
LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS REPRESENTANTES DE LAS PERSONAS JURIDICAS

INSTRUMENTO POTENCIAL CONTRA LA EVASION FISCAL

Gladys Valles

En el presente desarrollo se hace un análisis minucioso de este instrumento de la legislación argentina, de utilización solo en casos excepcionales a través del Organismo fiscalizador. Durante los dos últimos años, no se han iniciado más de 100 (cien) casos de responsabilidad solidaria en todo el país, lo cual hace un promedio de menos de 2 (dos) casos por Dirección Regional por año. Estos guarismos no guardan relación con la cantidad de fiscalizaciones realizadas a personas jurídicas cuyas diferencias de tributos determinadas han resulta-

do incobrables en cabeza del contribuyente.

Debido a ello surge la necesidad de desmenuzar el por qué de las falencias legislativas y procedimentales que traban su aplicación, para luego arribar a conclusiones prácticas. El sistema tributario argentino necesita hacer viables todos los mecanismos necesarios para disminuir su alto nivel de evasión.

En último término, se tratará de aportar propuestas adecuadas que hagan de la responsabilidad solidaria un elemento fundamental en el com-

bate contra la evasión y en la creación de conciencia tributaria de todos aquellos sujetos que intervienen o se vinculan de una u otra manera con el proceso generador de la materia imponible.

A los efectos de definir los alcances del presente estudio, se aclara que el mismo está enfocado hacia el ámbito impositivo, excluyendo la materia previsional, la cual está sujeta a una legislación diferente y por tanto merece un análisis con características diferenciadas.

CAPITULO 1: CARACTERÍSTICAS DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA TRIBUTARIA

La Ley 11.683 (t.o. 1998) de Procedimiento Tributario, designa como sujetos pasivos de la obligación tributaria además de aquellos que verifican el hecho imponible - contribuyentes o responsables por deuda propia- a otros sujetos, los responsables por deuda ajena o meramente responsables, pero en ese caso como consecuencia de su participación en un segundo presupuesto de hecho, distinto a aquel que produce el nacimiento de la obligación tributaria y solo para los fines del cumplimiento de esta obligación y lo hace con un carácter garantista, accesorio

y dependiente del principal¹.

Con igual criterio Dino Jarach² distigue dos tipos de sujetos, "...Aquellos que realizan en sí el hecho imponible... y aquellos otros que son sujetos no porque verifiquen el hecho imponible, sino porque la ley, por la vinculación que los liga con este hecho, le atribuye la obligación o la responsabilidad del pago con su propio patrimonio, o con el que está en sus manos y que pertenece a los contribuyentes."

Por ello, la ley determina qué hechos producen el nacimiento de la

obligación del responsable, siendo ésta una obligación accesorio, para lo cual se debe dar como requisito previo que se haya producido en cabeza del contribuyente el nacimiento del hecho imponible, generador de la obligación principal que recae sobre éste.

A. CARGA IMPUESTA POR LEY

Se debe tener en cuenta que la ley procedimental 11.683 (t.o. 1998) en su art. 6º, enumera a los responsables del cumplimiento de la deuda

ajena, según se detalla:

- el cónyuge (inc. a)
- los padres, tutores y curadores de los incapaces (inc. b)
- los síndicos y liquidadores de las quiebras, etc. (inc. c)
- los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas (inc. d)
- los administradores de patrimonios, mandatarios que perciban dinero, etc. (inc. e)
- los agentes de retención y percepción (inc. f)

Así, los sujetos precedentemente citados, se los considera obligados al pago del tributo con los recursos que administran, perciben o disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, razón por la que su responsabilidad está acotada a los recursos que administran, y no deben responder con sus bienes propios.

Empero el art. 8 de la misma norma, establece para la legislación argentina, el instituto de la responsabilidad personal y solidaria, por lo cual enumera las situaciones en que el responsable por deuda ajena responde con sus bienes propios ante el incumplimiento del principal³.

Sin una norma legal que obligare al responsable por deuda ajena, en forma personal y solidaria con el contribuyente, el crédito fiscal quedaría desprotegido.

En consecuencia, la solidaridad impuesta a los responsables enumerados en el art. 8° acontece cuando la ley crea, al lado del contribuyente, otro responsable a quien el sujeto activo de la relación tributaria puede exigirle el pago de la obligación fiscal, aún cuando respecto de éste no se haya verificado el hecho imponible.

Como lo señala Jarach⁴, sólo el sujeto pasivo principal (el deudor por título propio o "contribuyente") puede ser determinado sin necesidad de alguna norma expresa por parte de la ley, porque se deduce de la naturaleza del hecho imponible. Todos los demás sujetos pasivos, agrega, se distinguen de aquel porque, aunque tengan alguna relación con la hipótesis de incidencia de la obligación tributaria, esta relación no es tan estrecha como para significar que para ellos existe la causa jurídica del tri-

buto. De ello, extrae la importante consecuencia de que sólo el criterio de atribución del hecho imponible al contribuyente es necesariamente un criterio económico, para los otros obligados el criterio de atribución debe resultar explícitamente de la ley y puede ser de cualquier naturaleza.

Por lo que se deduce de la doctrina más autorizada, que la responsabilidad solidaria es siempre una sanción, pues si bien la ley la establece para proteger el crédito fiscal, constituye una sanción para el responsable que la paga, toda vez que éste no paga una deuda propia sino la deuda de otro.

Es decir, que este tipo de responsabilidad reviste un doble carácter. Es represivo y es condicional, porque nace a raíz de una violación de un deber fiscal impuesto al responsable y solo desde el momento en que tiene lugar esa violación de la ley.

La parte sustancial del art. 8 proviene del Dto. 14.341/46, art. 19. La redacción actual procede de la Ley 20.024, art. 1, y de la Ley 23.314. El Dto. 618/97 sustituyó la Dirección General Impositiva por la Administración Federal de Ingresos Públicos. El texto actual deriva del t.o. 1998, con la modificación del inc. a introducida por la ley 25.239 (B.O. 31/12/99)⁵.

B. DERECHO TRIBUTARIO Y DERECHO CIVIL

La naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria solidaria –no definida en la ley 11.683– se la debe buscar en las disposiciones del Derecho Privado, cuya facultad se deriva del art. 1 de la ley 11.683, al momento de interpretar el sentido y alcance de conceptos y términos jurídicos.

Siendo la obligación del responsable, accesoria, dependiente y de garantía de la obligación del principal, es comparable a la "fianza solidaria" del Código Civil (art. 2.004 C.C.), ésta es también una obligación accesoria, no pudiendo ser opuestos por el fiador el beneficio de excusión y de división. Ahora bien, si es doble la prelación, llenando primero contra el deudor principal y en segundo término contra el responsable o fiador. (art. 1986 C.C., art. 2013 inc.9 C.C.)

C. SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS CON OTRAS FIGURAS DEL DERECHO

Se toma de Yedro⁶, un desarrollo comparativo de la solidaridad tributaria, con la solidaridad civil, luego con el sustituto y con la figura de la subsidiariedad, todo lo cual hace un aporte muy válido al análisis que se pretende realizar.

Con la solidaridad

Se debe remarcar la distinción entre la responsabilidad tributaria solidaria que regula el art. 8 de la ley 11.683 y el concepto de obligaciones solidarias que fluye del art. 699 del Código Civil el cual, es también aceptado en materia comercial.

Así, el carácter accesorio que caracteriza a la responsabilidad tributaria hace que la pretensión de la Administración deberá dirigirse, en primer lugar, al deudor principal y proceder contra el responsable sólo cuando sea manifiesta la inutilidad de dirigirse contra aquél, mientras que la solidaridad civil y comercial se puede hacer valer indistintamente sobre cualquiera de los sujetos, por el total de la deuda sin obligación de mantener una prelación.

En el sujeto bajo análisis –responsabilidad tributaria solidaria– como ya se vio, concurren dos obligaciones distintas que derivan de presupuestos de hechos distintos: la obligación principal a cargo del contribuyente, y la obligación accesoria que garantiza el responsable.

Lo expuesto quedó plasmado en el voto del Doctor Martínez⁷: "...es innegable que la hipótesis no puede ser jamás la de la existencia de una obligación única a cargo de diversos deudores, cuyo incumplimiento pueda el acreedor exigir indistintamente a cualquiera de ellos, sino la de una obligación principal o primaria y otra u otras accesorias o subsidiarias..."

En consecuencia, el Fisco, para requerir su acreencia, deberá respetar el orden de prelación establecido en la ley: primero, intentar el cobro al contribuyente y ante el incumplimiento de éste, y previo el dictado del acto administrativo de extensión de responsabilidad acudir al responsable, vía el procedimiento de determinación de oficio (conforme el

quinto párrafo del art. 17 de la ley 11.683).

Otra diferencia está dada, en que la ley fiscal hace nacer la responsabilidad solidaria sobre los responsables por deuda ajena, cuando los contribuyentes respectivos no cumplieran con sus deberes impositivos, pudiendo eximirse aquellos de esta obligación, si demuestran que han estado en imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales, lo cual es evidentemente extraño a la esencia de la obligación solidaria del derecho civil.

La solidaridad tributaria surge únicamente de la ley, mientras que la solidaridad civil puede reconocer la misma génesis, pero también puede ser constituida por acuerdo de las partes, por testamento o por disposición judicial, según nuestro Código Civil⁸.

Por otro lado, de la misma materia tributaria surgen importantes consecuencias jurídicas, como por ejemplo, que el acreedor tributario - el Fisco- no pueda renunciar a la solidaridad legalmente instituida, facultad de que está dotado, en cambio, el acreedor civil puede renunciar expresamente a la solidaridad consintiendo en dividir la deuda entre cada uno de los deudores⁹.

Con respecto a los principales efectos de la solidaridad tributaria se puede mencionar:

El responsable solidario queda liberado de responsabilidad si demuestra que el contribuyente lo colocó en la imposibilidad de cumplir correcta e intempestivamente con la obligación, requiriendo, el ordenamiento, la intimación previa al contribuyente y el incumplimiento de éste.

Si la deuda tributaria se extingue para uno de los sujetos pasivos solidarios, la extinción se opera para todos.

Si el Fisco inicia reclamo judicial de deuda tributaria contra uno de los solidarios y obtiene sentencia favorable, la "cosa juzgada" alcanza a todos los solidarios, al menos que estos últimos puedan oponer una excepción particular o una defensa común no planteada anteriormente y en forma inversa ocurre lo mismo.

La solidaridad del causante no implica solidaridad de los herederos,

ya que estos últimos están obligados a pagar en proporción a lo heredado.

Cada uno de los sujetos pasivos solidarios, en caso de ser demandado, puede oponer al Fisco las excepciones que sean comunes a todos los sujetos pasivos solidarios y también las que le sean personales o particulares de otro sujeto pasivo solidario no demandado.

Con el sustituto

Aquí la diferencia se manifiesta toda vez que el sustituto es un sujeto pasivo que la ley coloca en lugar del contribuyente, desplazándolo del primer plano en la responsabilidad sobre la deuda.

Se asemeja al responsable solidario en razón de que, como él, no participa en la configuración del hecho imponible a título propio, pero a diferencia de éste, como consecuencia de la realización del presupuesto legal de la sustitución, desplaza al contribuyente como deudor principal de la obligación tributaria, quedando obligado al cumplimiento de todas las obligaciones formales y materiales que a éste corresponderían, de no haber sido sustituido (ejemplos: el responsable sustituto del art. 26 del impuesto sobre los bienes personales, el responsable inscripto cuando vende a un responsable no inscripto en el IVA).

Es dable considerar la posición adoptada por el autor Gómez de Sousa¹⁰ al formular que la responsabilidad substitutiva se configura "... cuando, en virtud de una disposición expresa de la ley, la obligación tributaria surge desde un primer momento contra una persona diferente de aquella que está en relación económica con el acto o negocio gravado; en ese caso, es la propia ley quien sustituye el sujeto pasivo directo por otro indirecto".

Entonces, el responsable sustituto, al momento de abonar el gravamen, no está cumpliendo la obligación de un tercero, sino una obligación propia porque la ley lo ha colocado en el lugar del sujeto pasivo principal, pero satisfaciendo una deuda ajena y con los fondos del tercero que administra en virtud del mandato legal -conforme lo enunciado en el art. 6 de la ley 11.683 "...Están obligados a pagar el tributo

al Fisco, con los recursos que administra, perciben o disponen..."-.

En idéntico sentido, se expresan Juan M. Queral, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López¹¹ al destacar los tres elementos esenciales de la figura: el primero, que el sustituto queda vinculado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales del sujeto pasivo; el segundo, que aquél se coloca en el lugar del contribuyente, desplazándolo, y el tercero, que el sustituto lo será por imposición de la ley.

A modo de conclusión, se puede señalar que las características del sustituto del contribuyente son:

- 1) es sujeto pasivo de la obligación tributaria
- 2) la obligación atribuida al sustituto es por mandato de ley
- 3) no es titular del hecho imponible
- 4) está delimitado legalmente de un modo expreso
- 5) el sustituto no tiene que soportar la carga tributaria.

Con el responsable subsidiario

Aquí la diferencia viene dada por el beneficio de excusión existente en el régimen jurídico de la responsabilidad subsidiaria que exige, como requisitos para requerir la deuda fiscal al responsable: a) la previa ejecución de los bienes del deudor, b) la declaración de insolvencia del sujeto pasivo de la obligación principal y c) el acto administrativo de extensión de responsabilidad.

La responsabilidad solidaria tributaria no conlleva el beneficio de excusión: si bien el Fisco no podrá dirigirse, para exigir el pago de la obligación tributaria, ya al contribuyente, ya al responsable, en forma indistinta, tampoco debe aguardar la declaración de insolvencia del sujeto pasivo de la obligación principal. Debe respetar el orden de prelación ordenado por la ley: dirigirá su acción primero hacia el obligado principal y, ante el incumplimiento de éste y luego del dictado del acto administrativo de extensión de responsabilidad (conforma art. 17 de la ley 11.683) quedará expedita su acción hacia el responsable solidario.

2. REFLEXIONES SOBRE LA EVASIÓN

Este capítulo tiene por objeto analizar las diferentes responsabilidades que recaen sobre aquellas personas físicas que detentan cargos directivos, de administración o representación de personas jurídicas, que según las normas impositivas son responsables del pago de los tributos.

A. IDENTIFICACION Y ALCANCE

En primer lugar, se procederá a identificar la figura sobre la que se centrará el análisis. En tal sentido, se observa que de acuerdo a la ley de procedimientos fiscales, la extensión de responsabilidad que le cabe a las personas físicas en cuestión, surge de los preceptos instituidos en los incisos del art. 6 que se detallan a continuación:

los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el art. 15 en sus incisos b) y c).

Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes 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.

Con respecto al alcance de la responsabilidad, la misma está definida en el artículo 8 al hacerla extensiva al patrimonio personal del representante, según se deduce cuando expresa:

“Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con los otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) todos los responsables enumerados en los primeros cinco incisos del artículo 6 cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del

plazo fijado por el segundo párrafo del art. 17...”

Lo así establecido, es oncordante con el marco regulatorio relativo a sociedades comerciales, que en el art. 59 de la ley 19.550 determina:

“Que los administradores y representantes de la sociedad deben obrar con lealtad y con 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 resultaren de su acción u omisión.”

No sólo eso, sino que dicha responsabilidad se halla contemplada en diversos artículos de la citada ley comercial, alguno de los cuales se detallan a continuación¹²:

Art. 274: Los directores de sociedades anónimas responden ilimitada y solidariamente hacia la sociedad, los accionistas y los terceros, por el mal desempeño de su cargo.

Art. 121: El representante de sociedad constituida en el extranjero contrae las mismas responsabilidades que los administradores o directores de sociedades anónimas.

Art. 270: El directorio, en las sociedades anónimas, puede designar gerentes generales o especiales, en quienes puede delegar las funciones ejecutivas de la administración.

Por ello, sobre los representante de cualquier tipo societario recae la responsabilidad solidaria ante los incumplimientos producidos ya sea por negligencia o dolo en su accionar directamente vinculado a la materia tributaria.

B. IMPUTACION SUBJETIVA

Una característica insoslayable de la responsabilidad solidaria por deuda ajena de los directores, representantes o administradores de personas jurídicas es la subjetividad de la respectiva imputación, lo que se deduce del ya mencionado último párrafo del inc. a) del art. 8.

Surge claramente, que para demostrar esta responsabilidad no

basta la mera ostentación de alguno de los cargos de representación de las personas jurídicas, ante el incumplimiento tributario de la sociedad, este sería solo el aspecto objetivo.

Es decir, la responsabilidad debe derivar de una conducta que importe el incumplimiento de los deberes impositivos a cargo del director o representante. Para que éste tenga a su cargo deberes impositivos de la sociedad, debe administrar bienes de ésta o disponer de ellos en ejercicio de sus funciones. Solo así puede incurrir en el incumplimiento de los deberes a que se refiere la ley de los que deriva su responsabilidad, en otros términos, no basta que haya incumplimiento; es menester, además, que éste le sea imputable ya sea por culpa o por dolo¹³.

Lo cual lleva consigo, que deberá hacerse cargo de dichas obligaciones, con su propio patrimonio, siempre que el contribuyente no haya cumplido.

Desde ya, el aludido incumplimiento no se puede imputar a quien no ha ejercido la administración en el período de generación de las obligaciones tributarias en cuestión.

Además, se debe distinguir, por ejemplo, entre las funciones asignadas a cada miembro de una sociedad anónima, ya que el director de producción o de ventas no puede tener la misma responsabilidad que el director de administración y éste suele ser el único encargado del pago de los tributos y por tanto responsable del incumplimiento.

Por otro lado, dicha responsabilidad no cabe, cuando los sujetos responsables demuestran que fueron los propios contribuyentes los que lo colocaron en la imposibilidad de cumplir con sus deberes fiscales en forma correcta y oportuna.

En virtud de lo afirmado, surge indudablemente el carácter subjetivo de la solidaridad que se prevé en la legislación argentina; y entre los fallos renombrados y en los que se basan causas posteriores, que se dilucida similar cuestión, se encuentra el de “Monasterio Da Silva, Ernesto s/apelación” dictado el 8/6/70 por la Sala I en lo Contencioso Administra-

tivo de la Cámara Federal de la Capital, confirmado por la C.S.J.N. el 2/10/70 (reseña de la parte pertinente al pie)¹⁴.

Del desarrollo realizado caracterizando a este instituto, surge que son necesarios varios elementos probatorios para afirmar esta responsabilidad. Pero a la hora de hacerla valer, en la mayoría de los casos, resultan infructuosos los esfuerzos que la AFIP realiza para munirse de pruebas, lo cual torna poco probable determinaciones de oficio exitosas. Lo expuesto lleva a que en muy pocos casos se inicien estos procedimientos.

C. PROCEDIMIENTO APLICADO

En cuanto al procedimiento necesario para hacer valer la responsabilidad solidaria, es el de "determinación de oficio", así lo dispone el quinto párrafo del art. 17° de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.), lo cual es aplicable a todos los responsables del art. 8°, y con lo cual, se observan las garantías del Derecho Procesal Adjetivo.

Así lo ha entendido el propio Organismo recaudador en la interpretación plasmada en el Dictámen N° 3/83¹⁵, criterio que fue reiterado en el Dictámen (DATJ) N° 11/86¹⁶.

La Administración Federal a través del procedimiento indicado, debe demostrar que se dan ciertos presupuestos, sin los cuales la extensión de responsabilidad carecería de sustento:

- que el responsable solidario estaba ejerciendo bajo su responsabilidad la administración de la empresa, en el momento en que se produjeron los incumplimientos;
- que tenía a su cargo el manejo de los fondos y/o disposición de bienes,
- que no se cuenta con elementos suficientes que coloquen al responsable en imposibilidad de cumplir con las obligaciones tributarias.

Contrario a lo expuesto, el último párrafo del art. 8° inc. a), parecería imponer la carga de la prueba a los representantes, al expresar:

"No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la Administración Federal de Ingresos Públicos que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales, ..."

Desde ya la demostración de la no responsabilidad por parte del inculpado, se hará en las instancias posteriores a la determinación de oficio, pero en esta primera instancia la AFIP también debe agregar a las actuaciones, elementos suficientes que justifiquen su imputación personal a uno o varios de los responsables por las deudas de la sociedad.

El temperamento que debe darse en la determinación de oficio en cuanto a la demostración de por lo menos los presupuestos básicos que se han enunciado, tiene su fundamento en limitar las facultades del ente recaudador y garantizar el debido proceso adjetivo. Se vuelcan en forma sumaria dos fallos relevantes a este respecto, que fijaron jurisprudencia en tal sentido:

"Monasterio Da Silva, Ernesto" de la Cámara Federal Contencioso Administrativa: en su considerando 5) expresó que 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 administren o disponen de los fondos de los entes sociales son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios, a ellos les alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurriesen, derivando de su conducta la solidaridad de los deudores de los gravámenes que establece la ley.

"Pedro L. Galimberti" de la Cámara Nacional en lo Federal Sala I en lo Contencioso Administrativo: La misma opinó que no basta el simple hecho de que una persona tenga en una sociedad algún cargo para que se lo considere responsable en los términos de la ley de procedimiento, porque la solidaridad deriva de su conducta. La misma no es automática y objetiva, sino que

depende de una decisión jurisdiccional que atribuya al presunto responsable la violación de sus deberes impositivos respecto de los gravámenes no regularizados por el tercero, sin perjuicio de su derecho a oponer las circunstancias exculpatorias establecidas por el artículo 8. Finalmente las resoluciones que atribuyen a un tercero responsabilidad personal y solidaria y le intimen el pago de impuestos que adeudaría una sociedad anónima, cuyo directorio integró en periodos cuestionados, son determinaciones impositivas, susceptibles del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal.

Por otro lado, es dable destacar que ante varios representantes involucrados en dicha responsabilidad respecto de un mismo contribuyente da lugar a una determinación de oficio por cada uno, siendo cada caso distinto por lo que requerirá su análisis individual. Así se puede observar la expresión sumaria del siguiente fallo, que asienta jurisprudencia:

"Caja hipotecaria Argentina SA de Ahorro y Préstamo (en formación)" del Tribunal Fiscal de la Nación: Aquí se dejó claramente establecido que la responsabilidad solidaria del art. 8 es individual para cada uno de los directores y que, por lo tanto se impone un procedimiento de determinación para cada uno de los presuntos obligados, siguiendo la norma de los art. 23, y 24 de la ley 11.683, con notificación en sus respectivos domicilios y no en el de la sociedad, rechazando así la teoría de la eficacia refleja de la determinación tributaria para la sociedad respecto del codeudor solidario."

Ahora bien, cuando el artículo art. 8 hace referencia a que debe haberse cumplido el plazo fijado por el segundo párrafo del art. 17°, está mostrando que en caso de determinación de oficio de la deuda tributaria, no basta con que haya prosperado la vista, sino que es necesaria la resolución de determinación de oficio del tributo fundada, que se haya intimado el pago y que haya transcurrido el plazo legal para darlo por incumplido. Todos estos son los presupuestos que se deben cumplir para exigir el pago al representante, debiendo ser previo el procedimiento que demuestre su responsabilidad.

Pero puede ocurrir que la deuda ya se encuentre firme no habiendo dado lugar a una determinación de oficio, en este caso, los presupuestos necesarios solo son la intimación de pago y la falta de pago por parte del deudor principal en el plazo legal, con esto ya se está en condiciones de iniciar la determinación de oficio al responsable.

A continuación, se pasa a realizar una descripción tentativa del procedimiento a realizar para efectivizar esta responsabilidad, en dos casos bien diferenciados, pudiendo existir algunas variaciones en casos particulares:

PROCEDIMIENTO DE DETERMINACION DE OFICIO DE RESPONSABILIDAD CUANDO LA DEUDA YA SE ENCUENTRA FIRME

Condición:

- 1) Haber intimado la deuda firme al deudor principal,
- 2) falta de pago en el plazo otorgado.

Pasos a realizar:

El área de recaudación recaba datos sobre la composición del órgano volitivo del ente.

Esa área emite y notifica la "intimación de pago" a los representantes, mandantes o supuestos responsables solidarios, en la calidad que por el art. 8 de la Ley 11.683 (t.o. 1998) le corresponde, dejando constancia que en caso de incumplimiento se iniciarán las acciones para efectivizar la responsabilidad solidaria del art. mencionado, conforme el procedimiento de oficio legislado por el art. 17 de la citada ley. Luego, procede a su debida notificación.

Transcurrido el plazo de la intimación sin efectivización del pago, se analizan los descargos si hubieren, y se da traslado de las actuaciones al área de Revisión y Recursos para comenzar el procedimiento.

Revisión y Recursos analiza si procede la aplicación de las normas jurídicas tributarias que rigen en materia de responsabilidad personal y solidaria, a fin de decidir si corresponde iniciar el procedimiento de

determinación de oficio de tal responsabilidad en la figura de aquéllos que administraron o dispusieron de los fondos sociales, para lo cual debe munirse de los elementos que acreditan la representación del ente, por parte de ellos, a la fecha en que operaron los vencimientos de las obligaciones que se reclaman, dando intervención al servicio jurídico para que dictamine sobre el particular.

Revisión y Recursos corre vista: a) de las actuaciones por las que se ha resuelto extender la responsabilidad que solidariamente con el deudor principal les cabe en las deudas intimadas e impagas, o en ejecución fiscal si ya estuvieran en esa instancia, a los responsables solidarios cuya representación se ha podido acreditar; b) se otorga plazo para que hagan su descargo y ofrezcan las pruebas que hagan a su derecho. En los fundamentos expuestos, de ninguna manera es necesario hacer referencia a la materia imponible, lo cual no está en discusión. Se procede a su notificación.

La misma área podrá prorrogar el plazo acordado, en caso que se le solicite, por otro término igual y sólo por única vez; a través de resolución.

Realizados los descargos y aportadas pruebas por los responsables, en el área en cuestión se analizará su admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento. En esta instancia del proceso se analiza y verifica si hay o no elementos suficientes, para rebatir los argumentos del Fisco con relación a: si tenían facultades de decisión en materia tributaria al momento de operar los vencimientos y si podían disponer de los fondos del ente. Y por otro lado, respecto de los que han quedado realmente involucrados, se analiza la suficiencia de las pruebas con relación a la imposibilidad de cumplir con las obligaciones impositivas, provocada por la sociedad.

Se le dará intervención al servicio jurídico para que expida dictámen sobre el particular en su aspecto legal, cuando corresponda, siendo requisito necesario cuando el juez administrativo no sea abogado, según lo dispone el art. 10 del Dto. 618/97.

Durante el procedimiento, el juez administrativo puede disponer, de ser necesario, "medidas para mejor proveer", como verificaciones,

controles y demás pruebas, para establecer la real situación de los hechos, haciendo uso de las facultades conferidas por el art. 35, 4º párrafo, del Dto. 1397/79.

Revisión y Recursos, resuelve: a) Determinar de oficio en forma personal la responsabilidad que solidariamente con el contribuyente le cabe a aquellas personas físicas respecto de las que se demostró la situación pretendida. b) Intimar al pago al responsable solidario de la deuda tributaria otorgándole plazo para su ingreso, bajo apercibimiento en caso de incumplimiento, de gestionar su cobro por vía de ejecución fiscal. c) Además, se deja abierta la vía recursiva. Se procede a su notificación.

El descripto, es exclusivo del procedimiento de determinación de oficio de la responsabilidad solidaria, por estar la deuda ya firme, ahora se pasará a detallar, el procedimiento simultáneo de determinación de oficio de la materia imponible y de la extensión de responsabilidad, siendo también solo indicativos y pudiendo dar lugar a variaciones según el caso:

PROCEDIMIENTO DE DETERMINACION DE OFICIO DE RESPONSABILIDAD SIMULTANEO CON LA DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA AL CONTRIBUYENTE

Condición:

Una fiscalización al contribuyente cuya omisión de tributos detectada no haya sido conformada por el mismo.

Pasos a realizar:

Revisión y Recursos procede a realizar dos análisis:

- El primero se centra en la materia imponible objeto de discusión que surge de las actuaciones llevadas a cabo en fiscalización, para lo cual hace una revisión de las actuaciones y fija el criterio a adoptar en la cuestión planteada, debiendo munirse de los elementos que lo fundamentan.

- En segundo lugar, analiza si procede la aplicación de las normas jurídicas tributarias que rigen en materia de responsabilidad personal

y solidaria, a fin de decidir si corresponde iniciar el procedimiento de determinación de oficio de tal responsabilidad en la figura de aquéllos que administraron o dispusieron de los fondos sociales, para lo cual también debe munirse de los elementos que la acreditan la representación del ente, por parte de ellos, a la fecha en que operaron los vencimientos de las obligaciones que se reclaman, dando intervención al servicio jurídico para que dictamine sobre el particular.

Revisión y Recursos corre vista:

a) de las actuaciones por las que se comunica la liquidación administrativa del impuesto omitido, de los intereses y accesorios, en su caso, b) se instruye sumario en razón de las sanciones que puedan corresponder, c) se comunica la extensión de la responsabilidad que solidariamente con el deudor principal les cabe en las deudas liquidadas administrativamente, a los responsables solidarios cuya representación se ha podido acreditar; c) se otorga plazo para que hagan descargo y ofrezcan las pruebas que hagan a su derecho, a todas las partes involucradas, pudiendo los responsables referirse a la materia tributaria, objeto de la determinación de oficio de la materia imponible. En los fundamentos expuestos, se hará referencia tanto a la materia imponible como a las representaciones y a la vinculación del responsable con el ente. Se procede a su notificación.

La misma área podrá prorrogar el plazo acordado, en caso que se le solicite, por otro término igual y sólo por única vez; a través de resolución.

Realizados los descargos y aportadas pruebas por los responsables, en el área en cuestión se analizará su admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento. Se aclara que el responsable solidario podrá aportar probanza tanto sobre su responsabilidad como sobre la materia imponible. En esta instancia del proceso se analiza y verifica si hay o no elementos suficientes, para rebatir los argumentos del Fisco que hacen a la materia imponible como a la responsabilidad solidaria.

Se le dará intervención al servicio jurídico para que dictamine sobre el particular en su aspecto legal, cuando corresponda, siendo requisito necesario cuando el juez administra-

tivo no sea abogado, según lo dispone el art. 10 del Dto. 618/97.

Durante el procedimiento, el juez administrativo puede disponer, de ser necesario, “medidas para mejor proveer”, como verificaciones, controles y demás pruebas, para establecer la real situación de los hechos, haciendo uso de las facultades conferidas por el art. 35, 4º párrafo, del Dto. 1397/79.

Revisión y Recursos, resuelve: a) Determinar de oficio la obligación impositiva del contribuyente que surge de la liquidación administrativa realizada, sus intereses y accesorios, habiendo considerado los aspectos que se detallaron en los puntos anteriores. b) Comunicar la aplicación de multa, en su caso. c) Intimar al pago al contribuyente otorgándole plazo para su ingreso, bajo apercibimiento en caso de incumplimiento, de gestionar su cobro por vía de ejecución fiscal. d) Determinar de oficio en forma personal la responsabilidad que solidariamente con el contribuyente le cabe a aquellas personas físicas respecto de las que se demostró la situación pretendida. d) Hacer la prevención que en caso de incumplimiento por parte del contribuyente respecto de la intimación que se le formula, en el plazo otorgado, se accionará sobre las personas de los responsables solidarios determinados por este acto administrativo. e) Además, se deja abierta la vía recursiva. Se procede a su notificación.

D. ASPECTOS SUSPENSIVOS DE LA PRESCRIPCIÓN

El aspecto que se abordará en este apartado es el cómputo de la suspensión de la prescripción, el cual para la responsabilidad solidaria tiene características diferenciadas y a dado lugar a distintas interpretaciones que ha llevado a cambios de rumbos de acción por parte del Organismo de control.

Ahora bien, la normativa sobre la suspensión de la prescripción para el responsable solidario está plasmada en el art. 65 inc. a) último párrafo de la ley procedimental, habiendo sufrido modificaciones, que se pasan a detallar:

- El texto vigente del art. 65 de la Ley 11683 (t.o. 1998), modificado mediante reforma introducida por la ley 25.239 (12/1999), reza:

“Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: a) desde la fecha de intimación administrativa de pago de tributos determinados, cierta o presuntivamente con relación a las acciones y poderes fiscales para exigir el pago intimado... La intimación de pago efectuada al deudor principal, suspende la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir su pago respecto de los responsables solidarios; b) ...”

- El texto anterior, que corresponde al art 68 de la Ley 11683 (t.o. 1978) y surge de la reforma introducida por la ley 21.858 (1978), reza:

“Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: a) desde la fecha de intimación administrativa de pago de tributos determinados, cierta o presuntivamente con relación a las acciones y poderes fiscales para exigir el pago intimado... La intimación de pago efectuada al deudor principal, suspende la prescripción de las acciones y poderes del Fisco respecto de los responsables solidarios; b) ...”

En el intervalo de ambas reformas, fueron muchos los vaivenes producidos en cuanto a la interpretación de ese “último párrafo”, por lo cual es importante detallar los acontecimientos que marcaron cambios en los criterios internos, impuestos dentro del Organismo Fiscal en las determinaciones de oficio por responsabilidad solidaria, para no perder las causas por planteos de prescripción. Se hace a continuación una reseña sumaria de los fallos que fijan criterio y los instructivos del Organismo Fiscal marcados por la jurisprudencia imperante en ese momento.

Fallo del Tribunal Fiscal de la Nación – 15/12/1994 – “Montaña, Oscar s/ Apelación – IVA” – En contra del Fisco.

“En el art. 68 inc. a) de la Ley 11.683 se 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. 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”.

Instrucción General 1/95 (DAL)

Habida cuenta de la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación de fecha 15/12/94 recaída en la causa “Montaña, Oscar s/Apelación – Impuesto al Valor Agregado” – por la cual se declaró procedente la prescripción de la acción fiscal para determinar el tributo, opuesta por un responsable solidario- y de la recomendación emanada de la Secretaría de Ingresos Públicos- que denegó la autorización solicitada para apelar dicha sentencia- se hace saber a las áreas competentes que en oportunidad de hacer efectiva la determinación de oficio de los tributos en cabeza de los contribuyentes, deberán – como regla general- **hacer extensivo** el procedimiento determinativo a los responsables solidarios del gravamen contemplados por el art. 18 de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones); ello con el fin entre otros- de evitar que prospere la defensa de prescripción que pudieren eventualmente oponer los aludidos responsables en situaciones análogas.

Instrucción General 8/96 (DGI)

“En los procedimientos de determinación de oficio previstos en los arts. 23 y sgtes. de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y modificaciones) donde se formulen cargos por impuestos y accesorios (monto considerado sin incluir sanciones que en su conjunto excedan los \$100.000), corresponderá ejercer y acumular las acciones contra los contribuyentes del impuesto (art.15) y las que, en relación a la deuda por determinarse, tengan por objeto declarar y hacer efectiva la responsabilidad personal y solidaria de los sujetos mencionados en el art. 18, inc. a. ...”

Instrucción General. 26/96 (DGI)

Habiendo informado las áreas operativas sobre la existencia de

dificultades surgidas con motivo de la aplicación de la instrucción general N° 8/96 – entre otras razones por no haberse dado intervención a los responsables solidarios en las fiscalizaciones practicadas con anterioridad a su vigencia – suspéndase transitoriamente su aplicación hasta tanto se evalúe convenientemente la situación y se adecuen las pautas oportunamente impartidas Restablécese, mientras dure la aludida suspensión, la aplicación de la Instrucción General N° 1/95 (DAL).

Dictamen 25/98

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.

Ello no impide a que la resolución que determina el gravamen del deudor principal, declare la responsabilidad de los deudores solidarios como sujetos personalmente responsables de las sanciones contempladas en la ley procedimental, y como infractores de los deberes que les incumben en la administración de las entidades que representan, intimándolos a su pago.

Instrucción General 13/98 (DGI) (actualmente vigente)

Consecuentemente se dejan sin efecto la instrucción General N° 1/95 (DAL), y las Instrucciones Generales N° 8/96 y 26/96 y se hace saber que, en el supuesto de que futuros fallos reiteren la tesis adoptada en la causa citada, deberá solicitarse la autorización para apelar haciendo mérito, tanto en el pedido de autorización como en los fundamentos del recurso, de las siguientes razones:

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 supeditado al hecho de que la determinación simultánea sea necesaria para resguardar el interés fiscal.

3° La intimación de pago de los tributos determinados cierta o presuntivamente, efectuada al contribuyente directo, suspende el curso de la prescripción para determinar la obligación del responsable solidario.

Sin embargo ninguno de estos instructivos de trabajo hizo factible, hasta este momento, una aplicación eficaz de la “responsabilidad solidaria”. Con el criterio hasta aquí instruido dentro del Organismo fiscalizador se permite iniciar simultáneamente la determinación de oficio del tributo con la determinación por responsabilidad solidaria, pero solo en los casos que se demuestre que ello es necesario para resguardar el interés fiscal.

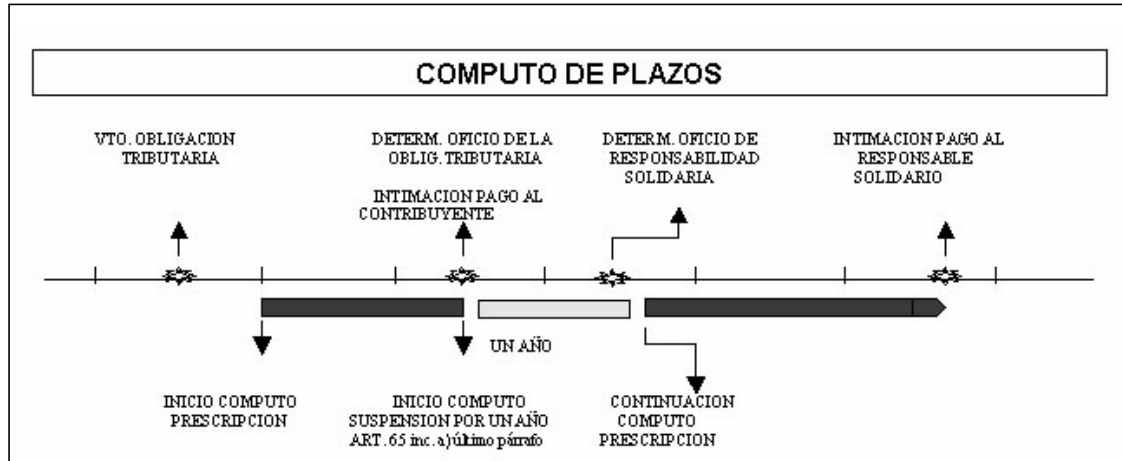
Con la última instrucción vigente y con la reforma del art. 65 inc. a) no se pretende alterar el sistema de garantías que está inmerso en el procedimiento de determinación de oficio, sino que se facilita al Fisco la realización de la determinación de oficio al responsable solidario, pudiendo iniciarla en forma simultánea con la determinación de oficio practicada al contribuyente principal.

Completados ambos procedimientos en forma conjunta, queda abierta la vía recursiva; si el contribuyente va contra la materia tributaria en cuestión, imposibilita hacer efectiva la responsabilidad solidaria, hasta tanto quede firme la determinación de oficio al principal, se le haya intimado el pago y éste no haya cumplido en el plazo otorgado.

En estos casos, está en riesgo la prescripción de los poderes del Fisco para efectivizar la responsabilidad solidaria, porque la suspensión de la prescripción que se trata, es sólo por el término de un año. Como la experiencia indica, aquellas actuaciones que por uso de la vía recursiva llegan al Tribunal Fiscal de la Nación, demoran varios años.

También es válida la instancia recursiva para el responsable, debiendo aportar las probanzas necesarias que vayan en contra de la determinación de oficio realizada.

CUADRO N° 21:



La Jurisprudencia se expresa en distintos fallos con igual temperamento, ante casos de determinaciones simultáneas, se detallan a continuación algunos de los fallos en tal sentido:

Fallo del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A – 19/11/1998 – “Brutti, Stella Maris s/Recurso de Apelación – IVA y su acumulado Pachiele, Víctor s/ Recurso de Apelación – IVA” – A favor del Fisco.

Fallo del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D – 22/02/2000 – “Oeste Automotores SACIFA s/Recurso de Apelación” – A favor del Fisco.

Fallo del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D – 30/12/1999 – “Brutti, Stella Maris s/Recurso de Apelación – IVA y su acumulado Pachiele, Víctor s/ Recurso de Apelación – IVA” – A favor del Fisco.

Fallo del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D– 30/12/1999 – “Donno Pablo Julio, Donno Mirta Susana s/Recurso de Apelación – Impuesto a las Ganancias” – A favor del Fisco.

En todas las causas mencionadas, hay un común denominador en los argumentos esgrimidos, que lleva a fijar criterio cuyos aspectos fundamentales son:

Se exige dos situaciones: a) que la deuda sea exigible porque se encuentra firme, b) que el tributo haya sido intimado previamente al contribuyente, al hacer referencia a la “prelación” que debe darse.

No se pone objeciones a que la AFIP pueda iniciar y llevar adelante

la determinación de oficio al deudor y al o a los solidarios, al mismo tiempo, siempre que la intimación de pago a los responsables solidarios sea posterior a la intimación de pago al contribuyente y al incumplimiento de éste.

Se exige que se haya realizado adecuadamente el procedimiento de determinación al responsable, con la correspondiente vista para que tome conocimiento de las actuaciones, formule descargos y ofrezca pruebas que hagan a su derecho.

E. REGIMEN SANCIONATORIO

En la actualidad se cuenta con diversas normas punitivas al respecto, tales como las leyes 11.683 (de procedimiento tributario), y 24.769 (penal tributaria), así como también el Código Penal; las cuales se tratarán en el presente apartado.

a) Alcances en la ley 11.683

La eventual extensión de responsabilidad frente al campo sancionador tributario está previsto en el artículo 55 de la ley, en el que se incluye a todos los sujetos enumerados en los cinco primeros incisos del art. 6 de la norma como personalmente responsables de las sanciones previstas para los incumplimientos formales o materiales, que les incumben en la administración, representación, mandato o gestión de entidades patrimoniales y empresas.

Ahora bien, es importante distinguir entre los alcances de la responsabilidad de las personas jurídi-

cas, por una parte, y de sus representantes, por la otra, a la hora de hacer efectiva dicha responsabilidad.

Conforme se desprende de la norma procedimental vigente la responsabilidad refleja de las personas de existencia ideal por los hechos materialmente cometidos por sus representantes o dependientes, cuando menos, debe serles atribuida a título de culpa, en virtud del carácter subjetivo de la sanción penal.

Es por ello que, para la imputabilidad de las sociedades no basta con la circunstancia de que uno de sus representantes o dependientes haya incurrido en la materialidad de un hecho descripto como delito, ni que éste pueda serle atribuido a tal persona física a título de dolo o culpa, sino que será necesario asimismo que la sociedad –por medio de sus órganos directivos- hubiese obrando cuando menos con culpa, negligencia o imprudencia, ya sea al elegir al colaborador o al no vigilar suficientemente su accionar.

b) Alcances en la Ley Penal Tributaria

Se debe diferenciar, por un lado el procedimiento de responsabilidad solidaria para exigir el pago de la obligación incumplida por el contribuyente, lo cual ya ha sido objeto de análisis, y por otro, el procedimiento para hacer valer la responsabilidad penal de los representantes de entes ideales, apartándose del procedimiento administrativo y donde el Fisco solo participa al inicio haciendo la denuncia penal, o durante el proceso judicial en calidad de quere-

llante en caso de solicitarlo.

En este aspecto, la ley argentina soluciona la persecución de los delitos tributarios cometidos en el seno de los entes colectivos vía la aplicación del principio de personalidad de la pena del derecho penal en la persona de sus representantes.

Al respecto cabe destacar, coincidiendo con Vicente O. Díaz quien señala¹⁷: “que el legislador participa del criterio “societas delinquere non potest” -que la sociedad no puede delinquir- y repudia la responsabilidad penal de las personas jurídicas ... por faltarle capacidad de culpabilidad e imputación, que no se cree posible, al no poseer unidad de conciencia y voluntad...” debiendo “...personalizar la conducta legal criminalmente, en los componentes de los órganos de manifestación, o personas físicas que... posean expresas y directas facultades de dirección, gestión, representación, administración, o que meramente impulsen el comportamiento de las personas colectivas en dirección punible y bien actúen en provecho de ello o en el suyo propio, a cuyo fin a de valorarse judicialmente, tanto la situación de derecho de las personas dentro del ente pluripersonal como la de hecho, constituida por la realidad practicada, pues unas veces obedece la representatividad a normas legales pactadas y otras se actúa de manera irregular, y en ambos supuestos la responsabilidad penal recaerá sobre el órgano de gestión operante”.

Así, la ley 24.769 definió claramente la aplicación del principio de personalidad de la pena al precisar 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”.

Por lo expuesto, y en relación con el procedimiento de determinación de oficio por responsabilidad, se sacan dos conclusiones:

En todos los casos de denuncias penales que ha resultado la probanza de la responsabilidad de los representantes, cabe en forma indiscutible la responsabilidad solidaria por las obligaciones tributarias incumplidas, para lo cual se deberá realizar el procedimiento normado.

En todos los casos en que se ha completado el procedimiento para determinar la responsabilidad solidaria y se da respecto de la evasión tributaria detectada, las condiciones para realizar la denuncia penal, se aportará a esta, todas las probanzas de aquella.

F. REGIMENES DE INFORMACION RELACIONADOS

En cuanto al análisis para encontrar la causa por la falta de casos de extensión de responsabilidad, lleva a realizar una revisión en la normativa vigentes, en cuanto a la existencia de regímenes de información que exijan el aporte de datos fidedignos y pruebas sobre los representantes de personas jurídicas.

Atento a ello, solo se encuentra la Resolución General (DGI) 4120, por la cual se exige parte de la información vinculada a los representantes, teniendo la misma una periodicidad anual.

En dicha norma, se obliga a los contribuyentes comprendidos en el art. 49 inc.a) y b) de la ley de impuestos a las ganancias y a los fondos comunes de inversión a informar, además de las personas que tengan participación en el capital social, datos de los directores, gerente, síndicos y miembros del consejo de vigilancia.

Con relación a éstos últimos se informará:

nombres y apellidos, clave única de identificación tributaria (CUIT) o código único de identificación laboral (CUIL) y domicilio. En caso de no poseerse las respectivas identificaciones, corresponderá informar el tipo y número de documento cívico, o en caso de tratarse de extranjeros cédula de identificación o

pasaporte.

Se deberá indicar la fecha a partir de la cual han desarrollado en forma ininterrumpida esas funciones.

Además de no ser abarcativa de todas las personas jurídicas, dicha información solo aporta al Fisco, datos que hacen a la imputación objetiva de responsabilidad, no identificando a los administradores que están ejerciendo las funciones relacionadas con el cumplimiento tributario.

A ello se suma, que este régimen de información no está incorporado a los sistemas integrales de control de cumplimiento de obligaciones tributarias, éstos son, el Sistema Dosmil para grandes contribuyentes y el Sistema Dosmil Regional para los demás contribuyentes. Por lo expuesto, al vencimiento de dicha obligación la Agencia tributaria no puede intimar automáticamente todas las obligaciones formales incumplidas, que surgen del citado régimen informativo.

G. CONCLUSIONES

Luego de un análisis descriptivo de la responsabilidad solidaria por deuda ajena, y de un estudio más profundo y a veces crítico con respecto a los representantes de personas jurídicas, se puede observar cuales son las disfuncionalidades sistémicas y de procedimiento que generan baches para posibles focos de evasión.

La trama legislativa que regula a este instituto, exigiendo un procedimiento específico, el cual fue ya descripto, traba su aplicación; donde los puntos críticos están dados por las distintas probanzas que recaen en el Fisco a fin de demostrar la imputación subjetiva hacia el supuesto responsable.

Todo lo cual, cambiaría radicalmente de producirse cambios legislativos que excluyeran la obligación del procedimiento de determinación de oficio, para hacer efectiva la responsabilidad solidaria; en tal caso debería eliminarse el quinto párrafo del art. 17 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.). Dicho procedimiento tiene su fundamento en el principio del Debido Proceso Adjeti-

vo, lo cual lo torna inalterable.

Por su parte, la Administración no se apoya en un régimen de información eficaz que abarque a todos los entes ideales, que tenga doble finalidad, producir por un lado, un efecto preventivo, mostrando al contribuyente societario, que el Fisco tiene fundado conocimiento de los representantes responsables en materia tributaria, y por otro, de economía y rapidez procesal, que permita obtener en forma inmediata las pruebas que hagan a su derecho, al momento de hacer valer la responsabilidad solidaria.

El otro aspecto analizado, es el fáctico funcional, por lo cual se vuelca a continuación las conclusiones de la revisión hecha en el mismo Organismo Fiscalizador, con relación a los circuitos internos existentes para la captación de los casos de aplicación de la responsabilidad solidaria, y en cuanto a la obtención de los elementos necesarios para dar inicio al procedimiento y para concluirlo.

**CIRCUITO INTERNO
CON RELACION A LA
RESPONSABILIDAD
SOLIDARIA
POR OMISION DE IMPUESTOS
DE PERSONAS JURIDICAS**

**AGRUPACION DE LA
CASUISTICA CUYO CIRCUITO
SE ANALIZO:**

- DEUDA FIRME E IMPAGA EN SEDE ADMINISTRATIVA O JUDICIAL, NO PROVENIENTE DE FISCALIZACION.
- DEUDA FIRME PROVENIENTE DE DETERMINACION DE OFICIO CON INTIMACION DE PAGO AL CONTRIBUYENTE, INCUMPLIDA.
- DEUDA NO FIRME, PROVENIENTE DE FISCALIZACION, QUE PASA A REVISION Y RECURSOS PARA SU DETERMINACION DE OFICIO.
- DEUDA FIRME E IMPAGA EN SEDE JUDICIAL CON INCOBRABILIDAD COMPROBADA O PROVISORIA, PROVENIENTE O NO DE FISCALIZACION.

RESULTADOS OBTENIDOS

EN CADA CASO:

DEUDA FIRME E IMPAGA EN SEDE ADMINISTRATIVA O JUDICIAL, NO PROVENIENTE DE FISCALIZACION:

No hay acciones preventivas, para la generalidad de los casos, intimando el pago al responsable solidario, so pena de iniciar el procedimiento de determinación de oficio normado.

No es de práctica iniciar en estos casos la responsabilidad solidaria, aunque se den los recaudos necesarios para hacerlo.

DEUDA FIRME PROVENIENTE DE DETERMINACION DE OFICIO CON INTIMACION DE PAGO AL CONTRIBUYENTE, INCUMPLIDA:

No es de práctica que el área de recaudación comunique al área de revisión y recursos, el pago o incumplimiento que surge de la intimación administrativa de pago.

No es de práctica iniciar en estos casos la responsabilidad solidaria, aunque se den los recaudos necesarios para hacerlo. Salvo, que el área de recaudación así lo solicite al área de Revisión aportando los elementos con que cuenta para ello.

No es de práctica recabar en el proceso de inspección al contribuyente, los elementos de probanza de la responsabilidad. Además, no se encuentra incluido, en los instructivos más recientes, como parte de los aspectos a cumplir.

DEUDA NO FIRME, PROVENIENTE DE FISCALIZACION, QUE PASA A REVISION Y RECURSOS PARA SU DETERMINACION DE OFICIO:

No es de práctica recabar en el proceso de inspección al contribuyente, los elementos de probanza de la responsabilidad. Además, no se encuentra incluido, en los instructivos más recientes, como parte de los aspectos a cumplir.

No es de práctica iniciar en forma simultánea la determinación de oficio al contribuyente por la materia tributaria y la determinación de oficio al responsable solidario. Salvo que el área de fiscalización así lo solicite al área de revisión y recur-

sos, aportando los elementos con que cuenta para ello, recabados en el proceso de inspección.

DEUDA FIRME E IMPAGA EN SEDE JUDICIAL CON INCOBRABILIDAD COMPROBADA O PROVISORIA, PROVENIENTE O NO DE FISCALIZACION:

No hay acciones preventivas, para la generalidad de los casos, intimando el pago al responsable solidario, so pena de iniciar el procedimiento de determinación de oficio normado.

No es de práctica iniciar en estos casos la responsabilidad solidaria, aunque se den los recaudos necesarios para hacerlo.

No es de práctica hacer una revisión de la totalidad de casos en dichas condiciones a fin de merituar si procedería la determinación de oficio al responsable solidario, ni se recaban, en el proceso ejecutivo, elementos de prueba que hacen a la representación.

No es de práctica que el área de recaudación comunique al área de revisión y recursos, la incobrabilidad de la deuda tributaria en cabeza del contribuyente en caso de ser persona jurídica

Son obvias las conclusiones, en cuanto no se puede esperar una utilización eficiente de este instrumento, siendo el problema principal la "generación de casos"; lo cual no se revetirá hasta tanto no se establezca un circuito armónico y participativo de todas las áreas de la Administración atribuyendo responsabilidades diferenciadas a cada una de ellas, con relación al mismo. Como también, si no se diseña un sistema de información que permita un seguimiento y control eficaz.

Asimismo, se han observado las rutinas del procedimiento aplicado, a fin de captar los problemas fácticos que se manifiestan en él. Cabe aclarar, que para dar inicio a la determinación de oficio de responsabilidad, previamente es menester dar intervención a varias áreas a fin de probar esa responsabilidad; lo cual se lleva a cabo a través de solicitudes de colaboración, careciendo éstas de entidad estadística que permita su valoración en la gestión realizada. Aún más, la "verificación de responsabilidad" que generalmente recae en

el área de Fiscalización ordinaria, no se considera parte del proceso fiscalizador al momento de evaluar lo actuado, por no verse claramente reflejados en los controles de gestión del área.

Atento lo expuesto, habría que definir las condiciones para que un caso se analice a la luz de la responsabilidad solidaria. Acotado el universo de casos, se debería fijar el área de selección y el área de verificación de la responsabilidad (pero no considerada como una simple colaboración), estando ya definida el área de determinación. Y por último, lo ya manifestado, incorporar este proceso en los sistemas de información y de control de gestión.

Por otro lado, la revisión llevada a cabo en los casos agrupados como B., C. y D. permite dilucidar una de las principales causas por las que el proceso de fiscalización actualmente está lejos de producir resultados óptimos; donde gran parte de la diferencia determinada pasa a ser incobrabable. Además, siendo los contribuyentes en su mayoría personas jurídicas, proceden a cambiar el ropaje jurídico adoptando otra entidad. (Ver "Análisis empírico del proceso de fiscalización en una unidad regional de la AFIP", Cap. 3, Parte I, del presente trabajo).

En consecuencia, el proceso de fiscalización necesita una revisión que permita hacerlo más eficiente.

Una de las causas aquí manifestada es la falta de utilización de la figura del responsable solidario. Es necesario incluir en el mencionado proceso, una intercomunicación bilateral continua y formal entre las áreas de recaudación, fiscalización y revisión y recursos, respecto de la aplicación de este instituto.

Así pues, queda como asignatura pendiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos, darle forma a la responsabilidad solidaria a fin de transformarla en un instrumento que permita cerrar brechas de evasión fiscal.

Notas:

- 1 Causa "Paura, Miguel s/recurso de apelación-Impuesto al valor agregado- a las ganancias- Impuesto sobre los capitales", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, Buenos Aires, 25/04/2001, Sumario, (<http://afip.gov.ar> , Biblioteca Electrónica, Jurisprudencia)
- 2 JARACH, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, 1ra. Edición, Tomo I (Buenos Aires, Constancia, 1958), pág. 195
- 3 El art. 8 de la ley de procedimiento, textualmente reza: "Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:
 todos los responsables enumerados en los primeros cinco incisos del artículo 6 cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del art. 17. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la Administración Federal de Ingresos Públicos que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.
 ...los síndicos de 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 periodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio...
 Los agentes de retención por el tributo que omitieron retener o que retenido, dejaron de pagar a la Administración Federal de Ingresos Públicos dentro de los 15 días siguientes a aquel en que correspondía efectuar la retención, 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 el vencimiento del plazo señalado; y los agentes de percepción por el tributo que dejaron de percibir o que percibido dejaron de ingresar a la Administración Federal, en la forma y tiempo que establezcan las leyes respectivas...
 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...
 Los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo.
 Los cedentes de créditos tributarios respecto de la deuda tributaria de sus cesionarios y hasta la concurrencia del importe aplicado a la cancelación de la misma, si se impugnara la existencia o legitimidad de tales créditos y los deudores no cumplieren con la intimación administrativa de pago."
- 4 JARACH, Dino, op. cit., pág. 195
- 5 GIULIANI FONROUGE, Carlos y NAVARRINE, Susana Camila, Procedimiento tributario y de la seguridad social Ley 11.683 (t.o. 1978 y mods.), 8va. Edición (Buenos Aires, Depalma, 2001), págs. 123 y 124.
- 6 YEDRO, Diuvigildo, La Responsabilidad Solidaria en la Ley 11.683, (Buenos Aires, Doctrina Tributaria, Errepar, N° 242, mayo 2000), pág. 102

Notas:

- 7 Causa “Salvatierra, Mario Rodolfo s/apelación”, Tribunal fiscal de la Nación, Fallo Plenario, Buenos Aires, 02/10/75, Considerando V, Derecho fiscal, Tomo XXV, pag. 100.7.
- 8 VILLEGAS, Héctor B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 3ra. Edición, Tomo I Depalma, Buenos Aires, 1979), pág.229.
- 9 Ibidem
- 10 GOMEZ DE SOUZA, Compendio de legislación tributaria, Ed. Financiera S.A., Pág. 55, citada por YEDRO, Diuvigildo, La Responsabilidad Solidaria en la Ley 11.683, (Doctrina Tributaria, Errepar, N° 242, Buenos Aires, mayo 2000), pág. 104
- 11 QUERALT, Juan M. y otros, Curso de Derecho Financiero y Tributario , 7ma. Edición, (Madrid, Tecnos, 1996), págs. 318-319.
- 12 HERMIDA, Horacio G., Responsabilidades Legales de los Directivos y Profesionales (Doctrina Tributaria, Errepar, N° 210, Buenos Aires, setiembre 1987), pág.415
- 13 Causa “Kerszkowski, Rosa Susana s/recurso de apelación – impuesto al valor agregado-“, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, Buenos Aires, 26/03/2001, considerando III, <http://afip.gov.ar>, Biblioteca Electrónica, Jurisprudencia.
- 14 Reseña de parte pertinente de la causa “Monasterio Da Silva s/apelación”:
“... no basta que una persona sea director, gerente o representante de una persona jurídica, para que se considere responsable en los términos de la ley. Es decir, que no se trata de una responsabilidad objetiva, sino subjetiva y derivada de una conducta que importe el incumplimiento de los deberes impositivos a cargo del director o representante”.
“Para que éste tenga a su cargo deberes impositivos de la sociedad, debe administrar bienes de ésta o disponer de ellos en ejercicio de sus funciones. Sólo así puede incurrir en el incumplimiento de los deberes a que se refiere la ley, de los que deriva su responsabilidad”.
“El presupuesto legal de la responsabilidad a título personal de los directores es, siempre, el incumplimiento de sus deberes. Si no hay incumplimiento, no hay responsabilidad”.
“Mientras la causa determinante de la obligación fiscal del contribuyente del impuesto es el haberse verificado a su respecto el hecho imponible previsto por la ley, la causa determinante de la obligación personal del responsable por deuda ajena es el no haber cumplido con sus deberes frente a la ley fiscal. Es una responsabilidad que se le impone como consecuencia de una acción o de una omisión, de su parte, que importe incumplimiento de “cualesquiera de sus deberes impositivos”, que debió cumplir como responsable de deuda ajena”.
“Pero no basta que haya incumplimiento: es menester que éste le sea imputable, a título de dolo o a título de culpa. Si no hay dolo ni culpa en el incumplimiento, tampoco hay responsabilidad”.
- 15 Boletín DGI N° 343, pág. 55.
- 16 Boletín DGI N° 393, pág. 384.
- 17 DIAZ, Vicente Oscar, La falsedad del hecho tributario en la dogmática penal ley 23771, 1ra. Edición, págs. 84-85, citada por HERMIDA, Horacio G., Responsabilidades legales de los directivos y profesionales (Doctrina Tributaria, Errepar, Buenos Aires, N° 210, setiembre 1987), págs. 413-423.