

LA LEY

ABOGACÍA CORPORATIVA

EDITOR RESPONSABLE: Diego Martinotti

NETWORKING

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE DIRECTORES Y ADMINISTRADORES EN EL DERECHO TRIBUTARIO LOCAL Y MUNICIPAL

**Juan Pablo Serrano Esper**

Abogado y Escribano de la Universidad Nacional de Rosario. Máster en Derecho Tributario de la Universidad Austral. Integrante del Departamento de Impuestos Internacionales de Lisicki, Litvin y Asociados.

SUMARIO: I. Introducción.— II. Regulación en el derecho tributario local y municipal.— III. Contravención con la CN y la LGS.— IV. La responsabilidad solidaria a la luz de la jurisprudencia.— V. Carga de la prueba.— VI. Fallo “Toledo”: convalidación de la doctrina “Raso”.— VII. Carácter sancionatorio de la responsabilidad solidaria.— VIII. Responsabilidad solidaria en materia de multas.— IX. Reflexiones finales.

I. Introducción

La presente colaboración tiene por objeto el análisis de la responsabilidad solidaria de directores y administradores conforme está regulada en la mayoría de los códigos fiscales o tributarios provinciales, municipales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (en adelante CABA), a la luz de la Constitución Nacional (en adelante CN) y de la ley 19.550 General de Sociedades (en adelante LGS).

II. Regulación en el derecho tributario local y municipal

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires legisla el régimen de responsabilidad solidaria en los arts. 21, 24 y 63. El art. 21 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; asociaciones, entidades y empresas, con o sin personería jurídica; como asimismo los de 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...”.

En su parte pertinente, el art. 24 dispone: “Los responsables indicados en los arts. 21 y 22, 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”



Por último, el art. 63 expresa: “En todos los supuestos en los cuales, en virtud de lo previsto en este Código o en sus leyes complementarias, corresponda la aplicación de multa, si la infracción fuera cometida por personas jurídicas regularmente constituidas, serán solidaria e ilimitadamente responsables para el pago de la misma los integrantes de los órganos de administración”.

Así, el Código Fiscal consagra en cabeza de los administradores y representantes de personas jurídicas una responsabilidad objetiva, ya que se requiere únicamente la configuración de un incumplimiento en sus obligaciones, prescindiendo de cualquier elemento de carácter subjetivo. Esta forma de regular este instituto se ve replicada en muchos otros códigos fiscales o tributarios locales o provinciales (1) y municipales (2).

De esta manera, los códigos fiscales autorizan al Fisco a extender la responsabilidad solidaria y, además, ilimitada a los integrantes del órgano de representación y administración ante el mero incumplimiento por parte del obligado principal.

III. Contravención con la CN y la LGS

Sin embargo, dicha regulación resulta lesiva de los arts. 31 y 75, inc. 12 de la CN, denominada como “Cláusula de los Códigos”.

El art. 31 del Estatuto Fundamental establece la supremacía de las leyes nacionales por sobre las locales al disponer que: “Esta Constitución,

las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859”.

En su Segunda Parte, Título Primero, Sección Primera, Capítulo Cuarto, regula las atribuciones del Congreso. Así, el art. 75 establece que “Corresponde al Congreso:(...) 12. Dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados, sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones; y especialmente leyes generales para toda la Nación sobre naturalización y nacionalidad, con sujeción al principio de nacionalidad natural y por opción en beneficio de la argentina: así como sobre bancarrotas, sobre falsificación de la moneda corriente y documentos públicos del Estado, y las que requiera el establecimiento del juicio por jurados”.

En virtud de la Cláusula de los Códigos, la responsabilidad solidaria de los administradores debe ser consagrada en la LGS. El art. 59 de esta ley sostiene que “Los administradores y los representantes de la sociedad deben obrar con

Especial para La Ley. Derechos reservados (Ley 11.723)

(1) A modo meramente enunciativo pueden mencionarse los códigos fiscales la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (arts.11 y 14), de las provincias de Santa Fe (arts. 26 y 28), Entre Ríos (arts.17 y 18), Formosa (arts.12 y 14), los códigos tributario-provinciales de Córdoba (arts. 34 y 39), de San Luis (arts. 27 y 29), entre muchos otros.

(2) A modo meramente enunciativo pueden mencionarse los códigos tributarios de San Francisco, Córdoba (art. 24, inc. a), Rosario (arts.10 y 11), las ordenanzas fiscales anuales de San Isidro (art.12, inc. b), San Martín (arts. 25 y 28), entre muchos otros.



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”.

En lo relativo a la responsabilidad de los gerentes, el art. 157 de la ley 19.550 dispone que “Los gerentes serán responsables individual o solidariamente, según la organización de la gerencia y la reglamentación de su funcionamiento establecidas en el contrato. Si una pluralidad de gerentes participaron en los mismos hechos generadores de responsabilidad, el Juez puede fijar la parte que a cada uno corresponde en la reparación de los perjuicios, atendiendo a su actuación personal. Son de aplicación las disposiciones relativas a la responsabilidad de los directores cuando la gerencia fuere colegiada”.

En relación con la responsabilidad de los directores, el art. 274 de la mentada norma, bajo el título de “Mal desempeño del cargo”, establece que “Los directores responden ilimitada y solidariamente hacia la sociedad, los accionistas y los terceros, por el mal desempeño de su cargo, según el criterio del art. 59, así como por la violación de la ley, el estatuto o el reglamento y por cualquier otro daño producido por dolo, abuso de facultades o culpa grave”

De las normas transcritas luce patente que el Congreso, al legislar acerca de la responsabilidad solidaria de administradores y representantes de sociedades, previó, para su procedencia, el factor de atribución de responsabilidad subjetiva, no bastando con un mero incumplimiento por parte de la sociedad para hacer extensiva dicha responsabilidad.

De lo expuesto resulta ostensible la contradicción entre el sistema de responsabilidad solidaria previsto por el Congreso en la LGS en uso de las facultades conferidas por la Cláusula de los Códigos y el previsto por las provincias, municipios y la CABA en sus códigos fiscales o tributarios, mucho más laxos estos últimos a la hora de efectivizar la extensión de la responsabilidad. Esta contradicción, ha sido reputada como inconstitucional por diferentes tribunales de esta jurisdicción.

IV. La responsabilidad solidaria a la luz de la jurisprudencia

El leading case respecto a la responsabilidad solidaria es el fallo “Raso”, de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires (SCBA) **(3)**. En este, se comparte el criterio establecido por el a quo al establecer: “La Cámara destacó que el art. 21 del Cód. Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, en cuanto atribuye una responsabilidad distinta a la establecida en el art. 274 de la ley 19.550 de Sociedades Comerciales, deviene inconstitucional “...pues modifica las disposiciones del Código de Comercio, vulnerando, tanto el precepto citado, cuanto el art. 31 del plexo constitucional según el cual la Constitución Nacional y las leyes que en su consecuencia dicte el Congreso conforme las atribuciones asignadas por el art. 75, inc. 12, son ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ellas, no obstante cualquier disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales (...). Entiendo que esa solución es la adecuada, en virtud de la prelación que el art. 31 de la CN acuerda a las leyes

3) SCBA, “Fisco de la Pcia. de Bs. As. c. Raso, Francisco s/ sucesión y otros. Apremio”, 02/07/2014.



nacionales en materia sustantiva (art. 75, inc. 12, CN)(...). En suma: no hay responsabilidad de los directores si no puede atribuírsele un incumplimiento de origen contractual o un acto ilícito con dolo o culpa en el desempeño de su actividad. El factor de atribución es subjetivo”.

Luego de analizar la discordancia entre las normas del Código Fiscal y las de la LGS, la Suprema Corte provincial estableció que “no caben dudas de que por tratarse de un aspecto sustancial de la relación entre acreedores y deudores, compete al legislador nacional su regulación, por lo que no cabe a las Provincias dictar leyes incompatibles con lo que los Códigos de fondo establecen al respecto, toda vez que al haber delegado en la Nación la facultad de dictarlos, han admitido la preeminencia de las leyes del Congreso y la necesaria restricción de no dictar normas que las modifiquen o contradigan (conf. arts. 31 y 75, inc. 12, CN)”.

Concluye el tribunal sosteniendo que “En consecuencia, al advertir en el caso que la normativa provincial se contrapone y avanza sobre una materia propia del derecho de fondo, en manifiesta contradicción con las disposiciones constitucionales, soy de la opinión de confirmar la sentencia de grado en cuanto declaró la inconstitucionalidad del art. 21 del Cód. Fiscal”

Además, este fallo destaca que el régimen previsto por el Código Fiscal no solo resulta repugnante de la LGS, sino también de la ley 11.683 de Procedimiento Fiscal, que instituye un sistema de responsabilidad solidaria respetuoso de la LGS.

Así, su art. 8° 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: a) Todos los responsables enumerados en los primeros cinco [5] incisos del art. 6° cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo...”.

Sostiene el Alto Tribunal provincial que “De acuerdo con la ley 11.683, no estamos frente a una responsabilidad objetiva impuesta por el mero hecho de haber sido o ser director, gerente o representante de una persona jurídica —tal como ocurre a nivel local— sino, por el contrario, ante una responsabilidad subjetiva, similar a la estipulada en la Ley de Sociedades Comerciales, en virtud de la cual corresponde examinar la actuación personal de los directores o representantes, debiéndose corroborar en cada caso si ha habido ‘incumplimiento de sus deberes tributarios’(...). Por otra parte, el carácter subjetivo estatuido en el régimen tributario nacional, se condice con la naturaleza de este tipo de responsabilidad, toda vez que tratándose de una responsabilidad por deuda ajena es siempre una sanción y, como tal, no puede depender sino del hecho u omisión de cada director. Tal circunstancia impide una aplicación automática o indiscriminada”

El criterio sostenido por el máximo tribunal provincial, con relación a la inconstitucionalidad del régimen de responsabilidad solidaria establecido por el Código Fiscal, no fue sino la recepción del criterio jurisprudencial establecido previamente por los tribunales de la provincia de Buenos Aires con competencia en lo contencioso administrativo.



En efecto, la Justicia en lo Contencioso Administrativo de La Plata, in re “Southern Winds” (4), al tratar la procedencia de una medida cautelar de suspensión de la ejecución de una resolución determinativa, declaró la inconstitucionalidad prima facie de dicho régimen.

Así, sostuvo que “La responsabilidad solidaria de los integrantes del directorio de la firma deudora, establecida en los arts. 18 y cc. del Cód. Fiscal, implicaría, prima facie, una injerencia en materias regulada por normas del Congreso de la Nación (Código de Comercio y Código Civil, entre otras), sin que esas facultades delegadas al Estado federal, puedan resultar alteradas por normas provinciales (arts. 31 y 75, inc. 12 de la CN; doctrina de la CS, en Fallos 176:115; 226:727; 235:571; 275:254; 311:1795; 320:1344)”.

Estableció a su vez que “En lo que respecta a la responsabilidad de los miembros del directorio de la firma deudora su responsabilidad se encuentra regulada en el art. 163 de la ley 19.550 que no prevé el carácter solidario de la misma, y puesto que la solidaridad no se presume, sino que debe surgir del texto expreso de la ley, o bien, por convención inequívoca de partes (arts. 699, 701, 1869, 1920 y 1922, del Cód. Civil), dicha solidaridad no resultaría aplicable en el particular supuesto de autos”. Concluye el tribunal que “En suma, el particular sistema de responsabilidad solidaria creado por el legislador local, resulta incompatible con las normas emanadas del Congreso Nacional, única autoridad competente para modificar los principios que rigen la materia...”

Obsérvese que el tribunal bonaerense no hizo más que aplicar la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en relación con los poderes tributarios locales y a la posibilidad de estos de legislar en materias delegadas al Congreso mediante la Cláusula de los Códigos, prevista en su art. 75, inc. 12. El leading case en materia de la Cláusula de los Códigos es el fallo “Filcrosa”, de fecha 30 de septiembre de 2003 (Fallos 326:3899), de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante CSJN). Si bien trata de la prescripción de tributos locales, la Corte hace en este caso aseveraciones respecto al límite que constituye la Cláusula de los Códigos al alcance del poder tributario local y municipal. Así, establece que “Se admite la aplicación de la legislación civil al ámbito del derecho administrativo, lo que se justifica, en lo específicamente referente al derecho tributario, en la circunstancia de que esta disciplina no está al margen de la unidad general del derecho, ni es incompatible con los principios del derecho civil”

En una cita que claramente resulta aplicable a la LGS y al régimen de responsabilidad solidaria que en ella se consagra, sostiene el Tribunal Cimero que “Si bien la potestad fiscal que asiste a las provincias es una de las bases sobre las que se sustenta su autonomía —inconcebible si no pudieran éstas contar con los medios materiales que les permitieran autoabastecerse —, el límite a esas facultades viene dado por la exigencia de que la legislación dictada en su consecuencia no restrinja derechos acordados por normas de carácter nacional”.

Respecto de las materias incluidas en la Cláusula de los Códigos, como lo es la responsabilidad solidaria de representantes y administradores de sociedades, dice la CS que “La regulación de los

(4) Juzgado Contencioso Administrativo de La Plata N°1, “Southern Winds SA y otro/a c. ARBA s/ pretensión anulatoria”, 05/10/2010



sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias —ni a los municipios— dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, ya que, al haber atribuido a la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan”.

Respecto del poder tributario de las provincias, sostiene la Corte que “El principio según el cual el órgano habilitado a generar una obligación debe entenderse facultado para regular lo atinente a sus efectos y eventuales defensas del deudor para proteger su patrimonio, debe ser interpretado a la luz de las normas que distribuyen tales competencias en la Constitución, de las que resulta que, con el fin de asegurar una ley común para todo el pueblo de la Nación, que fuera apta para promover las relaciones entre sus integrantes y la unidad de la República aun dentro de un régimen federal, las provincias resignaron en favor de las autoridades nacionales su posibilidad de legislar de modo diferente lo atinente al régimen general de las obligaciones”.

Si bien el precedente “Filcrosa” constituye el leading case que sienta la doctrina jurisprudencial respecto del art. 75, inc. 12 que aplica en materia de responsabilidad solidaria la Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires, este es el resultado de una vasta jurisprudencia de la Corte Nacional respecto de la aplicación del derecho privado a la legislación local.

En efecto, desde antaño el Alto Tribunal Nacional sostiene la proyección en la legislación local de los institutos del derecho civil. Ello es así desde el caso “Tomasa de Vélez Sarsfield” del año 1881 (5), cuyo criterio jurisprudencial fue reiterado en numerosos fallos previo a “Filcrosa” (6), cuya doctrina también ha sido replicada en reiteradas oportunidades por la Corte Federal (7). Sentado el origen y fundamento de la postura sostenida por el Alto Tribunal Nacional receptada por la Justicia bonaerense, cabe destacar que la doctrina que fija la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires en “Raso”, respecto de la inconstitucionalidad del régimen de responsabilidad solidaria previsto por el Código Fiscal, fue a su vez acuñada por los distintos tribunales de dicha Provincia. Ejemplo de ello es la Cámara Contencioso Administrativo de La Plata, que sostuvo: “Debe rechazarse el apremio contra los deudores solidarios por ser manifiestamente inexistente la responsabilidad que se les endilga, atento a la inconstitucionalidad de lo preceptuado por el art. 24 del Cód. Fiscal (...). Lo decidido por la Suprema Corte Provincial in re “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Raso, Francisco. Sucesión y otros”, ratifica la tesis expuesta” (8).

Sostiene a su vez el Tribunal que “la regulación de la responsabilidad solidaria que contiene el art. 21 del Cód. Fiscal Provincial —de carácter “objetiva”— desborda las pautas constitucionales de superior jerarquía que devienen aplicables al supuesto de autos, circunstancia que abona el cuestionamiento de la idoneidad del título (cfr. arts. 31, CN; 59 y 274 de la ley 19.550 de Sociedades Comerciales; mi voto in re CCALP

(5) Fallos 23:647.

(6) A modo meramente enunciativo, pueden citarse Fallos 176:115, 207:270, 235:571, entre otros.

(7) Fallos 327:3187, 332:616, 332:2108, entre otros.

(8) CCont. Adm. La Plata, “Fisco de la Prov. de Bs. As. c. Philips Argentina SA y otros s/ apremio provincial”, 19/04/2016.



causas N° 16.051 “Travini”, res. del 07/10/2014; N° 15.951 “Marchionni”, res. del 17/10/2014, N° 15.976 “Marín”, res. del 17/10/2014; N° 5246 “Yell Argentina SA”, sent. del 02/12/2014, entre otras”.

En el mismo sentido se pronunció la Cámara de Apelaciones de Bahía Blanca, que, en referencia a los arts. 59 y 274 de la LGS, sostuvo que “...de los transcriptos artículos se desprende que el factor de atribución es subjetivo, con lo que no hay responsabilidad de los directores —ni de los gerentes o administradores— si no puede imputársele un incumplimiento de origen contractual o un ilícito en el desempeño de su función con dolo o culpa (...). Por su lado, el art. 21 del Cód. Fiscal (ley 10.397, t. o. por res. 120/2004 del M.E. pub. en BO 09/08/2004) preceptúa: “Los responsables indicados en los arts. 18 y 19, responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes” —entre los que figuran los “integrantes de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas, civiles o comerciales...”—, pudiendo eximirse de ello si acreditan que exigieron, sin resultado favorable, los fondos a los sujetos pasivos de la obligación. Dicho precepto establece de ese modo una responsabilidad de carácter objetivo, impuesta por el mero hecho de ser director, gerente o representante de una persona jurídica, colocándolo en contradicción con lo que la ley de fondo establece, por lo que la inconstitucionalidad a su respecto se impone. En efecto, a la prelación que el art. 31 de la CN concede a las leyes nacionales, se agrega lo que dispone el art. 75, inc. 12 respecto de las leyes

sustantivas, por lo que no cabe a las Provincias dictar leyes incompatibles con aquéllas...” (9).

Así, el sistema de responsabilidad que prevén los códigos fiscales locales y municipales es de tipo objetivo y de esta manera lo interpretan y aplican los Fiscos provinciales, municipales y de la CABA. En efecto, la pretensión fiscal respecto del director o gerente suele fundarse en que el mal desempeño por parte de estos se encuentra acreditado por el mero incumplimiento de la sociedad contribuyente respecto de sus obligaciones fiscales.

De consuno con ello, se realiza una interpretación y aplicación errada del sistema de responsabilidad solidaria prevista por el legislador nacional en la LGS, en disonancia con la doctrina jurisprudencial imperante de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Así en el leading case “Monasterio da Silva” (10) acerca de la responsabilidad solidaria de los administradores o representantes de personas jurídicas, ha dicho el Alto Tribunal que “No basta que una persona sea director o gerente de una persona jurídica para que pueda considerársele responsable solidario en los términos del art. 19 (hoy 18) de la ley 11.683 (t. o.1960). Sólo aquéllos que administren o dispongan de los bienes sociales son quienes se hallan obligados a cumplir 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 (...). El presupuesto de la responsabilidad solidaria, es el antijurídico incumplimiento de los deberes tributarios que el

(9) CApel. Bahía Blanca, Sala II, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c. Migliorini, Amanda s/ incidente de revisión”, 20/09/2016.

(10) Fallos 278:11



responsable por deuda ajena tuviere a su cargo, no siendo suficiente ocupar el cargo de director o gerente de la persona jurídica; por lo cual solo a los que administran o disponen de los bienes sociales les alcanza la responsabilidad solidaria”.

A su vez, esta postura también es receptada por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. En efecto, La Sala III de este Tribunal en autos “Molina” (11), luego de referenciar lo dicho por la Corte Nacional en “Monasterio da Silva”, sostuvo que “Lo que la ley tributaria sanciona es la conducta de los directores que omiten cumplir su deber como administrador y agente tributario del Fisco, siendo preciso señalar que se exime de tal responsabilidad a quien por sus funciones no tenga el manejo de los fondos, y por lo tanto se halle en la imposibilidad de pagar prevista como eximente, como asimismo aquella sociedad que haya impedido a sus administradores por diversas causas efectuar los pagos fiscales correspondientes”. Esta Sala resolvió en el mismo sentido en autos “Salvatierra” (12) y “Taris” (13), entre otros. A su vez, lo mismo tienen dicho las Salas I (14) y V (15).

Cabe destacar que en el mismo caso “Molina” precedentemente citado, el Tribunal Fiscal de la Nación sostuvo que “la responsabilidad solidaria no es objetiva, es decir por el mero hecho de ser director, gerente o representante de la empresa, sino que el presupuesto de responsabilidad es el incumplimiento de sus deberes como directores”

En el Tribunal Fiscal de la Nación es de rancio abolengo la postura acerca de que no basta el simple hecho de que una persona invista el

cargo para incurrir en responsabilidad, y que para dispensarla bastaría acreditar que sus funciones no guardaban relación con el hecho impositivo imputado, aunque no llegara a demostrarse que la sociedad lo puso en la imposibilidad de cumplir con sus obligaciones. Así lo ha establecido desde el fallo “Monasterio da Silva” de fecha 5 de agosto de 1966, que cuatro años después se convertiría en leading case del Máximo Tribunal. Este criterio fue repetido por el Tribunal Fiscal en reiteradas oportunidades.

La insuficiencia de ocupar el cargo de director o gerente de la persona jurídica como presupuesto para la procedencia de la responsabilidad solidaria fue receptada también por la Sala I in re “Brogger” (16).

Al receptar la responsabilidad subjetiva de los representantes de personas jurídicas, la Sala IV estableció que su procedencia “...surge de la omisión de desempeñar su cometido de dirigir y fiscalizar la actividad de aquellos a quienes ellos designaron, coadyuvando de ese modo —por omisión no justificable— en los incumplimientos que se imputan al ente que presidían” (17).

Idéntica es la postura receptada por el Tribunal Fiscal de la Nación, al establecer que la “...responsabilidad 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...” (18).

(13) CNFed. Cont. Adm., Sala III, “Taris SA c. DGI”, 30/04/2001.

(14) CNFed. Cont. Adm., Sala I, “Monasterio da Silva”, 08/06/1970; “Galimberti”, 15/03/1973; “May”, 17/05/1974; entre otros.

(15) CNFed. Cont. Adm., Sala V, “Caputo, Emilio y otro c. DGI”, 07/08/2000.

(16) CNFed. Cont. Adm., Sala I, “Brogger, Luis c. DGI”, 28/10/1999.

(17) CNFed. Cont. Adm., Sala IV, “Prats, Secundino”, 11/04/2000.

(18) TFNac., “Club Atlético Adelante”, 15/07/1999.



Estos fallos contra el Fisco Nacional, juntamente con la redacción de la ley 11.683, han llevado a que en la praxis la extensión de la responsabilidad a los directores y administradores sea mucho más aplicada por los fiscos locales que por la propia AFIP.

En referencia a la responsabilidad de directores, gerentes y administradores de las personas jurídicas, tiene dicho la doctrina que “Como arguye Altamirano, la inicial solidaridad se ve acotada, adjetivada, puesto que, como toda responsabilidad tributaria, no es objetiva, sino que requiere del atento examen del componente subjetivo (...). Dicha responsabilidad, se insiste, no es objetiva puesto que requiere para su existencia de cierto elemento subjetivo” (19).

V. Carga de la prueba

Las normas tributarias locales y municipales establecen que corresponde a cada responsable acreditar que fue colocado en la imposibilidad de cumplir. Esto parecería colisionar con el sistema de responsabilidad que fija la LGS, conforme el cual correspondería al Fisco acreditar la responsabilidad subjetiva del responsable.

Así, el Tribunal Fiscal de la Nación tiene dicho que “debe hacerse notar que a diferencia de la regla del principio de prueba o carga obligada de la prueba que rige respecto del contribuyente, incumbe al Fisco acreditar y demostrar la concurrencia de los hechos en virtud de los cuales es viable la extensión de responsabilidad a un tercero respecto del que, preciso es reiterarlo, no se ha verificado el hecho imponible

esto es que responda por una deuda ajena que por eso mismo no puede guardar relación con su capacidad contributiva. Esta última consideración impone, obviamente, la mayor prudencia en el análisis” (20).

VI. Fallo “Toledo”: convalidación de la doctrina “Raso”

La doctrina legal sentada en el leading case “Raso” fue ratificada por la SCBA en los autos “Toledo, Juan Antonio c. ARBA - incidente de revisión” el 30 de agosto de 2021. En el marco de su concurso preventivo, el Sr. Juan Antonio Toledo promovió un incidente de revisión contra la resolución del síndico que admitió el crédito insinuado por la ARBA que tenía su pretendido origen en la responsabilidad solidaria que se le atribuyó por la deuda tributaria de la Sociedad en la que revestía la condición de director, impugnando la constitucionalidad de la normativa fiscal con sustento en la cual se imputó tal responsabilidad, sin que el organismo recaudador hubiera alegado y demostrado la existencia de una conducta negligente o dolosa de su parte en el ejercicio de su rol al frente de la sociedad. Destacó, en este orden, que la regulación legal se apartaba de la LGS, que requiere para que se configure la responsabilidad solidaria, la concurrencia de un factor de atribución subjetivo, de modo que el reclamo llevaba a subvertir la cláusula de los códigos del art. 75, inc. 12), de la CN.

El juez de origen hizo lugar al planteo de inconstitucionalidad solicitado, declaró inaplicable los arts. 21, 24 y 63 del Cód. Fiscal y dispuso la inadmisibilidad del crédito insinuado

((19) NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., “Guía de estudio de derecho tributario: programa desarrollado de la materia”, Ed. Estudio, Buenos Aires, 2015, p. 99.

(20) TFNac., Sala B, “Masjuan, Francisco c. demanda de repetición - impuesto a las ventas - educación técnica - sustituto del gravamen a la transmisión gratuita de bienes - revalúo - réditos”, 17/08/1988.



por ARBA. El organismo recaudador, a su turno, apeló esta sentencia. Luego, el Tribunal de Alzada, por mayoría, revocó esa sentencia sosteniendo que no existe incompatibilidad entre el Código Fiscal y lo dispuesto por la LGS en sus arts. 59 y 274. En ese contexto, el actor interpuso el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley ante la Suprema Corte de Justicia de la provincia de Buenos Aires, que, por mayoría de 4 contra 1, revocó lo resuelto en segunda instancia, haciendo lugar al planteo del Sr. Toledo.

El Dr. Soria en su voto sostuvo que el sistema de responsabilidad solidaria regulado en la legislación local no se sustenta en la culpa o el dolo del representante legal o del administrador de la sociedad, sino que, en la práctica, opera sustancialmente en clave objetiva. Respecto de la eximición prevista en el art. 24 del CF, sostuvo que opera con una rigidez tal que queda neutralizada.

Asimismo, puso de relieve que el sistema de responsabilidad previsto en la ley 11.683, reviste carácter subjetivo y que se endilga a título sancionador. Al comparar ambos ordenamientos, remarcó que “Las distancias entre ambos sistemas son relevantes. Quien, por caso, en su condición de responsable por deuda ajena, bajo un régimen de solidaridad, se encontrare relacionado con el Fisco provincial, estará situado en una posición subjetiva severamente más gravosa que la de aquel que en similitud de circunstancias deba responder de aquella forma frente al Estado nacional, sin que exista motivo fundado que dé razón de semejante disparidad en el trato”. Sustentándose en la falta de justificación de esa dualidad de trato y en la excesiva o desproporcionada rigidez con que se ha configurado en el ordenamiento provincial a la exigente de responsabilidad, sostuvo que el art. 24 resulta irrazonable a la luz del art. 28 de la CN.

A su vez, sostuvo que la responsabilidad fijada en la ley 11.683 es subsidiaria, toda vez que está sujeta a que la sociedad contribuyente no haya abonado el gravamen oportunamente reclamado por el Fisco, por lo que el organismo recaudador debe en primer lugar intimar a la firma que verifica el hecho imponible, para recién después poder proceder contra sus representantes y administradores. Mientras que el CF no solo no exige que previamente se intime el pago a la contribuyente, sino que impone a la agencia de recaudación tributaria proceder en simultáneo contra ella y sus representantes o administradores, dándoles intervención en el mismo procedimiento determinativo y sumarial (conf. art. 113, 2º párr.). Ello, a criterio del ministro del cívico tribunal provincial, lesiona el derecho de defensa previsto en los arts. 18 CN y 15 de la Const. provincial, toda vez que “dificulta notablemente el ejercicio del derecho de defensa de representantes y administradores, que se ven requeridos frente a la autoridad tributaria de modo concomitante con la sociedad contribuyente que integran, sujeto respecto del que deben acreditar acciones que le sean imputables a los efectos de eximirse de su propia responsabilidad”. A este voto adhirió la Dra. Kogan.

Por su parte, el Dr. Pettigiani sostuvo que la responsabilidad de los directores se encuentra regulada en la LGS y que en virtud de esta “no cabe la responsabilidad de los directores de una sociedad anónima por los actos u omisiones ejecutados en el ejercicio u ocasión de sus funciones si no puede atribuírseles algún incumplimiento (sea de origen contractual o por la comisión de algún ilícito) imputable a estos por su dolo o culpa”. Así, señaló que sí existe una discordancia entre el CF y la LGS, y que debe prevalecer la legislación de fondo por aplicación del principio de preeminencia del derecho común para regular la cuestión por tratarse de



un aspecto sustancial de la relación jurídica habida entre acreedor y deudor. En sentido coincidente, se pronunció el Dr. Torres en su voto.

En disidencia votó el Dr. Genoud. Para así hacerlo, sostuvo que si bien el CF no cumple con los recaudos establecidos por el derecho común, y en su aplicación lisa y llana resulte contraria a la materia delegada al Congreso de la Nación por la cláusula del art. 75, inc. 12 de la CN, cuando se da "...la existencia de una situación tributaria de indiferenciación patrimonial o de relaciones jurídicas entre los sujetos enumerados y la sociedad que integran —de un modo u otro— estos, generándose confusión patrimonial, sumado a mecanismos tendientes a incumplir con sus obligaciones fiscales; puede hacerse uso de la protección que el ordenamiento jurídico tanto fondal como la propia normativa tributaria local diseñó en pos de prevenir la evasión impositiva". Así, sostuvo que en el caso no cabía diferenciar al contribuyente con el responsable solidario al aplicar el método de la realidad económica.

VII. Carácter sancionatorio de la responsabilidad solidaria

La necesidad del elemento subjetivo para extender la responsabilidad al gerente o director encuentra fundamento también en la naturaleza sancionatoria de la responsabilidad solidaria. Es que la extensión de la deuda no se apoya en una relación obligacional solidaria sino en la atribución que hace la ley al director, como garante de la deuda fiscal de la sociedad contribuyente.

Por ende, la solidaridad que contemplan los códigos fiscales no surge de una misma causa que la obligación del contribuyente (intervención en la relación jurídica tributaria que dio lugar al nacimiento de la obligación fiscal) sino que vincula al director o gerente con la sociedad contribuyente con una clara finalidad sancionatoria, fundándose en la omisión de hacer cumplir al contribuyente con sus obligaciones fiscales estando en posibilidad de hacerlo.

Esta finalidad sancionatoria de la responsabilidad solidaria determina que sea insuficiente sustentar la pretensión de hacer efectiva esa solidaridad con base en la mera ostentación de un cargo en la sociedad.

El carácter sancionatorio de la responsabilidad solidaria fue consagrado por la doctrina y la jurisprudencia desde antaño. Así, el Tribunal Fiscal de la Nación estableció desde la década de los 60 que la responsabilidad solidaria atribuida a directores de personas jurídicas importa una 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 con los recursos que administran o de que disponen (21).

El mismo tribunal tiene dicho que "La solidaridad prevista en la norma en examen no es la del derecho común, sino otra de naturaleza especial, que le es propia" (22).

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, sostuvo en el ya citado fallo "Raso" que "tratándose de una responsabilidad por deuda ajena es siempre una

(21) Pueden citarse, a modo meramente enunciativo, los fallos "Quatrocchi", 27/09/1966 y "Caja Hipotecaria Argentina", 21/02/1967, entre otros.

(22) TFNac., "Harris Smith", 08/04/1974.



bición en la apreciación de la norma aplicable o de aspectos vinculados con los hechos generadores de la obligación tributaria, consideramos que no corresponde responsabilizar al administrador” (23).

Sostiene el autor citado que “Por todo lo anteriormente expuesto, entendemos que si el director o administrador procuró los medios necesarios para obtener el conocimiento que la situación objeto de tratamiento tributario requería, no habrá negligencia, culpa ni dolo que achacarle, por lo que no le debería ser reclamado en carácter de solidario el tributo no abonado por la sociedad. En otras palabras, no habrá ningún incumplimiento en su labor que haga nacer la responsabilidad solidaria” (24).

Concluye el doctor Caranta que “siendo que la solidaridad de los directores de sociedades en materia impositiva deviene como una sanción por incumplimiento de los deberes a su cargo, aunque no se trate de una sanción penal, el principio básico de todo proceso sancionador es la culpa (...). Según doctrina de la CSJN, “...no basta la mera comprobación de la situación objetiva... sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo en virtud del principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien es culpable...” (Fallos 320:2271 y 321:2558). A su vez, “...es requisito ineludible de la responsabilidad penal la positiva comprobación de que la acción ilícita pueda ser atribuida al procesado tanto objetiva como subjetivamente...” (Fallos 310:2094 y 316:2555). Por más que dicha doctrina haya sido generada en materia penal, consideramos que resulta aplicable a todo tipo de responsabilidad, incluso a la solidaria” (25).

En su disposición, ARBA sostiene “los administradores de la sociedad incumpliendo voluntariamente con las previsiones de las normas legales aplicables, han omitido el ingreso temporáneo de sus obligaciones fiscales en su justa medida, configurando dicha actitud un accionar violatorio de la manda contenida en el art. 59 de la ley 19.550”.

VIII. Responsabilidad solidaria en materia de multas

De todo lo hasta ahora expuesto se deriva, como lógica consecuencia, que a contrario sensu de lo establecido en los códigos fiscales, no cabría la posibilidad de hacer extensiva la responsabilidad solidaria respecto de la aplicación de sanciones, habida cuenta que, en materia infraccional tributaria, rige el principio de personalidad de la pena, receptado en el art. 18 de la CN y que, en esencia, importa que nadie puede ser sancionado sin que exista culpabilidad de su parte.

Desde esta óptica, la doctrina y jurisprudencia coinciden en orden a considerar que las sanciones tributarias ostentan naturaleza penal.

En “Papelera Hurlingham SAlyC c. Administración Nacional de Aduanas”, de fecha 06/05/1974, el máximo Tribunal ha expresado que “...si bien puede existir en los casos de multas un interés del tipo fiscal en su percepción, esto no altera su naturaleza principalmente punitiva”, de donde se deriva la aplicabilidad a la materia de los principios del derecho penal, según lo prescribe el art. 4º del CPen. (ver sentencia del 18/10/1973 en la causa G. 422-XVI “Guillermo Mirás SACIF c. Aduana” y fallos allí citados”).

(23) CARANTA, Martín R., “Responsabilidad solidaria de directores y administradores”, Ed. Errepar, Buenos Aires, julio de 2015.

(24) Ibídem.

(25) Ibídem



El temperamento expuesto en el citado fallo fue ratificado en pronunciamientos posteriores. Así, en “Usandizaga, Perrone y Juliarena” (26) sostuvo la Corte Suprema 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)”.

El principio de la personalidad de la pena impone que, a efectos de la configuración de la infracción, no alcanza con la comprobación de la mera situación objetiva en que se encuentra el solidario. Así, se ha dicho 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 pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente” (27).

En este sentido, la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Parafina del Plata” sentenció que, respecto de las sanciones tributarias: “...se consagra 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 pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente” (28).

Asimismo, se ha sostenido que: “Toda norma del orden sancionador requiere de la presencia de una conducta reprochable, tipificada por el legislador, dicha conducta configura lo que en materia penal se denomina “el elemento objetivo”, ahora bien dicha conducta típica debe

ser atribuida por lo menos a título de culpa en cabeza del infractor, lo que se conoce como la imprescindible presencia del “elemento subjetivo”; dicho en otros términos nadie puede ser sancionado sin la concurrencia de ambos elementos, la conducta en su carácter de elemento objetivo y la intencionalidad en su carácter de elemento subjetivo, ello nos conduce al conocido aforismo de que “nadie puede ser castigado sin ser culpable”, para que la conducta reprochable sea culpable nos debemos encontrar con la presencia del elemento objetivo acompañado por el elemento subjetivo. El tipo de injusto tiene tanto una vertiente objetiva (el llamado tipo objetivo) como subjetiva (el llamado tipo subjetivo). En la primera se incluyen todos aquellos elementos de naturaleza objetiva que caracterizan la acción típica (el autor, la acción, las formas y medios de la acción, el resultado, el objeto material, etc.). En la segunda, el contenido de la voluntad que rige la acción (fin, efectos concomitantes y selección de medios)” (29).

Por otro lado, el 14 de febrero de 1989, en “Cosecha Coop. de Seguros Ltda. c. Provincia de Buenos Aires” la Corte Suprema de Justicia de la Nación afirmó nuevamente que: “no basta la mera comprobación de la situación objetiva (...), sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo en relación con el principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable”

Por su parte, la Convención Americana sobre Derechos Humanos (“Pacto de San José de Costa Rica”) incorporado al texto de la Constitución Nacional por la reforma de 1994, en su art. 5º establece que “La pena no puede trascender de la persona del delincuente”, lo cual sencillamente

(27) BUITRAGO, GUZMÁN, SÁNCHEZ SUCCAR, “Procedimiento Fiscal”, Ed. Errepar, p. 217.

(28) Fallos 271:297.

(29) FERNÁNDEZ, Oscar Andrés, “Principios Aplicables al Régimen Sancionatorio de la Ley 11.683 como Integrante del Derecho Tributario Sancionador”, Revista Argentina de Derecho Tributario, 2003, p.145.



implica que ningún régimen sancionatorio puede establecer que, con motivo de una conducta que se atribuye a una persona, se aplique una pena a otra.

En este sentido se expresó el Alto Tribunal in re “Bigio” al sostener que: “No sería ajustado a derecho extender la responsabilidad a hechos realizados por terceros, toda vez que ello importaría una lesión del principio de culpabilidad” (30).

IX. Reflexiones finales

De acuerdo a lo establecido por la Cláusula de los Códigos prevista en la Constitución Nacional y lo previsto por la LGS, parecería que el sistema de responsabilidad de directores y gerentes y sociedades que contemplan los códigos fiscales de provincias, municipios y la CABA resultan inconstitucionales. Esta es la conclusión a la que ha arribado la jurisprudencia en reiteradas oportunidades.

A mi modo de ver, los códigos fiscales deberían adaptar la regulación de la responsabilidad solidaria a fin resultar armónicos con la LGS y, de esta manera, ser respetuosos de la Constitución Nacional.

(30) Fallos 289:336.

