en forma coincidente con la época del desempeño de la actividad de director o administrador. El administrador debe encontrarse en ejercicio de su cargo para la procedencia de la figura de la solidaridad⁴⁸⁵. Este recaudo se encuentra en consonancia con el criterio subjetivo de responsabilidad necesario para responsabilizar al administrador.

A modo de ejemplo se señalan las siguientes omisiones posibles: a) la determinación de los tributos cuyo vencimiento de presentación de la declaración jurada ocurre durante el período de gestión del responsable, b) los intereses derivados de la falta de pago del tributo que debió pagarse durante la gestión del responsable solidario, c) las sanciones por incumplimientos tributarios correspondientes al período de actividad del director o administrador, d) las obligaciones tributarias que resultan exigibles durante la función a su cargo, aún

⁴⁸⁵ “Taris S.A. y otros s/ apelación, Ganancias”, TFN, Sala B, del 11.2.00 en la que se remite a la causa "Club Atlético Adelante Asoc. Civil y Deportiva" TFN Sala B, del 26.6.98.

cuando el nacimiento de las mismas ocurrió con anterioridad a la toma de posesión del mismo⁴⁸⁶.

Este punto de análisis nos enfrenta a dos situaciones de hecho por demás conflictivas e interesantes y que son: a) el supuesto de hecho en el que es nombrado un nuevo director que toma conocimiento de incumplimientos tributarios producidos con anterioridad y b) cuando se adquieren las acciones de una sociedad en la comprador nombra al director que toma en ese momento conocimiento de tales incumplimientos. La solución es simple, desde la perspectiva teórica: tales omisiones no son trasladables al nuevo director pero para ello éste debe tomar determinadas acciones para mantenerse al margen de tal responsabilidad (denunciar las infracciones, asentar en actas de la sociedad tal circunstancia, etc.) pero todas estas acciones conllevan evidenciar la infracción.

Dejo planteado el interrogante sin ahondar en él: ¿podría el director, en tal circunstancia, no regularizar la omisión y, en oportunidad de que se le impute solidariamente la responsabilidad escudarse en el principio constitucional conforme al cual nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo?

En el Dictamen 106/71 el Fisco había interpretado que la función de director “no es actividad facultativa sino obligatoria e inherente a su función de representación, correspondiendo su ejercicio a título de carga pública inexcusable. Es así que en el ejercicio de su Gerencia, y en tanto no exista un impedimento proveniente del acto de su nombramiento que le inhiba para actuar en ese orden de cosas, el Gerente esta sometido a la necesidad de poner en práctica las potestades jurídicas que provienen de su cargo, porque en otra forma,

⁴⁸⁶ MUÑOZ NÁJAR BUSTAMANTE, Mauricio y DE LA VEGA RENGIFO, Beatriz. “La responsabilidad solidaria de los representantes legales... p. 103. Es importante señalar, con los autores citados, que “...la atribución de responsabilidad solidaria no esta ligada al nacimiento de la obligación tributaria sino a la fecha en que la deuda resulta exigible.”

la cobertura que la ley ha procurado para la efectividad de los intereses del Fisco, vendría a quedar supeditada intolerablemente a la voluntad de los particulares, erigiéndolos, por si y ante si, en árbitros absolutos de su propia responsabilidad en un caso dado”. Sin dejar de asistírle la razón a la conclusión del Dictamen en el sentido de que es una actividad inherente a la función de representación, esta tesitura es inaplicable a la luz del predominio del elemento subjetivo en el obrar como condición inexorable de aplicación de la herramienta de la responsabilidad solidaria.

El Fisco pretende hacer extensiva la responsabilidad por el incumplimiento de la sociedad anónima, sobre el presidente de la misma al momento de producirse los incumplimientos, y el hecho de que, durante su mandato existiese un administrador de hecho, no lo desvincula de su carácter de responsable por deuda ajena personal y solidario ante el incumplimiento de esta última. Si se comprueba el incumplimiento de un deber a su cargo y la imputación de dicho incumplimiento es a título de dolo o culpa, resulta poco diligente el comportamiento de dicho responsable solidario quien, a sabiendas de las gravosas responsabilidades que a su cargo recaerán, acepta el cargo de Presidente del Directorio de una sociedad, cuya administración se sitúa en sitio alejado al de su domicilio permanente, así como también resulta que dicho presidente de la sociedad tenía manejo de fondos y la firma social, por lo que la alegada imposibilidad de cumplir en que la sociedad lo colocara no quedó demostrada fehacientemente⁴⁸⁷.

En el Ordenamiento Español la reforma a la LGT de 2004 se incorporó la responsabilidad de los administradores de hecho en el art. 43.1 letra b) de la LGT, que menciona expresamente al administrador de hecho. La ley argentina, como sabemos, guarda silencio al respecto. Esta referencia a los administradores de hecho, señala

⁴⁸⁷ “Paura, Miguel” TFN, Sala B, del 25.4.01

ALVAREZ MARTINEZ, es una de las grandes novedades, si no la mayor, de la LGT en la materia que nos ocupa, la que nos obliga a concretar, siquiera de forma breve, los perfiles y notas que caracterizan a dichos administradores, encontrándola el autor en aquellos individuos que sin ocupar formalmente el cargo de director, ejercen de hecho y de manera efectiva las funciones de administración, sea sustituyendo a los administradores de derecho, sea influyendo en forma decisiva en la toma de decisiones de la gestión de la empresa⁴⁸⁸. Confirma este criterio doctrinario VILLAR EZCURRA afirmando que “lo más destacado de la nueva regulación es sin lugar a dudas la específica mención a los administradores de hecho. Ha de tenerse en cuenta que la premisa para la “activación” del régimen de

⁴⁸⁸ ALVAREZ MARTINEZ, Joaquín. *La responsabilidad de los administradores...*, p. 44 y s.s. En el ordenamiento español, la incorporación del art. 43.1, letra b) ha solucionado la controversia sobre el carácter solidario o subsidiario de la responsabilidad de estos administradores de hecho. Esas controversias contaban con decisiones jurisprudenciales de diversa naturaleza. Por ejemplo, el TEAC, en fallo del 26.4.01 consideró responsable solidario a quien sin ser administrador ni socio de una sociedad tiene la iniciativa, como propietario y auténtico gestor, de crear la misma y diseñar todas sus operaciones económicas siendo el causante o el colaborador en la comisión de una infracción tributaria. En tal caso procede la declaración de responsabilidad solidaria para el administrador de hecho y subsidiaria para el administrador de derecho. Este fallo remarca, señala VILLAR EZCURRA, que al administrador de hecho no le es aplicable el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria, pero con el siguiente argumento: “con independencia del carácter de administrador discutido, el expediente permite deducir que se está verosíblemente en presencia de infracciones tributarias graves, cometidas por la sociedad en cuestión y que son consecuencia de la actividad desempeñada por quien probablemente realizaba operaciones mercantiles cuya responsabilidad imputaba a la sociedad pero de las que era directamente causante”. (VILLAR EZCURRA, Marta. *Op. cit.* p. 485). En otros precedentes, el TEAC, por decisión del 15.1.99 formuló la distinción entre responsabilidad solidaria y subsidiaria sobre la base de que “el supuesto previsto en el artículo 38.1 de la LGT requiere una conducta activa dirigida a la comisión de la infracción, mientras que los supuestos del artículo 40 de la LGT descansan en conductas pasivas” .

responsabilidad específicamente previsto para administradores radica en el concepto mismo de administrador, y que los tribunales han dado más importancia al contenido y alcance de las funciones desempeñadas y reflejadas en los estatutos que a la denominación que se ostente. No cabrá pues, sostener ya que los administradores de hecho sean responsables solidarios y los de derecho, subsidiarios, sino que todos son, en principio, responsables subsidiarios, salvo que la Administración pueda demostrar que han causado o han colaborado activamente en la realización de una infracción tributaria, en cuyo caso, responderán solidariamente de la deuda tributaria. La responsabilidad se extenderá en todo caso a las sanciones [arts. 42.1-a) y 43 LGT, en cuanto al criterio de atender a si la conducta es activa o pasiva respecto a la comisión de infracciones de las personas jurídicas, otorgando un régimen más duro (responsabilidad solidaria) para el caso de conductas activas y más suave (régimen de responsabilidad subsidiaria) para el supuesto de conductas pasivas]”.

En la tipología del administrador de hecho podemos encontrar algunas notas características de su aparición: a) es factible que los administradores de derecho hayan cesado en sus funciones; b) es factible que los administradores de derecho hayan sido designados con alguna nulidad en tal decisión societaria; c) el desarrollo de la empresa ha colocado al sujeto administrador de hecho en la gestión efectiva de la empresa; d) los administradores de derecho, por las razones que fuere, se han desinteresado de la gestión efectiva de la compañía, cediendo las atribuciones en personas de confianza de su alrededor.

12. AMPLITUD DE LAS DEFENSAS QUE PUEDE OponER EL ADMINISTRADOR DE SOCIEDADES

El administrador societario puede oponer todas las excepciones y defensas que estime conducentes para acreditar su conducta ajustada

a la correcta conducción de la empresa. Señala CALVO ORTEGA que “el principio de que el fiador puede oponer al acreedor todas las excepciones que competan al deudor principal y sean inherentes a la deuda. Se trata de un principio jurídico lógico, ya que negar esta facultad, sería tanto como colocar al garante personal en una cierta situación de indefensión. Además, una norma de equidad abona también la interpretación que aquí se defiende en cuanto la declaración de fallido puede provenir no sólo por insolvencia del sujeto pasivo, sino también por desconocerse su paradero”, en esta línea argumental el responsable solidario podrá invocar la prescripción ya transcripta⁴⁸⁹.

13. LA PRESCRIPCIÓN DE LOS PODERES DEL FISCO. COMPUTO RESPECTO DEL CONTRIBUYENTE Y DEL RESPONSABLE SOLIDARIO

Un aspecto importante para el análisis es el vinculado con la prescripción de los poderes del fisco para determinar y perseguir el cobro de deudas tributarias al responsable solidario. Puntualmente interesa precisar cómo se computa el curso de la prescripción para el contribuyente y para el responsable -el inicio del cómputo es separado, para cada uno en su caso, o es común- y si ambos la pueden esgrimir como excepción de diferente manera.

La LPT, en su art. 56⁴⁹⁰ que define los plazos de prescripción, sólo contempla la figura del contribuyente y de aquellos sujetos que

⁴⁸⁹ CALVO ORTEGA, Rafael. “La responsabilidad tributaria subsidiaria”. HPE, N° 10/1971, pg. 139,

⁴⁹⁰ LPT en su art. 56 textualmente reza: “Las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas, prescriben: a) Por el transcurso de 5 (cinco) años en el caso de contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse

teniendo la obligación de inscribirse no lo han hecho. Sobre estos y según la condición antedicha, dispone el plazo de prescripción de los poderes del fisco para determinar la deuda tributaria.

Sobre el inicio del cómputo del plazo de prescripción, la LPT establece en sus arts. 57 y 58 el inicio del cómputo del plazo de la prescripción según se trate de impuestos o multas, respectivamente. En el primer caso, si se trata de impuestos, comienza a computarse el 1 de enero del año siguiente al del vencimiento de los plazos para la presentación de las declaraciones juradas, en tanto el segundo supuesto, si se trata de multas, el plazo inicia el 1 de enero del año siguiente al que se cometió la infracción⁴⁹¹. Si la naturaleza de la responsabilidad solidaria del administrador es de marcado cuño represivo, la prescripción comenzará a computarse conforme el segundo de los sistemas indicados.

Señala BARRACHINA JUAN en relación con el ordenamiento tributario español, que existe una reiterada doctrina administrativa que

ante la Administración Federal de Ingresos Públicos o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación. b) Por el transcurso de 10 (diez) años en el caso de contribuyentes no inscriptos. c) Por el transcurso de 5 años, respecto de los créditos fiscales indebidamente acreditados, devueltos o transferidos, a contar desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que fueron acreditados, devueltos o transferidos. La acción de repetición de impuestos prescribe por el transcurso de 5 años. Prescribirán a los 5 años las acciones para exigir, el recupero o devolución de impuestos. El término se contará a partir del 1 de enero del año siguiente a la fecha desde la cual sea procedente dicho reintegro”.

⁴⁹¹ LPT, el art. 57 textualmente dispone que la prescripción “Comenzará a correr el término de prescripción del poder fiscal para determinar el impuesto y facultades accesorias del mismo, así como la acción para exigir el pago, desde el 1 de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen”. El art. 58 establece que “Comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras desde el 1 de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible”.

pretende que el término, a partir del cual ha de computarse la eventual prescripción de la responsabilidad del interesado, no coincide con el momento en que se produjeron las infracciones tributarias, sino que comienza en el momento preciso en que la Administración fiscal detecta su comisión y la asienta en el acta correspondiente, con la consecuente responsabilidad del deudor principal, de la que surgirán, en caso de incumplimiento de éste, las responsabilidades solidarias o subsidiarias según lo prevea la ley y agrega, “por otra parte...claramente se deduce que el la declaración de fallido del deudor principal, es decir, la sociedad mercantil en su condición de sujeto pasivo, es una “*conditio sine qua non*” para proceder al cobro de la deuda al responsable subsidiario, en este caso, el administrador, desde el día siguiente a dicha declaración es cuando se inicia el plazo de prescripción para efectuar la mencionada acción y no desde el devengo⁴⁹²,”

La LPT, como puede apreciarse, no especifica la condición del responsable solidario, lo cual representa un serio compromiso para la vigencia del principio de certeza tributaria –pues la ley debió referirse, también, a la condición del responsable solidario- de manera que siendo este régimen de responsabilidad de carácter represivo el inicio del cómputo para el responsable solidario es la regla del art. 58 que, para la aplicación de multas, se inicia desde el 1 de enero del año siguiente en que ha tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerados como hecho u omisión punible.

⁴⁹² BARRACHINA JUAN, Eduardo. *Op. cit* p. 41 donde el autor señala que ésta tesis se fundamenta en el artículo 37.4 de la ley general tributaria española –modificada a partir de la reforma de 2003- que en su parte final decía: “... transcurrido el período voluntario que se concederá al responsable para el ingreso...” esto indica que existió otro plazo con anterioridad a efectos de realizar el pago voluntariamente, el de la deuda original exigible al contribuyente, es decir, la sociedad, de manera que ese plazo no puede ser tomado en consideración a los efectos de la determinación del inicio del cómputo de la prescripción y su exigibilidad para el pago a quien no tenía todavía el carácter de obligado al pago.

CALVO ORTEGA expresa que “la prescripción del poder de derivación de responsabilidad plantea alguna dificultad en el supuesto de que el presupuesto de hecho generador de la responsabilidad no coincida cronológicamente con el presupuesto de hecho del tributo. Es decir, cuando los aspectos temporales de ambos presupuestos tienen lugar en momentos diversos. En este caso la prescripción del poder de derivación empezará a contarse desde el momento de la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad. Como excepción no podrá derivarse la responsabilidad cuando haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación de frente al sujeto pasivo, ya que en estos supuestos estaríamos en presencia de una deuda tributaria prescripta y que por tanto, no podría derivarse. Por otra parte, teniendo en cuenta que la prescripción tributaria se aplica de oficio, no podría procederse a la previa declaración de fallido, necesaria para la derivación de responsabilidad, ni aun siquiera en el caso de desconocimiento del paradero del sujeto pasivo. La prescripción de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria al responsable no ofrece ninguna dificultad. En este caso, el plazo de prescripción comenzará a contarse desde que finalice el plazo de pago voluntario de la deuda liquidada al responsable”⁴⁹³.

El art. 59⁴⁹⁴ de la LPT establece la independencia de la prescripción del impuesto y la multa de manera que si hubiere prescrito la acción para exigir el pago del gravamen ello no afecta de ningún modo a la acción para aplicar multas, de manera que el curso del plazo corre por separado. Por este distinguo, contribuyente y

⁴⁹³ CALVO ORTEGA, Rafael. “La responsabilidad tributaria subsidiaria.” HPE, N° 10 / 1971, p. 142.

⁴⁹⁴ LPT art. 59 textualmente dispone: “El hecho de haber prescrito la acción para exigir el pago del gravamen no tendrá efecto alguno sobre la acción para aplicar multa y clausura por infracciones susceptibles de cometerse con posterioridad al vencimiento de los plazos generales para el pago de los tributos”.

responsable podrían –en punto a la prescripción- tener situaciones procesales totalmente diferentes: prescripta la acción contra el contribuyente pero no contra el responsable solidario.

Adoptando una tesis hermenéutica análoga, es decir, considerando la responsabilidad solidaria como una sanción, el art. 60⁴⁹⁵ determina que el cómputo del plazo de la prescripción de la acción para el cobro de la multa (identificando a esta como la determinación contra el responsable solidario), comienza a correr desde la fecha de la notificación de la resolución.

Ahora bien, cómo juega el curso de la prescripción para el deudor y el responsable, pues si el fisco se demora con el deudor principal, el responsable inicia su responsabilidad cuando lo notifican? El Dictámen 25/98 indicó que la intimación de pago efectuada al contribuyente directo suspende el curso de la prescripción para determinar la obligación del responsable solidario. En la causa “Brutti”, la CSJN resolvió la cuestión

14. SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE LA PRESCRIPCIÓN PARA LA SOCIEDAD. EFECTOS RESPECTO DEL RESPONSABLE SOLIDARIO

Las causales de suspensión, taxativamente enumeradas en la LPT, tienen por efecto directo hacer cesar el curso de la prescripción por alguna de las razones que la ley indica. Una vez finalizada la razón por la que se suspendió el curso del plazo, al reinicio del cómputo debe sumársele el tiempo ya transcurrido. Las causales las enumera el art. 65⁴⁹⁶ de la LPT.

⁴⁹⁵ LPT, art. 60 textualmente dispone: “El término de la prescripción de la acción para hacer efectiva la multa y la clausura comenzará a correr desde la fecha de notificación de la resolución firme que la imponga”.

⁴⁹⁶ LPT art. 65 expresamente dispone: “Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: a) Desde la fecha de intimación

En relación con la suspensión de la prescripción, prevista por el artículo 65, inciso a), de la LPT, el TFN interpretó que tal efecto se relaciona estrictamente con la facultad del fisco para "exigir" el pago del gravamen, por esta razón, la suspensión se extiende a los deudores solidarios; dicho de otra manera, la suspensión afecta con exclusividad al plazo para la exigencia del pago y no se vincula con las acciones y poderes de la Administración fiscal para determinar el gravamen sobre el contribuyente y el responsable solidario⁴⁹⁷.

administrativa de pago de tributos determinados, cierta o presuntivamente con relación a las acciones y poderes fiscales para exigir el pago intimado. Cuando mediare recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, la suspensión, hasta el importe del tributo liquidado, se prolongará hasta 90 (noventa) días después de notificada la sentencia del mismo que declare su incompetencia, o determine el tributo, o apruebe la liquidación practicada en su consecuencia. La intimación de pago efectuada al deudor principal, suspende la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar el impuesto y exigir su pago respecto de los responsables solidarios. b) Desde la fecha de la resolución condenatoria por la que se aplique multa con respecto a la acción penal. Si la multa fuere recurrida ante el Tribunal Fiscal de la Nación, el término de la suspensión se contará desde la fecha de la resolución recurrida hasta 90 (noventa) días después de notificada la sentencia del mismo. c) La prescripción de la acción administrativa se suspenderá desde el momento en que surja el impedimento precisado por el segundo párrafo del artículo 16 de la ley 23771 hasta tanto quede firme la sentencia judicial dictada en la causa penal respectiva. d) Igualmente se suspenderá la prescripción para aplicar sanciones desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el artículo 20 de la ley 24769, por presunta comisión de algunos de los delitos tipificados en dicha ley y hasta los 18) días posteriores al momento en que se encuentre firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva. Se suspenderá mientras dure el procedimiento en sede administrativa, contencioso-administrativa y/o judicial, y desde la notificación de la vista en el caso de determinación prevista en el artículo 17, cuando se haya dispuesto la aplicación de las normas del Capítulo XIII. La suspensión alcanzará a los períodos no prescriptos a la fecha de la vista referida. (Con las modificaciones introducidas por la ley 25.765 a partir de 17.11.03)

⁴⁹⁷ En la causa "Montaña, Oscar", TFN, del 15.12.1994, criterio ratificado posteriormente en la causa "Veiga, José Guillermo", TFN, del 9.12.97. En estas causas el Fisco notificó de la determinación de oficio al contribuyente, al presidente del directorio de la sociedad anónima. El responsable solidario opuso la excepción

En igual sentido, el mismo Tribunal en un caso relativo a la suspensión por un año prevista por el art. 10 de la ley 24.587, interpretó que no resulta aplicable dicha suspensión de un año prevista en el segundo párrafo del inciso a) del artículo 65 de la ley 11683 invocada por el Fisco, en razón de que el propio Fisco dispone la suspensión por un año desde la intimación administrativa del impuesto determinado con relación a las acciones y poderes fiscales para "exigir" el pago. En consecuencia debe entenderse que tal efecto es el que se extiende a los responsables solidarios, o sea, la suspensión del curso de la prescripción para "exigir", no incluyendo a las acciones y poderes fiscales para determinar. Concluye que a la fecha del dictado de las resoluciones apeladas, habían prescripto las acciones y poderes fiscales para determinar el tributo respecto de los responsables solidarios⁴⁹⁸.

de prescripción. El TFN analizó los efectos de la suspensión dispuesta en el segundo párrafo del inciso a) del artículo 68 de la ley 11683, que establece la suspensión por un año del curso de la prescripción desde la intimación administrativa del impuesto determinado con relación a las acciones y poderes fiscales para "exigir" el pago. Por esta razón el TFN interpretó que tal efecto es el que se extiende a los responsables solidarios, es decir, la suspensión del curso de la prescripción para "exigir", sin incluir a las acciones y poderes fiscales para determinar el tributo. Respecto del deudor solidario, entonces en la causa habían prescripto los poderes del fisco, por tanto si se produjo la determinación de oficio con posterioridad a la fecha de prescripción, sin que la suspensión de la prescripción, en cuanto a la posibilidad de exigirle el pago del gravamen, pueda purgar tal situación, por lo que declaró prescripto el poder del fisco. En otras palabras, la intimación de pago efectuada al contribuyente suspende la prescripción de las acciones y poderes del Fisco en relación con la exigencia de pago respecto de los responsables solidarios. Este criterio fue incorporado por el fisco en la Ins. Gral. 1/95 y 8/96 y Dict. (DAL) 26/96.

⁴⁹⁸ "Chelle Dotti, Jorge Fernando". TFN, Sala B, del 28.9.99. En el considerando II de este fallo el TFN considera "que no resulta aplicable en la especie la suspensión de un año prevista en el 2º párrafo del inc. a) de la ley 11.683, invocada por el Fisco en base a la notificación de fecha... a la deudora principal de la resolución determinativa del impuesto debido y de las multas aplicadas, por cuanto dicho inciso dispone la suspensión por un año desde la intimación del impuesto determinado con relación a las acciones y poderes fiscales para "exigir" el

Sin embargo, este criterio cambió posteriormente. En efecto, a través de la Instrucción General. 13/98 del 20/7/1998 interpretando que es potestad del fisco iniciar simultáneamente la determinación de oficio al contribuyente y de los responsables solidarios a condición de que, respecto de tales responsables solidarios, se postergue la intimación de pago hasta tanto el contribuyente no cumpla con la intimación administrativa y remarca la Instrucción que el ejercicio de esa facultad queda condicionado a que la determinación simultánea sea necesaria para resguardar el interés fiscal. Así, la intimación de pago que se realiza contra el contribuyente, suspende el curso de la prescripción para determinar la obligación al responsable solidario. Así la administración fiscal elude la interpretación que la Jurisprudencia del TFN tuvo sobre la cuestión, tironeando la hermenéutica de la ley. Ahora la intimación al contribuyente tiene por efecto suspender la prescripción para determinar y exigir el pago de ese tributo a los responsables solidarios.

Por su parte, la CNACAF, confirmando un fallo del TFN, interpretó que el crédito fiscal queda resguardado por imperio de la norma del art. 65 inc. a) de la LPT, por cuanto en dicha norma se establece que la intimación de pago efectuada al deudor principal suspende la prescripción de las acciones y poderes del Fisco respecto de los responsables solidarios⁴⁹⁹, como dispone esta norma reformada en 1998.

pago. Que debe entenderse que tal efecto es el que se extiende a los responsables solidarios o sea la suspensión del curso de la prescripción para “exigir” no incluyendo a las acciones y poderes fiscales para determinar. Que, efectuando el cómputo de la prescripción... cabe concluir que, a la fecha del dictado de las resoluciones apeladas habían prescrito las acciones y poderes fiscales para determinar el tributo respecto de los responsables solidarios”.

⁴⁹⁹ “Club Atlético Adelante Asociación Civil y Deportiva”, CNACAF, Sala IV, del 15.7.99.

Finalmente, la CSJN en la causa “Brutti”⁵⁰⁰ estableció, en primer lugar, que no corresponde limitar la expresión "acciones y poderes del Fisco", utilizada en la ley, únicamente a la facultad de "exigir el cobro" del tributo adeudado pues es importante considerar que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y las palabras deben entenderse empleadas en su verdadero sentido, en el que tienen en la vida diaria, y cuando la ley emplea varios términos sucesivos, es la regla más segura de interpretación la de que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, de limitar o de corregir los conceptos (Fallos: 200:176; 307:928, entre otros). En el primer párrafo del inciso a) del art. 65, la norma decide suspender la prescripción respecto de "las acciones y poderes fiscales para exigir el pago", limitación esta última que desaparece en la segunda parte del artículo, donde igual medida adopta para "las acciones y poderes del Fisco respecto de los responsables solidarios". Señala el Procurador en el fallo citado que “no puede ser entendido como una redacción descuidada o desafortunada del legislador (Fallos 120:399), sino que la sucesión entre ambos indica que la limitación colocada a las acciones y poderes fiscales rige sólo para el deudor principal, mientras que para el solidario impera el régimen general de la ley, sin restricciones en cuanto a las facultades determinativas”.

En segundo lugar, la sentencia señaló que “las diferencias entre las facultades conferidas al Fisco en uno y otro caso responden a la mecánica establecida por la ley para hacer efectiva la solidaridad. El órgano recaudador debe determinar de oficio la deuda al responsable principal e intimar su pago y, a partir de allí, queda suspendido el plazo de prescripción durante un año para "exigir" el mismo por las vías administrativas o judiciales que correspondan. Por otra parte, vencido el plazo de la intimación cursada al deudor principal sin haberse materializado el abono, puede atribuir responsabilidad

⁵⁰⁰ “Brutti, Stella Maris”, CSJN del 30.3.04.

solidaria a los codeudores, sujeto al previo procedimiento de determinación de oficio sobre ellos (conforme el actual art. 17 de la LPT). Siendo el incumplimiento de la intimación administrativa de pago cursada al deudor principal el hecho generador de la atribución prima facie de responsabilidad solidaria, mal puede limitarse al Fisco su facultad determinativa respecto de estos últimos cuando la misma ley (art. 17 actual) le impone realizar tal actividad como requisito ineludible para hacerla efectiva. Sabido es que la inconsistencia o falta de previsión del legislador no se suponen, por lo que la interpretación debe evitar asignar a la ley un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, correspondiendo adoptar como verdadero en cambio el criterio que las concilie y obtenga la integral armonización de sus preceptos (Fallos: 306:721; 307:518 y 993; 313:1293; 315:2668; 316:1927, entre muchos otros). La posición de la actora confronta la suspensión dispuesta por el art. 68, inc. a), de la ley 11.683 (t.o. 1978) con su art. 24, cuando la primera nace a consecuencia del hecho legal (intimación de pago) cuyo incumplimiento permite la extensión de la responsabilidad, previa observancia del procedimiento determinativo regulado por la segunda de las normas mencionadas. En efecto, de encontrarse el organismo recaudador limitado a "exigir" el pago al responsable solidario, sin poder con anterioridad "determinar de oficio" en su carácter de responsable por deuda ajena, se encontraría imposibilitado de cumplir con la manda del actual art. 17 de la LPT, que le impone llevar a cabo el procedimiento determinativo también respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria. En estos casos jamás podría el Fisco hacer efectiva la responsabilidad por deuda ajena una vez transcurrido el plazo de prescripción que beneficia al solidario aún cuando, mediante notificación oportunamente cursada al deudor principal, hubiere suspendido su curso para el responsable solidario. De esta forma, desaparecería el principal efecto de la suspensión en esta hipótesis, cual es la posibilidad de reclamar el pago al codeudor, frente al

incumplimiento del principal. Al respecto, cabe recordar que entre los criterios de interpretación posibles no debe prescindirse de las consecuencias que derivan de la adopción de cada uno, pues ellas constituyen uno de los índices más seguros para verificar su razonabilidad y su coherencia con el sistema en que está engarzada la norma (Fallos: 234:482; 302:1284; 311:1925; 319:2594, entre otros). Por ello, entiendo que la postura de la actora debe ser rechazada en este aspecto, toda vez que la suspensión de la prescripción establecida en el art. 68, inc. a), segundo párrafo, de la ley 11.683 (t.o. 1978), faculta al organismo recaudador tanto para "determinar" el impuesto como para "exigir" su pago respecto de los deudores solidarios".

15. INTERRUPCIÓN DEL PLAZO DE LA PRESCRIPCIÓN PARA LA SOCIEDAD. EFECTOS RESPECTO DEL RESPONSABLE SOLIDARIO

El art. 67⁵⁰¹ LPT enumera las causas por la que la prescripción se interrumpe, lo que significa que desaparece el lapso ya corrido sin

⁵⁰¹ LPT art. 67 textualmente reza: "La prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago del impuesto se interrumpirá: a) por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación impositiva; b) por renuncia al término corrido de la prescripción en curso; c) por el juicio de ejecución fiscal iniciado contra el contribuyente o responsable en los únicos casos de tratarse de impuestos determinados en una sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, debidamente notificada o en una intimación o resolución administrativa debidamente notificada y no recurrida por el contribuyente; o, en casos de otra índole, por cualquier acto judicial tendiente a obtener el cobro de lo adeudado. En los casos de los incisos a) y b) el nuevo término de prescripción comenzará a correr a partir del 1 de enero siguiente al año en que las circunstancias mencionadas ocurran". En la misma tesis argumental, si consideramos que el régimen de responsabilidad solidaria implica una sanción, cabe señalar que el art. 68 de la LPT, prevé otra causal de interrupción de la prescripción para aplicar la multa en los siguientes términos: "La prescripción de la acción para aplicar multa y clausura o para hacerla efectiva se interrumpirá: a) Por la comisión de nuevas infracciones, en

poder computarlo una vez culminada las circunstancias que lo motivaron. Expresamente la norma, al aludir al inicio del juicio de ejecución fiscal que inicia el fisco, individualiza al responsable como pasible de que la causa de interrupción lo afecte a él.

Sobre el tema en cuestión, el TFN falló en el sentido de que la causal de interrupción del plazo de prescripción surte efecto no sólo respecto de la sociedad anónima contribuyente, sino también respecto del administrador de dicha sociedad, a quien se le exigió el pago del impuesto. Ello es así atento a que, en razón de la solidaridad existente, le alcanzan los beneficios y los perjuicios derivados de la prescripción, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 713 del Código Civil⁵⁰².

cuyo caso el nuevo término de la prescripción comenzará a correr el 1 de enero siguiente al año en que tuvo lugar el hecho o la omisión punible...”

⁵⁰² “Berman, Isidoro”. TFN, Sala B, 31/05/1974.

SECCION III

RESPONSABILIDAD DEL ADMINISTRADOR EN SUPUESTOS PARTICULARES

16. RESPONSABILIDAD DEL ADMINISTRADOR EN SUPUESTOS DE ALTERACIONES DE LA EMPRESA

El ordenamiento tributario no contempla, específicamente, el grado de responsabilidad del administrador de la sociedad cuando la vida de la empresa se altera, mejor dicho, se interrumpe, por alguna de las siguientes razones: a) cese de la actividad, b) liquidación de la empresa o c) adquisición de la empresa por parte de un tercero.

16.1. Cese de la actividad

El ordenamiento argentino no legisla esta cuestión, por tanto la aproximación al tema es doctrinaria y en función de los extremos usuales de la atribución de responsabilidad a los administradores. Por el contrario, el Ordenamiento Español se ocupa de este tema, aún sin establecer qué debe entenderse por cese de actividad (para lo cual se recurre a la experiencia de la vida real de la sociedad por tratarse de un concepto fáctico: cesar es inactividad completa). Esto se vincula

con la cuestión de las sociedades inactivas. Tanto la doctrina como la jurisprudencia española se han ocupado de esta situación interpretando, uniformemente, en el sentido de que frente al cese de actividades, tratándose de un concepto fáctico y no jurídico ni formalista que se traduce en la paralización material de las actividades de la sociedad sin que se produzca el episodio legal de conclusión de la sociedad –esto es, su extinción jurídica- el ente colectivo sigue gozando de personalidad jurídica.

En consecuencia, para neutralizar cualquier intento de abuso o actividad fraudulenta de esta circunstancia del cese de la actividad de la empresa, el cese no significa la extinción de la actividad de la empresa, por tanto, las responsabilidades que surjan de la gestión hasta ese momento serán exigibles como cualquier deuda tributaria y en los mismos términos usuales de atribución de responsabilidad.

En la construcción doctrinaria de este tema, ARIAS ABELLAN opina que esta responsabilidad exige negligencia por parte del administrador⁵⁰³ de manera que, producido el cese de la actividad la responsabilidad tributaria estará condicionada a un actuar doloso o culposo del administrador, pero este no será responsable por las deudas tributarias de la sociedad en tanto no concurran aquellos elementos.

Sin embargo la opinión doctrinaria mayoritaria no se inclina por la tesis descrita en el párraf anterior. En efecto, HERRERA MOLINA opina que, en estos casos, no se requiere la comisión de una infracción, de manera que, producido el cese de la actividad entra en juego un supuesto de hecho de responsabilidad tributaria que, en correspondencia lógica, no abarca a las sanciones⁵⁰⁴. Pero existe un

⁵⁰³ ARIAS ABELLÁN, M. D. “Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable” REDF, 47-48, Civitas, Madrid, 1985, p. 428

⁵⁰⁴ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. “La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios”, Revista Técnica Tributaria, N° 57, Madrid, p. 80 y s.s.

gran problema de orden práctico y estriba en la imprecisión del instante en que se produce el cese de la actividad. Es imposible fijar un momento específico de cese de la actividad, en razón de que ello se produce sin la existencia de un hito formal que evidencia tal cese. La simple inercia de la sociedad podría darnos la idea de que existe un mínimo de vida social. ALVAREZ JIMÉNEZ considera que la sociedad no se ha extinguido, por tanto se mantiene incólume la responsabilidad de sus administradores⁵⁰⁵. En igual sentido CARVAJO VASCO⁵⁰⁶, BORRACHINA JUAN⁵⁰⁷, y la jurisprudencia mayoritaria⁵⁰⁸-

En relación con el ordenamiento argentino, una vez más se debe apelar a los principios, como solución hermenéutica de este interrogante: con el cese de la actividad social inexorablemente se produce el cese de cualquier conducta del administrador que pueda derivar en su responsabilidad personal y solidaria, salvo –claro está– que por el propio cese y/o períodos fiscales anteriores, el administrador tenga personal y directa intervención en la anomalía que –eventualmente– el fisco impute a la sociedad. Es decir, rige el principio de la personalidad de la pena: el administrador sólo será responsable cuando por su conducta, durante el ejercicio de su actividad como administrador, se produjo el eventual incumplimiento tributario.

Finalmente, un aspecto a remarcar radica en que el fisco debe conducirse con buena fe sin colocar zancadillas al contribuyente, de manera que una vez que se produce el cese de la actividad de hecho no se compadece con un criterio justo si el fisco no actúa con la celeridad suficiente para impetrar los mecanismos necesarios para determinar, cuanto antes, eventuales pasivos tributarios y así perseguir al

⁵⁰⁵ ALVAREZ JIMÉNEZ, Joaquín. *Op. cit.* p. 101.

⁵⁰⁶ CARVAJO VASCO, D. *Op. cit.* p. 77.

⁵⁰⁷ BORRACHINA JUAN, E. *Op. cit.*, p. 29.

⁵⁰⁸ Audiencia Nacional, sentencia del 23.12.02 (FJ 5°); sentencia del 9.12.02 (FJ 5°; sentencia del 25.1.01 (FJ 6°) entre muchas.

responsable solidario. En los hechos, muchas veces sucede que la determinación y consecuente atribución de responsabilidad al administrador se produce al filo de la prescripción de los poderes del fisco para determinar la deuda tributaria. Esta es una simple opinión fundada en la idea de un criterio de Justicia adecuado en la relación fisco contribuyente, pues mientras se mantenga vivo y no haya concluido por efecto de la prescripción, el fisco tiene derecho a resguardar su crédito tributario, en el caso, accionando contra el administrador. Pero, en economías inflacionarias, es bueno que el Estado actúe rápidamente en los procesos determinativos para que el efecto inflacionario no haga más gravosa la obligación fiscal incumplida.

16.2. Liquidación de la empresa

La liquidación supone un trámite ante la autoridad rectora en materia societaria, de manera que el fisco es notificado expresamente por el contribuyente a efectos de dar de baja a su inscripción como tal.

Es esta la oportunidad, única, con la que cuenta el Fisco para determinar los pasivos tributarios que pudieren existir, razón por la cual no podría –en el futuro- pretender el cobro al responsable solidario sin que éste le oponga el criterio de autovinculación y confianza legítima que derivan del propio comportamiento de la autoridad tributaria al momento de la notificación de que el contribuyente cesaría su actividad.

No contamos en nuestro ordenamiento con una norma como la del –ya modificado- art. 89.4 de la LGT española que disponía “en el caso de sociedades o entidades disueltas y liquidadas, sus obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los socios o partícipes en el capital que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación social que se les hubiere adjudicado”.

Dice al respecto HERRERA MOLINA que las consecuencias de esta regulación no son del todo justas, aunque sí ventajosas para los administradores pues son responsables subsidiarios y la extinción de las sanciones por la liquidación de la sociedad impedirá dirigirse contra ellos⁵⁰⁹.

16.3. Adquisición de la empresa por parte de un tercero

La transferencia de la empresa puede realizarse por venta del paquete accionario y por transferencia del fondo de comercio.

a) La adquisición de un tercero a través de la compra del paquete accionario del contribuyente, se instrumenta a través de un simple contrato de *compraventa de acciones*. Las partes con carácter previo, implementarán un proceso denominado usualmente *due diligence* que consiste en la realización de una serie de diligencias de auditoría, jurídica y contable, que se practican sobre una empresa en forma previa a su adquisición por otra. Es un proceso trascendente en la operación previa pues implica el estudio de los posibles pasivos ocultos de la compañía a ser adquirida. En consecuencia tendrá directa injerencia en la cuantificación de la garantía para responder a pasivos ocultos, entre otros, los tributarios.

Es natural que la compradora desee conocer la situación jurídica y contable total de la compañía a adquirir. En la elaboración del *due diligence* trabarán varios profesionales –abogados y contadores– quienes se encargarán de redactar los informes técnicos. Este trabajo puede proyectarse excediendo el aspecto meramente jurídico y contable (que en el punto es lo que nos interesa) sino a otras tareas como de ingeniería (imaginemos la auditoria ambiental), actuarial

⁵⁰⁹ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. “La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios”, Revista Técnica Tributaria, N° 57, Madrid, p. 82.

(análisis de la estadística y proyección de ciertos negocios) entre otros.

La responsabilidad del director o administrador del ente colectivo que se transfiere, pervive mientras el director ocupa sus funciones. Ello no obstante, por los pasivos tributarios ocultos el Fisco podrá accionar contra el obligado principal y contra quienes -al momento de los acontecimientos en cuestión- eran los responsables solidarios.

Todo acuerdo o pacto de limitación de responsabilidad es inoponible a las autoridades tributarias, siendo únicamente aplicable en el marco de la relación privada entre director y empresa.

b) El procedimiento de *transferencia de fondo de comercio* se encuentra regulado por la ley 11.867. Esta norma no define el concepto de "fondo de comercio" sino que se limita a enumerar, en su artículo primero, los elementos constitutivos del mismo, a los efectos de su transmisión por cualquier título: las instalaciones, existencias de mercaderías, nombre y enseña comercial, la clientela, el derecho al local, las patentes de invención, las marcas de fábrica, los dibujos y modelos industriales, las distinciones honoríficas y todos los demás derechos derivados de la propiedad comercial, industrial y/o artística de lo cual se deduce claramente que el fondo de comercio puede ser definido de la siguiente manera: conjunto de fuerzas productivas de hechos y cosas que se presentan como un organismo, tanto interior como exteriormente, con perfecta unidad, por los fines a que tiende, que no son otros que la obtención de un lucro en materia comercial.

La transferencia del fondo de comercio se instrumenta en los términos que indica esta norma y las omisiones o transgresiones que pudieren producirse responsabilizan -en forma solidaria- al comprador, vendedor, martillero o escribano que las hubieran cometido, por el importe de los créditos que resulten impagos, como consecuencia de aquellas y hasta el monto del precio de lo vendido, conforme lo establece el artículo 11 de la citada ley.

En materia de transferencia de fondos de comercio existe una cuestión que no puede obviarse y es la relativa a la responsabilidad de la empresa adquirente por deudas tributarias anteriores a la transmisión. La importancia de la cuestión radica en resguardar la responsabilidad del adquirente por pasivos tributarios que pasaren inadvertidos en el proceso de due diligence de la compañía a adquirir. También refuerza este dato el hecho de que las potestades de los fiscos nacional y de las provincias prescriben transcurridos 5 años de la generación de la obligación de tributar, de manera que hasta ese lapso pueden tales organismos perseguir el cobro de los tributos adeudados.

Ello no obstante, las normas tributarias prevén mecanismos de regularización o protección. Concretamente, el artículo 8 inc. d) de la LPT contempla la responsabilidad solidaria del adquirente de un fondo de comercio señalando textualmente que “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:... Los sucesores a título particular en el activo y pasivo de empresas o explotaciones que las leyes tributarias consideran como una unidad económica susceptible de generar íntegramente el hecho imponible, con relación a sus propietarios o titulares, si los contribuyentes no hubiesen cumplido la intimación administrativa de pago del tributo adeudado”.

Paralelamente esta norma dispone la extinción de la responsabilidad del adquirente por deuda fiscal no determinada a través de dos mecanismos reglados: a) A los 3 meses de efectuada la transferencia, si con antelación de 15 días ésta hubiera sido denunciada a la AFIP. b) En cualquier momento en que la AFIP reconozca como suficiente la solvencia del cedente con relación al tributo que pudiera adeudarse, o en que acepte la garantía que éste ofrezca a ese efecto.

Las derivaciones prácticas de esta norma conducen a la necesidad de instrumentar una planificación fiscal por el período de 3 meses, para lo cual las alternativas usuales podrían consistir en: i) la constitución de un fideicomiso; ii) la constitución de una nueva sociedad para luego reorganizarla con la adquirente del fondo de comercio, iii) la apertura de una cuenta de garantía en garantía.

Otra cuestión esencialmente práctica radica en un interrogante: una vez adquirido el fondo de comercio, si los adquirentes advierten un pasivo tributario oculto es decir toman conocimiento de una situación fiscal que no surgió en el proceso de due dilligence ¿debe denunciarlo o su silencio consiente y lo torna responsable?

Regresando al plano de la eliminación de la responsabilidad solidaria en los términos indicados en la ley de procedimientos fiscales, en relación con los impuestos nacionales, también en materia provincial existen normas análogas.

Así, el Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires en su art. 17 inc. 5) contiene exactamente la misma norma del art. 8 inc. d) de la LPT. Por su parte, el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires en su art. 20 dispone que los sucesores a título particular en el activo y pasivo de las empresas o explotaciones, bienes o actos gravados, responderán solidariamente con el contribuyente y demás responsables por el pago de la deuda fiscal, multa e intereses. Esta responsabilidad caduca cuando: (i) La autoridad de aplicación hubiere expedido el certificado de libre deuda. (ii) Cuando hubieren transcurrido 90 días a partir de la fecha de solicitud de tal certificación y la misma no se hubiere expedido, el sucesor a título particular deberá cumplir con la obligación fiscal que se autodetermine.

Como en el caso de la transferencia del paquete accionario, la ley tiene un vacío sobre la proyección a futuro y pervivencia de la responsabilidad de los administradores. En efecto, la responsabilidad del director o administrador del ente colectivo que se transfiere, se mantiene en tanto el director ocupa sus funciones. Ello no obstante,

por los pasivos tributarios ocultos el Fisco podrá accionar contra el obligado principal y contra quienes -al momento de los acontecimientos en cuestión- eran los responsables solidarios. El Fisco podrá accionar contra aquel, sin embargo el administrador podrá invocar la inexistencia de relación causal actual con el episodio en discusión, aún cuando se desarrolló en época de su actuación, liberándose así de la responsabilidad personal y solidaria porque, aún cuando actuó en el pasado, pueden existir razones que habrían llevado a la empresa a sanear la situación planteada y, de no haberse practicado, la responsabilidad ya no es del director sino de la dirigencia actual del obligado.

17. RESPONSABILIDAD POR LA ACCIÓN DE LOS SUBORDINADOS

Como sabemos, por aplicación del art. 9 de la LPT los contribuyentes son responsables por las consecuencias del hecho u omisión de sus factores, agentes o dependientes, incluyendo las sanciones y gastos consiguientes.

Adopta la ley, en esta norma, un lenguaje normativo más directo al referirse a obligados (contribuyentes) y responsables (responsables por deuda ajena) para responsabilizarlos por las acciones u omisiones de las que deriven consecuencias tributarias realizadas por sus dependientes o subordinados.

Con un fuerte contenido a favor de la *culpa in vigilando* y *culpa in eligendo*, el art. 9 adapta, para el régimen tributario, las normas de la responsabilidad civil por actos ilícitos que no son delitos prevista en los arts. 1113, 1118, 1119 y concordantes del Código Civil⁵¹⁰, con el

⁵¹⁰ El art. 1113 del Código Civil establece: “La obligación del que ha causado un daño se extiende a los daños que causaren los que están bajo su dependencia, o por las cosas de que se sirve, o que tiene a su cuidado. En los supuestos de daños causados con las cosas, el dueño o guardián, para eximirse de

agravante que los obligados y responsables responderán aún cuando puedan demostrar que han cumplido con todas las diligencias que la ley les imponía conforme la naturaleza de la obligación, excepto que concurren supuestos de caso fortuito o fuerza mayor conforme lo disponen los arts. 512 y 513 del Código Civil⁵¹¹. Es decir, se trata de un supuesto de responsabilidad objetiva.

responsabilidad, deberá demostrar que de su parte no hubo culpa; pero si el daño hubiere sido causado por el riesgo o vicio de la cosa, sólo se eximirá total o parcialmente de responsabilidad acreditando la culpa de la víctima o de un tercero por quien no debe responder. Si la cosa hubiese sido usada contra la voluntad expresa o presunta del dueño o guardián, no será responsable”. El art. 1118 señala: “Los dueños de hoteles, casas públicas de hospedaje y de establecimientos públicos de todo género, son responsables del daño causado por sus agentes o empleados en los efectos de los que habiten en ellas, o cuando tales efectos desapareciesen, aunque prueben que les ha sido imposible impedir el daño”. El art. 1119 textualmente reza: “El artículo anterior es aplicable a los capitanes de buques y patrones de embarcaciones, respecto del daño causado por la gente de la tripulación en los efectos embarcados, cuando esos efectos se extravían: A los agentes de transportes terrestres, respecto del daño o extravío de los efectos que recibiesen para transportar. A los padres de familia, inquilinos de la casa, en todo o en parte de ella, en cuanto al daño causado a los que transiten, por cosas arrojadas a la calle, o en terreno ajeno, o en terreno propio sujeto a servidumbre de tránsito, o por cosas suspendidas o puestas de un modo peligroso que lleguen a caer; pero no cuando el terreno fuese propio y no se hallase sujeto a servidumbre el tránsito. Cuando dos o más son los que habitan la casa, y se ignora la habitación de donde procede, responderán todos del daño causado. Si se supiere cuál fue el que arrojó la cosa, él sólo será responsable”.

⁵¹¹ El art. 512 del Código Civil dice: “La culpa del deudor en el cumplimiento de la obligación consiste en la omisión de aquellas diligencias que exigiere la naturaleza de la obligación, y que correspondiesen a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar”. El art. 513 establece: “El deudor no será responsable de los daños e intereses que se originen al acreedor por falta de cumplimiento de la obligación, cuanto éstos resultaren de caso fortuito o fuerza mayor, a no ser que el deudor hubiera tomado a su cargo las consecuencias del caso fortuito, o éste hubiere ocurrido por su culpa, o hubiese ya sido aquél constituido en mora, que no fuese motivada por caso fortuito, o fuerza mayor”.

Señalan GIULIANI FONROUGE y NAVARRINE⁵¹² un ejemplo interesante cual es el del caso relativo al factor que vende clandestinamente mercaderías propiedad de su patrón o del empleado que modifica asientos contables para que se reflejen menos utilidades a nombre de su mandante: las consecuencias perjudiciales para el fisco por esta acción, deben ser reparadas por el contribuyente o responsable.

Esta responsabilidad involucra la actuación de factores, agentes y dependientes de la empresa (que es el obligado principal). La *ratio legis* de esta responsabilidad marcadamente de naturaleza objetiva, radica en que la ley intenta evitar las maniobras ardidosas que los contribuyentes pudieren emplear a través de la acción de sus subordinados. En los hechos el caso sería la utilización de empleados quienes, convirtiéndose en autores materiales, son insolventes o imposibles de encontrar. De allí que la responsabilidad, en estos casos, sea indirecta a diferencia de lo que estamos analizando para otras situaciones de responsabilidad de los administradores de entes colectivos.

La CSJN interpretó que el propósito de la ley tributaria radica en evitar que el pago del impuesto sea eludido por la interposición de autores materiales insolventes⁵¹³ siendo en tales supuestos, la responsabilidad del contribuyente o responsable, indirecta u objetiva⁵¹⁴.

⁵¹² GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C. *Op. cit.*, p. 144.

⁵¹³ Fallos 211:1380; 256:325.

⁵¹⁴ Fallos 248:157. En la causa “Martegani”, del 2.6.65, Fallos 262:7 consideró que la responsabilidad refleja y objetiva aceptada por las leyes tributarias siempre se dirige a evitar la lesión al fisco por falta de un responsable económicamente solvente. La extensión de la responsabilidad en estos casos comprende a los accesorios.

La ley tributaria en este punto es razonable, pues neutraliza cualquier intento abusivo, de parte de la administración de una sociedad para el caso de que intente valerse de figuras de favor, por ejemplo, si eligiera a un insolvente como figura de apariencia para pretender hacer pesar sobre éste –dependiente- todo el peso de la responsabilidad personal y solidaria.

La CNACAF sostuvo que “la culpa de los actores y por ende su responsabilidad solidaria frente al Fisco por las deudas impositivas de la sociedad surge de su omisión de desempeñar su cometido de dirigir y fiscalizar la actividad desarrollada por aquellos a quienes ellos designaron, coadyuvando de ese modo -por omisión no justificable- en los incumplimientos que se imputan al ente que presidían”⁵¹⁵.

En suma, en relación con los administradores de entes colectivos, por tanto, al ser responsables personales y solidarios con las obligaciones del ente colectivo, por vía vicaria en los supuestos de responsabilidad de los factores o dependientes podrán –como en el resto de los casos de su responsabilidad- acreditar que han sido colocados en imposibilidad de cumplir, y de esta forma desligarse de su responsabilidad.

⁵¹⁵ “Prats, Secundino c/ DGI”, CNACAF, Sala IV, del 11.4.00. En el caso la Cámara señaló que “Que por otra parte, la edad de los actores no aparece como justificativo de la infracción. Esto así porque en estos tiempos la edad que tenían ellos al momento de los hechos no se presenta como tan avanzada que les impidiera ejercer la actividad. Por otra parte, ellos voluntariamente adoptaron una conducta, confiando el manejo de la sociedad de un tercero y, de esa manera, asumieron su responsabilidad por los hechos irregulares que pudieran cometerse en el seno de sociedad de la que eran su presidente y vicepresidente”.

18. INSUFICIENCIA PATRIMONIAL DE LA EMPRESA Y RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL ADMINISTRADOR SOCIETARIO

18.1. Enfoque de la doctrina

Esta cuestión es de trascendencia notoria, en razón de que la norma que estamos analizando exime de responsabilidad al responsable solidario cuando la empresa lo ha colocado en imposibilidad de cumplir, y la insuficiencia patrimonial de aquella es una causal puntual y evidente sobre esa imposibilidad de cumplir. Pero esta circunstancia colisiona no sólo con la obligación de contribuir sino con la necesidad del Estado de asegurarse la normal percepción de la renta pública.

La impotencia patrimonial de la empresa para hacer frente al pago de las obligaciones tributarias, en tanto se pueda acreditar fehacientemente, nos enfrenta a tres principios vinculados al tema. El primero es el de igualdad como expresión del valor justicia y articulador central en materia de distribución de la carga pública y que supone un trato igual para todos los contribuyentes. El segundo radica en la realización del bien común, misión final del Estado, pues perseguir el gravamen de alguien que no pueda contribuir desnaturalizaría tal finalidad. Finalmente, el tercero es el de capacidad contributiva, el cual queda sensiblemente lesionado si se pretendiera responsabilizar al responsable solidario frente a la imposibilidad de pago de la empresa.

Las dificultades financieras y patrimoniales han sido objeto de una nutrida gama de enfoques desde una perspectiva iusfilosófica

justificando, moralmente, la imposibilidad de contribuir fundada en estas razones que se analizan⁵¹⁶.

Se encuentra, en la doctrina, posiciones a favor de admitir y de no admitir esta causa de eximición de responsabilidad por las dificultades financieras y patrimoniales.

Por un lado, focalizando la cuestión desde el punto de vista del principio de capacidad contributiva señala GARCÍA ETCHEGOYEN⁵¹⁷ que “siempre el sujeto obligado tiene derecho a invocar su falta de capacidad contributiva como eximente del deber de contribuir, pese a haber realizado el hecho imponible. Las dificultades que surgen para la adecuación de la carga tributaria total a la capacidad contributiva de los sujetos llamados a concurrir a los gastos públicos son evidentes, y es muy difícil conocer tanto una variable como la otra, como así también hasta dónde se considera no confiscatorio someter a imposición”. Estas consideraciones, considero, son perfectamente predicables respecto de la responsabilidad solidaria.

⁵¹⁶ MELE, Domingo. “La obligación de pagar los impuestos”, ASDPrensa, Año II, N° 28, del 15.6.1986, Buenos Aires, p. 147 en donde señala que “la moral enseña, en base a la virtud de la prudencia, que cuando una ley humana implica una grave dificultad deja de ser obligatorio su cumplimiento, al menos en circunstancias normales. Es la situación de imposibilidad, ya sea física o moral. En la primera no existe la posibilidad material de pagar los impuestos, ni aún pidiendo prestado el dinero. En la imposibilidad moral o estado de necesidad, aún pudiéndose pagar, se seguiría de ello un grave perjuicio. Así, estaría en estado de necesidad el padre de familia que, para pagar los impuestos, tuviera que prescindir de derechos fundamentales para él o para su familia, como la subsistencia, la conservación de la salud, la preparación de los hijos para el porvenir o la indispensable dignidad personal. Esto en realidad, sería índice de que la ley es injusta” También puede verse, sobre este tema, Francisco SUAREZ, “Tratado de las Leyes y de Dios Legislador”, Versión Española, Volumen III, Libro V, Capítulo XVI, Madrid, 1968, p. 539; MERINO ANTIGÜEDAD, José María. *Maestro ¿es lícito pagar tributos al César?*, Dykinson, Madrid, 2002, p. 53 y s.s.

⁵¹⁷ GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos F. *El principio de capacidad contributiva*. Abaco, Buenos Aires, 2004, p. 71.

Expresa FREYTES⁵¹⁸ que existen situaciones en las que los directores se ven obligados a no pagar o demorar el pago de los tributos, frente a un cuadro de verdadero estado de necesidad de la empresa de atender impostergables y apremiantes obligaciones sociales que, de no hacerlo, pueden poner en peligro la marcha de los negocios y la estabilidad o subsistencia de la sociedad misma. En este contexto la ley tributaria no puede exigir de un director más de lo que razonablemente éste puede hacer de acuerdo con la situación de la sociedad y ante apremios y ello no puede acarrearle responsabilidad fiscal salvo, claro está, que su actuación anterior, no haya sido la que llevó a la empresa a la situación de crisis.

Esta circunstancia fue motivo de análisis en el precedente “Calvo”⁵¹⁹ en la que el TFN falló en el sentido de que “la responsabilidad solidaria... importa responsabilidad a título represivo, dado 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 administran o de que disponen. Por ello, los directores de una sociedad anónima son solidariamente responsables con ésta por el pago de sus fondos fiscales, si con los fondos de que dispusieron en su oportunidad, atendieron demandas judiciales y pedidos de quiebra posponiendo así el cumplimiento de sus obligaciones fiscales”. El mismo Tribunal en la causa “Benzi”⁵²⁰ estableció que la liberación de responsabilidad para los directores de sociedades no es procedente, en el caso de un concurso preventivo, “por el hecho de que no sólo no han acreditado

⁵¹⁸ FREYTES, Roberto O. “Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades anónimas” DF XXVII-B, p. 721. El autor critica la conclusión arribada en la causa “Calvo, Luis E. y otro”, TFN 5.4.73, con nota suya en DF XXII-B, 741, en la que el Tribunal Fiscal declaró la responsabilidad solidaria de dos directores que, por acta de directorio, declararon que no darían cumplimiento a las obligaciones fiscales por carecer de fondos suficientes, privilegiando el pago de demandas judiciales y pedidos de quiebra promovidos contra la sociedad.

⁵¹⁹ “Calvo, Luis E. y otros”, TFN, sala D, del 5.4.73, DF XXII-B, 741.

⁵²⁰ “Benzi, Francisco y otro”, TFN, del 28.4.78, Impuestos XXXVI-949.

los recurrentes la pretendida imposibilidad de dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales, sino que por el contrario, de los elementos de análisis surge con evidencia que el directorio de la firma, del cual aquellos formaban parte, optó por hacer frente a otras erogaciones y encarar distintas soluciones operativas en lugar de proceder a afectar siquiera parte de los fondos disponibles para la cancelación de los créditos fiscales”. Las dificultades financieras por las que atraviesa una empresa no pueden servir de razón liberatoria de las obligaciones fiscales, no sólo para ella, sino también para sus responsables por deuda ajena, puesto que ello conspira precisamente contra la garantía del crédito fiscal que se ha querido instrumentar con el sistema de responsabilidad solidaria. En un caso el contribuyente dispuso de fondos y los adjudicó a diversos destinos que no fueron el fisco, por lo que mal podría invocar aquella causal de excusación. El TFN interpretó que no puede sentarse por principio que las dificultades por las que atraviesa una empresa puedan servir de razón liberatoria de las obligaciones fiscales, no solo para ella, sino también para sus responsables por deuda ajena, puesto que ello conspira precisamente contra la garantía del crédito fiscal que se ha querido instrumentar con el sistema de responsabilidad solidaria⁵²¹.

Por su parte BECELAERE⁵²² interpreta también que debe tamizarse el tema a través del principio del buen hombre de negocios y dentro de ese marco su responsabilidad es ilimitada y solidaria cuando el comportamiento es violatorio de la ley aunque siempre deberá tenerse en cuenta la situación que rodeó al administrador en el momento de ejercer sus funciones. Remarca el autor que en el *leading*

⁵²¹ “Ripa, Jorge Joaquín”, TFN, Sala B, del 9.5.02

⁵²² BECELAERE, Gerardo R. Van, “Responsabilidad contravencional tributaria de los administradores de sociedades” (Tesina presentada en el Master en Asesoramiento Jurídico de Empresas, Universidad Austral, Facultad de Ciencias Empresariales de Rosario, Santa Fe, abril de 2001, con tutoría de la Dra. Clara Rescia de De la Horra, que puede compulsarse en la biblioteca de dicha Universidad. p. 90)-

case “Calvo” por la pericia contable quedó acreditado que los directores de la empresa habían demorado en forma excesiva la real situación de cesación de pagos y por ello ocasionaron un perjuicio al tercero, que es el Fisco, quien durante tres años se vio imposibilidad de obtener los recursos tributarios a los que tenía derecho.

BUENO CHOCANO⁵²³ opina que no actúa en forma dolosa ni negligentemente el administrador societario que, frente a dificultades económicas de la empresa que administra, decide postergar el pago de tributos y opta por cancelar otras deudas, en aquellos casos en que pagar los tributos podría derivar en el peligro de la marcha de los negocios y estabilidad y subsistencia de la sociedad.

Por otro lado, existen opiniones que no se inclinan abiertamente por autorizar esta causal de justificación. Me interesa destacar la sugerente reflexión de GANDRA DA SILVA MARTINS en el sentido de que los directores deben cumplir con los estatutos sociales que son los diplomas protectores de la vida societaria, pues si son violados por quien estaría en la obligación de preservarlos, es evidente que la persona jurídica –a quien pertenecen está –como el Fisco- en la posición de víctima, y no puede de víctima ser transformada en autora⁵²⁴. También RODRÍGUEZ ESTÉVEZ opina que la “crisis económica” *per se* no inhibe al cumplimiento de las obligaciones tributarias pues la organización de toda empresa implica la asunción de obligaciones tanto jurídicas como sociales⁵²⁵.

⁵²³ BUENO CHOCANO, Patricia. “La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades en la legislación peruana”, Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Vol. N° 37, Diciembre de 1999, p. 56.

⁵²⁴ GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives. *Comentarios ao Código Tributario Nacional*, Saraiva, Vol 2, San Pablo, 1998, ps. 262.

⁵²⁵ RODRIGUEZ ESTEVEZ, Juan M. *El derecho penal...* p. 133. Al comentar el fallo de la Corte Suprema en la causa “Lambruschi”, del 31.10.97, LL 1998-B, 817, relativo a la aplicación de la ley penal tributaria por incumplimiento de ingresar retenciones de aportes y contribuciones a la seguridad social, practicadas –según la contabilidad-, señala “del precedente en estudio se desprende que ante la disyuntiva

Opino que no puede generalizarse una opinión firme en un sentido o en el otro. Todo dependerá de la prueba que pueda esgrimirse. El criterio que no admite la justificación por las dificultades económicas podría fundarse en el hecho de que la empresa y necesariamente su administrador societario también, desarrollan actividades comerciales en el mundo de los negocios en cuyo ámbito se incurre permanentemente en los riesgos inherentes de toda actividad, ese es el sentido de ser empresario –a pesar de que esta tesitura se encuentre devaluada en el contexto de la realidad argentina imperante-. Pero de lo que se trata es de vincular esas dificultades con la conducta del administrador societario, y éste sujeto, si no recibe los fondos de la sociedad no podrá cumplir, por tanto, la empresa será responsable del incumplimiento pero él no será responsable solidario.

Otra situación diferente es aquella en que el administrador societario cuenta con los fondos, escasos y los destina al pago de otras obligaciones generales de la sociedad, incumpliendo las obligaciones tributarias. En tal circunstancia la responsabilidad solidaria es evidente pues, aún cuando no existe un orden de prelación en el pago de las obligaciones de la sociedad, no puede ser interrumpido el normal cumplimiento de las obligaciones fiscales y, ante su incumplimiento, el ordenamiento tributario cuenta con los reactivos para imponer consecuencias sancionatorias frente a tal incumplimiento. Por esta razón el administrador societario será responsable solidario indefectiblemente.

de pagar los tributos a la seguridad social y cerrar la empresa, el empresario deberá optar por pagar los impuestos, salvo que la crisis sea tan evidente y manifiesta que acarree indefectiblemente su parálisis (cuestión que tendrá que demostrar ante los jueces de instancia)... la crisis económica de la empresa no constituye per se una excusa justificante ni disculpante de la conducta típica... en definitiva, la propia quiebra constituye un riesgo inherente a la actividad empresarial, ante lo cual no cede, en principio, la obligación de tributar. Ciertos roles importan determinados deber que cumplir: esas son las reglas del juego”.

Se exhibe como un *sinsentido* jurídico interpretar el alcance de privilegiar un tipo de gastos (resolver pedidos de quiebras o atender demandas judiciales) como los directores intentaron en la causa “Calvo”, pues en un caso así la empresa luce inviable, lo cual me parece que esa circunstancia no autoriza a no cumplir con las cargas tributarias, a riesgo de afectar al logro del bien común, que es el fin del Estado.

No se me escapa la posibilidad que brinda el art. 274 de la ley de sociedades al director –aunque no exenta de complejidad en la práctica- de dejar constancia escrita de su oposición o protesta sobre decisiones que toma la sociedad, cursando la misma al síndico de manera de preconstituir una prueba eximente de responsabilidad, no tiene entidad suficiente para neutralizar la obligación de contribuir, pues si ello fuere posible, la garantía constitucional de igualdad quedaría ostensiblemente desvirtuada.

El criterio subjetivo de responsabilidad se proyecta sobre la aplicación de la responsabilidad solidaria del administrador de la sociedad y depender de las especiales circunstancias imperantes en la empresa y las probanzas de las mismas a fin de que operen como causa eximente de responsabilidad.

Pero el administrador estará, siempre, con las dificultades propias del ejercicio de su cargo pues, si por ejemplo, cuenta con escasos fondos y paga las obligaciones tributarias y desatiende el pago de una sentencia del fuero laboral, en las que usualmente se responsabiliza solidariamente al presidente de la sociedad como regularmente ocurre con las sentencias de este fuero las que condenan a la sociedad empleadora y solidariamente al presidente de la entidad (asumiendo que también este es el responsable solidario al que se refiere la ley tributaria), dicho sujeto en tal situación no será responsable solidario en materia tributaria pero sí lo será en materia laboral, respondiendo por el cumplimiento de dicha sentencia laboral con sus bienes propios.

En suma, si el administrador societario no cuenta con los fondos para el pago de las obligaciones tributarias de la sociedad, no será responsable solidario por ausencia de uno de los recaudos esenciales previstos en el art. 8 inc. a) de la LPT, cual es el de contar con los fondos para el pago, si no tiene esos fondos, no será solidariamente responsable. Por el contrario, cuando el administrador societario cuenta con los fondos pero siendo estos de una magnitud insuficiente para dar cumplimiento a las obligaciones de la sociedad, privilegia el pago de algunas de ellas relegando el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en este caso no podrá esgrimir jurídicamente el argumento en el sentido de que la sociedad lo colocó en imposibilidad de cumplir.

18.2. Enfoque de la jurisprudencia

La jurisprudencia no es pacífica ante este planteo, por lo que se hallan precedentes que diluyeron la responsabilidad por razones exclusivamente de dificultades económicas de la sociedad como otros precedentes en que esta argumentación se rechazó de plano.

El TFN en la causa “Calvo” y en la causa “Diéguez” se refirió a los alcances de la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con los deberes fiscales. Los directores acreditaron con la pericia contable producida sobre las dificultades financieras por las que atravesaba la empresa. Además acompañaron copia del acta del directorio en la que los directores manifestaron que la empresa no podía dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales por carecer de fondos suficientes, considerando que debería dársele prioridad absoluta a la obtención de recursos con ese fin. No obstante los directores fueron deslindando los fondos que iban ingresando a la empresa, a la atención de las demandas judiciales y pedidos de quiebra que se le habían promovido en su contra y no al pago de los impuestos adeudados por la sociedad, violando de esta manera el mandato de la

norma relativo a pagar al Fisco con los recursos que disponían. Así, el Tribunal Fiscal resolvió que la sociedad no los había colocado en imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus obligaciones⁵²⁶.

La CNACAF en la causa “Gutierrez” sentenció que “si por las funciones que el interesado cumplía en la sociedad, así como su lugar de residencia, sumado a ello la falencia de la empresa, surge con claridad que no estuvo en condiciones de cumplir con los deberes a cargo de aquella, corresponde excusarlo de la responsabilidad solidaria establecida en la ley, sin que ello implique que toda responsabilidad se ha extinguido en virtud de la quiebra, toda vez que luego de dirigirse el fisco nacional contra los bienes de la sociedad en el trámite pertinente de la quiebra, y si ellos no alcanzan, podrá accionar contra otros responsables en la medida en que se acredite que

⁵²⁶ “Calvo, Luis E. y otros”, TFN, sala D, del 5.4.73, DF XXII-B, 741. En este fallo se estableció que, si bien es cierto que de la copia del acta de la reunión que el directorio de dicha firma celebrara con fecha 19/6/1963, se desprende que en ese acto los recurrentes manifestaron que la sociedad en cuestión no podía dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales por carecer de fondos suficientes, considerando que debía dársele prioridad absoluta a la obtención de recursos con ese fin, lo cierto es que, a pesar de ello, fueron destinando los fondos que iban ingresando a la empresa a la atención de las demandas judiciales y pedidos de quiebra promovidos en su contra y no al pago del tributo adeudado por la firma, violando así el deber que la ley fiscal les impuso de pagar el impuesto al Fisco con los recursos de que disponían el art. 17, inc. 40, ley 11683, t.o. 1960. En consecuencia, y contrariamente a lo sostenido por los apelantes, es dable considerar que la empresa no los ha "colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales", por lo que cabe concluir que no juega en la especie la exención de responsabilidad que prevé la segunda parte del inciso 1) del artículo 19 de la ley 11683 (t.o. 1960). En igual sentido, el TFN interpretó en la causa “Diéguez, Alfredo” del 28/03/1977 que procede la defensa basada en que la sociedad los colocó en la imposibilidad de dar cumplimiento a las obligaciones fiscales de la misma.

éstos han incumplido algún deber impositivo que estuviere a su cargo”⁵²⁷.

El mismo tribunal en la causa “Distribuidora Lincoln” sentenció que debe confirmarse la sentencia del Tribunal Fiscal en cuanto confirma la responsabilidad solidaria de un socio de una sociedad de hecho respecto del impuesto al valor agregado, pues habiendo el recurrente intentado demostrar que los restantes socios retiraron la documentación de la sede de la entidad, no arbitró los medios probatorios tendientes a acreditar la correspondencia entre tal hecho y las operaciones que originaban el ajuste fiscal⁵²⁸.

Así como en la petición de medidas cautelares contra acciones del Fisco, sin perjuicio de la interpretación estricta de esta clase de medidas, las exigencias respecto del peligro en la demora pueden atenuarse cuando existe el riesgo de un daño de extrema gravedad como sería el cierre inmediato de la actividad empresarial con sus efectos perniciosos para el interés general, como fuera admitido por alguna jurisprudencia⁵²⁹.

⁵²⁷ “Gutierrez, Emilio”, CNACAF, Sala II, del 9.10.80, DF XXX-B-811. En esta causa la Cámara Federal eximió del cargo de responsable solidario al director que acreditó la imposibilidad de cumplir con los deberes fiscales pues, de la probanzas de las actuaciones se desprende que al actor, atento a la naturaleza de sus funciones en la sociedad de que se trata -no controvertidas por el Fisco Nacional- y el lugar habitual de su residencia, ello unido a la situación de falencia de la contribuyente -dispuesta con anterioridad a todo procedimiento incoado para establecer la responsabilidad solidaria del actor-, no puede atribuírsele dicha responsabilidad por la deuda fiscal discutida en la causa, con arreglo a lo establecido en el artículo 18, inciso 1), de la ley 11683 (t.o. 1968), desde que queda demostrado que la sociedad anónima a la que pertenecía lo colocó en la imposibilidad de cumplir con sus deberes fiscales.

⁵²⁸ “Distribuidora Lincoln, Sociedad de Hecho” de fecha 8.9.94, la CNACAF, Sala II.

⁵²⁹ CNACAF, Sala III "Cornejo, Agustín SRL c/ Estado Nacional s/ ordinario, del 5.7.85; Sala II, "La Anunciada" del 30.4.85 y "Bodegas y Viñedos Iglesias Gerardo y Cía.", del 10.5.85.

Tratándose de una obligación de tipo fiscal no prosperó el argumento esgrimido por el responsable solidario en el sentido de que, existiendo simultáneamente créditos contra el estado (aunque fueran otras reparticiones) la responsabilidad no prosperaba. En efecto, se ha rechazado –en un pedido de quiebra formulado por la repartición estatal acreedora- que "no es admisible que el Estado no cumpla con sus obligaciones y, avanzando sobre ello, pida la quiebra de su acreedor, lo que importa afirmar su insuficiencia patrimonial, siendo que en la especie concreta, tal insuficiencia estaría determinada por su propio incumplimiento. Ello no puede ser acogido; no a título de hacer valer una compensación, sino a fin de no oír a quien vuelve contra sus propios actos"⁵³⁰.

En otro precedente, el director imputado por responsabilidad tributaria solidaria en una empresa de seguros, esgrimió para eximirse de responsabilidad, sus dificultades de salud y la inmanejable situación financiera de la compañía que le vedaba toda posibilidad de cumplir con sus obligaciones fiscales debido a que había sido revocada la autorización administrativa para operar en el rubro seguros. El Tribunal Fiscal de la Nación, que juzgó la situación, confirmó la responsabilidad solidaria de aquel, debido a la deficiente prueba de los extremos invocados por el director imputado, sin que ello implique caer el en un criterio objetivo de responsabilidad. En efecto, en la causa "Magliano"⁵³¹ el TFN falló en expresando que "...El presidente de una sociedad apeló la resolución de la D.G.I. mediante la cual se le determinó la responsabilidad solidaria respecto de la deuda que mantenía con dicho organismo la empresa que representaban. Sostuvo que la situación económico-financiera de la empresa vedaba la posibilidad de cumplir con sus obligaciones fiscales y por otro lado, que su estado de salud le imposibilitaba

⁵³⁰ CNCom., Sala D, 18/5/79, R.A.L. s/quiebra; LL 1981-B, p. 376.

⁵³¹ "Magliano, Antonio Nicolás s/ apelación", TFN, del 29.11.01, Impuestos N° 5, Marzo 2002.

administrar y disponer de los fondos. El Tribunal Fiscal confirmó la resolución recurrida. A fin de demostrar la falta del elemento subjetivo requerido para asignar la responsabilidad solidaria al presidente de una sociedad, es inatendible la invocación del estado de salud si no se acredita a través de evidencias -instrumentación de una licencia, remoción o renuncia- efectivamente el apartamiento del cargo. La renovación de la autorización para operar en seguros y la liquidación de la compañía son elementos que denotan un cierto grado de deterioro de la situación económico-financiera pero que no son idóneos para eximir de la responsabilidad solidaria al presidente de la firma, si a partir de ellos no se puede establecer la determinación de la existencia y cuantía de fondos suficientes para atender las obligaciones fiscales".

La imputabilidad de la responsabilidad del Director ante la circunstancia de que se hubiera presentado a verificar el crédito en el proceso concursal o en la quiebra no obstaculiza el accionar fiscal frente a los deudores solidarios, por cuanto intenta garantizar el cobro de su acreencia. Precisada la naturaleza jurídica de la responsabilidad solidaria, de ello se pueden extraer los presupuestos a los que la ley subordina el nacimiento de la categoría de deudor solidario⁵³².

Los meros argumentos, vinculados con la situación patrimonial de la empresa, esgrimidos por un administrador –en el caso presidente del directorio- lo colocó en la imposibilidad de cumplir con sus obligaciones fiscales, no son suficientes y procede la responsabilidad personal y solidaria de aquel. Ello en razón de que no se concretó ninguna prueba sobre la impotencia de la empresa y que por ello colocó al sujeto en imposibilidad de cumplir, limitándose la parte a argumentaciones dogmáticas⁵³³.

⁵³² “Kerszkowski, Rosa Susana, s/ recurso de apelación - impuesto al valor agregado” TFN, Sala A, 26-03-01.

⁵³³ “Ostachi, Juan C.”, TFN, Sala C, del 29.12.97

UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGLI
RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE LOS ENTES COLECTIVOS DESDE LA PERSPECTIVA
DEL ACTUAR EN LUGAR DE OTRO
Alejandro Claudio Altamirano
ISBN: /DL:T-2057-2009

SECCION IV

EFFECTOS DE LA RESPONSABILIDAD DEL ADMINISTRADOR SOCIETARIO

19. EFECTOS DEL ACTO DE ATRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD SOBRE EL ADMINISTRADOR

No es posible aplicar automáticamente las normas sobre responsabilidad en estudio. Con motivo del incumplimiento de cualquier deber tributario es necesario un acto jurídico emanado de la autoridad fiscal por el cual se le impute la responsabilidad al administrador –acto de derivación o atribución de responsabilidad- y se convierte en el presupuesto jurídico necesario a efectos de exigir responsabilidad a los administradores de la sociedad. Sin la existencia de ese acto jurídico es improcedente la posterior exigencia de responsabilidad al administrador por tanto es trascendental en la figura que analizamos ya que tiene el efecto directo transformar una situación abstracta de responsabilidad plasmada en la ley y que inicialmente estaba condicionada, en una deuda tributaria líquida y exigible⁵³⁴.

⁵³⁴ BARRACHINA JUAN, E. *Op. cit.*, p. 42.

El efecto jurídico inmediato es el de convertir al responsable solidario en una especie de deudor principal pues responde personalmente (con su propio patrimonio) por las deudas de la sociedad, que es el contribuyente, aún cuando ha sido ajeno a la relación jurídica inicial que el legislado tuvo en cuenta, midiendo la capacidad contributiva, para elevar a la categoría de contribuyente a la sociedad. Insisto en este concepto porque es una acabada prueba de que el principio de capacidad contributiva, a veces, se encuentra ausente en la obligación de contribuir.

Esta responsabilidad depende, para que sea efectiva, del cumplimiento de la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal a la sociedad (cfr. art. 8 inc. a- de la LPT). Incluso luego de esa intimación administrativa a la sociedad, ésta podría regularizar la situación sin que haya surgido –a la vida jurídica- la responsabilidad solidaria del administrador.

El régimen legal de los administradores de personas jurídicas está configurado, además de por lo que disponga la legislación civil y mercantil, por esta situación abstracta para ellos en la ley procesal tributaria que les proyecta por sobre ellos una responsabilidad potencial que aparecerá sólo cuando el contribuyente cometa una infracción, incumpla un gravamen o cese su actividad, pero esa responsabilidad está latente desde el mismo momento en que adquieren la condición de administrador de la sociedad.

Si consideramos que esa responsabilidad es potencial ¿podría evaluar el fisco asegurar el cumplimiento de la obligación del contribuyente a través de medidas cautelares sobre el administrador en aquellos casos en que pueda demostrar los extremos de verosimilitud del derecho, peligro en la demora –que son los que justifican la adopción de una acción cautelar-?

Nuestro derecho positivo autoriza a la adopción de tales medidas, inclusive contra los responsables solidarios, pues el artículo 111 de la LPT, textualmente expresa: “En cualquier momento la

Administración Federal de Ingresos Públicos podrá solicitar embargo preventivo, o en su defecto, inhibición general de bienes por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables o quienes puedan resultar deudores solidarios y los jueces deberán decretarlo en el término de 24 horas, ante el solo pedido del fisco y bajo la responsabilidad de éste. Este embargo podrá ser sustituido por garantía real suficiente, y caducará si dentro del término de 300 días hábiles judiciales contados a partir de la traba de cada medida precautoria, en forma independiente, la Administración Federal de Ingresos Públicos no iniciare el correspondiente juicio de ejecución fiscal. El término fijado para la caducidad de dicho embargo se suspenderá, en los casos de apelaciones o recursos deducidos ante el Tribunal Fiscal de la Nación, desde la fecha de interposición del recurso y hasta 30 días después de quedar firme la sentencia del Tribunal Fiscal”.

Opina BARRACHINA JUAN que esta responsabilidad es propia de la función de administrador que, “no obstante, se encuentra en situación de suspenso mientras no se realicen las condiciones previstas legalmente para su exigibilidad, puesto que ésta depende de un suceso a la vez futuro e incierto, lo que no impide que la Administración pueda adoptar, en el caso de que esa exigibilidad pueda ir ganando sustantividad, las medidas cautelares que sean procedentes”⁵³⁵.

⁵³⁵ BARRACHINA JUAN, E. *Op. cit* p. 44. Señala el autor que “con anterioridad a la declaración de fallido de los deudores principales, en este caso, la sociedad, el órgano de recaudación podrá adoptar las medidas cautelares que procedan cuando existan indicios racionales para presumir actuaciones que puedan impedir la satisfacción de la deuda por parte del futuro responsable... las medidas cautelares que se puedan adoptar son de distinta índole en función de la naturaleza o circunstancias de cada caso y deben siempre tener como fin la prevención necesaria para garantizar el posterior pago de la deuda tributaria. La dificultad que aparece en el reconocimiento de esta potestad que se reconoce al órgano de recaudación “ex ante” es precisamente, cómo poder justificar que con anterioridad a la declaración de fallido, se pueden adoptar medidas cautelares contra los administradores cuando éstos todavía no tienen la condición de deudores principales, por cuanto no se les ha

Cuando el Fisco traba la medida cautelar, si la Justicia no hace lugar a la procedencia de responsabilidad solidaria por las razones que fueren, el embargo que se trabe contra el contribuyente, directores, consejeros y todo otro administrador de la sociedad debe ser levantado de inmediato⁵³⁶.

No obstante que el fisco en cualquier momento puede articular medidas cautelares, siendo la condición de responsable solidario latente surgiendo a la vida jurídica sólo cuando el contribuyente principal –la sociedad- no cumple con la intimación administrativa para cumplir con su obligación, interpreto que si privilegiamos –como debe ser- el valor Justicia, el Fisco no debería trabar estas medidas contra la persona física del administrador de la sociedad hasta el momento en que la sociedad no cumple con la intimación administrativa, pues el administrador –aún siendo responsable solidario- ese carácter se pondrá en acto sólo a partir de transcurrido aquel lapso respecto del contribuyente.

20. INEXISTENCIA DEL BENEFICIO DE EJECUTAR PREVIAMENTE LOS BIENES DE LA SOCIEDAD

La solidaridad que impone el art. 8 inc. a) de la LPT es impropia, en razón de que el fisco debe intimar al deudor, conforme textualmente reza dicha norma al establecer "...si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su

declarado aún en tal condición, ya que la declaración de fallido es "conditio sine qua non" para la procedencia del acto de derivación de responsabilidad".

⁵³⁶ "DGI c/Frumento, Rodolfo" - Cámara Federal de Rosario, Sala B, del 27.7.94, Cfr. Errepar, voz Procedimiento, N° 17. En el caso se habían trabado embargos preventos sobre los bienes de una cooperativa, de sus consejeros y de dos consejeros suplentes los que resultaron inaplicables por no acreditarse el extremo de subjetividad en el obrar en los agentes imputados.

situación fiscal dentro del plazo fijados por el segundo párrafo del artículo 17...”

Más allá del mandato legal, el criterio de la Autoridad de aplicación sería otro si se considera que el Dictámen 25/98, interpreta que "1) Es facultativo de este Organismo iniciar simultáneamente la determinación de oficio en cabeza del contribuyente directo y del o de los responsables solidarios siempre que, respecto de estos últimos, se postergue la intimación de pago hasta tanto el contribuyente incumpla con su propia intimación administrativa. 2) El ejercicio de dicha facultad queda supeditada al hecho de que la determinación simultánea sea necesaria para resguardar el interés fiscal. 3) La intimación de pago efectuada al contribuyente directo suspende el curso de la prescripción para determinar la obligación del responsable solidario"⁵³⁷.

⁵³⁷ En este Dictámen 25/98, del 22.7.98, el Departamento Asesoría Legal Tributaria emitió esta opinión instruyendo a los cobradores fiscales a apelar el fallo del TFN en la causa “Club Atlético Adelante Asociación Civil y Deportiva s/Recurso de Apelación”, en donde el Tribunal hizo lugar a la excepción de nulidad presentada contra la resolución de este organismo que determinó de oficio la responsabilidad solidaria de los integrantes de la comisión directiva del club, por ser ella en forma extemporánea, y sin que se verifique el presupuesto de hecho y de derecho que legitime tal decisión. La opinión de esta Asesoría legal se basó, por un lado, en que el fallo intimaba al pago por la obligación determinada de oficio en el Impuesto a los Premios de Determinados Juegos y Sorteos y Concursos Deportivos, solamente al responsable principal. Por otro, en dicho fallo se determinaba de oficio la responsabilidad solidaria de los integrantes de la comisión directiva del club, sin intimar a su respecto el ingreso del tributo, y por ende, no habiendo intimación a los responsables, se estaría siguiendo el criterio que fundamenta el fallo adverso en cuestión. Siendo tales sujetos personalmente responsables de las infracciones materiales y formales vinculadas a la determinación del tributo, les aplica la sanción del artículo 45 de la LPT y se intimó a su pago. Intima su ingreso. Jurídicamente se fundó en el art. 58 de la LPT (t.o.1978 y sus modificaciones) que "Son personalmente responsables de las sanciones previstas en el artículo agregado a continuación del 42 y en los artículos 43, 44, cuarto artículo incorporado después de éste, 45, 46 y 47, como infractores de los deberes fiscales de carácter material o

Sin embargo, en una sentencia de la CNACAF, Sala IV – confirmando el fallo apelado del TFN- se resolvió aceptando la tacha de nulidad del acto determinativo de responsabilidad solidaria que había esgrimido el actor, con un fundamento que –en mi opinión– evidencia un error conceptual encomiable y confirma la naturaleza impropia de la solidaridad. Es decir, desde la perspectiva de estricta Justicia es justo que primero se ejecute al contribuyente principal –la sociedad- pero no sería ello lo que resulta de la letra de la ley.

En efecto, en la aludida sentencia se establece que los directores, gerentes y demás responsables solidarios, no responden como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto, ya que no es una obligación propia, sino como responsables por la deuda ajena. La solidaridad no quita a esta obligación su carácter subsidiario, continúa la sentencia, razón por la cual los administradores tienen el derecho a que se exija previamente el pago al deudor principal, como lo establece la ley. Ello, señala la CNACAF, Sala IV, radica en que la responsabilidad de los administradores sociales tiene por causa el incumplimiento de los deberes tributarios impuestos a los directores, administradores o representantes de la sociedad, responsabilidad que surge con posterioridad a la verificación del hecho imponible y a raíz de la conducta del responsable del impuesto y se basa en el principio jurídico de la culpa, pudiendo efectivizarse si el deudor no cumple la intimación efectiva del pago. Finaliza el fallo estableciendo que, si

formal (artículos 16 y 17) que les incumben en la administración, representación, liquidación, mandato o gestión de entidades, patrimonios y empresas, todos los responsables enumerados en los primeros cinco (5) incisos del artículo 16" (redacción análoga a la actual). Ello obedece a que por expreso mandato legal, cuando este organismo determine de oficio la obligación tributaria, y surjan infracciones vinculadas a ella, deberá aplicar las sanciones correspondientes en la misma resolución que determina el gravamen pues, en caso contrario, y siendo ésta la oportunidad en que se verifican los elementos objetivos del artículo 76 de la ley ritual, se entendería que este organismo no encontró mérito para imponer las sanciones, con la consiguiente indemnidad.

bien el Estado persigue en la relación jurídica tributaria su propio interés de recaudar el tributo, este objetivo ha de alcanzarlo de conformidad con los principios que trascienden el caso particular⁵³⁸.

Pero la responsabilidad es solidaria, no subsidiaria. La ley no exige –injusta e inequitativamente– el previo pago al deudor principal, es decir, al contribuyente, sino que la ley obliga a intimarlo administrativamente.

Asimismo el TFN revocó la acción promovida contra el Fisco nacional contra un responsable solidario con fundamento en que no se cumplió con reclamo al deudor principal, con carácter previo. Enfatizo que la ley expresamente omite el término subsidiariedad, sólo utiliza el de solidaridad. El TFN considera que existe un orden de prelación (primero, que se intime al contribuyente, segundo, cuando el primero no responde, que se intime al responsable solidario) y considero que es la interpretación correcta desde la perspectiva de los principios jurídicos. Con ello estoy absolutamente de acuerdo, sin embargo la norma sólo referencia a los conceptos de “intimación administrativa” y se refiere al término jurídico de “solidaridad” y no al de “subsidiariedad”⁵³⁹. Una vez más observamos la importancia de los principios jurídicos por la simple descripción de la norma positiva.

⁵³⁸ “Club Atlético Adelante Asociación Civil y Deportiva”, CNACAF, Sala IV, del 15.7.99. El fallo del TFN, Sala B, del 26.6.98, confirmado por la Excm. Cámara, dispuso que correspondía hacer lugar al planteo de nulidad, impetrado por los responsables solidarios con relación a la determinación del impuesto a los premios de determinados juegos de sorteos y concursos deportivos, accesorios y multa, ya que se requiere de la intimación administrativa previa, para poder constatar el incumplimiento por parte del intimado (responsable por deuda propia), que la deuda haya quedado firme por el transcurso de los plazos previstos legalmente, que son los que en definitiva darán fundamento a considerar incumplida la intimación. Tal argumentación se hace extensiva a aquellos casos en los que el contribuyente recurre al TFN por vía de apelación que, con sus efectos suspensivos, dilata la posibilidad, hasta la sentencia respectiva, de poder constatar la existencia del incumplimiento, que habilitaría la vía contra el responsable por deuda ajena.

⁵³⁹ “Funes, Alejandro Nicolás”, TFN, Sala D, del 14.4.97

En las VIII Jornadas del ILADT se recomendó esta tesis y la comparto en plenitud: la responsabilidad solidaria debe “hacerse efectiva sólo cuando no sea posible percibir el tributo directamente de la empresa contribuyente. A tal efecto es recomendable organizar esta responsabilidad por deuda ajena con características análogas a la de la responsabilidad subsidiaria o la fianza regulada por el derecho privado. En el caso de que la ley haga referencia a la responsabilidad solidaria, la administración al hacer uso del derecho de elección debería perseguir el cobro de su crédito en primer término contra la empresa contribuyente⁵⁴⁰”.

En un caso, el fisco libró boleta de deuda contra la vicepresidenta del directorio de la contribuyente esgrimiendo, entre otros argumentos de defensa, el hecho de que no se había intimado previamente a la contribuyente, que estaba en situación de falencia, pues no había intentado la verificación del crédito o agotado el intento de cobro por tratarse de una empresa que poseía bienes para responder a los compromisos tributario; también esgrimió que nunca dispuso de los fondos de la empresa para el pago de los impuestos⁵⁴¹.

En suma, interpreto que los administradores no gozan de un beneficio de excusión ni el de división aunque sí el derecho de que el

⁵⁴⁰ VIII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, Lima, Perú, 1977 (publicación del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Estatutos y Resoluciones de las Jornadas, Montevideo, 1993).

⁵⁴¹ "Fisco Nacional c/Pesaresi, Nelly Amanda Sileoni de s/ejecución fiscal", del 7.7.98, Juzgado Federal en lo Contencioso Administrativo N° 7, Secretaría N°14, registrado en Errepar, voz Procedimiento N° 26, ejecución fiscal, la Juez sostuvo que “la responsabilidad solidaria de los directivos de sociedades anónimas establecidas por el artículo 18 de la ley 11683 radica en la presunción de que son ellos quienes ejercen la dirección y control de la empresa y, por tanto, puede hacerse recaer también sobre ellos la obligación de pago de los tributos que adeude la sociedad. Pero dicha obligación no funciona si quien figura en los cargos de dirección no es quien efectivamente tiene el control y la disponibilidad de la empresa y de sus bienes, siéndole totalmente ajena la posibilidad de que intervenga en el pago de tributos”.

fisco exija previamente el pago al deudor principal (la sociedad) conforme expresamente lo dispone el art. 8 inc. a) de la LPT⁵⁴², con la intimación administrativa previa y será obligación, también del fisco para que arbitre los medios procesales necesarios para permitir el derecho de defensa al administrador lo cual implicará, desde una perspectiva de la lógica del procedimiento y de la economía procesal que incorpore -a las actuaciones administrativas de determinación de deuda- al responsable solidario, inclusive antes de finalizar con el procedimiento determinativo de oficio.

21. EFECTOS DEL PAGO POR PARTE DEL RESPONSABLE SOLIDARIO

El tema esencial será desarrollado en el punto que sigue, cual es la respuesta al interrogante acerca de si el administrador de la sociedad, que ha dado cumplimiento a la obligación del contribuyente, tiene o no derecho a recuperar las sumas pagadas.

Pero también existe otro efecto inmediato del acto de responsabilidad sobre el administrador, cual es el que la sociedad que no ha podido cumplir con sus obligaciones tributarias, se encuentra en impotencia patrimonial que justifica que se indague si debe pedirse la quiebra de la misma. En España, por ejemplo, es un requisito *sine qua*

⁵⁴² FREYTES, Roberto O.” Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades anónima” DF XXVII-B, p. 714. “...la responsabilidad surge con posterioridad a la celebración a la celebración del hecho imponible, y a raíz de la conducta del responsable del impuesto y se basa en el principio jurídico de la culpa, pudiendo ser hecha efectiva si el deudor (la sociedad) no cumple la intimación administrativa de pago. Todo ello indica que no se está frente a una obligación solidaria strictu sensu, sino a una de carácter accesorio o subsidiario, con naturaleza de fianza.”

non la ejecución forzosa sobre el patrimonio de la sociedad que incumple y también su declaración de quiebra⁵⁴³.

El Fisco deberá evaluar el pedido de quiebra de la sociedad pues no ha podido cumplir con sus obligaciones de pago. En caso de quedarse el fisco únicamente con el cumplimiento del responsable solidario por su especial característica (ser administrador de la sociedad con poder de decisión en las cuestiones tributarias) la sociedad acusa una importante dificultad para seguir con sus negocios, por esa impotencia patrimonial para hacer frente a un acreedor, en el caso el Estado a través del fisco.

Es esta última un efecto necesario del acto de declaración de responsabilidad⁵⁴⁴.

⁵⁴³ El párrafo 5 *in fine* del art. 41 de la actual LGT dispone: "...5. La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración del fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios".

⁵⁴⁴ BARRACHINA JUAN, E. *Op. cit.* 45, en la que señala que "la declaración de fallido del deudor principal, esto es, de la sociedad mercantil... es el fundamento que justifica la derivación de responsabilidad a los responsables subsidiarios [esto para el ordenamiento español pues en el argentino el responsable es solidario] y tanto es así que en caso contrario, cuando no exista declaración de fallido, el acto posterior de derivación de responsabilidad deviene nulo. Una vez declarados fallidos los deudores principales... Pero la declaración de fallido de los deudores principales requiere inexcusablemente una declaración formal en el sentido, tal como expresamente reconoce la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 1994, entre otras, con observación de los requisitos que se contienen en el Reglamento General de Recaudación cuando ello no se ha producido en realidad, todas las actuaciones posteriores del órgano de recaudación serán nulas de pleno derecho, por faltar el presupuesto formal que fundamenta la acción administrativa de cobro dirigida a los responsables subsidiarios a través del acto de derivación de responsabilidad. La previa declaración de fallido del sujeto pasivo constituye, pues una justificación técnico jurídica que se refiere, exclusivamente, a una determinada persona y que tiene lugar, como ya se ha indicado cuando se produce, respecto de la deuda tributaria cuya derivación se pretende, el estado de crédito incobrable... Lo mismo cabe decir cuando el órgano de recaudación no intenta siquiera hacer

22. EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA POR FALLECIMIENTO DEL ADMINISTRADOR SOCIETARIO

En materia sancionatoria –aunque limitada a ciertas sanciones– dispone la última parte del art. 54 de la LPT que la acción se extingue por la muerte del infractor. En efecto, esta norma textualmente reza: “Las sanciones previstas en los artículos 39, 40, 45, 46 y 48, no serán de aplicación en los casos en que ocurra el fallecimiento del infractor, aun cuando la resolución respectiva haya quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada” .

En un fallo que mezcla una serie de conceptos relativos a la naturaleza de la responsabilidad solidaria (interpreta que es una obligación accesoria de garantía, de carácter personal y también la considera como una sanción de naturaleza penal) siendo de cuño marcadamente represivo y por el principio de personalidad de la pena, la muerte del administrador extingue su responsabilidad, la cual no puede traspasarse a los herederos de dicho administrador⁵⁴⁵. La responsabilidad solidaria se considere como una obligación accesoria de garantía (de carácter personal) o como una sanción de naturaleza penal, ello no empece a que se privilegie el principio de la personalidad de la pena.

excusión previamente de los bienes del sujeto pasivo y no consta en el expediente correspondiente actuación alguna tendiente al cobro de la deuda tributaria, o bien, quedan bienes en el patrimonio del deudor principal contra los cuales no se ha dirigido acción de cobro por vía de apremio...” También señala DELGADO GARCÍA, Ana María en “*La derivación de la responsabilidad tributaria*” Tecnos, Madrid, 1996, p. 13 que “... para que la Administración pueda exigir al responsable subsidiario, resultan indispensables los siguientes presupuestos: por una parte, la declaración de insolvencia del deudor principal, o del responsable solidario en caso de existir, una vez finalizada la vía ejecutiva de apremio sin éxito en cuanto al pago de la deuda tributaria...”.

⁵⁴⁵ “Juan Alberto Arano, Alejandro Hugo Di Croce y Emilio Francisco Donato (Integrantes de la Ex Dadai SRL”, TFN, Sala C, del 17.9.01.

CAPÍTULO SÉPTIMO

LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN EL DERECHO PÚBLICO PROVINCIAL

En el Derecho público provincial, encontramos normas análogas a las transcriptas que garantizan la aplicación de la sanción en caso de incumplimiento, por parte de la sociedad de las obligaciones tributarias provinciales, citando en lo que sigue tan solo cuatro ordenamientos locales.

1. CÓDIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

La ley Provincial N° 10.397 (t.o. 2004) que es el Código Fiscal establece que los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales de personas jurídicas, son responsables en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente principal y por consiguiente, esa responsabilidad comprende a las obligaciones tributarias de las sociedades que representan y administran.

El regimen legal se inicia con el artículo 17 que textualmente dispone que: “Cuando un mismo acto, operación o situación que origine obligaciones fiscales sea realizado o se verifique respecto de dos o más personas, todas serán consideradas como contribuyentes por igual y obligadas solidariamente al pago del gravamen en su totalidad, salvo el derecho del Fisco a dividir la obligación a cargo de cada una de ellas.

Los actos, operaciones o situaciones en que interviniese una persona o entidad se atribuirán también a otra persona o entidad con la cual aquella tenga vinculaciones económicas o jurídicas, cuando de la naturaleza de esas vinculaciones resultare que ambas personas o entidades pueden ser consideradas como constituyendo una unidad o conjunto económico que hubiere sido adoptado exclusivamente para eludir en todo o en parte obligaciones fiscales.

En este caso, ambas personas o entidades se considerarán como contribuyentes codeudores de los gravámenes con responsabilidad solidaria y total”.

Además, el artículo 18 inciso 2 textualmente establece que: “Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes -en la misma forma y oportunidad que rija para éstos- las siguientes personas: (...) 2) Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales de personas jurídicas, civiles o comerciales, asociaciones, entidades y empresas, con o sin personería jurídica, como asimismo los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean consideradas por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible (...)”.

Vinculado a esta norma se encuentra el actual artículo 21 que señala que “Los responsables indicados en los artículos 17° y 18°, responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes.

Se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva.

Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes.

Idéntica responsabilidad les cabe a quienes por su culpa o dolo faciliten u ocasionen el incumplimiento de las obligaciones fiscales. Si tales actos además configuran conductas punibles, las sanciones se aplicarán por procedimientos separados, rigiendo las reglas de la participación criminal previstas en el Código Penal.

El proceso para hacer efectiva la solidaridad, deberá promoverse contra todos los responsables a quienes, en principio, se pretende obligar, debiendo extenderse la iniciación de los procedimientos administrativos a todos los involucrados conforme este artículo”.

La solidaridad del Código Fiscal provincial tiene naturaleza específicamente tributaria razón por la cual los principios de derecho privado se aplican en tanto no resulten incongruentes con la finalidad de la ley fiscal, o en tanto no resulten modificadas por ella. Los administradores o quienes disponen de los contribuyentes por razón del mandato que tengan y los integrantes de los órganos directivos de la sociedad, son los responsables por el actuar en lugar de otro.

Señalan GIULIANI FONROUGE y NAVARRINE sobre este regimen, que los “responsables solidarios no son deudores subsidiarios, pues esta expresión supone una actuación condicionada a la actuación de la otra parte, lo que no ocurre: el responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste”⁵⁴⁶

⁵⁴⁶ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C. *Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires*, Depalma, Buenos Aires, 1980, p. 37. La

Uno de los efectos de la solidaridad que, como sabemos, constituye la característica principal de ella, radica en que el fisco tiene facultad de demandar la totalidad de la deuda tributaria no ingresada a cualquiera de los deudores o a todos conjuntamente. La responsabilidad solidaria en cuanto al impuesto, atribuida a directores de personas jurídicas, sociedades, asociaciones, empresas y patrimonios, importa responsabilidad a título represivo pues 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 administran o de que dispongan. Pero dicha responsabilidad, al igual que en el orden nacional, se desvanecerá si el administrador imputado demuestra que sus representantes, mandantes, etc. los han colocado en la imposibilidad de cumplir en forma correcta y oportunamente sus obligaciones fiscales o, también, demostrando que las funciones no guardaban relación con el hecho imponible imputado; acreditando que entre sus funciones no se encontraran la de manejar los fondos sociales. Sin embargo, a diferencia del regimen nacional, en este caso la prueba está condicionada a un documento o acto fehaciente en el sentido de que los administradores puedan acreditar que han intimado al responsable principal a cumplir. Expresamente el art. 21 del ordenamiento provincial citado requiere, para la eximición de la responsabilidad del administrador, la prueba compleja: "...si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva ..." En los hechos, esta prueba es de difícil obtención pues implicaría un fuerte conflicto de intereses entre empleador y empleado, es decir, entre el contribuyente principal y el administrador.

jurisprudencia provincial ha remarcado el criterio de la solidariadad. En efecto, en "Frigorífico del Sud Este S.A.", TFABA, sala II, del 5.10.00 interpretó "que hay solidaridad tributaria cuando la ley prescribe que dos o mas sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación, razón por la cual el fisco acreedor tiene facultad de exigir a una cualquiera de ellos la totalidad de la deuda."

De las normas transcritas pueden obtenerse diversas conclusiones. En primer lugar, es claro que la ley califica la responsabilidad como solidaria⁵⁴⁷, lo cual implica que los administradores de entes colectivos responden en un mismo plano con las sociedades que representan, sin perjuicio de su derecho de eventualmente, accionar judicialmente contra la persona jurídica por la repetición de las sumas abonadas⁵⁴⁸.

En segundo lugar, debe destacarse que el régimen de responsabilidad solidaria de los directores no sólo alcanza al pago del tributo omitido por la sociedad, sino que se extiende a las sanciones previstas en los artículos 52, 53 y 54 de la ley 10.397, a saber: multa por infracciones formales, multa por omisión de impuestos, y multa por defraudación.

En este sentido, y complementando las normas antes transcritas, el art. 55 de la ley 10.397 establece: “En cualquiera de los supuestos previstos en los artículos 52, 53 y 54, si la infracción fuera cometida por personas jurídicas regularmente constituidas, serán solidaria e ilimitadamente responsables para el pago de las multas los integrantes de los órganos de administración. (...)”. En forma coincidente, señalamos que el Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires ha confirmado la aplicación de sanciones a directores con base en dicha normativa⁵⁴⁹.

⁵⁴⁷ Son numerosos los dictámenes de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires que ratifican el carácter solidario de la responsabilidad fiscal de los directores. En tal sentido, pueden verse, entre otros: Informe N°12/1999 de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires; N°71/1999 del 28.9.99; N° 119/1999 del 1.12.99; N° 174/2000 del 29.9.00; N° 192/2001 del 30.10.01; N° 25/2002 del 10.1.02; N° 10/2003 del 10.1.03; N° 39/2004 del 14.5.04.

⁵⁴⁸ Informe N°25/2002 de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires del 10.1.02.

⁵⁴⁹ “Moren Prat S.R.L.”, TFABA, Sala III del 20.11.03; “Simet S.A.”,TFABA, Sala II, del 11.12.03; “Agricultores Federados Argentinos S.C.I.”,

La jurisprudencia provincial ha interpretado que el Estado con fines impositivos tiene la facultad de establecer las reglas que estime lícitas, eficaces y razonables para el logro de sus fines tributarios, sin atenerse a las categorías o figuras del derecho privado, siempre que éstas no se vean afectadas en la esfera que le es propia. Esta tesitura no prescinde de evaluar subjetivamente la conducta de los sujetos implicados, sino que acreditada su condición de administrador de los bienes del contribuyente, resultaba carga de dichos sujetos desvirtuar la presunción legal que pesa sobre ellos, en cuanto su condición de miembros del Directorio de la empresa y las responsabilidades inherentes a tales funciones, no aportándose ningún elemento atendible a fin de tener por configurada la eximente prevista en el artículo citado del Código Fiscal. Por tanto surge en forma expresa la responsabilidad solidaria respecto de los que administran o dispongan de los bienes de los contribuyentes, en cuanto al pago de los gravámenes y sus accesorios. Para esta interpretación se prescinde de la influencia de las normas nacionales⁵⁵⁰.

TFABA, Sala II, del 27.11.03; "Empre S.A." TFABA, Sala III, del 8.7.03; "Eskabe S.A." TFABA, Sala I, del 13.11.03.

⁵⁵⁰ El deudor solidario no tiene beneficio de excusión. En "Correo Argentino S.A.", TFABA, Sala III, del 25.3.03 señaló "...Que en este tramo de la cuestión, no habrá de soslayarse que en razón de las disimilitudes esenciales entre la legislación nacional y la provincial en la temática que se trata, no resulta procedente la aplicación analógica o extensiva de doctrina o precedentes jurisprudenciales elaborados en torno a normativa diversa de la local..." También en los precedentes "Cimaq S.A." TFABA, Sala III, del 15.8.01 y en "Transporte Metropolitano General Roca S.A.", TFABA, Sala III, del 5.6.07 se interpretó que: "es inconducente discurrir si la ley 19.550 de Sociedades Comerciales adoptó o no la doctrina organicista, invocada por el recurrente, toda vez que la norma aplicable al caso de autos es el Código Fiscal que en forma taxativa legisla sobre el instituto de la responsabilidad solidaria en materia de derecho tributario, dentro de las facultades constitucionales propias en esta materia retenidas por las provincias, en igual sentido la doctrina."

1.1. Aplicación del régimen provincial de responsabilidad de los administradores

Se desprende que existen ciertas condiciones que deben verificarse para que proceda la aplicación de la responsabilidad solidaria en cabeza de los directores, a saber: (i) la configuración previa del hecho imponible en cabeza de la sociedad (contribuyente principal); (ii) la falta de pago del tributo a cargo de la sociedad, y la ausencia de disposición de fondos sociales para pagar las obligaciones tributarias de la sociedad, no obstante la intimación previa del director; (iii) que el incumplimiento sea atribuible en forma subjetiva al director de la sociedad; y (iv) una decisión jurisdiccional que atribuya al director la obligación de pagar el tributo no ingresado por la sociedad.

De esta afirmación surgen las siguientes notas distintivas:

a) Es imprescindible la configuración previa del hecho imponible en cabeza de la sociedad (contribuyente principal). No puede suponerse la existencia de un escenario de responsabilidad fiscal solidaria de directores, sin que previamente la sociedad haya verificado el hecho imponible de un tributo local, colocándose en la obligación de hacer frente al pago del impuesto en nombre propio.

En tal sentido, el artículo 16 de la ley 10.397 se refiere a los contribuyentes como aquellas personas “que realicen los actos u operaciones, o se hallen en las situaciones, que las normas fiscales consideren causales del nacimiento de la obligación tributaria”, quienes son los responsables directos y principales del cumplimiento de la obligación tributaria.

b) Falta de pago del tributo a cargo de la sociedad, y ausencia de disposición de fondos sociales para pagar las obligaciones tributarias de la sociedad, no obstante la intimación previa del director. Para que se verifique la responsabilidad solidaria de los directores, es necesario

que la sociedad incumpla previamente con su obligación de ingresar el tributo, y no ponga a disposición de los directores los fondos económicos-financieros para hacer frente al pago de las deudas sociales.

En tal sentido el artículo 21 de la ley 10.397 establece que los directores de las sociedades responden solidaria e ilimitadamente por las deudas sociales, salvo que acrediten haber exigido a la sociedad los fondos necesarios para su pago.

Señalamos que la jurisprudencia ha ratificado que la responsabilidad solidaria de los directores requiere -además de otras condiciones que analizaremos más abajo-, que la sociedad no cumpla con sus obligaciones fiscales de pagar los tributos que correspondan, ni ponga a disposición de los directores, los fondos suficientes para dar cumplimiento con las obligaciones sociales exigidas por el Fisco Provincial, no obstante la intimación previa de los mismos⁵⁵¹.

c) El incumplimiento sea atribuible en forma subjetiva al director de la sociedad. En efecto, el artículo 21 de la ley 10.397 dispone, respecto del tema analizado, que “Los responsables indicados en los artículos 18 y 19, responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes. Se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan (...) que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva (...) Idéntica responsabilidad les cabe a quienes por su culpa o dolo faciliten u ocasionen el incumplimiento de las obligaciones fiscales...”.

Con base en la norma citada, puede afirmarse que el mero hecho de ser director no implica asumir en forma objetiva y automática una responsabilidad solidaria por las deudas fiscales de la sociedad. Por el contrario, es necesario que quede acreditada la responsabilidad

⁵⁵¹ “Eskabe S.A.”, TFABA, Sala I, del 13.11.03; “Empre S.A.”, TFABA Sala III, del 08.7.03.

subjetiva del director en la toma de decisiones que llevó a la sociedad a incumplir sus propias obligaciones tributarias⁵⁵². Destacamos que la jurisprudencia coincide en afirmar el carácter subjetivo de la responsabilidad de los representantes y/o administradores de sociedad⁵⁵³.

Por tanto no habrá responsabilidad de los administradores, por la omisión tributaria de la sociedad, quedará sin efecto en los siguientes supuestos:

i) Intimación del director a la sociedad de las sumas necesarias para hacer frente a los tributos sociales exigidos por el Fisco Provincial⁵⁵⁴.

ii) Insuficiente alcance de las funciones y facultades del cargo a desempeñar; el carácter de director suplente⁵⁵⁵.

iii) Imposibilidad de administrar o disponer de los fondos y bienes sociales para imputarlos al pago de las deudas sociales, y de supervisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias⁵⁵⁶.

⁵⁵² Informe N° 12/1999 de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires; N° 71/1999 del 28.9.99; N° 47/2001 del 21-2.01; N° 10/2003 del 10.1.03; N° 29/2004 del 26.3.04; N° 39/2004 del 14.5.04.

⁵⁵³ “Moren Prat S.R.L.”, TFABA, Sala III del 20.11.03; “Simet S.A.”, TFABA, Sala II, del 11.12.03; “Beraza, Eduardo y Tonillo Hnos.” TFABA, Sala I, del 4.11.03; “Cooperativa Agraria Las Flores LTDA”, TFABA, Sala III, del 18.3.97; “Agricultores Federados Argentinos S.C.I.”, TFABA, Sala II, del 27.11.03; “Empre S.A.”, TFABA, Sala III, del 8.7.03; “Antonio Barillari S.A.C.I.F.I.A.”, TFABA, Sala III, del 25.4.01; “Molino Seijo Hnos.”, TFABA, Sala I, del 19.10.00; “Pehuamar S.A.”, TFABA, Sala III, del 6.9.01; “Eskabe S.A.”, TFABA, Sala I, del 13.11.03; “Frigorífico Sud Este S.A.”, TFABA, Sala II, del 5.10.00; “Molino Cañuelas S.A.”TFABA, Sala III del 16.11.98.

⁵⁵⁴ “Eskabe S.A.”, TFABA, Sala I, del 13.11.03; “Empre S.A.”, TFABA, Sala III, del 8.7.03; Informe N° 71/1999 de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires del 28/09/1999; Informe N° 47/2001 del 21.2.01; Informe N° 10/2003 del 10.1.03.

⁵⁵⁵ “Empre S.A.”, TFABA, Sala III del 8.7.03.

iv) Oposición manifiesta y expresa al directorio y a los síndicos, respecto de la actitud de la sociedad de no oblar el tributo adeudado⁵⁵⁷.

v) Demostración de que los directores permanecieron al margen de la administración de la sociedad⁵⁵⁸.

vi) Prueba de que las funciones del director eran ajenas e insuficientes para provocar el cumplimiento de las obligaciones impositivas⁵⁵⁹.

vii) Acreditación de que el cargo de director era anterior al tiempo de la configuración del hecho imponible en cabeza de la sociedad -falta de coincidencia temporal-⁵⁶⁰.

viii) Insuficiencia de fondos económicos sociales, como consecuencia de la crisis financiera de la sociedad⁵⁶¹.

⁵⁵⁶ “Antonio Barillari S.A.C.I.F.I.A.”, TFABA, Sala III, del 25.4.01.

⁵⁵⁷ Ley 19.550, artículo 272; “Beraza, Eduardo y Tonillo Hnos.”, TFABA, Sala I, del 4.11.03.

⁵⁵⁸ “Empre S.A.”, TFABA, Sala III, del 8.7.03; Informe N° 71/1999 de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires del 28.9.99.

⁵⁵⁹ “Pehuamar S.A.”, TFABA, sala III, del 6.9.01.

⁵⁶⁰ “Simet S.A.”, TFABA, sala II, del 11.12.03; “Coop. Agraria de Las Flores Ltda.”, TFABA, Sala III, del 18.3.97 remarcó que a quienes administran o disponen de los fondos de los entes sociales alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurriesen, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley; entre muchas otras) y que al Fisco le basta con probar la existencia de la representación legal o convencional, pues probado el hecho, se presume en el representante facultades con respecto a la materia impositiva, en tanto las obligaciones se generen en hechos o situaciones involucradas con el objeto de la representación, por ende, en ocasión de su defensa el representante que pretende excluir su responsabilidad personal y solidaria deberá aportar elementos suficientes a tales fines. Cfr. también Informe N°71/1999 de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires del 28.9.99; Informe N° 39/2004 del 14.5.04.

⁵⁶¹ “Empre S.A.”, TFABA, Sala III, del 8.7.03.

Teniendo en cuenta lo anterior, debe destacarse que la jurisprudencia en general tiende a colocar en cabeza del director la carga de acreditar y probar (onus probandi) que no ha incumplido sus deberes relativos al pago de tributos por la sociedad.

1.2. La culpabilidad como condición de procedencia de la atribución de responsabilidad solidaria

El carácter subjetivo de la responsabilidad de los administradores implica que, para que los mismos puedan ser efectivamente sometidos al régimen de responsabilidad fiscal solidaria, el Fisco Provincial deberá instruir contra ellos un procedimiento de determinación de oficio, o sumarial en su caso, que concluya por atribuirle la obligación de pagar el tributo no ingresado por la sociedad.

Dicho procedimiento de determinación de oficio está reglado por los artículos 35 y concordantes del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, y debe ser obligatoriamente seguido contra todos los directores responsables a quienes en principio se pretende obligar⁵⁶², de modo que éstos puedan ejercer su derecho constitucional de defensa⁵⁶³, planteando su descargo y ofreciendo todas las pruebas que

⁵⁶² “Agricultores Federados Argentinos S.C.I.”, TFABA, Sala II, del 27.11.03; “Empre S.A.”, TFABA, Sala III, del 8.7.03; “Eskabe S.A.”, TFABA, Sala I, del 13.11.03; “Simet S.A.”, TFABA, Sala II, del 11.12.03; Informe N° 25/2002 de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires del 10.1.02; N° 119/1999 del 1.12.99; N° 174/2000 del 29.9.00; N° 192/2001 del 30.10-01; N° 39/2004 del 14.5.04.

⁵⁶³ Así se confirma en los Informes N° 47/2001 de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires del 21.2.01; y N° 39/2004 del 14.5.04. Asimismo “Mattina Hnos. S.A.” TFABA, Sala III, del 5.6.01 que “c.): ...Constituye la vista previa un acto primordial en el proceso de determinación tributaria y la falta de notificación de la misma en el domicilio del presidente de la firma Sr. Juan Mattina, vicia de nulidad el artículo 6 de la

estimen conducentes. Junto con este procedimiento, el Fisco Provincial puede instruir sumario por las multas que correspondieren en cada caso.

Son numerosos los informes de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, que señalan la necesidad de instruir un proceso de determinación de oficio respecto de los directores de sociedad⁵⁶⁴. Así, el Informe N° 47/2001 de esa Dirección, expresa que “se dará intervención en el procedimiento determinativo, y en su caso sumarial, a quienes administren o integren los órganos de administración de los contribuyentes, y demás responsables, a efectos de que puedan aportar su descargo y ofrecer las pruebas respectivas. Esta posibilidad, consagra en toda su extensión, un verdadero derecho de defensa para estos sujetos...”.

El carácter subjetivo de la responsabilidad de los directores implica que, para que los mismos puedan ser efectivamente sometidos al régimen de responsabilidad fiscal solidaria, el Fisco Provincial deberá instruir contra ellos un procedimiento de determinación de oficio que concluya por atribuirle la obligación de pagar el tributo no ingresado por la sociedad⁵⁶⁵.

resolución recurrida 1387/1996 (dictada por la Dirección General de Rentas), al habersele privado del derecho de defensa; lo que así se declara (en igual sentido, sentencia de este Tribunal del 16/8/1988 en "Cooperativa de Visión Ltda.")-”.

⁵⁶⁴ Existen numerosos dictámenes de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires en los cuales se ha afirmado este punto (ver, entre otros, Informe N°12/1999 de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires; N° 119/1999 del 1.12.99; N° 174/2000 del 29.9.00; N° 47/2001 del 21.2.01; N° 192/2001 del 30.10.01; N° 29/2004 del 26.3.04; N° 39/2004 del 14.5.04.

⁵⁶⁵ En igual sentido, existen numerosos dictámenes de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires en los cuales se ha afirmado este punto (ver, entre otros, Informe N°12/1999 de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires; N° 119/1999 del 1.12.99; N° 174/2000 del 29.9.00; N° 47/2001 del 21.2.01; N° 192/2001 del 30.10.01; N° 29/2004 del 26.3.04; N° 39/2004 del 14.5.04.

El procedimiento aludido puede culminar con el dictado de una resolución determinativa de impuestos, que es ejecutable por el Fisco Provincial contra el director, a menos que el mismo interponga un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, suspendiendo de esta manera, la obligación de ingresar el tributo. En caso de resultar desfavorable, la sentencia de dicho Tribunal es apelable ante la Justicia, aunque tal apelación no suspenderá la obligación de ingresar el tributo al Fisco Provincial.

1.3. Aplicación de la responsabilidad solidaria respecto de los síndicos de la sociedad

Durante mucho tiempo no existió responsabilidad solidaria por el actuar en lugar de otro en relación con los síndicos de la sociedad. El Informe 12/99 de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, en relación a la responsabilidad tributaria del síndico de una sociedad (art. 17 inc. 2 del Código Fiscal, t.o. 1996) dispuso que los síndicos societarios no son responsables por las obligaciones fiscales de las sociedades en las que cumplen sus funciones. Ello en razón de que es un órgano de fiscalización de la sociedad y sus deberes son de control de gestión y de legalidad de la actuación del órgano de administración y representación; específicamente le corresponde fiscalizar la administración de la sociedad para lo cual se halla habilitado a examinar los libros y documentos, verificar disponibilidades, etc. También le corresponde, vigilar que los órganos sociales den debido cumplimiento a la ley, estatutos, reglamentos y decisiones asamblearias. Las funciones de administración y representación recaen sobre otras figuras. En efecto, se distinguen entre el órgano administrador -directorio- y el representante legal -presidente del directorio-.

Así se diferencian dos clases de actos en la gestión del órgano de administración: actos o gestión de la administración (actos de gestión interna) y actos o gestión de representación (actos de gestión externa). Considerando todo lo expuesto corresponde en este punto precisar aspectos en materia tributaria, así el artículo 17 inc. 2 del Código Fiscal expresa "Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes...2- Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales de personas jurídicas..."

Corresponde –sigue el informe- hacer mención al artículo 20 del Código Fiscal (T.O. 1996, actual art. 21), el cual a través de su párrafo cuarto genera una amplitud en cuanto a la responsabilidad solidaria; textualmente expresa "...Idéntica responsabilidad les cabe a quienes por su culpa o dolo faciliten u ocasionen el incumplimiento de las obligaciones fiscales. Si tales actos además configuran conductas punibles, las sanciones se aplicarán por procedimientos separados, rigiendo las reglas de la participación criminal previstas en el Código Penal...". Considerando el texto transcripto se sigue que todos aquellos sujetos que por su culpa o dolo faciliten u ocasionen un incumplimiento de obligaciones fiscales, quedarán inmersos en la responsabilidad solidaria que esta norma dispone. Esta pauta presenta tal amplitud que quedarían incluidos en ella la generalidad de los sujetos, y por lo tanto también los síndicos; no obstante debe señalarse que las circunstancias previstas por la norma, deberán encontrarse debidamente acreditadas en el marco de un procedimiento administrativo o judicial que precise tales características.

La cuestión quedó zanjada con la reforma al Código Fiscal provincial realizada por la ley 13.405 que incorporó un último inciso al art. 18 en los siguientes términos: artículo 18, "Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los

contribuyentes -en la misma forma y oportunidad que rija para éstos- las siguientes personas:... 5) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones, y a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos.”

1.4. Inaplicabilidad de la responsabilidad solidaria a cedentes de cuotas sociales instrumentada con anterioridad a la comisión de la infracción tributaria

El Dictamen de la Subdirección Técnica Tributaria del 22.9.99, en relación con la responsabilidad solidaria de los cedentes de las cuotas sociales de una sociedad en la que ejercían la representación de la misma, debido a que dicha cesión se hallaba inscrita con anterioridad al momento de infracciones detectadas, únicamente son responsables solidarios los administradores existentes al momento de la comisión de tales infracciones. Se consideró, para arribar a esta interpretación, que la responsabilidad solidaria atribuida por la ley fiscal a los administradores societarios lo es con carácter sancionatorio, lo que conduce a evaluar la conducta de los responsables desde un aspecto subjetivo.

Esta faz personal de la responsabilidad se encuentra expresamente prevista en la norma tributaria, habida cuenta que el segundo párrafo 20 del Código Fiscal dispensa a los sujetos de la carga solidaria: "... si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que estos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva".

En tal sentido la causal de eximición de responsabilidad procedería en los actuados traídos en consideración, debido a que se evidencia la imposibilidad real y efectiva de cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los cedentes, los cuales al

desvincularse de la sociedad por intermedio de un contrato que tiene plena eficacia entre los socios, desvirtúa el principio de solidaridad fiscal que operaría en la medida en que los mismos hayan ejercido sus funciones en ocasión de configurarse la irregularidad, y hayan tenido la posibilidad concreta de exigir de los sujetos pasivos los fondos necesarios a efectos de oblar el tributo.

1.5. La responsabilidad de los administradores en casos de juicio de apremio iniciado

El Informe 47/01, de la Subdirección de Técnica 15.2.01, respecto de la extensión de la responsabilidad en el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a los integrantes de los órganos de administración de sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, en aquellos casos en que se procediera a la vía del apremio para su cobro, según lo establecen los artículos 49 y 83 inc. c) del Código Fiscal, entiendo que sólo deberá declararse la solidaridad de los integrantes de los órganos de administración, en los supuestos en que existiera un procedimiento determinativo y sumarial. Ello así por cuanto, únicamente en este tipo de trámite, se observan verdaderas etapas de investigación, previéndose distintos medios procesales a fin de que los involucrados puedan hacer efectiva la defensa de los cargos producidos por la Administración. En este sentido, es de advertir que el art. 20 del Código Fiscal t.o. 1999 expresa que estos responsables se pueden eximir de la responsabilidad si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva.

En el mismo orden de ideas, obsérvese que el artículo 89 del Código Fiscal, que trata del modo en que debe darse inicio al procedimiento de determinación de oficio, claramente dispone en su segundo párrafo que "A fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en los

artículos 17 y 20 de este cuerpo legal, también se dará intervención en el procedimiento determinativo y, en su caso sumarial, a quienes administren o integren los órganos de administración de los contribuyentes, y demás responsables, a efectos de que puedan aportar su descargo y ofrecer las pruebas respectivas". Esta posibilidad, consagra en toda su extensión, un verdadero derecho de defensa para estos sujetos, que no se presenta bajo idénticas características en los procedimientos de apremio, en los que, como es sabido, se encuentra reglado un estricto sistema de excepciones, que impediría, por ejemplo, el alegato de la situación observada por el 2º párrafo del artículo 20 de nuestro Código Fiscal.

En relación con la responsabilidad solidaria de los administradores de sociedades anónimas, el Fisco de la Provincia de Buenos Aires interpretó, en el Dictamen 28/1981 y en punto a la eximición de responsabilidad, que ella sólo procede si el propio administrador de la sociedad anónima quien debe demostrar que la sociedad los ha hecho incurrir en el supuesto de excepción previsto en el primer párrafo, última parte, del artículo 18 de la ley 9204 (imposibilidad de cumplimiento).

1.6. Jurisprudencia

La jurisprudencia del TFABA ha ido modelando la figura de la responsabilidad solidaria provincial. Existe numerosa jurisprudencia que ha abordado esta cuestión confirmado y seguido la interpretación sobre la exigencia de subjetividad en el obrar del responsable solidaria.⁵⁶⁶ En la causa "Empre", haciendo referencia a la

⁵⁶⁶ "Moren Prat S.R.L.", TFABA, Sala III del 20.11.03; "Simet S.A.", TFABA, Sala II, del 11.12.03; "Beraza, Eduardo y Tonillo Hnos." TFABA, Sala I, del 4.11.03; "Cooperativa Agraria Las Flores LTDA", TFABA, Sala III, del 18.3.97; "Agricultores Federados Argentinos S.C.I.", TFABA, Sala II, del 27.11.03; "Empre S.A.", TFABA, Sala III, del 8.7.03; "Antonio Barillari S.A.C.I.F.I.A.", TFABA,

responsabilidad solidaria de los directores, sostuvo que “...no basta el mero incumplimiento sino que es necesario que el mismo sea imputable a título de dolo o culpa de quienes se pretenda atribuir dicha responsabilidad...”⁵⁶⁷.

Con base en las normas y jurisprudencia citada, puede afirmarse -en clara coincidencia con la sentencia de la CSJN- que el mero hecho de ser director no implica asumir en forma objetiva y automática una responsabilidad solidaria por las deudas fiscales de la sociedad. Por el contrario, es necesario que quede acreditada la responsabilidad subjetiva del director en la toma de decisiones que llevó a la sociedad a incumplir sus propias obligaciones tributarias⁵⁶⁸.

El TFABA falló que “se ajusta a derecho la resolución de la D.P.R. de la Provincia de Buenos Aires que de acuerdo con lo normado en el art. 53, inc. b) del Código Fiscal -t.o. 1999- entendió configurada la defraudación fiscal respecto de la empresa que depositó tardíamente las percepciones y retenciones efectuadas, desde que la materialidad de la infracción fue reconocida y las dificultades administrativas alegadas como causal de justificación resultan improcedentes, máxime si se tiene en cuenta que de los elementos aportados surge que el nivel de asesoramiento con que cuenta es de

Sala III, del 25.4.01; “Molino Seijo Hnos.”, TFABA, Sala I, del 19.10.00; “Pehuamar S.A.”, TFABA, Sala III, del 6.9.01; “Eskabe S.A.”, TFABA, Sala I, del 13.11.03; “Frigorífico Sud Este S.A.”, TFABA, Sala II, del 5.10.00; “Molino Cañuelas S.A.” TFABA, Sala III del 16.11.98.

⁵⁶⁶ Informe N°12/1999 de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires; N°71/1999 del 28/09/1999; N°47/2001 del 21/02/2001; N°10/2003 del 10/01/2003; N°29/2004 del 26/03/2004; N°39/2004 del 14/05/2004.

⁵⁶⁷ “Empre”, TFABA, Sala III del 8.7.03

⁵⁶⁸ Informe N°12/1999 de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires; N°71/1999 del 28/09/1999; N°47/2001 del 21/02/2001; N°10/2003 del 10/01/2003; N°29/2004 del 26/03/2004; N°39/2004 del 14/05/2004.

excelencia por lo que no puede sostenerse que ante las sucesivas fallas de sistemas no se advirtiera el problema suscitado”. Puntualmente en lo relativo a la responsabilidad tributaria del presidente de la sociedad anónima consideró que “las sociedades no se encuentran legitimadas para discutir la responsabilidad solidaria que en materia tributaria se extienda a quienes se desempeñan como presidentes en los entes sociales desde que ellas no los representan, e importando la promoción de un recurso el ejercicio de un derecho quien lo promueva ha de ser titular del derecho o de un interés legítimo”⁵⁶⁹.

También sostuvo –como no puede ser de otra manera en el Estado de Derecho- que además de la objetividad del hecho -depósito tardío-, debe considerarse el elemento subjetivo. Pero, sostiene el Tribunal Fiscal en la causa “Aeropuertos Argentina 2000” que el criterio que el depósito tardío de las retenciones y percepciones hace presumir el elemento volitivo, invirtiendo la carga de la prueba, debiendo ser la parte la que aporte los elementos que desvirtúen la intencionalidad. En esta causa el contribuyente alega como motivo de su tardanza en los depósitos, que llevara a la demora incurrida porque, argumenta que debió implementar un adecuado y complejo sistema de administración interno que posibilitara para procesar la información enviada por los treinta y tres aeropuertos en tiempo y forma, pasando en más de dos años, por tres sistemas diferentes, los cuales no reunían las condiciones buscadas por la empresa pero no aporta pruebas contundentes que tiendan a desvirtuar su conducta para eximirla de sanción, por lo que se concluye que la Autoridad de Aplicación, ha actuado conforme a sus atribuciones, diciendo la aplicación de multa

⁵⁶⁹ Tribunal Fiscal de Apelación de Buenos Aires, sala II, causa “Aeropuertos Argentina 2000 S.A del 02.12.03. Se trataba de una sociedad comercial apeló la resolución de la D.P.R. de la Provincia de Buenos Aires en cuanto le impuso una multa por defraudación fiscal por el ingreso tardío de las percepciones y retenciones efectuadas, justificando su incumplimiento en problemas administrativos derivados de la utilización de diferentes sistemas contables. El Tribunal Fiscal de Apelación no hizo lugar al recurso interpuesto.

por defraudación frente al hecho, teniendo en cuenta para ello el descargo presentado por la quejosa y lo dispuesto en el art. 53 inc. b) del Código Fiscal⁵⁷⁰.

Cabe remarcar que el Tribunal provincial –a diferencia de la nutrida gama de fallos de diversas instancias que considera al régimen como represivo- sostiene que “no es causa de exculpación el argumento del carácter penal de la infracción por cuanto se responde por la deuda de la sociedad y no al título de infractor; el recordado art. 21 establece en su tercer párrafo: "Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes"⁵⁷¹. Esto significa que, para el TFABA, el plexo normativo garantista del Derecho penal no resulta aplicable a la responsabilidad solidaria.

2. CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES

El Código Fiscal de la ciudad de Buenos Aires (t.o. 2003 por la ley 541) recurre a la diferenciación que establece el orden tributario nacional, distinguiendo entre responsables por deuda propia y

⁵⁷⁰ "Cooperativa Agrícola Ltda. de Conesa" TFABA, Sala II del 2.9.81. El Tribunal consideró que el contribuyente tenía adecuado asesoramiento por lo que no fueron atendibles las defensas relativas “a las sucesivas fallas de sistemas, no se advirtiera el problema suscitado con las percepciones y retenciones -30 posiciones- y se subsanara de inmediato, ya que resulta un principio elemental de administración el aquilatar el daño o falta de información que produce la falla invocada; más aún, si la intención de la firma era cumplir, podría haber efectuado los depósitos de aquellas operaciones de las cuales contaba con datos suficientes y luego haber ajustado sus declaraciones y pagos, pero en el caso no efectuó depósito alguno. En consecuencia, lo alegado y acreditado, no obsta a la procedencia de la sanción, más allá de la ponderación que se pudiere realizar de dichas dificultades para la graduación de la multa”.

⁵⁷¹ “Bayton S.A”. Tribunal Fiscal Administrativo de Buenos Aires, Sala II, del 27.09.01.

responsables por deuda ajena. Entre estos últimos, previstos en el art. 14 del ordenamiento citado, se establece en los incs. 3), 4) y 5) las normas que nos interesa para nuestro análisis, redactadas en los siguiente términos “Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representantes, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos, o que especialmente se fijen para tales responsables, como asimismo a cumplir con los restantes deberes tanto de naturaleza formal como sustancial que corresponda exigirles a estos últimos, bajo pena de las sanciones que impone este Código:... 3. Los síndicos designados en los concursos preventivos o quiebras y los liquidadores de entidades financieras regidas por la ley nacional 21526 o de otros entes cuyos regímenes legales prevean similar procedimiento, representantes de las sociedades en liquidación, los albaceas o administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos. 4. Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo anterior. 5. Los administradores de patrimonios, empresas o bienes, que en ejercicio de sus funciones puedan determinar la materia imponible que gravan las respectivas normas tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y en las mismas condiciones los mandatarios con facultad de percibir dinero”.

La extensión de la responsabilidad por el cumplimiento de la deuda ajena es amplia. En efecto, el art. 15 textualmente dispone: “Las personas mencionadas en el artículo anterior tienen que cumplir por cuenta de sus representados y titulares de los bienes que administran o liquidan los deberes que este Código impone a los contribuyentes en general a los fines de la determinación, verificación, fiscalización y pago de los tributos”. El art. 17 reza en su parte pertinente

“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 por los recursos que administran de acuerdo al artículo 14: 1. Todos los responsables enumerados en los incisos 1) al 5) y 7) del artículo 14. No existe, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria, con respecto a quienes demuestren debidamente a la Dirección General que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales. 2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior, los síndicos de los concursos preventivos o quiebras y los liquidadores de entidades financieras regidas por la ley nacional 21526 o de otros entes cuyos regímenes legales prevean similar procedimiento, que no requieran de acuerdo con las modalidades que fije la Dirección General y dentro de los 15 días de haber aceptado su designación, las constancias de las deudas que mantiene el fallido, concursado o entidad en liquidación, por todos los períodos fiscales anteriores y posteriores a la iniciación del juicio respectivo, con obligación de identificar a los bienes de propiedad de los responsables mencionados...”

Agrega el art. 18 sobre la extensión de la responsabilidad por ilícitos“ Son responsables solidaria e ilimitadamente toda persona física o jurídica, empresas o entidades que por dolo o culpa, aún cuando no tengan deberes tributarios a su cargo, realizaren cualquier acción u omisión que impidiere o dificultare el control del cumplimiento de la obligación fiscal del contribuyente o demás responsables. Tendrá la misma responsabilidad el que procurare o ayudare a alguien a producir la desaparición, ocultación o adulteración de pruebas o instrumentos demostrativos de la obligación tributaria”.

Los efectos de la solidaridad son los siguientes, conforme lo dispone el art. 19: “... 1. La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualesquiera de los deudores, a elección del sujeto

activo. 2. El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás. 3. El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás cuando sea de utilidad para el sujeto activo que los otros obligados lo cumplan. 4. La exención o remisión de las obligaciones libera a todos los deudores salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona. En este caso el sujeto activo podrá exigir el cumplimiento a los demás con deducción de la parte proporcional del beneficiado. 5. Cualquier interrupción de la prescripción o de la caducidad en favor o en contra de uno de los deudores favorece o perjudica a los demás”. Es importante referir a la norma del art. 20, usualmente no contenida en los ordenamientos tributarios locales, la cual trata sobre la extensión temporal de la responsabilidad. Dice la norma que “Los contribuyentes registrados en el año anterior responden de los tributos correspondientes al año siguiente, siempre que hasta el último día hábil del mes de enero no hubieran comunicado por escrito el cese o retiro, salvo excepciones expresamente indicadas en este Código. Si la comunicación se efectúa posteriormente continúan siendo responsables, a menos que acrediten fehacientemente que no se han realizado las actividades, actos o situaciones que originan el pago de los tributos con posterioridad al 1 de enero”.

También el Código de la Ciudad de Buenos Aires legisla sobre la reponsabilidad de los dependientes, al disponer el art. 21 que “Los contribuyentes y responsables responden por las consecuencias del hecho o la omisión de sus factores, agentes o dependientes, incluyendo las sanciones, gastos y honorarios consiguientes”, como también el art. 22 sobre la responsabilidad de síndicos y liquidadores: “Los síndicos designados en los concursos preventivos y en las quiebras y los liquidadores de entidades financieras regidas por la ley nacional 21526 o de otros entes cuyos regímenes legales prevean similares procedimientos, deberán dentro de los treinta (30) días corridos de haber aceptado su designación informar a la Dirección

General la nómina de los bienes inmuebles y muebles registrables, indicando los períodos por los que los mismos registren deudas. Igual temperamento deberá adoptarse para la contribución por publicidad precisando los anuncios de los que fuera responsable el contribuyente fallido o liquidado. Tratándose del impuesto sobre los ingresos brutos, los síndicos o liquidadores deberán suministrar la información que surja de la documentación de los fallidos o liquidados por todos los períodos fiscales no prescriptos”.

En materia sancionatoria, los responsables de las infracciones, conforme establece el art. 96: “ Son responsables por las infracciones previstas en este Capítulo y pasibles de las penas establecidas, quienes de acuerdo con las disposiciones de este Código son considerados contribuyentes, responsables u obligados al pago de los tributos, o al cumplimiento de los restantes deberes impositivos. Cuando una persona de existencia jurídica sea pasible de las penas previstas por este Capítulo, serán solidaria e ilimitadamente responsables de su pago los socios promotores, directores, gerentes y administradores”.

3. PROVINCIA DE CÓRDOBA

Sobre la solidaridad, el Código cordobés establece, en el art. 29 que “Cuando un mismo hecho imponible se atribuya a dos o más personas o entidades, todas serán contribuyentes por igual y estarán solidariamente obligadas al pago de la obligación tributaria. El hecho imponible atribuido a una persona o entidad, se imputará también a la persona o entidad con la cual aquélla tenga vinculaciones, económicas o jurídicas, cuando de la naturaleza de esas vinculaciones surja que ambas personas o entidades constituyan una unidad o conjunto económico. En este supuesto ambas personas o entidades serán contribuyentes codeudores solidarios del pago de la obligación tributaria”.

Esta solidaridad tiene efectos que enuncia el art. 30: “La solidaridad establecida en el artículo anterior tendrá los siguientes efectos: 1) la obligación podrá ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección de la Dirección de Rentas, sin perjuicio del derecho de demandar el cobro en forma simultánea a todos los deudores; 2) el pago en dinero o compensación solicitada de conformidad a lo previsto en el último párrafo del artículo 86 del Código Tributario por uno de los deudores libera a los demás; 3) la exención, condonación, remisión o reducción de la obligación tributaria libera o beneficia a todos los deudores, salvo que haya sido concebida u otorgada a determinada persona, en cuyo caso, la Dirección podrá exigir el cumplimiento de la obligación a los demás, con deducciones de la parte proporcional del beneficiario; 4) la interrupción o suspensión de la prescripción a favor o en contra de uno de los deudores, beneficia o perjudica a los demás”.

Son responsables, establece el art. 31, “las personas que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición de la ley o del Poder Ejecutivo, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos”. A su vez, el art. 32 los enuncia, interesando a nuestro estudio el inciso 3) que es el que individualiza a los administradores de sociedades: “Son responsables del pago de la deuda tributaria de los contribuyentes y de los agentes de retención, percepción y recaudación, que mantenga con el Fisco, en la forma y oportunidad que rija para éstos o que expresamente se establezca para aquéllos: 1) los padres, los tutores y los curadores de los incapaces o inhabilitados total o parcialmente; 2) los síndicos de quiebras o concursos civiles, los liquidadores de las quiebras, los representantes de las sociedades en liquidación, los albaceas y los administradores legales o judiciales de las sucesiones; 3) los directores, gerentes, representantes, fiduciarios y administradores de las personas jurídicas, asociaciones y demás sujetos aludidos en los incisos 2), 3), 4) y 5) del artículo 27; 4) los administradores de patrimonios, bienes o empresas que en ejercicio de

sus funciones pueden liquidar las obligaciones tributarias a cargo de sus propietarios y pagar los tributos correspondientes; 5) los mandatarios, respecto de los bienes que administren y dispongan; 6) las personas o entidades que en virtud de las correspondientes normas legales resulten designados como agentes de retención, de percepción o de recaudación; 7) los terceros que aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten con su culpa o dolo la evasión del tributo; 8) los usufructuarios de bienes muebles o inmuebles sujetos al impuesto correspondiente”.

El artículo 32 que: “Son responsables del pago de la deuda tributaria de los contribuyentes y de los agentes de retención y percepción, que mantenga con el Fisco, en la forma y oportunidad que rija para éstos o que expresamente se establezca para aquellos:... 3) Los directores, gerentes o representantes de las personas jurídicas, asociaciones y demás entidades aludidas en los incisos 2), 3) y 4) del artículo 27”.

En cuanto al alcance de la solidaridad de responsables y terceros, el art. 34 dispone “Los responsables mencionados en los dos artículos precedentes están obligados solidariamente con el contribuyente al pago de la deuda tributaria de este último, salvo cuando prueben que les ha impedido o hecho imposible cumplir correcta y tempestivamente con su obligación. Igual responsabilidad corresponde, sin perjuicio de las sanciones por las infracciones en que hubieran incurrido, a los terceros que por dolo o culpa, facilitaren u ocasionaren el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente o responsable. En el supuesto de agentes de retención, de percepción y de recaudación la obligación solidaria no será procedente cuando acrediten fehacientemente el ingreso del tributo por parte del contribuyente. A los fines de efectivizar la responsabilidad solidaria consagrada en este artículo, se deberá cumplir con el procedimiento de determinación de oficio previsto en los artículos 48 y ss”.

Por carácter propio de la indisponibilidad del crédito tributario, el art. 36 fulmina con la inoponibilidad al fisco provincial todo convenios privado que minimice o excluya la responsabilidad solidaria en los siguientes términos: “Los convenios referidos a obligaciones tributarias realizados entre los contribuyentes y responsables o entre éstos y terceros, no son oponibles al Fisco”.

El Código fiscal cordobés enumera los deberes formales que deben cumplir los contribuyentes, responsables y terceros. En efecto, en una amplia norma el art. 40 reza: “Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a cumplir los deberes establecidos por este Código y leyes tributarias especiales para facilitar a la Dirección el ejercicio de sus funciones. Sin perjuicio de lo dispuesto de manera especial, los contribuyentes, responsables y terceros quedan obligados a: 1) inscribirse ante la Dirección en los casos y términos que establezca la reglamentación; 2) presentar en tiempo y forma la declaración jurada de los hechos imponible que este Código o leyes tributarias especiales les atribuyan, salvo cuando se prescinda de la declaración jurada como base para la determinación de la obligación tributaria; 3) Comunicar a la Dirección dentro del término de 15 (quince) días de ocurrido, todo cambio en su situación que pueda originar nuevos hechos imponible, modificar o extinguir los existentes, como asimismo la transformación, fusión o escisión de sociedades o empresas, transferencias de fondos de comercio, cambio de nombre o denominación, apertura de nuevos locales, y/o modificación en el régimen de tributación; 4) emitir, registrar y conservar facturas o comprobantes que se refieran a hechos imponible o sirvan como prueba de los datos consignados en las declaraciones juradas, en la forma y condiciones que establezca la Dirección de Rentas y a presentarlos y exhibirlos a su requerimiento; 5) concurrir a las oficinas de la Dirección cuando su presencia sea requerida y a contestar cualquier pedido de informes de la Dirección y a formular las aclaraciones que les fuesen solicitadas con respecto a

sus declaraciones juradas y, en general, de las actividades que puedan constituir hechos imponible; 6) solicitar permisos previos y utilizar los certificados, guías, formularios y demás documentos que determine la Dirección y exhibirlos a requerimiento de autoridad competente; 7) conservar y exhibir a requerimiento de la Dirección, el o los certificados o constancias por ella expedidos que acrediten su condición de inscriptos como contribuyentes del o los impuestos legislados en este Código -en los casos que establezca el Poder Ejecutivo o la Dirección- los que además deberán ser expuestos en lugar visible en el domicilio tributario, en sus medios de transporte o en los lugares donde se ejerza la actividad gravada; 8) presentar los comprobantes de pago de los impuestos cuando les fueran requeridos por la Dirección o por las reparticiones a cuyo cargo se encuentre la recaudación de los respectivos tributos; 9) facilitar a los funcionarios y empleados fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier lugar o medio de transporte; 10) comunicar a la Dirección la petición de concurso preventivo o quiebra propia dentro de los 5 (cinco) días de la presentación judicial, acompañando copia de la documentación exigida por las disposiciones legales aplicables. El incumplimiento de la obligación determinada liberará de la carga de las costas a la administración provincial, siendo las que pudieren corresponder a cargo del deudor; 11) solicitar con 10 (diez) días de anticipación al primer vencimiento general del gravamen y/o de cada cuota, las liquidaciones de los impuestos que conforme se establece en este Código deben ser determinados por la Dirección de Rentas, cuando las mismas no las hubieran recibido por parte del Organismo Recaudador; 12) realizar el pago de cada uno de los períodos del impuesto sobre los ingresos brutos en los formularios habilitados en cada caso debidamente cumplimentados en todos sus rubros”.

También pueden estar obligados a llevar ligros especiales, pues el art. 41 textualmente expresa ”La Dirección puede establecer, con carácter general, la obligación para determinadas categorías de

contribuyentes o responsables, de llevar uno o más libros o sistemas de registros donde anotarán las operaciones y los actos relevantes para la determinación de sus obligaciones tributarias, con independencia de los libros de comercio exigidos por la ley”.

Finalmente, y una vez más, encontramos una norma que responsabiliza al responsable solidario con un alcance que comprende a las multas. En efecto, el art. art. 69 textualmente dispone: “Los contribuyentes mencionados en los incisos 2), 3) y 4) del artículo 27, son punibles sin necesidad de establecer la culpa o el dolo de una persona de existencia visible. Los responsables aludidos en los artículos 31 y 32 quedan solidaria e ilimitadamente obligados al pago de las multas”.

4. PROVINCIA DE MENDOZA

El Código Fiscal mendocino (ley 4362 del 6.8.79 y sus modificaciones) define, en su art. 18 que “Son sujetos pasivos de los tributos, los contribuyentes, responsables, sucesores de ambos a título universal según las normas del Código Civil y sucesores a título singular”.

El art. 22 define como responsables, en sus incs. c) y d) a los administradores de sociedades en los siguientes términos: “Son responsables y sujetos a los mismos deberes que los contribuyentes: a) Los padres de menores de edad no emancipados, los tutores y los curadores. b) Los directores, gerentes o representantes de las personas jurídicas y entes colectivos con personalidad reconocida. c) Los que dirigen, representen, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos sin personería jurídica. d) Los administradores legales o judiciales de las sucesiones y los mandatarios respecto de los bienes que administren, liquiden y/ o dispongan. e) Los síndicos de quiebras o concursos, liquidadores de

las quiebras, de entidades financieras u otras entidades, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones. Estos responsables deberán comunicar a la autoridad de aplicación, de acuerdo con los libros de comercio o anotaciones en su caso, la deuda fiscal devengada y la deuda fiscal exigible, por año y por gravamen dentro de los 15 (quince) días de aceptado el cargo o recibida la autorización, y demás información que establezca la reglamentación. No podrán efectuar pagos, distribución de capitales, reservas o utilidades sin previa retención de los gravámenes, salvo el pago de los créditos reconocidos que gocen de mejor privilegio que los del Fisco y sin perjuicio de las diferencias que pudieren surgir por verificación de la exactitud de aquellas determinaciones. En caso de incumplimiento de esta última obligación serán considerados responsables por la totalidad del gravamen que resultare adeudado, de conformidad a las disposiciones previstas en los últimos párrafos del presente. f) Los sucesores a título particular en el activo o pasivo de empresas o explotaciones, bienes o actos gravados, responderán solidariamente con el contribuyente y demás responsables por el pago de la deuda fiscal, multas e intereses, salvo que la Dirección General de Rentas hubiere expedido la correspondiente certificación de libre deuda. En caso de que transcurrido un plazo de 90 (noventa) días a partir de la fecha de solicitud de tal certificación esta no se hubiere expedido, el sucesor a título particular deberá cumplir las obligaciones fiscales de acuerdo a la autodeterminación que formule. g) Los agentes de retención, de percepción e información. h) Los que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones sujetos a impuesto, tasas o contribuciones....”

En punto a la extensión de la responsabilidad solidaria de los sujetos enumerados con el deudor principal del gravamen, el mismo art. 22 in fine dispone: “...Los responsables indicados en los incisos precedentes responden en forma solidaria e ilimitada con el

contribuyente por el pago de los gravámenes, excepto los indicados en el inciso g), éstos se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes, los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva. Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes. Idéntica responsabilidad les cabe a quienes por su culpa o dolo faciliten u ocasionen el incumplimiento de las obligaciones fiscales. Si tales actos además configuran conductas punibles, las sanciones se aplicarán por procedimientos separados, rigiendo las reglas de la participación criminal previstas en el Código Penal. El proceso para hacer efectiva la solidaridad, deberá promoverse contra todos los responsables a quienes, en principio, se pretende obligar, debiendo extenderse la iniciación de los procedimientos administrativos a todos los involucrados conforme este artículo”.

El capítulo relativo al sistema de infracciones y sanciones, obliga a los administradores de sociedades a cumplir con el deber de cooperación en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En efecto, el art. 56 establece: “Los infractores a los deberes formales y obligaciones de hacer o no hacer, establecidos en este Código u otras leyes especiales, sus decretos reglamentarios y disposiciones administrativas de la Dirección, tendientes a requerir la cooperación de los contribuyentes, responsables o terceros en las tareas de determinación registración, verificación, recaudación, fiscalización y de las obligaciones impositivas, sin perjuicio de otras sanciones que pudieran corresponderles serán reprimidos con una multa de hasta pesos cuatro mil (\$ 4.000) por infracción, excepto cuando se refiera a los hechos u omisiones enunciados en el artículo 313, los cuales serán sancionados según lo dispone el artículo 314”.

En este ordenamiento provincial, el cuño represivo de la figura del administrador se aumenta en razón de que dicho administrador de

la sociedad recibirá la misma sanción que el responsable principal, por virtud de que el art. 64 textualmente señala: “Se aplicará la misma sanción que al responsable principal, sin perjuicio de la graduación que corresponda: a) A los coautores, cómplices o encubridores, considerándose como tales a los que financien, instiguen o colaboren de cualquier manera con el autor para la realización del acto punible, según sea el caso. b) A los directores, gerentes, administradores, representantes o mandatarios de entidades de hecho o de derecho y de personas físicas, cuando hubiesen actuado con dolo. c) A los terceros que, aunque no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten o silencien una infracción”. Además, podría caberle al administrador, si es un profesional, una sanción adicional en razón de que el art. 65 obliga a la Administración tributaria provincial a comunicar la situación irregular al organismo que controla su actividad. Establece este artículo: “Los funcionarios o profesionales que participen en las infracciones previstas en el presente Código, en cualquiera de las formas indicadas en el artículo 64, serán pasibles de las sanciones allí mencionadas, sin perjuicio de las que les correspondan por el ejercicio de su cargo o profesión. La resolución de la Dirección General de Rentas deberá ser comunicada al organismo que ejerza el contralor de la respectiva actividad”.

El art. 66 establece: “Cuando el infractor no sea una persona física, las sanciones se aplicarán al ente de hecho o de derecho responsable, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 64”.

En relación con el alcance de la solidaridad, reza el art. 68 que “La responsabilidad por las sanciones aplicadas a los responsables y terceros enunciados en el presente Capítulo es solidaria con la del obligado principal y se hará extensiva a todas las costas y gastos causídicos”.

El administrador de la sociedad podrá extinguir su responsabilidad solidaria por regularización espontánea del incumplimiento de la sociedad, ya que el art. 70 establece “Los

contribuyentes y demás responsables de los impuestos y contribuciones previstas por este Código y Leyes especiales, que regularicen espontáneamente su situación, no serán pasibles de las sanciones establecidas en los artículos 56, 57 y 58. Esta disposición no se aplicará a los agentes de retención y percepción respecto al impuesto retenido y/o percibido. No se considerará pago espontáneo cuando el mismo se haya realizado como consecuencia de la acción administrativa de la Dirección General de Rentas u otros organismos oficiales. Cuando se realicen pagos por obligaciones vencidas con posterioridad a la fecha de inicio de una acción administrativa de control impositivo por parte de la Dirección General de Rentas u otros organismos oficiales, regirá lo dispuesto en el primer párrafo, siempre que sean realizados en término, caso contrario se aplicarán las sanciones establecidas en los artículos 56, 57 y 58 calculados hasta la fecha de notificación del cierre de la acción administrativa o a la fecha de pago la que sea anterior”.

5. PROVINCIA DE NEUQUEN

El art. 16 del Código fiscal neuquino establece la obligación de contribuir en los siguientes términos: “Están obligados a pagar los impuestos, tasas y contribuciones en la forma y oportunidad establecidos en el presente Código y leyes fiscales especiales, personalmente o por medio de sus representantes legales, en cumplimiento de su deuda tributaria los contribuyentes y sus herederos, según las disposiciones del Código Civil”.

Los administradores de sociedades, como responsables por el actuar de otro, se encuentran reglados en el art. 20 el cual establece la obligación de tributar: “Están obligadas a pagar los impuestos, tasas y contribuciones en cumplimiento de la deuda tributaria de los contribuyentes en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que

expresamente se establezcan, las personas que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, las que participen por sus funciones públicas o por su oficio o profesión, en la formalización de actos y operaciones que este Código o leyes fiscales especiales consideren como hechos imponibles o servicios retribuíbles o beneficios que sean causas de contribuciones, y todos aquellos que este Código o leyes fiscales especiales designen como agentes de retención o de recaudación”.

El alcance de la responsabilidad solidaria de dichos administradores es amplia, ya que el art. 21 reza: “Los responsables indicados en el artículo anterior responden con todos sus bienes y solidariamente con el contribuyente por el pago de los impuestos, tasas y contribuciones adeudadas por el contribuyente, salvo que demuestre que el mismo los haya colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y tempestivamente con su obligación. Igual responsabilidad corresponde, sin perjuicio de las sanciones que establezca este Código y otras leyes fiscales, a todos aquellos que intencionalmente o por culpa facilitaren y ocasionaren el incumplimiento de la obligación fiscal del contribuyente o demás responsables”. Y comprende, además, las sanciones e intereses que pudieren aplicarse pues el art. 23 establece que “Las obligaciones y responsabilidades establecidas por los artículos precedentes con relación a los impuestos, tasas y contribuciones son aplicables igualmente con respecto a sus accesorios y multas”.

Este Código fiscal considera que las personas jurídicas son responsables per se de los incumplimientos y, además, son pasibles de la sanción, en razón de que el art. 57 textualmente dice que “En el caso de infracciones a las obligaciones y deberes fiscales de personas jurídicas, asociaciones o entidades de existencia ideal, se podrá imponer multa a la entidad misma, sin necesidad de probar la culpa o dolo de una persona física”

6. PROVINCIA DE SANTA FE

El Código fiscal de Santa Fe Ley 3456 (t.o. 1997 y modificaciones posteriores) define como sujetos obligados, en el art. 16, “Están obligados a pagar los impuestos, tasas y contribuciones en la forma y oportunidad establecidas en el presente Código y leyes fiscales especiales, personalmente o por intermedio de sus representantes legales, en cumplimiento de su deuda tributaria, los contribuyentes, responsables y sus herederos o sucesores -en adelante "los contribuyentes o responsables"- según las disposiciones del Código Civil”.

Específicamente, las personas jurídicas –establece el art. 17- que “Son contribuyentes de los impuestos las personas de existencia visible capaces o incapaces, las personas jurídicas, las sucesiones indivisas, las sociedades o asociaciones y entidades con o sin personería jurídica, que realicen los actos y operaciones o se hallen en las situaciones que este Código o leyes fiscales especiales consideren como hechos imposables. Son contribuyentes de las tasas las personas y otros sujetos indicados en el párrafo anterior a las cuales la Provincia preste un servicio administrativo y judicial que, por disposición de este Código o de leyes especiales, sea causa de la obligación pertinente. Lo son de las contribuciones las personas y otros sujetos indicados en el párrafo primero de este artículo, que tengan beneficios o mejoras en los bienes de su propiedad o poseídos a título de dueño, por obras o servicios públicos generales conforme lo establezcan este Código o leyes fiscales especiales como causa de la obligación pertinente”.

Los administradores de sociedades están indicados en los incs. 3), 4) y 5) del art. 19 el cual dispone “Están obligadas a pagar los impuestos, tasas y contribuciones en cumplimiento de la deuda tributaria de los contribuyentes en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que expresamente se establezca, las personas que

administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes; las que participen por sus funciones públicas o por su oficio o profesión, en la formalización de actos y operaciones que este Código o leyes fiscales especiales consideren como hechos impositivos o servicios retribuíbles o beneficios que sean causa de contribuciones y todos aquéllos que este Código o leyes fiscales especiales designen como agentes de retención y de percepción. Sin perjuicio de lo dispuesto precedentemente, están obligados a pagar los impuestos, tasas y contribuciones en cumplimiento de la deuda tributaria de los contribuyentes en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que expresamente se fijen para tales responsables, y bajo pena de las sanciones de este Código o leyes especiales:...3) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, síndicos de los concursos civiles, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos. 4) Los directores, gerentes, administradores y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas, y patrimonios a que se refiere el artículo 17 de este Código. 5) Los administradores de patrimonio, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones, puedan determinar íntegramente la materia impositiva, servicio retribuíble o beneficio que son causa de contribuciones, que gravan este Código y otras leyes especiales, con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y en las mismas condiciones los mandatarios con facultad de percibir dinero...”

Sobre el alcance de la responsabilidad solidaria, amplia y personal, establece el art. 20: “Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores de los impuestos, tasas o contribuciones, y si los hubiere con otros responsables sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: 1) Todos los responsables enumerados en los cinco primeros incisos del artículo anterior, por incumplimiento de cualesquiera de sus deberes

impositivos, salvo que demuestren que el contribuyente los haya colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y tempestivamente con su obligación. 2) Sin perjuicio de lo que el inciso anterior dispone con carácter general, los síndicos o liquidadores de las quiebras y concursos que no hicieren las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los impuestos, tasas o contribuciones adeudadas por el contribuyente, por períodos anteriores o posteriores a la iniciación del juicio, derivadas de situaciones que le sean conocidas, por aplicación de principios de auditorías vigentes. 3) Los agentes de retención por el impuesto que omitieron retener o que retenido dejaron de pagar a la Administración Provincial de Impuestos dentro de los términos establecidos para ello, si no acreditaren que los contribuyentes han pagado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria que para abonarlo existe a cargo de éstos desde los vencimientos estipulados, además de lo establecido en el Título VIII, Libro I de este Código. 4) Los obligados y responsables de acuerdo con las disposiciones de este Código o leyes especiales, lo son también por las consecuencias del hecho u omisión de sus factores, agentes o dependientes, incluyendo las sanciones y gastos consiguientes”.

El art. 52 regula la aplicación de multas a las personas jurídicas en los siguientes términos: “En los asuntos referentes a personas jurídicas o asociaciones, se podrá imponer multa a la entidad y condenarla al pago de costas procesales, sin necesidad de probar el dolo o culpa de una persona física”.

7. PROVINCIA DE TUCUMÁN

El Código Tributario de Tucumán (ley 5121 del 25/10/1979) dispone en su art. 19 que “La relación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el

presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales” y se prescinde de la eficacia, frente a la autoridad tributaria provincial, de cualquier convenio de exención de responsabilidad. Así dice el art. 20 que “Los convenios referentes a la materia tributaria celebrados entre particulares no son oponibles al Fisco”.

Para el Código tucumano, en su art. 23 se enumeran a los sujetos pasivos de la obligación tributaria entre los cuales están los responsables. “Es sujeto pasivo la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable” y agrega el art. 24, sobre la solidaridad detallando todos los alcances de la misma en relación con los responsables que “Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique un mismo hecho imponible. En los demás casos la solidaridad debe ser establecida expresamente por la ley. Los efectos de la solidaridad son: 1) la obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo; 2) el pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás; 3) el cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás cuando sea de utilidad para el sujeto activo que los otros obligados lo cumplan; 4) la exención o remisión de la obligación libera a todos los deudores, salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona. En este caso, el sujeto activo podrá exigir el cumplimiento a los demás con deducción de la parte proporcional del beneficiado; 5) cualquier interrupción de la prescripción en favor o en contra de uno de los deudores, favorece o perjudica a los demás; 6) en las relaciones privadas entre contribuyentes y responsables, la obligación se divide entre ellos, y quien efectuó el pago puede reclamar de los demás el total o una parte proporcional según corresponda. Si alguno fuere insolvente, su porción se distribuirá a prorrata entre los otros”.

Luego de definir a los sujetos pasivos, el alcance de la responsabilidad solidaria, el Código distingue entre obligados por deuda propia (son los contribuyentes) y los responsables por deuda ajena. En relación a estos últimos, el art. 28 “Responsables son las personas que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos”.

Específicamente en lo que a nuestro estudio interesa, el art. 29 define la solidaridad por representación en los siguientes términos: “Son responsables solidarios en calidad de representantes, las personas que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, los que participen por sus funciones públicas, o por su oficio o profesión en la formalización de actos u operaciones que este Código o leyes especiales consideren como hechos imponibles. La responsabilidad establecida en este artículo se limita al valor de los bienes que se administren, a menos que los representantes hubieran actuado con dolo. Dicha responsabilidad no se hará efectiva si ellos hubieran procedido con la debida diligencia”.

Los síndicos o liquidadores de las quiebras y concursos cuentan con una norma análoga, en efecto, el art. 29 bis dice “Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo los síndicos o liquidadores de las quiebras y concursos que no hicieran las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso del tributo adeudado por el contribuyente, por períodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio; en particular, si antes de tener lugar la reunión de acreedores o la distribución de fondos no han requerido a la Autoridad de Aplicación la constancia de la deuda tributaria del contribuyente”.

La solidaridad de terceros que faciliten la evasión tributaria cuenta con una norma específica, que es el art. 32 bis que los obliga a responder con sus propios bienes por la evasión que su conducta provoque: “Responden con sus bienes propios y solidariamente con

los deudores del tributo los terceros que aun cuando no tuvieren deberes tributarios a su cargo faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo”.

Las personas ideales pueden ser alcanzadas por la pena por el actuar de sus representantes. El art. 69 establece que “Las entidades o colectividades, tengan o no personalidad jurídica, podrán ser sancionadas por infracciones sin necesidad de establecer el dolo o culpa de una persona física” y se sanciona la responsabilidad por actos de representantes en el art. 70 “Cuando un mandatario, representante, administrador o encargado incurriere en infracción, los representados serán responsables por las sanciones pecuniarias”.

Finalmente, la rectificación espontánea permite disipar toda sanción al administrador pues, el art. 71 dispone que “No es punible el que rectifique o complete declaraciones inexactas o incompletas, o salve omisiones espontáneamente, siempre que no se produzcan a raíz de inspección realizada u observación formal y notificada por parte de la Autoridad de Aplicación, salvo disposiciones especiales en contrario”.

UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGLI
RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE LOS ENTES COLECTIVOS DESDE LA PERSPECTIVA
DEL ACTUAR EN LUGAR DE OTRO
Alejandro Claudio Altamirano
ISBN: /DL:T-2057-2009

CAPÍTULO OCTAVO

LA RESPONSABILIDAD DE LAS SOCIEDADES POR DELITOS TRIBUTARIOS Y LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS ADMINISTRADORES

1. CRITERIOS GENERALES

La responsabilidad es la aptitud para responder. En el Derecho penal la responsabilidad es la aptitud para recibir la sanción. Ello resulta, como señala DE BRITO MACHADO, de un conjunto de condiciones psicológicas (responsabilidad subjetiva) o de un simple nexo de causalidad material (responsabilidad objetiva). La imputabilidad es el conjunto de condiciones psicológicas capaz de tornar a alguien apto para asumir las consecuencias jurídicas penales de sus actos. Es uno de los presupuestos de la responsabilidad subjetiva. Está ligada a la capacidad de conocer, de discernir. Es, por tanto, una cualidad de la persona⁵⁷².

⁵⁷² DE BRITO MACHADO, Hugo. *Estudos de Direito penal tributário*. Atlas, San Pablo, Brasil, 2002, p. 75.

Debemos partir de una plataforma hermenéutica pues esta cuestión de la responsabilidad penal de los administradores de entes colectivos por las funciones a su cargo nos vinculan con un tema anterior, la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Podemos enrolemos en la teoría de la ficción o la de la realidad impulsadas originalmente por Savigny y Gierke, quienes esbozaron sus teorías en el marco de la búsqueda de respuesta al planteo de cuál es el concepto de sujeto de derecho. MALAMUD GOTI⁵⁷³ sostiene que si se adopta la teoría de la ficción, de Savigny, la sociedad es un recurso técnico para realizar el tráfico comercial y patrimonial; se trata de una mera abstracción que designa individuos agrupados detrás de ella. Por esta razón las sociedades carecen de voluntad y, en consecuencia, su objeto nunca puede consistir la comisión de ilícitos por ser extraño a su destino, y los actos ilícitos del administrador no pueden alcanzarla porque exceden su mandato. Ello no inhibe de la posible aplicación de sanciones administrativas por actos ilícitos. Desde otra perspectiva, la teoría de la personalidad real de Gierke, el ente es un tercero respecto de los integrantes y la responsabilidad deriva de los actos propios de cada uno. Desde esta perspectiva la empresa limita el comportamiento de sus integrantes, que deben conformar su conducta a los mecanismos, exigencias y conveniencias de la sociedad, y además utilizan los recursos técnicos y económicos de la sociedad para cumplir la finalidad. Así es posible atribuir responsabilidad penal al ente colectivo.

Varios penalistas se oponen al reconocimiento de la capacidad de delinquir en las personas jurídicas, remarcando la incompatibilidad de la persona jurídica con las categorías dogmáticas de acción y culpabilidad, y también con la función y esencia de la pena, cuyos conceptos han tenido siempre en vista a las personas físicas. Para ello

⁵⁷³ MALAMUD GOTI, Jaime. *Persona jurídica y penalidad*. Depalma, BuenosAires, 1981. p. 42.

sostienen que no tienen capacidad de actuar como tampoco de culpabilidad.

Incapacidad para actuar. JIMÉNEZ DE ASÚA, sostuvo que las personas jurídicas no pueden ser autoras de ilícitos porque carecen no sólo de capacidad para cometer un delito, sino también de la conciencia de la antijuridicidad, e incluso de la posibilidad de obrar intencionalmente, y concluía que aplicar las categorías de la participación criminal a las personas jurídicas es una ficción⁵⁷⁴. En igual sentido ZAFFARONI expresa que la redacción del artículo 34 del Código Penal argentino⁵⁷⁵ no da lugar para predicar la capacidad de

⁵⁷⁴ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. LL t. 48 p. 1041. Aplicar sanciones a personas jurídicas necesariamente implicaría sancionar a inocentes, como ser los socios que no participaron del acto ilícito, a quienes se estaría aplicando sanción sin culpabilidad alguna. Aplicada la sanción penal a la persona física que resultara autor del hecho, nada obstaría a agregar alguna sanción administrativa para la persona jurídica.

⁵⁷⁵ El art. 34 del C.P. textualmente dispone “No son punibles: 1º El que no haya podido en el momento del hecho, ya sea por insuficiencia de sus facultades, por alteraciones morbosas de las mismas o por su estado de inconciencia, error o ignorancia de hecho no imputable, comprender la criminalidad del acto o dirigir sus acciones. En caso de enajenación, el tribunal podrá ordenar la reclusión del agente en un manicomio, del que no saldrá sino por resolución judicial, con audiencia del ministerio público y previo dictamen de peritos que declaren desaparecido el peligro de que el enfermo se dañe a sí mismo o a los demás. En los demás casos en que se absolviere a un procesado por las causales del presente inciso, el tribunal ordenará la reclusión del mismo en un establecimiento adecuado hasta que se comprobare la desaparición de las condiciones que le hicieron peligroso; 2º El que obrare violentado por fuerza física irresistible o amenazas de sufrir un mal grave e inminente; 3º El que causare un mal por evitar otro mayor inminente a que ha sido extraño; 4º El que obrare en cumplimiento de un deber o en el legítimo ejercicio de su derecho, autoridad o cargo; 5º El que obrare en virtud de obediencia debida; 6º El que obrare en defensa propia o de sus derechos, siempre que concurrieren las siguientes circunstancias: a) Agresión ilegítima; b) Necesidad racional del medio empleado para impedir la o repelerla; c) Falta de provocación suficiente por parte del que se defiende. Se entenderá que concurren estas circunstancias respecto de aquel que durante la noche rechazare el escalamiento o fractura de los cercados, paredes o

acción de las personas jurídicas pues, la norma citada, se refiere indudablemente a la conducta humana⁵⁷⁶.

Durante la segunda mitad del siglo XX aparecen nuevas concepciones penales que, prescindiendo de la acción como concepto externo –que es un concepto limitado a las personas físicas- ponen el acento en la acción como conducta con significado típico. Así, las actuación de los órganos de los entes colectivos, se convierten en acciones atribuibles a una persona jurídica⁵⁷⁷.

No tienen capacidad de culpabilidad. La persona física no tiene inteligencia, no tiene voluntad por tanto carece de capacidad para ser declarada culpable pues carece de autodeterminación de sus actos.

Cuando se trata de la individualización del autor de un delito y, si este, se relaciona con la actividad de un ente jurídico, las respuestas usuales en materia de autoría no resuelven fácilmente la cuestión. Señala BACIGALUPO⁵⁷⁸ que desde siempre se entiende que sólo las

entradas de su casa, o departamento habitado o de sus dependencias, cualquiera que sea el daño ocasionado al agresor. Igualmente respecto de aquel que encontrare a un extraño dentro de su hogar, siempre que haya resistencia; 7º El que obrare en defensa de la persona o derechos de otro, siempre que concurren las circunstancias a) y b) del inciso anterior y caso de haber precedido provocación suficiente por parte del agredido, la de que no haya participado en ella el tercero defensor.”.

⁵⁷⁶ ZAFFARONI, Eugenio. *Tratado de Derecho Penal*, Ediar, Buenos Aires, t. III p. 58.

⁵⁷⁷ JAKOBS, Günther. *Derecho Penal Parte General*, Marcial Pons, 1997, p. 183.

⁵⁷⁸ BACIGALUPO, Silvina. *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*. Bosch, Barcelona, 1998, p. 25. “El tema de la responsabilidad penal de las personas jurídicas se encuentra relacionada, fundamentalmente, al ámbito de los delitos económicos, es decir, a todas las acciones punibles y las infracciones administrativas que se cometen en el marco de la participación de una persona jurídica en la vida económica y en el tráfico jurídico... con el concepto de criminalidad de la empresa de designa todo el ámbito de los delitos económicos en los que por medio de la actuación para la empresa lesionan bienes jurídicos e

personas físicas pueden ser punibles. Por ello doctrina penalista se bifurca en dos posiciones doctrinarias acerca de admitir o no la responsabilidad penal de las sociedades. La tesis que afirma la responsabilidad penal, sin desconocer que la persona jurídica es una realidad natural, no cabe duda que constituye una realidad jurídica que proyecta su existencia y actuación en el mundo del derecho. La persona jurídica es en definitiva un recurso técnico, un centro diferenciado de imputación de normas que permite deslindar la actuación y responsabilidad propia de las personas físicas que la integran respecto de la persona jurídica en sí misma.

La posición doctrinaria que niega la responsabilidad penal de estos entes se basan en el hecho de su incapacidad para delinquir por la falta de voluntad característica de las personas físicas, pero esta argumentación resulta débil ya que tal como reconoce modernamente la doctrina nacional y extranjera, las sociedades expresan su voluntad a través de sus órganos competentes al efecto, gestándose el proceso de formación de la voluntad social en forma análoga a la voluntad de las personas físicas.

La empresa, *per se*, no tiene voluntad propia sin embargo, la persona ideal se expresa y actúa a través de personas físicas que la integran y a efectos de poder determinar cuándo estamos en presencia de un actuar de la persona jurídica y cuándo de la persona individual, el ordenamiento legal ha establecido pautas recurriendo a la Teoría del Órgano. Puede entonces afirmarse que las estructuras jurídicas poseen la voluntad que emerge de sus órganos que, si bien no son otra cosa que hombres y mujeres de carne y hueso, que piensan y deciden, lo hacen en el marco de ciertas pautas que le otorgan a esa actividad un alcance totalmente distinto a aquel que realizan cuando actúan a título personal. Propiamente “actúan en lugar de otro”, como se ha analizado en el Capítulo V.

intereses externos, incluidos los bienes jurídicos e intereses propios de los colaboradores de la empresa”, p. 27.

Asimismo, y respecto del argumento de que las sociedades no se les puede aplicar una pena privativa de la libertad –lo que es obvio– ello no obsta a que puedan ser reprimidas mediante la aplicación de ciertas medidas que menoscaben su actuación e incluso puedan llegar a suprimirlas como entidades legales. Nos referimos específicamente a las distintas sanciones de tipo administrativo que pueden culminar con la cancelación de la inscripción social ante el Registro Público de Comercio. Existen dos argumentos esenciales y determinantes al respecto; uno lo constituye el fundamento de justicia implícito en la tesis afirmativa y que radica en el hecho de si el ordenamiento jurídico crea un sujeto diferenciado de imputación de normas lo cual le permite gozar de derechos, es justo que también dicho ente quede sujeto a la aplicación de sanciones por el incumplimiento de los deberes que el mismo ordenamiento le impone.

La fuerza de la realidad comercial tanto en el ámbito nacional como internacional demuestra que debe ser dejado de lado el antiguo principio "*societas delinquere non potest*" (basado en el principio de derecho penal que exige la identidad del delincuente y del condenado) ya que el desarrollo de las relaciones comerciales se ha vuelto tan complejo, incluso si se atiende a la actuación e injerencia de las empresas multinacionales o transnacionales, y de aplicarse este principio se estaría dejando un gran margen para la no represión de delitos e infracciones que pueden ser más fácilmente cometidos por estos entes. Otras posiciones, por ejemplo la de BAJO FERNÁNDEZ⁵⁷⁹,

⁵⁷⁹ BAJO FERNÁNDEZ, M. *De nuevo sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas*. Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, 1981, p. 270. Así, en palabras de BACIGALUPO, S. "las dificultades jurídicas de afirmar la responsabilidad penal de las personas jurídicas se encuentran vinculadas a cuestiones que conciernen al problema del sujeto y de la norma jurídica. En este sentido, los argumentos tradicionales utilizados para negar la responsabilidad penal de las personas jurídicas encuentran su fundamento en la incompatibilidad de la persona jurídica con las categorías dogmáticas de la acción y culpabilidad, así como con la función y la esencia misma de la pena. La discusión sobre este tema ha girado

sostienen que se debe admitir el principio *societas delinquere non potest* quedando sólo el debate acerca de si es o no conveniente la utilización de sanciones administrativas, penas o medidas de seguridad.

Asimismo, y respecto de la afirmación de que no es necesario incriminar a la persona moral o jurídica, porque los efectos de prevención general se logran con la pena prevista para el socio, este argumento se puede contestar al amparo del argumento que considera a la sanción aplicada únicamente a los individuos que participaron en el hecho delictuoso no es justa como tampoco eficaz. No es justa en razón de que quienes son pasibles del castigo usualmente no son sino instrumentos utilizados por la sociedad. No es eficaz debido a que no opera sobre la causa generadora del acto delictivo que puede seguir atentando impunemente contra el ordenamiento con el auxilio de otros actores materiales que, por ello podrían quedar impunes respecto de sus actos delictivos si saben ampararse tras la sociedad irresponsable.

Las personas jurídicas —expresa ROBIGLIO— tienen derechos y pueden contraer obligaciones de acuerdo a la legislación civil y

siempre en relación a la incompatibilidad de dichos conceptos con la persona jurídica o en el intento de adaptación de ciertas categorías para permitir su aplicación a las personas jurídicas. Todos estos argumentos, tanto a favor como en contra de la responsabilidad penal de la persona jurídica, han estado y están marcados por la eterna comparación entre la persona física y la jurídica (bien para en contar sus incompatibilidades, bien para encontrar sus semejanzas)". *Op. cit.* p. 31. También señala BAJO FERNÁNDEZ la superación de determinados temas de discusión pues históricamente se debatía si se podía aplicar sanciones de cualquier naturaleza a las personas jurídicas. Ahora esto se encuentra totalmente superado ya que en la actualidad no cabe duda alguna de que sí, y sólo resta determinar: a) si la responsabilidad penal de estos entes es directa o derivada de la de las personas físicas, b) qué clase de vinculación debe haber entre la persona física que actúa y el ente, c) si la sanción a la persona jurídica es compatible con la del sujeto que actuó, y d) cómo conciliar la responsabilidad de las personas jurídicas con los principios de culpabilidad y personalidad de la pena. BAJO FERNÁNDEZ, Miguel. *Hacia un nuevo derecho penal: el de las personas jurídicas*. ps. 118 y 122.

comercial, y son obligados ante los Fiscos, ya que así las designan las leyes de los respectivos tributos. Su organización les permite optimizar recursos y multiplicar la capacidad humana individual, como también innumerables ventajas como otorgar seguridad a sus titulares mediante la limitación patrimonial de la responsabilidad de los socios. Con las actividades que desarrollan han quedado ubicadas en situación de afectar bienes jurídicos protegidos penalmente y de crear o incrementar ciertos riesgos jurídicamente desaprobados. En el ámbito de la persona jurídica, pueden cometerse ilícitos bajo su protección, desde su interior en su beneficio, que son los que nos ocupan en esta ocasión, o en contra de ellas⁵⁸⁰.

Toda esta temática se ha visto reflejada en la legislación argentina. Así en la ley 12.906 (y modificatorias) referida a la represión del monopolio se distinguen los hechos cometidos por personas físicas de los realizados por las personas jurídicas a través de sus directores, representantes legales, mandatarios, o miembros de personas de existencia ideal, previendo multas de aplicación solidaria. En materia penal cambiaria, la CSJN, se pronunció en favor de la constitucionalidad del artículo 2 de la ley 19.359 que establecía la responsabilidad de las personas jurídicas y la consecuente responsabilidad solidaria de sus directores, administradores y gerentes, pues "por tratarse de una responsabilidad no penal, sino meramente solidaria por el importe de la multa, no puede impugnarse la condena de los obligados con base a los principios generales de la legislación punitiva⁵⁸¹".

⁵⁸⁰ ROBIGLIO, Carolina. "La responsabilidad penal de las personas jurídicas" en *Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, AAVV, Alejandro C. Altamirano y Ramiro M. Rubinska, (Coords).

⁵⁸¹ "Bco Santander y otros" CSJN, del 21.2.78, L.L. 1978-A, p., 231. La CSJN remitiéndose al dictamen del Procurador General de la Nación, declaró que no era inconstitucional el art. 2º de la ley 19.359 en cuanto establecía la responsabilidad solidaria de los directores, administradores y gerentes de la entidad sancionada pues por tratarse de una responsabilidad no penal, sino meramente solidaria con el

En conclusión, los argumentos fundantes sobre los cuales reposa la tesis afirmativa de la responsabilidad penal de las personas jurídicas son los siguientes: a) los delitos que puede cometer una sociedad son posibles no sólo en la realidad, sino también jurídicamente; b) ello es así porque los presupuestos que fundamentan la capacidad de obrar en el ámbito penal, no son esencialmente diversos de los utilizados en el derecho civil e inclusive en el derecho administrativo; c) la persona jurídica es titular de bienes jurídicos, lo que hace posible la imposición de penas, que se traducirán en definitiva en una restricción de dichos bienes.

2. DOCTRINA PENAL ARGENTINA

La doctrina argentina ha debatido ampliamente la cuestión. AFTALIÓN opinó que el legislador contempló sanciones para personas jurídicas. La autoría de un hecho no está conectada con la responsabilidad por tal hecho. La falta de voluntad de la persona jurídica sólo se puede esgrimir si se entiende la acepción psicológica del término “voluntad”⁵⁸². CUETO RÚA sostuvo que si la persona jurídica no tiene voluntad para delinquir penalmente, tampoco la tendría para delinquir civilmente, sin embargo la responsabilidad civil de las sociedades, nadie la discute. El hecho de que las personas jurídicas actúan con discernimiento e intención está admitido sin

importe de la multa, no puede impugnarse la condena de los obligados con base a los principios generales de la legislación punitiva. En definitiva se justifica el régimen sosteniendo que la sanción prevista no es una pena, al igual que se ha sostenido en el ámbito aduanero.

⁵⁸² AFTALIÓN, Enrique “La responsabilidad penal de las personas jurídicas y la de sus directores” J.A. del 26-12.58. Cfr. también Capítulo VII del primero tomo del Tratado de Derecho Penal Especial, ps. 127-133.

reparos en el plano civil⁵⁸³. CABALLERO⁵⁸⁴ sostuvo que la responsabilidad de las sociedades se resuelve en una obligación legal de garantía, en que el ente garantiza al Estado que sus órganos se comportarán lícitamente en el pago de sus obligaciones tributarias y si tales órganos incurren en infracciones o delitos, la sociedad responderá pecuniariamente total o parcialmente de la culpa de aquellos, como si fuera una culpa propia, sin perjuicio de la culpabilidad y responsabilidad directa de ellos ante el Estado. Esa garantía se presenta como una responsabilidad objetiva de la empresa que responde a pesar de su incapacidad de acción o de culpabilidad. BONZÓN RAFART considera que no es posible admitir la sanción penal sobre las personas jurídicas pero si se puede admitir la obligación o deber de garantía de éstas por los ilícitos de los terceros que actúan por ellas, esgrimiendo la calidad de miembros de la misma. Solo las personas físicas pueden revestir la calidad de “delincuente”, aún cuando actúe a través de entidades jurídicas concebidas como sujetos ideales, entiende que el deber de garantía surge como única posibilidad de responsabilizar a las empresas⁵⁸⁵.

Desde otra perspectiva NÚÑEZ, expresó que las personas jurídicas carecen de inteligencia, voluntad y libertad, condiciones que son imprescindibles para ser merecedor de una sanción penal. Por tanto, no pueden ser sujeto activo de un delito, por lo que el concepto de “responsabilidad penal” en relación con las personas jurídicas, necesariamente tiene otro alcance que cuando se aplica a personas físicas, pero eso no implica dejarlas afuera de la posibilidad de recibir

⁵⁸³ CUETO RÚA, Julio “El racionalismo, la egología y la responsabilidad penal de las personas jurídicas”, LL, T. 50 ps. 1109-1122.

⁵⁸⁴ CABALLERO, José Severo “La llamada responsabilidad penal de las sociedades anónimas y demás personas colectivas en el derecho penal especial” en JA Doctrina 1974, p. 347.

⁵⁸⁵ BONZÓN RAFART, Juan C. “Responsabilidad penal e infraccional de las personas jurídicas” p. 79.

la sanción penal que les pudiera corresponder por los delitos cometidos por sus órganos⁵⁸⁶. RUBIANES era partidario de responsabilizar penalmente a las personas de existencia ideal, cuando el hecho fuese cometido por sus socios, directores, administradores, gerentes, mandatarios, gestores, miembros, empleados u otra persona en desempeño de tareas relacionadas a la persona ideal, con recursos facilitados por ella, de forma que el hecho resulte cumplido en su nombre, con su ayuda o en su beneficio, aún cuando quien lo realiza se exceda en sus facultades o no hubiese cumplido reglamentaciones internas⁵⁸⁷. CHICHIZOLA entiende que para responsabilizar a la sociedad debe tratarse de una entidad con existencia independiente de la de sus socios, los representantes legales deben haber cometido un hecho punible en su calidad de tales y dentro de sus funciones, el delito debe haberse perpetrado al amparo o en beneficio de la sociedad, y no es necesario individualizar quién fue el autor del hecho para penar a la persona jurídica, porque dentro de una sociedad hay muchas formas de diluir la responsabilidad y si fuera necesario determinar al autor, muchas veces no podría sancionarse al ente. Concluye señalando la necesidad de que el Código Penal incorpore la responsabilidad penal de las personas jurídicas en función del extraordinario poderío que han alcanzado esas entidades y las maniobras que efectúan con alarmante frecuencia⁵⁸⁸.

BAIGÚN⁵⁸⁹ considera que la mayor parte de la actividad económica del mundo es desarrollada por empresas y que en ese marco se presenta una economía subterránea con mercados ilegales, y así

⁵⁸⁶ NÚÑEZ, Ricardo C. Derecho Penal Argentino, T. I, Edición Bibliográfica Argentina, 1964, ps. 212-217.

⁵⁸⁷ RUBIANES, *Tratado sobre el Código Penal e Interpretación jurisprudencial*, Depalma, 1975 T. I.

⁵⁸⁸ CHICHIZOLA, Mario I. “La responsabilidad penal de las personas de existencia ideal” LL, T. 109 ps. 682-696.

⁵⁸⁹ BAIGÚN, David “La responsabilidad penal de las personas jurídicas”.

surgió el denominado “crimen organizado”. Exhibe las dificultades del derecho penal en este aspecto, y se define partidario de la doble imputación, mediante las reglas del derecho penal común, a los directores que hubieran intervenido en el hecho, por ejemplo votando a favor de la decisión ilícita, y también a la sociedad que es la que ha actuado, para lo cual señala como alternativa más eficiente la creación de un nuevo sistema teórico para resolver los conflictos nacidos de la actividad delictiva de las personas jurídicas. ROBIGLIO concluye en que siendo que la empresa se maneja en “el mundo de los negocios, con criterios y aspiraciones propios del comercio, en la medida que el negocio deje de ser rentable porque la empresa deba afrontar sanciones que cancelen o disminuyan sus posibles beneficios, el ente desarrollará sus propios anticuerpos para evitar que desde ella se cometan ilícitos. Esto significa que las sanciones a la empresa se advierten como útiles y convenientes; además, en el derecho comparado se ha visto una tendencia a crear -donde no los había- o reforzar los regímenes sancionatorios para los entes jurídicos. Sin embargo, esto no implica que la única forma de lograr ese objetivo sea mediante la incriminación penal, ya que la combinación de sanciones penales para las personas físicas y administrativas accesorias para la persona jurídica, no se presenta en sí misma como incorrecta y elude las dificultades dogmáticas expuestas. Aún así, sería conveniente homogeneizar los diversos regímenes vigentes tanto en su aspecto sustancial como en lo relativo a la distribución de competencias y trámites procesales, ya que se aclararían las dudas y se coadyuvaría a la seguridad jurídica”⁵⁹⁰.

⁵⁹⁰ ROBIGLIO, Carolina. “La responsabilidad penal de las personas jurídicas” en *Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, AAVV, Alejandro C. Altamirano y Ramiro M. Rubinska, (Coords).

3. EL ACTUAR EN LUGAR DE OTRO COMO ENCUADRE DOGMÁTICO DE JUSTIFICACIÓN DE LA APLICACIÓN DE SANCIONES A UN ENTE COLECTIVO

Como ya se ha adelantado en el Capítulo V, la dogmática penal encuentra una herramienta para dar respuesta a los problemas de autoría cuando se trata de entes jurídicos vinculados con el delito. Dos criterios básicos fundamentan el recurso instrumental del actuar en lugar de otro.

El primero es la *teoría de la representación*, que considera que esta cláusula de extensión de la autoría es sólo aplicable a los delitos que tipifican una infracción de un deber. En otros términos se construye a partir de los delitos especiales aunque no se limita a ellos y contempla, como elemento determinante, la autoría de la infracción de un deber extrapenal⁵⁹¹. Esta teoría pone énfasis en el la relación formal entre el sujeto actuante (*extraneus*) con la persona jurídica sobre la que recae la condición especial requerida por el delito (*intraneus*).

La crítica que puede formularse a la teoría de la representación radica en que el concepto de delito de infracción a un deber sufre fuertes críticas y, además, se requiere una delegación formal en el cumplimiento del deber razón por la cual queda fuera del radio de punición la conducta de aquel sujeto que aún actuando como representante, formalmente no lo es, como es el caso de los administradores de hecho no designados jurídicamente.

El segundo es la *teoría funcional*, que interpreta que es la función que ejerce el sujeto actuando por la sociedad como el elemento determinante de esta construcción dogmática, prescindiendo del bien jurídico tutelado.

⁵⁹¹ ROXIN, Claus, *Autoría y dominio del hecho en derecho penal*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pp. 385-386.

Integrando esta posición SCHÜNEMANN expresa que el legislador, al requerir un autor especial para esta clase de delitos, individualiza una determinada posición -la del *intraneus*- en su especial relación con el bien jurídico tutelado. Lo determinante es la relación de dominio con el bien jurídico y no la naturaleza del bien jurídico tutelado, por tanto quien asume el dominio sobre la vulnerabilidad del bien jurídico se constituye en garante de aquél. El autor alemán pone el acento sobre el concepto de dominio del resultado rechazando la construcción del actuar en lugar de otro meramente sobre infracciones a un deber sino que en estos casos el deber no funda la autoría, sino que lo hace el dominio penalmente relevante que usualmente se conecta con un deber previo⁵⁹².

También se encuentra en esta posición GRACIA MARTIN para quien el sujeto que actúa con dominio penalmente relevante, debe ejercer esa actuación sobre la estructura social en la que se encuentra el bien jurídico tutelado. Los bienes jurídicos se encuentran en toda estructura social. Los bienes jurídicos que se pretenderían proteger por los delitos especiales se encuentran en una estructura especial, es por esta razón que sus tipos penales requieren una calidad especial en el autor que los identifica con aquella estructura⁵⁹³. El autor español pone el acento sobre el concepto de dominio social típico. No difiere en demasía de la posición de SCHÜNEMANN pues, en ambas

⁵⁹² SCHÜNEMANN, Bernd, "El dominio sobre el fundamento del resultado: base lógico objetiva común para todas las formas de autoría incluyendo el actuar en lugar de otro", Revista de Derecho Penal, Rubinzal-Culzoni, Autoría y participación, II-2005, Santa Fe, 2006, p. 42-44. En lo que a nuestra investigación interesa, el autor identifica a quien gestiona una sociedad como encuadrado en una determinada posición jurídica con el ente colectivo por quien actúa como una omisión impropia donde la posición que asume el sujeto es de garante -en el caso, frente a la autoridad tributaria-.

⁵⁹³ GRACIA MARTÍN, Luis. *El actuar en lugar de otro en Derecho Penal*, I, Zaragoza, 1985, p. 351.

construcciones dogmáticas el autor se sitúa en una posición especial respecto del bien jurídico tutelado, al actuar por el ente colectivo.

Por su parte GARCÍA CAVERO se ubica en una posición intermedia considerando que los delitos especiales pueden ser de dominio o de infracción de un deber. Por esta razón traza un distingo entre los delitos especiales en sentido amplio (delitos de dominio) y los delitos especiales en sentido estricto (delitos de infracción de un deber). En su posición el autor peruano adopta la clasificación de los delitos de Jakobs que se diferencian en delitos de competencia por organización (delitos de dominio) y delitos de competencia institucional (delitos de infracción de un deber)⁵⁹⁴.

En los delitos especiales en sentido amplio (delitos de dominio) la responsabilidad penal encuentra su fundamento en la organización de la esfera personal (obligación que le corresponde a todo ciudadano). En consecuencia, se imputarán a una persona las consecuencias de la forma en que organizó su ámbito de actuación inclusive –y fundamentalmente- aquellos espacios de una organización que se asumen como propios⁵⁹⁵.

En los delitos especiales en sentido estricto (delitos de infracción de un deber) donde se encuadran los delitos económicos, la responsabilidad penal encuentra su fundamento en deberes impulsados a partir de instituciones que vinculan ámbitos vitales para la existencia

⁵⁹⁴ GARCÍA CAVERO, Percy, “La discusión doctrinal en torno al fundamento dogmático del actuar en lugar de otro”, en Percy GARCÍA CAVERO (coord.), *La responsabilidad penal de las personas jurídicas, órganos y representantes*, ediciones jurídicas cuyo, Mendoza, pp. 2004, ps. 267-268. También GARCÍA CAVERO, *Derecho Penal Económico*, PG, ARA, Lima, 2003, ps. 330-331.

⁵⁹⁵ JACKOBS, Günther, *Derecho Penal Parte General*, Marcial Pons, Madrid, 1997, ps. 987-988. En el concepto del actuar en lugar de otro, cuando el delito especial es de dominio (es decir cuando el fundamento del castigo es la infracción al rol de ciudadano), cualquier persona (extraneus) puede entrar a dominar aspectos de la esfera de un intraneus al tipo de manera que asume aquel ámbito de organización, en principio, ajeno.

de la sociedad (familia, función pública, confianza especial, etc.). A partir de estos deberes, el sujeto no sólo está obligado a evitar que la forma en que organiza su esfera personal afecte la de los terceros a los que aquellos deberes lo vinculan, sino que también está obligado a evitar que otros lo hagan⁵⁹⁶.

En consecuencia el criterio de dominio del hecho, es decir, la manera en que se organiza la esfera personal del sujeto, encuentra el fundamento de la punibilidad en la especial relación entre el sujeto y la causa institucional generadora del deber. Ahora, en el caso de que los deberes de actuación son cumplidos por terceras personas –el administrador de un ente colectivo- estamos en clara presencia del actuar por otro en donde se comprueba una delegación del cumplimiento del deber del *intraneus* al *extraneus* mediante una relación de representación⁵⁹⁷.

4. RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO

En la República Argentina desde 1990 rige un sistema de delitos tributarios que tienen por propósito tutelar el normal cumplimiento de la renta pública. Concretamente la Ley Penal Tributaria, 24.769, tipifica una serie de delitos por incumplimientos de los impuestos nacionales y también contra el sistema de Seguridad Social.

En materia de autoría, que es lo que aquí nos interesa, individualiza al “obligado” como el destinatario de la sanción penal tributaria y es este un elemento normativo del tipo. En este punto encontramos una interconexión fuerte entre el Derecho penal y el Derecho tributario pues para conocer a qué hace referencia la ley penal tributaria cuando indica la figura del obligado debemos

⁵⁹⁶ JACKOBS, Günther, *Derecho Penal ...*, p. 994.

⁵⁹⁷ GARCÍA CAVERO, P., “La discusión...”, ps. 271-273.

necesariamente recurrir al ordenamiento tributario es decir, a la ley de procedimientos fiscales, 11.683. Pero no siempre el obligado tributario puede erigirse en autor material de un delito tributario, pues en algunos casos éste no ha actuado directamente. Fundamentalmente se lo responsabiliza –en el marco de la responsabilidad tributaria- por una necesidad bien concreta: la administración tributaria debe conectarse con un sujeto cuando el responsable principal de la obligación tributaria no puede responder directamente. En otros términos, si se tipifica el delito de evasión tributaria y quien evade es una empresa, el ordenamiento debe dar respuesta sobre la forma de aplicación de la pena privativa de la libertad prevista por la comisión de tal delito. En consecuencia esta remisión del régimen penal tributario a la ley tributaria puede suscitar inconvenientes en punto a su aplicación.

En efecto, la Ley penal tributaria se refiere al obligado, éste no surge de dicha ley sino que es una figura que debemos buscar en la ley de procedimientos tributarios, en ésta ley esos obligados –como se puede fácilmente apreciar- no siempre actúan de modo personal y directo, por tanto ¿cómo se resuelve en esta materia la cuestión de la autoría? Frente a un delito tributario, en algunos casos el contribuyente actúa individualmente y la Ley Penal Tributaria se le aplica en forma directa. En otros casos el contribuyente actúa por otro, como es el caso de las sociedades y demás entes jurídicos, quienes no actúan en forma personal sino a través de la acción de otros sujetos quienes ejercen su representación.

El concepto de autoría, en la Ley Penal Tributaria tiene una significación amplia, involucra a varios sujetos según sea la naturaleza de la actuación que desarrollan. El tema cobra relevancia tratándose – como es el caso- de un elemento normativo del tipo que debe integrarse con conceptos previstos en otras normas. Como se comentó anteriormente, deberá recurrirse a la ley de procedimientos tributarios para extraer de ella el concepto de obligado tributario. Veamos

sumaria y agrupadamente la referencia de la Ley Penal Tributaria a los destinatarios de la sanción penal tributaria.

Para ser autor la ley requiere representación del ente colectivo. Por tanto, quienes tienen la competencia por los estatutos societarios para *actuar en nombre y representación* de la empresa, en principio serán directores, gerentes, administradores, mandatarios, representantes o autorizados. Estos sujetos son quienes ejercen el dominio en la esfera de las decisiones corporativas. El artículo 14 de la Ley Penal Tributaria es una cláusula específica del *actuar en lugar de otro*, y su fundamento se encuentra en las conductas de quienes ejercen aquellas funciones de representación de manera que puede afirmarse que tales actos son atribuibles a los entes colectivos – personas jurídicas- por quienes actúan.

En varios ordenamientos jurídicos europeos rige el principio de la imposibilidad de atribuir responsabilidad penal a los entes colectivos, excepto en relación con infracciones de naturaleza administrativa. La aplicación de la responsabilidad penal sobre las sociedades puede darse a través de normas especiales para determinados delitos o bien adoptar normas generales aplicables para todos los delitos previstos en los códigos penales. Otra solución es la que adoptan ordenamientos como el español que incorpora la figura del actuar en lugar de otro, permitiendo de esta forma efectivizar la responsabilidad penal de las personas jurídicas, como forma de salvar la exigencia de un autor calificado cuando la característica especial requerida por el tipo penal, la detenta una persona jurídica. En efecto, el artículo 31 del Código Penal Español textualmente dispone: “1. El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias

se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre.
...”.

En el ordenamiento español las personas jurídicas no pueden cometer delitos en razón de que si se produjeran delitos cometidos en el ámbito de una empresa sólo responden penalmente las personas físicas que intervinieron, pero la sociedad no sufrirá la pena. Ello no obstante, existe la necesidad de no dejar impunes totalmente a las sociedades desde las cuales se han cometido delitos. Así se incorporó al Código Penal español el artículo 129 que prevé consecuencias accesorias, que son medidas similares a las penas, y que se aplican a las personas jurídicas que cometen alguno de los delitos que expresamente lo prevén. No se contempla el delito de evasión pero sí otros delitos económicos, a los consumidores, delitos ambientales, lavado de dinero, tráfico de estupefacientes, entre varios⁵⁹⁸.

4.1. El obligado como destinatario de la pena

En el delito de evasión simple, art. 1 de la Ley Penal Tributaria, se hace referencia al “obligado” quien mediante las modalidades comisivas previstas en la norma, evade el cumplimiento de la obligación tributaria. El art. 2 incs. b) y c) del citado régimen, también se refieren al obligado para la aplicación del delito de evasión agravada. En relación con el delito de aprovechamiento indebido de subsidios, también el art. 3 del mismo cuerpo normativo se refiere al “obligado” quien mediante diversas maniobras se aprovecha

⁵⁹⁸ Las sanciones accesorias son la clausura temporaria o definitiva de la empresa, locales y establecimientos, la disolución de la sociedad, la suspensión de las actividades por un plazo no superior a 5 años, la prohibición temporal o definitiva de realizar actividades, operaciones mercantiles o negocios de la clase de aquellos en cuyo ejercicio se ha cometido o favorecido el delito, la intervención de la empresa para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores hasta un máximo de 5 años.

indebidamente de ciertos beneficios tributarios. Asimismo en el delito de evasión simple de los recursos de la Seguridad Social, también el art. 7 de la Ley Penal enuncia al “obligado” como destinatario de la pena.

4.1.1. El destinatario de la sanción por su especial relación con la obligación tributaria

En otros delitos, por las modalidades comitivas de los mismos, el destinatario no es el “obligado”. Tal es el caso de la omisión fraudulenta de beneficios fiscales, prevista en el art. 4 de la Ley Penal Tributaria pues el destinatario de la pena es aquel sujeto –sea quien fuere- que obtiene exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberación, reducción, reintegro o devolución de tributos; también respecto del delito de apropiación indebida de tributos que puede ser cometida sólo por el agente de retención o percepción, conforme surge del art. 6 de la Ley Penal Tributaria. De la misma forma, en el delito de apropiación indebida de recursos de la seguridad social, el art. 9 del citado régimen penal, castiga al empleador que no deposita y al agente de retención o percepción que mantiene esos conceptos en su poder sin ingresarlos.

4.1.2. El destinatario de la pena por su actuación vinculada con su profesión o experiencia

En el delito de insolvencia fiscal fraudulenta, el art. 10 de la Ley Penal Tributaria eleva a la categoría de destinatario de la sanción a aquel sujetos que ha tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial de cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacionales, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, y

con su acción provoca o agrava la situación de insolvencia –de él o ajena- con el propósito de frustrar el cumplimiento de la obligación. En consecuencia, aquí pueden estar involucrados otros sujetos además de los obligados (asesores, directores, entre varios).

En este rubro también incluyo a los responsables de realizar las registraciones y emitir los comprobantes quienes, en caso de falsedad, engaño o ardid simulan el pago de la obligación tributaria o del recurso de la seguridad social incurriendo así en el delito de simulación dolosa de pago previsto en el art. 11 de la Ley Penal Tributaria. Estos mismos sujetos, por su especial vinculación con la gestión tributaria del contribuyente, cuando altera dolosamente los registros sustrayendo, suprimiendo, ocultando, adulterando, modificando o inutilizando registros, es pasible de la sanción de prisión, en los términos previstos en el art. 12 de la Ley Penal.

También son pasibles de la pena de prisión, conforme lo indica el art. 15 de la Ley penal en una enumeración muy detallada y claramente dirigida a diversos profesionales, asesores, y consejeros de hecho, a aquellos que incurrieren en la producción de un dictamen, informe, dieran fe, autorizaren o certificaren actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos. También cuando estos se agrupan en una organización o asociación compuesta por tres o más personas quienes con habitualidad se dedican a estas tareas, agravándose la pena a quien resulte considerado jefe de la organización.

4.1.3. El destinatario de la pena por su actuación en la dirección de la empresa contribuyente

Aquí se encentra el nudo gordiano de nuestro análisis. El art. 14 de la Ley Penal Tributaria dispone que el destinatario de la sanción serán los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de

vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible, en aquellos casos en que alguno de los supuestos previstos en la ley se hubiere ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho (fideicomisos, Uniones Transitorias de Empresas, contratos asociativos, entre otros). Este caso nos enfrenta a la sugerente figura del “actuar en lugar de otro” que resuelve los problemas de autoría. Quedan excluidos aquellos sujetos que aún cuando participen del carácter indicado no hayan participado directamente en el ilícito y que por el sólo hecho de formar parte de un órgano societario pudieren resultar punibles. De este modo, el legislador ha receptado la buena interpretación en cuanto a la responsabilidad solidaria del directorio.

Expresamente el art. 14 de la Ley Penal Tributaria señala que: “Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz”.

La ejecución de los hechos con relevancia penal deben ser efectuados en nombre, con la ayuda o en beneficio del ente colectivo.

La ley penal tributaria se enrola en el concepto de que la sociedad no responde penalmente sino la persona física que actuó en su nombre. RODRÍGUEZ ESTÉVEZ señala al respecto que “aquí se evidencia una considerable mejoría en la técnica legislativa empleada. En este sentido, podemos decir que esta cláusula se adecua mejor a la actuación en lugar de otro. La referencia a que el hecho hubiere sido

ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, la vinculan con la noción de criminalidad de la empresa. Por otra parte, la normativa alcanza a las asociaciones de hecho como a quienes, pese a no reunir las cualidades de sujeto de derecho, las normas le atribuyen la calidad de obligado tributario, poniéndose de manifiesto que se trata claramente de un delito especial... se hace referencia de modo novedoso a la posibilidad de que el acto de designación de la representación sea jurídicamente ineficaz, circunstancia que en nada afectará la responsabilidad penal del directivo”⁵⁹⁹.

Una adecuada interpretación del régimen de la solidaridad consideraría que el régimen sólo establece una presunción muy fuerte, toda vez que el acto ilegal que ejecuta el director, fue consentido o tolerado por los demás directores, administradores y gerentes. Desde luego que esta presunción podrá ser revocada, a condición de que se demuestre seriamente que ni tal acto ni sus consecuencias han sido queridos o tolerados por parte de aquellos que, en principio deben responder por acto ajeno.

En síntesis resulta tanto de una elaboración doctrinal y jurisprudencial que en el ámbito tributario se ha intentado seguir el camino que permita conciliar los intereses del Estado en su faz recaudatoria con la debida protección de derechos que corresponden a los que representan a las personas jurídicas.

Aún falta en este campo establecer pautas concretas en relación a varios aspectos. Por ello, consideramos que una futura regulación legal sobre el tema y tomando como base la aceptación de la responsabilidad penal tributaria de las personas jurídicas, debería prever y dar respuesta a una amplia gama de cuestiones. Por ejemplo, determinar quién se considera autor material del ilícito cuando el delito es cometido por un órgano. No se da el enunciado problema en

⁵⁹⁹ RODRÍGUEZ ESTÉVEZ, Juan M. *El derecho penal...* p. 233.

los casos en que el delito es cometido por un dependiente, porque en ese caso es éste siempre el autor directo, respondiendo el ente ideal de manera refleja o indirecta. Una vez determinada la cuestión planteada en el punto precedente ¿cómo se solucionan los temas de la reincidencia, prescripción, etc.? Si la persona jurídica se disuelve con anterioridad a la resolución o sentencia condenatoria ¿se extingue la acción contra ella? ¿Cómo se efectiviza el sometimiento de la persona jurídica al proceso? Y consecuentemente: ¿qué recaudos procesales deberán tomarse necesariamente si se le toma declaración indagatoria al representante legal? Asimismo, en caso de colisión de intereses entre el representante legal y la persona jurídica ¿quién sustituye a éste? ¿La responsabilidad de los órganos societarios es solidaria o complementaria a la de la persona jurídica y/o del dependiente autor directo del ilícito? ¿La responsabilidad por los hechos u omisiones de los dependientes abarca los cometidos por sus gerentes, mandatarios y gestores? Es un campo plagado de interrogantes.

4.1.4. Supuestos especiales de representación

Aún en el marco de la complejidad del tema, el art. 14 de la Ley Penal Tributaria ofrece una solución desde la perspectiva del actuar en lugar de otro, sin embargo dicho artículo se concentra en los casos de la actuación de un ente colectivo –que es el obligado principal de la obligación tributaria- y dispone la aplicación de la pena de prisión sobre los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible. Sin embargo existen actuaciones que implican la participación en el hecho punible pero por sujetos no enumerados en esta norma.

Considero que esta individualización de tales funcionarios no es taxativa sino que en el concepto de *administrador* se involucran otros sujetos que actúan como tal en casos en que, por razones puntuales, la

Empresa –aún sin mandato expreso en tal sentido- acepta los compromisos asumidos por estos a favor de la Sociedad. Por tanto en tales casos el concepto administrador debe ser interpretado en forma extensiva, amplia. Analizamos diversos supuestos.

a) ***Síndico de la sociedad y miembros del consejo de vigilancia.***

En el caso de los síndicos y los miembros del consejo de vigilancia, la representación es limitada. El síndico es un sujeto quien ejerce una función de fiscalización de la actividad de la empresa, de control de legalidad de los actos de aquélla⁶⁰⁰. Es decir, no actúa en nombre de la empresa, sino que controla los actos de quienes lo hacen. La misma situación es predicable respecto de los miembros del consejo de vigilancia⁶⁰¹.

b) ***Síndico de la quiebra.*** Un caso diferentes es el de los síndicos en la quiebra, en razón de que ellos tienen la administración de los bienes del fallido⁶⁰²; y el consejo de vigilancia, en el caso de la aprobación de actos o contratos que el reglamento de la sociedad anónima prevea como necesaria para su celebración⁶⁰³, pues en definitiva perfecciona el acto del *representante* de la empresa. En otros términos sin aquél no hay expresión de la voluntad social.

c) ***Representante que incurre en acto ineficaz.*** El caso del representante basado en un acto ineficaz, la cuestión aquí radica en que no desarrollan actos de administración sino que la actuación es ineficaz. En estos casos la sociedad queda obligada frente a los terceros de buena fe por los actos que realice el mandante que desarrolla un acto ineficaz, en razón de que su comportamiento se

⁶⁰⁰ Artículo 294 de la ley 19.550.

⁶⁰¹ Artículo 281 de la ley 19.550.

⁶⁰² Artículo 109 de la ley 24.522. Debe tenerse en cuenta, sobre todo, en el caso del cumplimiento de contratos pendientes de resolución (art. 144 de la ley 24.522).

⁶⁰³ Artículo 281 inciso c) de la ley 19.550.

traduce en una apariencia de legalidad en la atribución de las facultades invocadas, aún cuando actúe en exceso o al margen de lo que dispone el estatuto social⁶⁰⁴.

d) *Administrador de hecho*. Se trata de un supuesto conflictivo desde un punto de vista doctrinario. Desde la perspectiva de los impulsores de la teoría de la representación no es posible aceptar el compromiso del ente colectivo por la actuación de un administrador que no tiene facultades de representación. Por el contrario, desde la perspectiva de la teoría material, es factible responsabilizar al administrador de hecho.

El artículo 14 del régimen penal tributario expresamente enuncia al “*administrador*” lo que nos lleva a concluir que la teleología de la norma es comprender, en forma amplia, a una vasta gama de supuestos de personas que actúan por una persona jurídica más allá de los convencionales que enuncia la ley tales como el director, el gerente, el síndico y los miembros del consejo de vigilancia⁶⁰⁵.

4.2. Adscripción de la ley argentina a la figura del actuar en lugar de otro en materia de delitos tributarios.

La norma del artículo 14 del régimen penal tributario que dispone que en el caso de delitos tributarios o relativos a los recursos de la seguridad social la pena de prisión le es aplicable a ciertas personas físicas de la empresa que hayan participado en los hechos,

⁶⁰⁴ CNCom. Sala “A”, “Bercovich Gregorio N. c/Dacar Export Import S.A. sobre ejecutivo”, CNCom, Sala A, del 8.11-96.

⁶⁰⁵ CPEcon., Sala “A” Regs. Nos. 15/94 y 686/95, Sala “B” Reg. N° 1094/04; entre varios. Señala SILVA SÁNCHEZ que esta controversia fue una de las razones de la modificación del antiguo artículo 15 bis del Código penal español, que fue reemplazado por la fórmula contenida en el actual artículo 31. (SILVA SÁNCHEZ, Jesús María en “El actuar en lugar de otro en el Código Penal Español”, en La responsabilidad penal..., AAVV Percy GARCÍA CAVERO (coord.), pp. 286-292.

implica que dicho régimen excluye a la persona jurídica, como ente colectivo, de la posibilidad de sufrir una sanción penal. En términos gráficos, no puede encarcelarse a una sociedad anónima.

En el ámbito del Derecho Aduanero argentino es diferente pues se prevén penas para la sociedad. En efecto, el artículo 888 del Código Aduanero prescribe lo siguiente: "Cuando una persona de existencia ideal fuere condenada por algún delito aduanero e intimada al pago de las penas pecuniarias que se le hubieren impuesto no fuera satisfecho su importe, sus directores, administradores y socios ilimitadamente responsables responderán patrimonialmente y en forma solidaria con aquélla por el pago del importe de dichas penas, salvo que probaren que a la fecha de la comisión del hecho no desempeñaban dichas funciones o no revestían tal condición."⁶⁰⁶

Planteando un caso de hipótesis se visualiza lo siguiente: una sociedad importa mercaderías. Uno de sus directores, encargado de pagar los tributos aduaneros, efectúa una declaración falsa respecto de las mercaderías a ingresar y lo hace dolosamente. La autoridad

⁶⁰⁶ Esta norma sólo se refiere a la solidaridad de los directores, administradores o socios para el pago de las sanciones pecuniarias cuando la persona de existencia ideal fuera condenada por algún delito aduanero. De conformidad con el artículo 1121 del Código Aduanero, ciertas penas y las consecuencias accesorias previstas en el artículo 876 del citado Código, que pueden alcanzar a la persona jurídica y se aplican en sede administrativa, pero sólo con posterioridad a la condena recaída en la causa penal respecto de las personas físicas que intervinieron en el hecho. Esto fue confirmado por la jurisprudencia de la CSJN en la causa "De la Rosa Vallejos" (Fallos 305:246). Asimismo, respecto de las infracciones aduaneras, la CSJN sentenció que las penas pecuniarias se relacionan con una finalidad recaudatoria y tienen un cierto carácter indemnizatorio, por tanto, una vez cometida una defraudación a la renta, se aplica sanción penal a todos los que participaron, de acuerdo a las reglas de la participación criminal, sin embargo, para las penalidades especiales, no rigen las reglas de participación criminal, por lo que pueden ejercerse acciones contra personas jurídicas y éstas pueden ser condenadas a penas pecuniarias (Fallos 200:419). De igual forma la CSJN afirmó que la infracción aduanera no involucra responsabilidad objetiva, al igual que en materia tributaria (Fallos 284:355, 291:224).

aduanera sanciona a la sociedad y solidariamente extiende el monto de la pena pecuniaria al Directorio. La sociedad no paga y uno de los directores que no intervino en las operaciones, paga la multa. Entonces, la pena que debía hacerse efectiva sobre la sociedad y el director culpable no debe deberá ya hacerse efectiva, pues el Estado nada más podrá reclamar ya que la multa fue pagada.

Las consecuencias punitivas de la Ley Penal Tributaria se materializan, entonces, sobre los contribuyentes, los que obtienen exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberación, reducción, reintegro o devolución de tributos; sobre los agentes de retención o percepción que se apropian indebidamente de tributos, sobre los empleadotes que no depositan y los agentes de retención o percepción que mantienen tales conceptos en su poder sin ingresarlos, sobre los diversos profesionales, asesores, y asesores de hecho por su actuación asesora, sobre los administradores de sociedades en general por su actuación por la sociedad y finalmente sobre el genérico y amplio concepto de “obligado” tributario.

La figura amplia del “obligado” comprende a una vasta gama de sujetos que son elegidos por la Ley Penal Tributaria como destinatarios de la aplicación de la pena de los delitos tributarios y es esta una referencia que necesariamente debe formular la ley para abarcar a esta gran variedad de individuos conectados, de diversas formas, con el contribuyente principal.

Afirma TURANO que el legislador argentino ha decidido no responsabilizar penalmente a las personas jurídicas por los delitos establecidos por la Ley Penal Tributaria por lo que los criterios de atribución de responsabilidad recaen sobre las personas físicas. El artículo 14 se refiere, entonces a delitos de infracción de un deber (se trate de delitos tributarios o relativos a los recursos de la Seguridad Social). En otros términos señala el autor, “los delitos tributarios y relativos a los recursos de la seguridad social, cuando el obligado es una persona física -en atención a que en estos supuestos no se

presentan los problemas a los cuales hice mención para atribuir la responsabilidad a un agente individual- el fundamento de la autoría es el dominio del hecho, mientras que en el caso de las personas jurídicas, es -por la vinculación entre el tipo penal específico y el artículo 14- la infracción de un deber por parte del *representante* de la empresa. En un caso hay un concepto de dominio *natural* de la acción y en el otro un concepto de dominio funcional construido sobre la base de parámetros objetivos, ambos con relevancia jurídica pues así lo indica el legislador. Aquella construcción se efectuaría sobre la base de los parámetros de atribución de competencias y funciones en el orden económico actual. Es decir que los deberes extrapenales sobre los cuales se construirían estos delitos de infracción de un deber se construyen, a su vez, sobre la base de las atribuciones de los responsables de la persona jurídica en el ámbito de aquella”⁶⁰⁷.

En suma, el encriptado sistema de relaciones jurídicas tributarias y la toma de decisiones en entes jurídicos autorizan al legislador a prever un sistema efectivo de aplicación de la pena, en caso de que se configure un delito tributario. Lo hace eligiendo, a quienes ejercen el control del sistema de decisiones de la empresa, como responsables en forma personal, en carácter de autor, por las decisiones que se han tomado en nombre de la sociedad a la cual representan de derecho (porque así lo contemplan las normas societarias) o de hecho (pues la

⁶⁰⁷ TURANO, Pablo. “El actuar en lugar de otro. Posición de garante de los directivos de las sociedades. Autoría y participación en organizaciones complejas” en *Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, AAVV, Alejandro C. ALTAMIRANO y Ramiro M. RUBINSKA, (Coords). Señala el autor que, “a diferencia de lo expuesto por Schünemann, lo fundamental no es el dominio del hecho que suele venir acompañado de un deber previo, sino el deber que el legislador construye sobre la posibilidad de dominabilidad del hecho. Es el poder de decisión del administrador o representante en el ámbito de la empresa y la facultad de actuar en nombre de ésta lo que conlleva los deberes de actuar como un buen hombre de negocios y responder por las obligaciones de la persona jurídica. Y son estos deberes los que determinan al artículo 14 de la Ley Penal Tributaria”.

ley de procesal tributaria autoriza a esta conclusión en el marco del amplio concepto de *administrador*).

5. JURISPRUDENCIA

5.1. Admisibilidad del actuar en lugar de otro

En un interesante precedente sobre la actuación de un dependiente, la CSJN interpretó que, aún siendo el sujeto un empleado y no un director, contaba con un ámbito de decisiones que, en los hechos, eran homologadas por su empleador. En la práctica y por las pruebas esgrimidas llevaron a considerar que aún tratándose de un subordinado, las decisiones de éste obligaban al banco para el que trabajaba, de modo que no quedan dudas de que la institución le había conferido facultades suficientes. El caso versó sobre la conducta de un empleado jerárquico que había realizado unas operaciones en la forma que habitualmente lo hacía. Si el banco dispone que las operaciones que concierne y autoriza un empleado generaran respecto de la institución derechos y obligaciones en el orden comercial, no existe razón que autorice a desvincularla en el caso de que dicha operación hubiese sido realizada en forma antijurídica. El dictamen del Procurador General de la Nación, señaló –en torno a la polémica doctrinaria sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas– que para establecer cuándo la infracción se imputa al ente ideal, debe determinarse si de ser lícita la operación hubiera sido atribuible al ente. Si aplicando la ley, el estatuto o la reglamentación de la persona jurídica, resulta posible imputar a ella la actividad cumplida por ciertas personas físicas, en el caso de operaciones normales, ese acto similar pero cumplido ilícitamente, también será atribuible al ente⁶⁰⁸.

⁶⁰⁸ Fallos 298:432

En el campo del Derecho penal general, la responsabilidad por el actuar de otro fue ponderada en un precedente que consistió en la denuncia a un empleado de un banco por el delito de desobediencia motivado por el hecho de no devolver a un ahorrista el dinero depositado y para cuyo retiro había obtenido una orden judicial. Lo trascendente es que se interpretó que el banco es una persona colectiva o moral, y sus fines se realizan a través de sus directivos, gerentes o administradores, que son quienes obran en nombre de la entidad, desarrollando su voluntad, y también por medio de sus empleados o agentes cuyo rol habrá de ser el de meros instrumentos materiales de ejecución, destinados a realizar en la faz práctica la voluntad del sujeto de existencia ideal, por lo cual en el caso, el gerente era la propia institución bancaria personalizada en un dependiente⁶⁰⁹.

5.2. Intervención directa del responsable

La jurisprudencia sostuvo que si bien el delito de evasión tributaria es un tipo de infracción de deber en el que se requiere una especial cualificación en el autor, a saber, ser el “obligado” al pago de tributos al fisco nacional, cuando dicha cualidad recae en un ente de existencia ideal, opera la disposición del obrar por otro establecida en el art. 14 de la Ley Penal Tributaria⁶¹⁰.

La jurisprudencia ha interpretado, sobre el aprovechamiento fraudulento de un régimen de promoción industrial, la responsabilidad penal de directivos de una sociedad anónima. Quedó acreditado en la causa que dos accionistas tenían la propiedad de la totalidad del paquete accionario de la sociedad, que invirtió en una empresa promocionada. Ambos accionistas, a su vez, ocupaban los cargos de

⁶⁰⁹ “Cannellotto, Alicia s/dcia., art. 239 del CP” Cámara Federal de San Martín Sala Ia., rta. 19-9-02.

⁶¹⁰ “Vago, Gustavo Angel y otros”, JNPT N° 1, del 22.5.07

presidente y vicepresidente de la sociedad. Quedó acreditado en la causa que el manejo de los negocios era función personal del presidente por lo que se interpretó que presidente y vice de la sociedad fueron los coautores penalmente responsables del delito⁶¹¹.

También se interpretó, frente al delito de aprovechamiento indebido de beneficios impositivos, una maniobra que consistía en que la inversión que se hacía en la empresa promovida se realizaba con fondos personales del presidente de la sociedad que los entregaba a la empresa la que, luego de la apariencia de inversión, las regresaba al aportante de manera que las inversiones en la empresa promovida eran ficticias. No se cumplía con los proyectos de inversión, que eran necesarios para mantener el beneficio de la promoción. La responsabilidad por la maniobra precedentemente descrita corresponde a los funcionarios de dirección de la Empresa, no sólo en función de los cargos que formalmente ocupaban sino también en carácter de coadministradores que resulta de práctica usual que detentaban sobre la conducción de la sociedad, también en razón del poder decisorio que efectivamente ejercían y la intervención que verdaderamente tenían en cada una de las diversas cuestiones atinentes a las empresas: básicamente por los aportes dinerarios ficticios que realizaron⁶¹².

La calidad de miembro de un órgano colegiado de fiscalización interna no implica por si misma responsabilidad penal si no se demuestra su intervención en el delito. Ello se funda en que el imputado no tuvo intervención en las maniobras que son objeto de averiguación limitándose a actuar como auditor externo de las sociedades que son las contribuyentes de los impuestos a que se refieren las maniobras ilegales. Además su actuación operó en época

⁶¹¹ “Bocedi, Fernando y otro s/ evasión tributaria”. TOral.Crim.Fed N° 2 de San Martín, 26/06/97.

⁶¹² “Cechetto, José Ernesto y otros s/recurso de casación”. CNac.Cas. Penal, sala I, 30/04/01.

en que actuó como miembro del consejo de vigilancia destacando las observaciones que formuló a directores y a accionistas de las sociedades acerca del cumplimiento de las obligaciones tributarias y previsionales, las que dejó asentadas en actas numeradas e incorporadas en los libros respectivos. El Tribunal ponderó que la calidad de miembro de un órgano colegiado de fiscalización interna, y, con más razón aun, la de auditor externo, no suponen, de por sí, la intervención en el hecho. Tanto en la Ley Penal Tributaria como en general en toda la ley penal, el castigo depende del comportamiento concreto, no de una determinada calidad funcional. Y, en el caso, no se ha insinuado siquiera ninguna conducta que hubiera tenido que ver con los hechos del caso⁶¹³.

5.3. Administrador de hecho

Sobre la responsabilidad penal del administrador de hecho en el marco del incidente en un juicio el Tribunal consideró –en lo que nos interesa– que el hecho de que el sujeto en cuestión no investía ninguna de las calidades que la Ley Penal Tributaria, cuando se trata de hechos llevados a cabo en nombre de personas jurídicas, tampoco puede ser óbice a la adopción de la medida, en tanto no se encuentra en discusión que, de hecho, el nombrado actuaba como gerente de la empresa. En todo caso, debe advertirse que la calidad de administrador mencionada en la Ley Penal Tributaria no está circunscripta a quienes se encuentren investidos por designaciones hechas con ciertas solemnidades. Basta, por el contrario, con el hecho concreto de administrar los negocios de la entidad. Por otra parte, la ley civil reconoce el mandato meramente tácito (art. 1874 del Código

⁶¹³ “Incidente de apelación de sobreseimiento parcial y definitivo dictado en orden al procesado Mario Wainstein en los autos 16.574”- CNac.A.Penal Econ., sala A, 21/09/95.

Civil) y designa como 'gerentes' a quienes gestionan negocios ajenos sin mandato (arts. 2290 y 2296 C.C.)⁶¹⁴.

5.4. Límites al deber de actuación y lealtad del empleado

Ahora bien, la lealtad del directivo de un ente colectivo frente a las obligaciones del obligado principal respecto del Fisco tiene limitaciones. En un precedente se decidió que la sola calidad de integrante del directorio de la sociedad anónima en cuyo nombre se habrían llevado a cabo los hechos materia de averiguación, no basta para responsabilizar al director de la sociedad. El Fisco invocó que el director conocía el desenvolvimiento comercial de la sociedad y omitió oponerse a la realización de los hechos que se atribuyen a otros imputados y que esa omisión lo responsabiliza en razón de los deberes de lealtad que le incumbía como administrador de un patrimonio ajeno. El Tribunal interviniente consideró que de ninguna manera puede admitirse la afirmación del Fisco en el sentido de atribuir, a quienes son contribuyentes o responsables de obligaciones tributarias ajenas, el deber de lealtad que incumbe a quien administra a un patrimonio ajeno frente a su mandante. El deber de actuar que permite incriminar como defraudatorio el comportamiento meramente omisivo del administrador no resulta extensivo a la relación de los contribuyentes con el fisco⁶¹⁵.

⁶¹⁴ “Incidente de apelación de prisión preventiva y de sobreseimiento parcial y definitivo en los autos Aceros Bragado”. CNac.A.PenalEcon., sala A, 15/02/94.

⁶¹⁵ “Aceros Bragado s/ ley 23.771”. CNac.A.PenalEcon., sala A, 16/05/97.

6. SINTESIS

a) Parte de la doctrina sostiene que es posible aplicación de sanciones administrativas por actos ilícitos. Otros se oponen a ello con fundamento, entre otros, en la personalidad de la pena lo cual le quita a un ente colectivo la capacidad para delinquir pues no pueden actuar per se como tampoco tienen culpabilidad.

b) El actuar en lugar de otro es un adecuado encuadre dogmático de justificación de la aplicación de sanciones a un ente colectivo. Los dos criterios fundamentales para esta argumentación son la teoría de la representación, que considera que esta cláusula de extensión de la autoría es sólo aplicable a los delitos que tipifican una infracción de un deber y, por otro lado, la teoría funcional, que interpreta que es la función que ejerce el sujeto actuando por la sociedad como el elemento determinante de esta construcción dogmática, prescindiendo del bien jurídico tutelado.

c) En los delitos especiales en sentido amplio (delitos de dominio) la responsabilidad penal encuentra su fundamento en la organización de la esfera personal (obligación que le corresponde a todo ciudadano). En consecuencia, se imputarán a una persona las consecuencias de la forma en que organizó su ámbito de actuación inclusive –y fundamentalmente- aquellos espacios de una organización que se asumen como propios.

d) la Ley penal tributaria adscribe a la tesis del actuar en lugar de otro, y su fundamento se encuentra en las conductas de quienes ejercen aquellas funciones de representación de manera que puede afirmarse que tales actos son atribuibles a los entes colectivos – personas jurídicas- por quienes actúan. Esto es autoevidente pues no puede encarcelarse a una sociedad anónima.

CAPÍTULO NOVENO

LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SOLIDARIA DEL SÍNDICO EN EL MARCO DE LAS QUIEBRAS Y CONCURSOS

1. REGIMEN APLICABLE

Recae sobre los síndicos la responsabilidad patrimonial por el incumplimiento de diversas obligaciones que le asigna la normativa tributaria.

Puntualmente el artículo 8 de la LPT establece: "Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo:... inc.b)... los síndicos de las quiebras y concursos 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 iniciación del juicio; en particular si con anterioridad de 15 días al vencimiento del plazo para la presentación de los títulos justificativos del crédito fiscal no hubieran requerido de la Administración Federal de Ingresos Públicos las constancias de las respectivas deudas tributarias".

Si el síndico ha incurrido en violación de las normas formales relativas al ámbito del ejercicio de la profesión contable, la sanción que le corresponde debe estar estrechamente vinculada con la importancia de la falta, y corresponde su imposición por quien ejerce el poder de policía de la matrícula. Al respecto, el propio órgano judicial posee una variedad de sanciones para el supuesto de incumplimiento de las obligaciones de la sindicatura entre ellas: multa, pérdida de honorarios, remoción, exclusión de la lista de profesionales con comunicación al Consejo de Profesionales.

Señaló la Dirección General Impositiva en el Dictamen Técnico Jurídico 23/75 que, a los efectos del avenimiento (previsto en el art. 225 de la ley 19.551) al producirse la cesación de los efectos patrimoniales de la quiebra (art. 227 de la citada ley) la Dirección General Impositiva no puede dejar de ejercer las acciones que el derecho le confiere, en los términos de la responsabilidad personal y solidaria analizada en el presente trabajo.

Concretamente en lo relativo a la responsabilidad por deuda ajena y la solidaridad en esa materia, la LPT establece que los síndicos y liquidadores de quiebras son solidariamente responsables con la sociedad de las obligaciones fiscales de la misma si ésta no cumple con sus cargas tributarias. Esta responsabilidad cede en caso de que se demuestre que la sociedad estaba imposibilitada de cumplir con sus obligaciones fiscales.

En efecto, el art. 6 del citado cuerpo normativo textualmente dispone que: "Están obligados a pagar el tributo al fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados... en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley... c) los síndicos y liquidadores de las quiebras...".

En este supuesto también la responsabilidad es de tipo subjetivo y exige para su procedencia la concurrencia, como ya reseñamos, los

siguientes requisitos: i. Que la sociedad no haya cumplido con sus obligaciones fiscales; ii. Que el incumplimiento le sea imputable a título de dolo o de culpa; iii. Que la sociedad no cumpla con la intimación administrativa, que debe ser previa, para regularizar la situación fiscal⁶¹⁶. No concurriendo tales requisitos, no existe la responsabilidad en cuestión.

2. JURISPRUDENCIA

La jurisprudencia ha establecido que el fisco igualmente debe ser diligente pues, si bien el síndico concursal reviste la calidad de responsable del cumplimiento de la deuda tributaria ajena, ello no releva al recaudador fiscal de presentar tempestivamente el requerimiento de verificación del crédito. Cuando la ley tributaria inviste al síndico concursal como agente de retención, tal cometido procede luego de ser incluida la acreencia fiscal en la nómina del pasivo; o respecto de tributación por bienes que permanecieran incautados⁶¹⁷. También se ha dispuesto que los deberes de fiscalización interna que le incumben al síndico de una sociedad anónima se refieren a la administración de la sociedad y al interés de los accionistas administradores. De ello no se deriva el deber de preservar los intereses del fisco que autorice a considerarlo incurso por una omisión impropia al constatarse la evasión de tributos⁶¹⁸.

⁶¹⁶ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C. *Op. cit.*, p. 106.

⁶¹⁷ CNCom., Sala D, noviembre 1993. "Fil S.A. s/ quiebra s/ inc. de verif. por: Dirección Gral. Impositiva" ED, 162-126.

⁶¹⁸ CNPenal Económico, sala A, junio 16-995. "G., E. y otros", JA, 1995-IV-218.

La ley de Concursos tiene dos tipos de disposiciones sobre la responsabilidad de los directores de una sociedad en quiebra por hechos anteriores a la declaración de quiebra⁶¹⁹. Ellas son:

a) En caso de, actuando con dolo o en infracción a las normas legales, producir, facilitar, permitir agravar o prolongar la disminución de la responsabilidad patrimonial del deudor o su insolvencia, el director debe indemnizar los daños y perjuicios de los que se lo declare responsable⁶²⁰. No vemos que se dé este supuesto en el caso que nos ocupa.

b) A los efectos de la calificación de conducta existe una casuística de los hechos que generan la posibilidad que su conducta sea declarada culpable o fraudulenta⁶²¹. Entre las conductas tipificadas aquella que nos parece relacionada con el supuesto analizado es "demorar injustificadamente la presentación en concurso"⁶²², pero por los motivos que exponemos a continuación no creemos que por la sola existencia del supuesto analizado se incurra en la conducta tipificada como culpable antes referida.

En efecto, para que la ley de Concursos sea aplicable es necesario que se de el presupuesto del estado de cesación de pagos. Dicho estado "debe ser demostrado por cualquier hecho que exteriorice que el deudor se encuentra imposibilitado de cumplir regularmente sus obligaciones, cualquiera sea el carácter de ellas y las causas que lo generan"⁶²³, pudiendo ser considerado tal la "mora en el

⁶¹⁹ La Ley de Concursos, para el caso de concurso sólo instituye responsabilidades para los directores por actos posteriores a la presentación en concurso, con la sanción específica de la separación de su cargo por desobediencia a las normas legales (art. 18, 2º párrafo).

⁶²⁰ Art. 166 de la Ley de Concursos.

⁶²¹ Arts. 236 y siguientes de la Ley de Concursos.

⁶²² Art. 236, inc. 5) de la Ley de Concursos.

⁶²³ Art. 85 de la Ley de Concursos.

cumplimiento de una obligación"⁶²⁴, pero no necesariamente el vencimiento de una obligación constituye un estado de cesación de pagos.

Al respecto es jurisprudencia de la Cámara Comercial que "el incumplimiento de una obligación, aunque sea el hecho revelador más típico de la impotencia patrimonial, no significa cesación de pagos. Este es un estado y aquellos simples hechos reveladores del mismo, de donde la apreciación de éstos se refiere no tanto al incumplimiento singular tomado aisladamente, cuanto al significado mismo en relación con la hacienda comercial en su conjunto"⁶²⁵. En el mismo sentido también ha dicho que "la simple exigibilidad de un crédito no importa, de suyo, la cesación de pagos del deudor; este estado de impotencia patrimonial supone para evidenciarse, cuanto menos el reclamo del acreedor"⁶²⁶.

Por tal razón consideramos que si sólo existe una obligación en mora sin que exista reclamo fehaciente del acreedor y, por otro lado, existe una situación general de la sociedad que hace presumir que de presentarse el reclamo formal podrá hacerse frente al mismo, el director puede considerar razonablemente que la sociedad no se encuentra en cesación de pagos y por lo tanto no podría considerarse que se ha demorado injustificadamente la presentación en concurso.

⁶²⁴ Art. 86, inc. 2) de la Ley de Concursos.

⁶²⁵ CNCom., Sala B, 9/6/86, "Maconsa S.A. s/pedido de quiebra" LL 1986-E, p. 638.

⁶²⁶ CNCom., Sala D, 9/2/79, "Muebles Alberdi S.A. s/pedido de quiebra" LL 1979-C, p. 133.

3. SÍNTESIS

a) Los síndicos de las quiebras y concursos son responsables vicarios actuando por la sociedad en proceso falencial o quebrada. Esta responsabilidad se vincula a su inacción consistente en no hacer las gestiones que fueren conducentes para determinar el ingreso tributario previsto en la ley de fondo tributaria.

b) Se trata de una responsabilidad por inacción. Los Tribunales cuentan con otras sanciones aplicables a su inacción, tales como sanciones pecuniarias, pérdida de honorarios, remoción, exclusión de la lista de profesionales

c) Esta responsabilidad cede en caso de que se demuestre que la sociedad estaba imposibilitada de cumplir con sus obligaciones fiscales. Por tanto, su responsabilidad es de tipo subjetivo.

CONCLUSIONES

a) El ordenamiento jurídico tributario siempre contempla la figura del responsable jurídico que es quien responde por su actuación, es a quien se le exigirá el pago, la reparación o el cumplimiento de una sanción. Responde por sí o por otro. Esta obligación sólo proviene de la ley. Decimos que es el responsable jurídico quien debe reparar por sus propias acciones contrarias al Derecho o por las acciones, también derivadas de su actuación, pero ya no en nombre propio sino en nombre de otro, pues en tal condición lo ha colocado la ley por virtud de sus especiales circunstancias de vinculación con el responsable tributario principal. Se pueden observar claramente los dos planos de las relaciones jurídico-tributarias. El contribuyente es el sujeto, persona física o jurídica a quien la ley le atribuye la obligación de soportar la carga tributaria por su capacidad de contribuir. El responsable por deuda ajena, es aquel a quien la ley llama a pagar el impuesto de los contribuyentes con los bienes que administran pero no son típicamente sujetos pasivos de la obligación tributaria. Este responderá, según la legislación de que se trate, como un garante, como responsable directo (responsable solidario) o vicario o indirecto (responsable subsidiario) o finalmente como un sustituto. El responsable solidario no es un fiador (pues éste se somete voluntariamente a tal garantía de cumplimiento) sino que tiene asignado ese carácter por una imposición legal, el ordenamiento jurídico tributario así lo dispone obligatoriamente.

b) En el funcionamiento de los entes colectivos se encuentra una multiplicidad de situaciones tributarias, a veces encriptadas o de soluciones ambivalentes pues en ocasiones la ley admite la adopción

de criterios disímiles (por la opacidad normativa, por la polisemia de algunos términos, por la complejidad de los hechos económicos entre otros factores). La gestión diaria de una empresa, en consecuencia, deben dar respuesta a esos planteamientos. Tales entes colectivos cuentan, muchas veces, con una administración profesional, ello no obstante en muchos otros casos no tienen esa posibilidad. Para ambos tipos de administración, la ley tributaria prevé la garantía de cumplimiento de los créditos tributarios instituyendo, como responsable solidario, a quienes administran la empresa. Y los legisla en la misma forma para unos y otros casos.

c) La ley tributaria no puede hacer distinciones, sean empresas grandes o pequeñas, por la generalidad y abstracción que caracteriza a la ley (aún cuando en el fenómeno tributario adopta soluciones diferentes sin violentar el principio constitucional de igualdad, por ejemplo, cuando categoriza a los contribuyentes en función de su volumen operativos, cuando por esa razón los somete a alícuotas distintas o prevé mayores sanciones tributarias para unos respecto de otros). La ley positiva ha cedido ante el vigor y trascendencia de los principios jurídicos que permiten una mejor realización concreta de la norma, pues la regulación de la responsabilidad de los administradores de sociedades por las obligaciones tributarias incumplidas de la sociedad se reduce a unos pocos artículos de la ley de procedimientos tributarios. Estas normas han sido interpretadas por los tribunales a través del prisma de los principios. La ley por sí sola, una vez más, demuestra su insuficiencia pues es necesario recurrir a los principios jurídicos en busca de las soluciones que el derecho positivo solo no ofrece.

d) Todo el análisis efectuado en esta tesis es predicable respecto del “administrador societario” como de cualquier “administrador de ente colectivo”. Los términos han sido utilizados con el propósito de aludir a un amplio abanico de sujetos quienes tienen a su cargo la administración de un ente o patrimonio ajeno. En consecuencia estas

opiniones involucran tanto a los directores de sociedades anónimas, al presidente del directorio como a los gerentes de sociedades de responsabilidad limitada, los representantes de las personas jurídicas, el administrador de una sociedad civil, los consejeros de cooperativas, los administradores de entidades sin fines de lucro, los fiduciarios de los fideicomisos, los síndicos de concursos y quiebras, en tanto dentro de la distribución de competencias de la entidad se encuentren la de dar cumplimiento a las obligaciones tributarias; los administradores de patrimonios, empresas o bienes y los mandatarios con facultad de percibir dinero. Es decir, a todos aquellos quienes en el ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los contribuyentes principales cuya dirección gestionan.

e) El Estado ha asegurado la normal percepción de la renta pública. La norma tributaria hace recaer la responsabilidad personal y solidaria sobre los administradores de los entes colectivos con el expreso propósito de proteger el crédito tributario al cual tiene derecho el Fisco. En consecuencia, la Administración se asegura que alguien se haga cargo del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad pues ésta actúa a través de personas, y si ese sujeto –el administrador- no cumpliera con tales obligaciones, él responderá con sus propios bienes. Es una garantía de cobro intensa (solidaria) y no cautelar o secundaria (subsidiaria).

f) Ley tributaria y la societaria, han elegido como responsable a una persona física en particular (aún cuando la gestión de la empresa pueda, en algunos casos, ser encomendada a otra sociedad, pero siempre hay una persona física en el último eslabón de la cadena de la gestión). La ley no responsabiliza al directorio como cuerpo colegiado sino a sus directores en forma singular, pues ellos actúan por la sociedad. Ellos actúan “en lugar de otro”, ese otro es la sociedad, es decir, el contribuyente principal.

g) A pesar de la regulación normativa, han sido los tribunales quienes, en Argentina, han debido modelar el régimen de la responsabilidad solidaria, pues las normas positivas no dan respuesta autosuficiente a esta cuestión tan trascendencia en la vida de una empresa y más en la vida de la administración de un ente colectivo. Los tribunales argentinos, mayoritariamente, le han atribuido a esta figura la naturaleza sancionatoria. Han considerado que el administrador debe ser sancionado en determinadas circunstancias, esto es, cuando violan el deber que la ley fiscal pone a cargo del administrador consistente en que debe pagar el impuesto que corresponde a la sociedad que administra con los recursos que administra o de los cuales dispone. De esta manera la ley protege los fondos tributarios necesarios para el sostenimiento y funcionamiento del Estado pues la responsabilidad que le asigna a dicho sujeto es personal y solidaria.

h) Por el contrario, los ordenamientos jurídico tributario español y el brasileño no parten de la responsabilidad personal y solidaria como principio, como es en el ordenamiento argentino, sino que la regla es la subsidiariedad y excepcionalmente la solidaridad. En la subsidiariedad, el responsable principal y el secundario están uno detrás del otro, en cambio, en la solidaridad ambos sujetos están en el mismo plano. Por esta razón, en la subsidiariedad primero hay que agotar la gestión de cobro sobre el responsable principal, en la solidaridad el acreedor puede accionar, indistintamente y en cualquier momento, contra ambos.

i) La necesidad de dar respuestas a casos concretos, ha llevado a los jueces argentinos a considerar que no estamos ante la presencia de un sistema de garantía del crédito tributario sino ante una sanción, y esto denota cierta incoherencia en el sistema y sus efectos. Los tribunales, a su vez, han ponderado que siendo el régimen de tinte represivo, será necesario que se acredite que el administrador ha actuado con culpabilidad pues, si ello no se prueba, el administrador

no será responsable. Inclusive los jueces se han apartado de la letra de la ley para atribuirle la función de garantía de cumplimiento más allá del concepto de sanción. Con este propósito han empleado más fuertemente el concepto de “subsidiariedad” dejando de lado el de “solidaridad” contenido expresamente en la ley.

j) Debido a que la sociedad, que es el contribuyente, ante su incumplimiento responde el solidario, en tal situación se plantea el supuesto de que esa falta de potencialidad de la sociedad para contribuir implica su virtual situación falencial. En consecuencia, si como algunos tribunales consideraron que se trata de una responsabilidad subsidiaria y no solidaria, ante tal categorización debería el Fisco arbitrar todas las gestiones de cobro contra el responsable principal, es decir, hasta llevarlo al concurso o la quiebra (pues la subsidiariedad, como han dicho algunos tribunales, necesariamente implica el agotamiento de las instancias de cobro contra el principal). Si el Fisco, ante tal situación, no acciona hasta agotar los mecanismos procesales de cobro (pedido de quiebra) habría convertido al responsable solidario en un fiador, lo cual es contradictorio porque la fianza es voluntaria y en este caso no concurre esa voluntariedad. Observamos así otra anomalía por la incoherencia en los supuestos en que los jueces consideran a esta responsabilidad como subsidiaria, en tanto la ley la tipifica como solidaria. Todo se resolvería si la ley es modificada y adopta el concepto de garantía de cumplimiento, lisa y llana.

k) La LPT regla la responsabilidad a través de las figuras de los responsables por deuda propia y responsables por deuda ajena. La ley designa contribuyente a quien elige para el pago tributario a título propio, es decir, el sujeto obligado a satisfacer su propia obligación tributaria al verificarse sobre éste el presupuesto de hecho que da lugar al nacimiento del hecho imponible, es el responsable por deuda propia. El responsable por deuda ajena es el sujeto al que la ley elige

para cumplir la euda tributaria de otro, y lo elige por su particular y especial relación con el contribuyente.

l) La figura del responsable por deuda ajena ofrece un flanco extremadamente frágil y de compleja respuesta. Esto radica en la diferente capacidad contributiva con el responsable principal, en razón de que el legislador la legisló para los contribuyentes pero no para los responsables por deuda ajena que asumen esta condición por alguna determinada relación que tienen con el destinatario principal del impuesto: el contribuyente.

m) Aún cuando están fuertemente ligadas, la responsabilidad tributaria no es análoga a la responsabilidad societaria. Los elementos diferenciales son sólo matices fundamentalmente en razón de que la primera surge de la conexión de particular que tiene el administrador del ente colectivo como integrante de un directorio, comisión, consejo de administración, etc., con dicho ente y deriva, esencialmente, de una actuación subjetivamente reprochable contra dicho sujeto persona física. Por el contrario en la responsabilidad societaria se requiere la actuación dolosa o culposa del director y por efecto de ella se produzca un daño en la empresa. En suma, no ha obrado con la diligencia de un buen hombre de negocios, esto es, la prudencia en contextos determinados.

n) La proyección concreta de la responsabilidad tributaria de los administradores de entes colectivos es muy amplia en el ordenamiento argentino pues la ley los erige en responsables –personales y solidarios- del tributo incumplido como también de las sanciones tributarias por incumplimientos formales, omisión de impuestos, clausuras y demás sanciones previstas en el ordenamiento procesal tributario; por los incumplimientos formales y por la acción de los dependientes. La responsabilidad se extiende a los incumplimientos de todos los impuestos nacionales, provinciales y municipales. Asimismo comprende a los recursos de la Seguridad Social.

ñ) Sin perjuicio de muchas dificultades de aplicación concreta, en el Ordenamiento español se observa un remozamiento de la figura que se ha cristalizado en la última reforma a la LGT, oportunidad en la cual se ha dado respuestas a varios interrogantes hasta ese momento no resueltos. Dicho ordenamiento recoge las figuras del responsable solidario y del subsidiario indicando que, salvo disposición en contrario, la responsabilidad es siempre subsidiaria. Será solidaria en los casos de configuración de ilícitos y se prevé, expresamente, el derecho al reembolso de las sumas pagadas. El Ordenamiento italiano, desde el 2 de diciembre de 2003, ha dejado de regular la responsabilidad tributaria de los administradores. El Ordenamiento brasileño prevé la responsabilidad tributaria personal por los créditos correspondientes a las obligaciones tributarias resultantes de los actos practicados con exceso de poder o por la comisión de infracciones a la ley, contrato social o a los estatutos. En estos casos la responsabilidad es solidaria.

o) En doctrina se ha producido un amplio debate sobre la naturaleza jurídica de la figura de la responsabilidad tributaria de los administradores de entes colectivos. La variedad de acepciones trasciende el plano estrictamente teórico y produce consecuencias eminentemente prácticas. De las múltiples características de la naturaleza del régimen puede afirmarse que tiene elementos propios de la responsabilidad penal (responsabilidad de la sanción); civil (responsabilidad de la obligación); responsabilidad objetiva (por el ejercicio de un cargo) y ejercicio de una garantía.

p) La doctrina argentina como también la jurisprudencia, mayoritariamente adoptó el criterio de considerar a la responsabilidad solidaridad como una sanción. Es una 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 para tal fin.

q) También se ha interpretado –en la jurisprudencia fundamentalmente- que se trata de una responsabilidad muy cercana a la naturaleza de subsidiaria. Ello importa un efecto descomunamente perjudicial para los intereses de la Administración pues, si se trata de una responsabilidad subsidiaria, el Fisco debería previamente excluir los bienes del responsable principal y, en caso de no lograr la satisfacción del crédito tributario, recién en esa ocasión proceder contra el responsable por deuda ajena.

r) La herramienta dogmática, de la responsabilidad por el actuar en lugar de otro favorece claramente una solución normativa. Por su intermedio se encuentra una respuesta jurídica al hecho de sancionar al sujeto que no posee el estatus formal que exige el tipo penal, pero sí ejerce un dominio sobre la especial vulnerabilidad del bien jurídico.

s) Por el principio de indisponibilidad de la naturaleza de responsable por deuda ajena no pueden arbitrarse mecanismos de intercalación de responsables o acordar, privadamente, sociedad e individuo la distribución de la responsabilidad solidaria. Ello no es oponible al Fisco.

t) El instituto en análisis no importa responsabilizar a una persona física por el ejercicio del cargo pues el régimen de responsabilidad solidaria dispone que sólo los que administran o disponen de los fondos societarios son quienes se encuentran obligados a cumplir con las obligaciones tributarias de la sociedad y a estos, los que tienen estas cargas para con la sociedad, les alcanza la solidaridad. No hay diferenciación entre las funciones del director societario o externo de las funciones ejecutivas que desempeña el director ejecutivo o interno, que desempeña su labor conforme las propias facultades derivadas de su cargo o por el mandato otorgado por el directorio. Estas situaciones, propias de las empresas actuales, no son contempladas por la ley argentina.

u) El deber de los administradores de dirigir la empresa con cuidado y diligencia ha evolucionado a la luz de la interpretación de la

jurisprudencia y de nuevas técnicas de gestión. Actualmente la actuación de buena fe, la actuación con la diligencia que normalmente tendría una persona prudente en esa posición y en idénticas circunstancias y la actuación conforme lo que razonablemente crea que es para los intereses de la sociedad. La administración profesional, especializada caracteriza a las administraciones de los entes colectivos en la actualidad. En este contexto, el *Business Judgment Rule* o reglas de juicio empresarial coopera para la interpretación de la actuación de los administradores para tamizar su conducta tributaria. Por tanto tendrán relevancia hermenéutica el deber de vigilancia del curso de la sociedad, el deber de investigar, el deber de información suficiente para la adopción de decisiones, el deber de fidelidad, el deber de evitar los conflictos de interés, la actuación de buena fe, entre varios.

v) He identificado al instituto en análisis como una sanción atípica: la responsabilidad de los mismos tiene efecto de sanción pero no está contemplada por la ley como tal, es un sistema de responsabilidad solidaria pero en los hechos se impone una pena pecuniaria al administrador societario. Tiene similitud con la sanción impropia que es aquella situación en la que el contribuyente, que ha cometido una infracción tributaria, no solo recibe la sanción sino que es pasible de una situación desventajosa.

w) La culpabilidad es la esencia del reproche dado que el contribuyente y el responsable, para ser merecedores de una sanción, deben ser responsables tanto objetiva como subjetivamente. Por tanto, el plexo normativo garantista del ordenamiento se aplica al sistema de infracciones tributarias, por tanto todo ello debe extrapolarse a la aplicación de la responsabilidad solidaria de los administradores de entes colectivos.

x) El sistema, no se ajusta con el criterio de capacidad contributiva. La ley tuvo en vista al contribuyente principal, para medir la capacidad económica como manifestación de la obligación de

contribuir. El responsable solidario no cuenta con esa potencialidad, en la mayoría de los casos.

y) Asimismo el sistema no se ajusta con el principio de no indiferencia. Esto significa que a la ley no le es indiferente quien contribuye. Esto por respeto al principio de legalidad. A la ley no le resulta indistinto que contribuya cualquier individuo sino sólo aquel que es el sujeto pasivo.

z) En caso de hacerse efectiva la responsabilidad de los administradores, si éstos deben responder por las sanciones tributarias, necesariamente advertimos que puede verse alterado el principio de proporcionalidad. La sanción que representa para el administrador no tiene relación proporcional entre la causa y el efecto, entre la conducta desarrollada y el impuesto a pagar pues no atendería al parámetro de razonabilidad. Se produce, además, un exceso de punición sobre el administrador societario. Vinculado a la falta de proporcionalidad entre la conducta contraria a la ley desarrollada por el administrador societario y la sanción consecuente que implica hacerse personalmente cargo de la obligación tributaria de la sociedad que administra con más sus accesorios, denota una fuerte falta de equidad que se traduce, en cabeza del responsable por deuda ajena, en un exceso de punición. Este aparece ante la alteración de la proporcionalidad entre infracción cometida y la sanción aplicada, que implican falta de armonía desde la perspectiva de la razonabilidad.

a') El administrador del ente colectivo podrá esgrimir en su defensa, todas las garantías que otorga el plexo garantista del Derecho penal –pues nuestra jurisprudencia, como hemos dicho- le asigna a la figura la naturaleza represiva y ha sostenido pacíficamente la jurisprudencia de la CSJN que no existen diferencias ontológicas entre el ilícito tributario y el ilícito penal-. En consecuencia podrá oponer la garantía de no autoincriminación. Si el régimen es de tinte sancionatorio, debe extrapolarse los institutos garantistas, entre los

cuales se cuenta esta garantía. Si el administrador declara, en cierto contexto, se autoincrimina.

b') Si el administrador encargado del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad, sea o no un técnico versado en la materia fiscal, puede por diversas razones incurrir en error, y éste puede ser invocado para la no aplicación de una sanción tributaria, una vez más recordamos que tanto la jurisprudencia como la doctrina han indicado que, el régimen de responsabilidad solidaria, es de cuño sancionatorio, represivo.

c') El carácter sancionatorio de la figura del responsable solidario, demandará la necesidad de probar la actuación personal del administrador con el hecho que se imputa a la sociedad, por tanto se invertirá la carga de la prueba. Esto significa que será el administrador el que deberá procurar minirse de ésta.

d') Las sanciones tienen una lógica de graduación, una proporcionalidad –como ya se afirmó-. Este principio de proporcionalidad no se compadece con la razonable proporción que debe mediar entre la causa y el efecto, entre la violación del derecho y la sanción consecuente. La conducta del responsable solidario para marcar la contradicción resultante que deriva del sistema argentino que tipifica esta responsabilidad con marcado carácter represivo, pues esta circunstancia lo encierra en un callejón sin salida. Esta anomalía resulta de sancionar al administrador, en forma personal y solidaria, si es que al momento de endilgarle dicha responsabilidad no son adecuadamente valorados los parámetros de proporcionalidad de las sanciones y el criterio de buena fe para su graduación pues el administrador responde por la deuda íntegra de la sociedad que administra (la que fue establecida en función de la sociedad y no del administrador persona física).

e') Si el administrador del ente colectivo paga con su propio patrimonio y en su carácter de responsable solidario la deuda incumplida por la sociedad ¿por qué razón recuperará el administrador

societario las sumas pagadas cuyo pago debió hacerse por su propia impericia en la gestión de los deberes fiscales de la sociedad? El administrador tiene derecho al recupero de los fondos así destinados, aunque no existe norma en el ordenamiento argentino que responda a este interrogante. Si se trata de un incumplimiento del pago del impuesto, la respuesta es el derecho al recupero, pues no puede enriquecerse la sociedad a costa del administrador societario. Sin embargo, si estamos frente a las consecuencias por la comisión de un ilícito por el cual responde el director, la respuesta no será tan contundente.

f) Una figura, proveniente del Derecho penal, otorga respuesta efectiva a esta responsabilidad en punto a su encuadre jurídico. Me refiero a la figura del actuar en lugar de otro. En este contexto, la responsabilidad de los administradores, gerentes, directores, representantes de sociedades por las infracciones fiscales cometidas por ellos en ocasión del cumplimiento de su mandato. Para resolver estos conflictos el concepto del actuar (el individuo) en lugar de otro (la sociedad) resuelve el conflicto de la autoría del hecho. La ley, así, sanciona a quien actúa en nombre de otro. En otros términos, es esta una herramienta dogmática para explicar cómo se puede ser responsable solidario sin ser el deudor principal del tributo.

g) El actuar en lugar de otro es un adecuado encuadre dogmático de justificación de la aplicación de sanciones a un ente colectivo. Los dos criterios fundamentales para esta argumentación son la teoría de la representación, que considera que esta cláusula de extensión de la autoría es sólo aplicable a los delitos que tipifican una infracción de un deber y, por otro lado, la teoría funcional, que interpreta que es la función que ejerce el sujeto actuando por la sociedad como el elemento determinante de esta construcción dogmática, prescindiendo del bien jurídico tutelado.

h) En los delitos especiales en sentido amplio (delitos de dominio) la responsabilidad penal encuentra su fundamento en la

organización de la esfera personal (obligación que le corresponde a todo ciudadano). En consecuencia, se imputarán a una persona las consecuencias de la forma en que organizó su ámbito de actuación inclusive –y fundamentalmente- aquellos espacios de una organización que se asumen como propios. La Ley penal tributaria adscribe a la tesis del actuar en lugar de otro, y su fundamento se encuentra en las conductas de quienes ejercen aquellas funciones de representación de manera que puede afirmarse que tales actos son atribuibles a los entes colectivos –personas jurídicas- por quienes actúan. Esto es autoevidente pues no puede encarcelarse a una sociedad anónima.

i') Finalmente, los síndicos de las quiebras y concursos son responsables vicarios actuando por la sociedad en proceso falencial o quebrada. Esta responsabilidad se vincula a su inacción consistente en no hacer las gestiones que fueren conducentes para determinar el ingreso tributario previsto en la ley de fondo tributaria. Se trata de una responsabilidad por inacción. Los Tribunales cuentan con otras sanciones aplicables a su inacción, tales como sanciones pecuniarias, pérdida de honorarios, remoción, exclusión de la lista de profesionales. Esta responsabilidad cede en caso de que se demuestre que la sociedad estaba imposibilitada de cumplir con sus obligaciones fiscales. Por tanto, su responsabilidad es de tipo subjetivo.

INDICE DE AUTORES

- AAVV, “Los sujetos pasivos y responsables tributarios” (ponencias de profesores y catedráticos españoles ante las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Cartagena de Indias, 1995, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997.
- AFTALIÓN, Enrique. “La responsabilidad penal de las personas jurídicas y la de sus directores” J.A. del 26-12.58.
- AFTALIÓN, Enrique R. “El derecho penal administrativo en la Corte”, LL 40-443
- AGUINIS, Ana M. M. de “Reflexiones sobre la retribución que corresponde a cada director” RDCO, Depalma, 1981.
- ALONSO UREBA, Alberto. “Presupuestos de la responsabilidad social de los administradores de una sociedad anónima”. Revista de Derecho Mercantil, N° 198 (1990) ps. 639 y s.s.
- ALTAMIRANO, Alejandro C. “Las sanciones anómalas” en AAVV, Paulo de Barros Carvalho, (Coord) *Derecho Tributario*, Palestra, Lima, Perú, 2002.
- ALTAMIRANO, Alejandro C. “Panorama del sistema de infracciones y sanciones tributarias en Argentina”, Revista Iberoamericana de Derecho Tributario, N. 3, Edersa, Madrid, 1996.
- ALVAREZ MARTINEZ, Joaquín. *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*. Thomson Aranzadi-Asociación Española de Asesores Fiscales, Navarra, 2004.
- ARECHA, Waldemar. “Responsabilidad tributaria de los directores de sociedades anónimas” LL 114-976.
- ARGILES GARCÉS DE MARCILLA, José Luis, “Notas para la posible aplicación de la buena fe como criterio de graduación de las sanciones tributarias”, Gaceta Fiscal N° 89, Julio 1991, p. 20.

- ATAZ HERNÁNDEZ, J. “La responsabilidad de los administradores de sociedades en material fiscal” AAVV, *Estudios de Derecho fiscal en homenaje a Jaime Basanta*, Coordinados por F. De Luis Diaz Monasterio, Civitas, Madrid, 1994.
- ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *La responsabilidad solidaria en materia fiscal federal*, Porrúa, México 2000.
- ARECHA, Waldemar. “Responsabilidad tributaria de los directores de sociedades anónimas” LL 114-976.
- ARIAS ABELLÁN, M. D. “Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable” REDF, 47-48, Civitas, Madrid, 1985, p. 428.
- BACIGALUPO, Silvina. *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*. Bosch, Barcelona, 1998.
- BAIGUN, David y BERGEL, Salvador Darío *El fraude en la administración societaria*, Depalma, 1998.
- BAJO FERNÁNDEZ, M. *De nuevo sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas*. Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, 1981.
- BARRACHINA JUAN, E. “Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades. El acto de derivación de responsabilidad” Gaceta Fiscal, N° 168, 1998.
- BARROS CARVALHO, Paulo de. *Curso de Direito Tributario*, Saraiva, San Pablo, Brasil, 12° edición, 1999, p. 309 y s.s.
- BARROS CARVALHO, Paulo de. *Derecho Tributario. Fundamentos Jurídicos de la Incidencia*. Abaco, Buenos Aires, 2002.
- BECELAERE, Gerardo R. Van, “Responsabilidad contravencional tributaria de los administradores de sociedades”, Tesina presentada en el Master en Asesoramiento Jurídico de Empresas, Universidad Austral, Facultad de Ciencias Empresariales de Rosario, Santa Fe, abril de 2001, con tutoría de la Dra. Clara Rescia de De la Horra, que puede compulsarse en la biblioteca de dicha Universidad.
- BERLE, Adolf y MEANS, Gardiner. *The Modern Corporation and Private Property*. Macmillan, New York, 1932.
- BERTAZZA, Humberto y DÍAZ ORTÍZ, José. “Propuestas en torno a un futuro estatuto del contribuyente” en trabajos correspondientes a

las XXIX Jornadas Tributarias, Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, Mar del Plata, Noviembre 1999, volumen 1.

- BIANCA, Massimo. *La responsabilità tributaria degli amministratori di Società*, Giuffrè, Milan, 2000.
- BIELSA, Rafael, “Estudios de Derecho Público”, t. I, *Derecho Administrativo*, 1º edición, Depalma, Buenos Aires, 1950.
- BUENO CHOCANO, Patricia. “La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades en la legislación peruana”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Vol. N° 37, Diciembre de 1999, p. 55 y s.s.
- BUITRAGO, Ignacio y CALVO, Rubén. “La prueba en el Tribunal Fiscal de la Nación”, *DF XLII*, p. 282 y s.s.
- CABALLERO, José Severo “La llamada responsabilidad penal de las sociedades anónimas y demás personas colectivas en el derecho penal especial” en *JA Doctrina* 1974, p. 347.
- CALVO ORTEGA, Rafael. “La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos”, *HPE*, N. 5/1970, p. 38.
- CALVO ORTEGA en “La responsabilidad tributaria subsidiaria”, *HPE*, N° 10 / 1971, p. 141.
- CALVO ORTEGA, Rafael, *Derecho Tributario. Parte General*. Thompson, Civitas, 8a Edición, Madrid, 2004.
- CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General*, Civitas, 6 edición, Madrid, 2002.
- CALVO ORTEGA, Rafael (Director), Tejerizo López, José Manuel. *La nueva ley General Tributaria*, Thompson Civitas, Madrid, 2004.
- CAÑAL GARCÍA, Francisco y PISTONE, Pasquale. “La figura del responsable tributario en los sistemas jurídicos tributarios alemán, español e italiano”. En AAVV, *Los sujetos pasivos y responsables tributarios* (ponencias de profesores y catedráticos españoles ante las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Cartagena de Indias, 1995, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997.
- CARBAJO VASCO, Domingo. “La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles”. *Crónica Tributaria*, Madrid, T N° 76, 1995.

- CAPACCIOLI, Enzo, “Principi in tema di Sanzioni Amministrative: considerazioni introduttive”, en *Le sanzioni in materia tributaria*, Giuffrè Editore, 1979.
- CASAS, José Osvaldo. “La responsabilidad tributaria de los directores, gerentes y demás representantes societarios”, DF XV, p. 77 y s.s.
- CASAS, José Osvaldo, “El principio de legalidad en materia tributaria: fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación vinculados a él o cuyas conclusiones se proyectan sobre ese principio”, DF, t. XLVIII, p. 361.
- CASSAGNE, Juan Carlos, “En torno de las sanciones administrativas y la aplicabilidad de los principios del derecho penal”, ED t. 143, p. 939.
- CASTELLANOS, Fernando. “Responsabilidad fiscal de los directores de sociedades anónimas”. IMP, XXXI-A, 115.
- CAZEAUX, Pedro N. y TRIGO REPRESAS, Felix A., *Derecho de las Obligaciones*, Editorial Lep, La Plata 1989.
- CELLINI, Barbara. “Responsabili per la sanzione amministrativa”, en la obra *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, coordinada por Francesco MOSCHETTI y Loris TOSI, Cedam, Padua, 2000, p. 302 y s.s.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Los responsables tributarios*, Thomson Aranzadi, Navarra, 2003.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Hecho imponible y sujetos pasivos (análisis jurisprudencial)*. Lex Nova, Valladolid, 1999.
- CHICHIZOLA, Mario I. “La responsabilidad penal de las personas de existencia ideal” LL, T. 109 ps. 682-696.
- CIANCIARDO, Juan. *El principio de razonabilidad*, Abaco, Buenos Aires, 2004.
- COPPA-SAMMARTINO. *Sanzioni tributaria*, Enc. Dir., p. 426.
- CORDEIRO GUERRA, Roberto. *Illecito Tributario e Sanzioni Amministrative*, Giuffrè Editore–Università di Firenze, Pubblicazioni della Facoltà di Giurisprudenza, Milano 1996.
- CUETO RÚA, Julio “El racionalismo, la egología y la responsabilidad penal de las personas jurídicas”, LL, T. 50 ps. 1109-1122.

- D'AVIRRO, Antonio y NANNUCCI, Ubaldo, *I Reati nella Legislazione Tributaria*, CEDAM, Padova, 1984.
- DE BRITO MACHADO, Hugo. *Estudos de Direito penal tributário*. Atlas, San Pablo, Brasil, 2002.
- DE MITA, Enrico, *La Legalità tributaria. Contributo alla semplificazione legislativa*, Giuffré Editore, Milano, 1993.
- DEL FEDERICO, Lorenzo, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Giuffré Editore, Milano, 1993.
- DEL FEDERICO, Lorenzo, *Sanciones indirectas, impropias y atípicas en el ordenamiento tributario italiano*, efectuado por Jesús Santa Bárbara Rupérez en Revista Iberoamericana de Derecho Tributario N° 4, Edersa, enero-abril, 1997, p. 201.
- DELGADO BARRIO, Javier y VIGO, Rodolfo L. *Sobre los principios jurídicos*. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1998, p. 147.
- DELGADO GARCÍA, Ana María en *La derivación de la responsabilidad tributaria*, Tecnos, Madrid, 1996.
- DELGADO GARCÍA, Ana María. “El alcance de la responsabilidad tributaria: una cuestión abierta”, Civitas, REDF, N 106, 2000, p. 230-231.
- DI MARCO, Graciela. “Responsabilidad de los Administradores Sociales”, JA 1985-IV p. 685.
- DIEZ RIPOLLES, José Luis. *Los elementos subjetivos del delito. Bases Metodológicas*. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1990.
- DWORKIN, Ronald. *Los derechos en serio*, Planeta Agostini, Madrid, 1993.
- FALSITTA, Gaspare. *Manuale di Diritto Tributario, Parte Generale*, CEDAM, seconda edizione, Padova, 1997.
- FALSITTA, Gaspare. “Appunti in tema di legittimità costituzionale delle presunzioni fiscali”, Rivista de Diritto Finanziario Ciencia da Finanza, 1964, II, 347.
- FANTOZZI, Augusto. “La Solidarietà Tributaria”, en *Trattato di Diritto Tributario*, Diretto da Andrea AMATUCCI, Cedam, Volume Secondo, Padova, 1994.

- FARGOSI, Horacio. “Notas Preliminares sobre la Responsabilidad de los Directores y la Dirección unitaria en el grupo de Sociedades”, ED-125, 843.
- FARGOSI, Horacio P. “Anotaciones preliminares sobre la responsabilidad civil de los directores de sociedades anónimas en la ley 19.550”. LL, 147, 1332.
- FARGOSI, Horacio P. “El vínculo director-sociedad anónima”, LL 2001-A, 885.
- FARGOSI, Horacio y FARGOSI, Alejandro. “Notas sobre los directores de hecho”. LL 1987-E, p. 577.
- FLEISCHER, Holger. “La “business judgment rule” a la luz de la comparación jurídica y de la economía del derecho”, Revista de Derecho Mercantil, octubre-diciembre 2002, Madrid, ps. 1727 y s.s.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela. “Reflexiones en torno al responsable solidario y a la solidaridad en Derecho Tributario”, Civitas, REDF, N 91, 1996.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela. “Responsables tributarios. Situación actual y perspectivas de futuro”, Civitas, REDF, N 117 2003.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Tributario. Instituciones*. Marcial Pons, 25 edición, Madrid, 2006.
- FRANCISCO SUAREZ, “*Tratado de las Leyes y de Dios Legislador*”, Versión Española, Volumen III, Libro V, Capítulo XVI, Madrid, 1968, p. 539.
- FREYTES, Roberto O. “Determinación de la responsabilidad tributaria por deuda ajena”, DF, XVII, 15.
- FREYTES, Roberto O. “Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades anónimas”, DF XXVII-B, p. 718.
- FREYTES, Roberto O. “Nuevamente sobre la responsabilidad fiscal de directores de sociedades anónimas”, DF, XXIII, 741.
- GAGLIARDO Mariano. *Responsabilidad de los Directores de Sociedades Anónimas*, Abeledo Perrot, 1994.
- GAGLIARDO, Mariano. “El perfil de un director de sociedad anónima”, LL 2001-E, ps. 1351 y ss.

- GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives. *Responsabilidade tributária*. Cuaderno de Pesquisas Tributárias, N° 5, Resenha Tributária, Centro de Extensão Universitaria de San Pablo, Brasil
- GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives. *Comentarios ao Código Tributario Nacional*, Saraiva, Vol 2, San Pablo, 1998.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., “El Principio de Legalidad”, en *El Principio de Legalidad en el Derecho Tributario*, Simposio organizado por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales e Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, 1986.
- GARCÍA CAVERO, Percy, “La discusión doctrinal en torno al fundamento dogmático del actuar en lugar de otro”, en Percy GARCÍA CAVERO (coord.), *La responsabilidad penal de las personas jurídicas, órganos y representantes*, Ediciones Jurídicas Cuyo, Mendoza, pp. 2004, ps. 267-268.
- GARCÍA CAVERO, Percy. *El actuar en lugar de otro en el Derecho Penal Peruano*, Universidad de Piura y ARA Editor, Lima, Perú, 2003.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNANDEZ, Tomás R., *Curso de Derecho Administrativo*. Civitas, Madrid, 1986, Vol. 1.
- GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos F. *El principio de capacidad contributiva* Abaco, Buenos Aires, 2004.
- GARCÍA NOVOA, César; “El sistema sancionatorio y el Estado de Derecho”; *Revista Impuestos*, VI-B, p. 1669.
- GARCÍA NOVOA, César y LÓPEZ DÍAZ, Antonio (coords.): *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Marcial Pons, Madrid, 2000.
- GARRETA SUCH, José María. *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de sociedades*. Marcial Pons, Madrid, 1996.
- GARRIGUES, Joaquín y URÍA, Rodrigo. *Comentario a la ley de sociedades anónimas*. Edición del Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1958.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C. *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*, Novena edición actualizada y ampliada por S. C. Navarrine, Depalma, Buenos Aires, 2005.

- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C. *Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires*, Depalma, Buenos Aires, 1980.
- GRACIA MARTIN, *El actuar en lugar de otro en el Derecho Penal*, Tomo I. Zaragoza, 1985.
- GUERRA MARTIN, Guillermo. El gobierno de las sociedades cotizadas estadounidenses. Su influencia en el Movimiento de reforma del Derecho Europeo. Thompson-Aranzadi, Navarra, 2003.
- GULMINELLI, Ricardo Ludovico. “Régimen de responsabilidad de los funcionarios de las sociedades comerciales (Necesidad de flexibilizarlo considerando las características de cada caso particular)” LL, 1986-E, 967.
- GUTMAN, Raúl. “Algunas consideraciones sobre la solidaridad tributaria” La Información T. 70, p. 39.
- HAGGI, Graciela A. y NISSEN, Ricardo A. “Breves consideraciones sobre la renuncia de los directores de las sociedades anónimas” ED T. 183, ps. 1320 y s.s.
- HALPERIN, Isaac y OTAEGUI, Julio C. *Sociedades Anónimas*, 2a edición actualizada y ampliada, Depalma, Buenos Aires, 1998, ps. 543/566.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. “La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios”, Revista Técnica Tributaria, N° 57, Madrid.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Ponencia presentada al curso organizado por la Asociación Española de Asesores Fiscales en la Universidad Internacional Menéndez Pelayo sobre “El régimen jurídico de los administradores de sociedades”, Santander, 29 al 31 de agosto de 2001.
- HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Marcial Pons/Fundación Oriol-Urquijo, 1998.
- HENSEL, Albert. *Derecho Tributario*. Marcial Pons, Madrid, 2005.
- HIGHTON, Federico R. *Responsabilidad Patrimonial, Solidaria de Directores y Administradores por Deudas Impositivas y de las Sociedades Comerciales*. Ad Hoc, Buenos Aires, 1998.
- ILADT VIII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, Lima, Perú, 1977 (publicación del Instituto Latinoamericano de

- Derecho Tributario, Estatutos y Resoluciones de las Jornadas, Montevideo, 1993).
- JAKOBS, Günther. *Derecho Penal Parte General*, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- JARACH, Dino. *El hecho imponible*. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982.
- JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. LL t. 48 p. 1041.
- LAGO MONTERO, José María. “Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias, en Sujetos pasivos tributarios y responsables tributarios”, obra de AAVV dirigido por Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA, Madrid.
- LAGO MONTERO, J.M.: “Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse”, en Jornadas Latino-Americanas de Dereito Tributário, Livro 2, Lisboa 1998.
- LARENZ, Karl. *Metodología de la ciencia del Derecho*. Ariel, Barcelona, 1994.
- LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en: *Seis estudios sobre Derecho constitucional e Internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980.
- LETE ACHIRICA, Carlos. *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*. Civitas, Madrid, 2000.
- LINARES, Juan Francisco. *Razonabilidad de las leyes*. Astrea, 2º edición, 1970.
- LINARES QUINTANA, Segundo V. *Reglas para la Interpretación Constitucional*, Plus Ultra, Buenos Aires, 1979.
- LISICKI, Fernando. “La garantía contra la autoincriminación forzada y el derecho sancionador tributario: un caso de principios constitucionales versus pragmatismo recaudador” RADT, No. 2.
- LÓPEZ DÍAZ, Antonio. “El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria”, XIX Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Lisboa, 1998.
- LOPEZ MARTINEZ, J. *Los deberes de información tributaria*. Marcial Pons, Madrid..

- LOZANO, Blanca. *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*. Marcial Pons, Madrid 1990.
- LUQUI, Juan Carlos. *La obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1989.
- MAIER, Julio B.J.: *Derecho Procesal Penal Argentino. Fundamentos constitucionales*, Hammurabi, Buenos Aires, 1989.
- MALAMUD GOTI, Jaime. *Persona jurídica y penalidad*. Depalma, Buenos Aires, 1981.
- MANÓVIL, Rafael M. “Interrogantes sobre la responsabilidad y los deberes de los funcionarios societarios en los grupos”, Congreso Argentino de Derecho Comercial, 1990, Volumen II.
- MARQUES DA SILVA, Isabel. *Responsabilidade fiscal penal cumulativa das sociedades e dos seus administradores e representantes*. Universidade Católica Editora, Lisboa, 2000.
- MARIENHOFF, Miguel S., “El exceso de punición como vicio del acto jurídico de derecho público” L.L. 1989-E-963.
- MARTORELL, Ernesto E. “Los directores de sociedades anónimas” capítulos VII, VIII, IX y X, Ediciones Depalma, 1994.
- MATTA Y TREJO, Guillermo E. “Las funciones del director societario. Su distinción de las del director interno o ejecutivo”. Ponencia presentada ante el “Segundo Congreso Argentino Español de Derecho Mercantil: Las sociedades comerciales, los administradores y los socios”, celebrado en Iguazú, Misiones, Argentina los días 12 y 13 de Junio de 2003.
- MAZORRA MANRIQUE de LARA, Sonsoles. “El regimen jurídico de los responsables solidarios”, publicado dentro de la obra homenaje Estudios de Derecho Tributario, en Memoria de María del Carmen Bollo Arocena, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993.
- MAZORRA MANRIQUE de LARA, Sonsoles. *Los responsables tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1994.
- MELE, Domingo. “*La obligación de pagar los impuestos*”, ASDPrensa, Año II, N° 28, del 15.6.1986, Buenos Aires, p. 147.
- MERINO ANTIGÜEDAD, José María. “*Maestro ¿es lícito pagar tributos al César?*”, Dykinson, Madrid, 2002.

- MERINO JARA, Isaac. *Responsabilidad penal por delito fiscal en el seno de sociedades*, Quincena Fiscal, Madrid, 1998.
- MICHEL, “Profili critici in materia di imposizione” *Rivista di Diritto Finanziario*, 1964, I, p. 15.
- MUÑOZ NÁJAR BUSTAMANTE, Mauricio y DE LA VEGA RENGIFO, Beatriz. “La responsabilidad solidaria de los representantes legales en el Código Tributario”, *Revista Estudios Privados*, Publicación de análisis institucional de los Graduados por la Universidad de San Martín de Porres, Lima, Perú, año IV, N° 4, Invierno, junio de 1999.
- MOSSET ITURRASPE, J. “La responsabilidad de quienes administren o dirijan sociedades comerciales” *J.A.- Doctrina* 1973, p. 249.
- MOYA JIMÉNEZ, Antonio. *La responsabilidad de los administradores de las empresas insolventes*. 3° edición. Bosch, Barcelona, 2002.
- MUR VALDIVIA, Miguel. “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 de dichas jornadas por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1995.
- NAVARRINE, Susana, *Los ingresos provenientes del exterior*, Depalma, Buenos Aires, 1990.
- NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. “Responsabilidade Tributária, em Comentários ao Código Tributário Nacional, lei 5172 de 25.10.66” Coordinador Carlos VALDER DO NASCIMENTO, Forense, Río de Janeiro, 1997.
- NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. *Curso de Direito Tributario Brasileiro*, Forense, Rio de Janeiro, 1999.
- NAWIASKY, Hans. *Cuestiones de Derecho Tributario*. Instituto de Estudios Fiscales de Madrid, 1982.
- NIETO, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*, Segunda Edición Ampliada, Tecnos, Madrid, 1994.
- NINO, Carlos Santiago. “El sentido de responsabilidad”, trabajo incluido en *La Responsabilidad. Obra Homenaje al profesor Dr. Isidoro H. Goldemberg*. AAVV ALTERINI, A.A. y LÓPEZ CABANA, R. M. (Coords). Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1995.

- NÚÑEZ, Ricardo C. Derecho Penal Argentino, T. I, Edición Bibliográfica Argentina, 1964.
- OCHOA TREPAT, María Luisa. “La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas” Gaceta Fiscal, N° 75, 1990.
- ODRIOZOLA, Carlos S. “Reforma del régimen de responsabilidad de los directores o necesidad de una adecuada interpretación” LL 1982-B, 706.
- ODRIOZOLA, Carlos S. “Acercas de la responsabilidad de los directores” en Derecho Empresario Actual, Homenaje al Dr. Raymundo L. Fernández.
- ODRIOZOLA, Carlos S. “Los grupos de sociedades y los accionistas externos” LL 1986-C, ps. 1114.
- OLIVEIRA, Fabio Leopoldo de, “Responsabilidade Tributária” en la obra *Curso de Direito Tributario*, Coordinador Ives GANDRA DA SILVA MARTINS, Editora Cejup, 5° edición, San Pablo 1997.
- OTAEGUI, Julio C., “Administración Societaria” Capítulo XVI, párrafos 82/90 (ps. 369 a 416) y Capítulo XVII, Abaco, 1979.
- OTAEGUI Julio. “Responsabilidad Civil de los Directores” en RDCO año 1978, p. 1285.
- OTAEGUI Julio. “Responsabilidad civil de los directores”, en *Estudios en homenaje a Isaac Halperín*, AAVV, Saúl Argeri, (Coord) Depalma, Buenos Aires, 1978.
- OTERO NOVAS, Juan Manuel. “La supuesta responsabilidad objetiva de los administradores de sociedades que cesan en su actividad (art. 40.1 LGT)” Impuestos, Madrid, tomo I, 1997.
- PALAO TABOADA, Carlos. “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”. Revista Española de Derecho Financiero, Civitas, Madrid, 2004.
- PAZOS, José Manuel. “Responsabilidad fiscal de administradores, representantes de personas jurídicas, sociedades, asociaciones, empresas y patrimonios”. IMP XLIII-A, p. 750.
- PEREZ DE AYALA, José Luis. *El Derecho positivo tributario entre el iusnaturalismo y el constructivismo jurídico. ¿Una antítesis*

insalvable? Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, diciembre 2003.

PEREZ DE AYALA, José Luis y PEREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. *Fundamentos de Derecho Tributario*. EDERSA, Madrid, 1995, 5a edición.

PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General. Civitas, Madrid, 7a edición, 1997.

PERRONE, Leonardo, *Le sanzioni amministrative in materia tributaria*. Giuffré, Milano, 1979.

PUIG BRUTAU, J. “La responsabilidad de los administradores de las sociedades anónimas”, RDP, LXV, 1961.

RIBES RIBES, Aurora y NÚÑEZ GRAÑÓN, Mercedes “La doctrina del tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el Derecho a no autoinculparse en el procedimiento sancionador tributario y sobre el derecho a la no discriminación tributaria por razones de residencia”, Comunicación Técnica presentada ante las XXI Jornadas del ILADT, 2000, Bahía, Brasil.

RIONDATO, Silvio. *Oggiato*, en la obra *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, coordinada por Francesco MOSCHETTI y Loris TOSI, Cedam, Padua, 2000.

ROBIGLIO, Carolina. “La responsabilidad penal de las personas jurídicas” en *Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, AAVV, Alejandro C. Altamirano y Ramiro M. Rubinska, (Coords).

RODRIGUEZ ESTEVEZ, Juan María. *El derecho penal en la actividad económica*. Abaco, Buenos Aires, 2000.

RODRIGUEZ PANIAGUA, José María. *Historia del Pensamiento Jurídico, T. II, Siglos XIX y XX*, Universidad Complutense, Octava Edición, Madrid, 1997.

ROXIN, Claus, *Autoría y dominio del hecho en derecho penal*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

RUBIANES, Carlos J. *Tratado sobre el Código Penal e Interpretación jurisprudencial*, Depalma, 1975 T. I.

RUSSO, Pasquale. *Manuale di Diritto Tributario*, Giuffrè Editore, Milan, 1994.

- SAN ISIDORO DE SEVILLA *Etimologías* Lib. V, cap. III, 4 Ed. B,A.C., Madrid, 1951.
- SANCHEZ AYUSO, Inés. *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- SANCHEZ GALIANA, J. A. “El responsable (arts. 37, 38 y 39) en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, en la obra Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, AAVV, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, volumen I.
- SANCHEZ PEDROCHE, José Andrés, *Sanciones indirectas o impropias en el Derecho Tributario*. Cívitas, REDF, 91, p. 501.
- SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso y PAREJO ALFONSO, Luciano, *Derecho Administrativo, La jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Centro de Estudios Ramón Areces SA, Madrid.
- SASOT BETES, Miguel A. y SASOT, Miguel T. *Sociedades Anónimas. El órgano de administración*. Abaco, Buenos Aires, 1980.
- S.S. JUAN XXIII, Encíclica *Mater et magistra*, N° 20.
- SCHÜNEMANN, Bernd, “El dominio sobre el fundamento del resultado: base lógico objetiva común para todas las formas de autoría incluyendo el actuar en lugar de otro”, *Revista de Derecho Penal*, Rubinzal-Culzoni, *Autoría y participación*, II-2005, Santa Fe, 2006, p. 42-44.
- SCHWARZE, Jürgen, *European Administrative Law*, Sweet and Maxwell, 1992.
- SILVA SANCHEZ, Jesús M. *Consideración sobre la teoría del delito*. Ad Hoc, Buenos Aires, 1998.
- SILVA SÁNCHEZ, Jesús María en “El actuar en lugar de otro en el Código Penal Español”, en *La responsabilidad penal...*, AAVV PERCY GARCÍA CAVERO (coord.), pp. 286-292.
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio. “*Los incrementos no justificados de patrimonio*”, Aranzadi, Pamplona, 1997.
- SOLER ROCH, María Teresa y ALIAGA AGULLÓ, Eva: “La configuración autónoma del procedimiento sancionador en materia tributaria” en *Actas de las XIX Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario*, L. 2, Lisboa, 1998.

- SPISSO, Rodolfo. “La imposibilidad de utilizar en el proceso penal pruebas aportadas por el contribuyente durante la fiscalización tributaria”, IMP, 1999-B, p. 13.
- TEJERIZO LÓPEZ, Juan M. y MENENDEZ MORENO, Alejandro. “*Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración*”, AAVV, Sujetos pasivos y responsables tributarios, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997.
- TOPPAN, Arturo. *Concorso di persone*, en la obra *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, coordinada por Francesco MOSCHETTI y Loris TOSI, Cedam, Padua, 2000, p. 264 y s.s.
- TURANO, Pablo. “El actuar en lugar de otro. Posición de garante de los directivos de las sociedades. Autoría y participación en organizaciones complejas” en *Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, AAVV, Alejandro C. Altamirano y Ramiro M. Rubinska, (Coords).
- VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*, 2º edición, Depalma, Temis y Marcial Pons, Bogotá, 1996.
- VALDÉS COSTA, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Depalma, Buenos Aires, 1982.
- VÁZQUEZ CUESTA, María. “El Error excusable en la Ley de Procedimientos Tributarios”. Ponencia presentada ante las II Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Facultad de Derecho, Universidad Austral, Buenos Aires, 21 y 22 de Noviembre de 2002.
- VERDROSS, Alfred. *Filosofía del Derecho Occidental* Centro de Estudios Filosóficos de la Universidad Autónoma de México, 1962.
- VIGO, Rodolfo Luis. *De la ley al Derecho*. Porrúa, México DF, 2003.
- VIGO, Rodolfo L. *Interpretación jurídica*. Rubinzal Culzoni, Santa Fe, Argentina, 1999.
- VILLAR EZCURRA, Marta. “La responsabilidad tributaria” en *La responsabilidad de los administradores*, AAVV Angel Rojo y Emilio Beltran Coord., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2005.
- VILLEGAS, Héctor. *Régimen Penal Tributario Argentino*, Depalma, Buenos Aires, 1993.

- VILLEY, Michel. *Compendio de Filosofía del Derecho. Definiciones y fines del Derecho*. Ediciones Universidad de Navarra, Pamplona, 1979.
- VITOLO, Daniel Roque. “Corporate Governance en la nueva dinámica societaria a partir de la Sarbanes Oxley Act de los EEUU. Difusión y reflexiones”. Ponencia presentada ante el “Segundo Congreso Argentino Español de Derecho Mercantil: Las sociedades comerciales, los administradores y los socios”, Iguazú, Misiones, Argentina los días 12 y 13 de Junio de 2003, p. 15.
- VITRÓ, Silvia. “ *L’errore nel diritto penale tributario*”, CEDAM; Padova, 1995.
- WADE, H. William R. y FORSYTH, Christopher F., *Administrative Law*, Clarendon Press, Oxford, 7º edición, 1994.
- ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil*. Trotta, Tercera Edición, Valladolid, 1999.
- ZAFFARONI, Eugenio. *Tratado de Derecho Penal*, Ediar, Buenos Aires.
- ZALDIVAR, Enrique; MANOVIL, Rafael M.; RAGAZZI, Guillermo E. y ROVIRA, Alfredo L. *Cuadernos de Derecho Societario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1975.
- ZAMENFELD, Víctor. “Sobre la exoneración de la responsabilidad individual del director en la sociedad anónima”, *LI, T. LIX*, marzo 1989, p. 567 y s.s.
- ZORZONA PÉREZ, J. J. *Derecho Tributario Sancionador* Civitas, Madrid, 1992.