

Extrait du El Correo

<http://www.elcorreo.eu.org/Responsabilidad-tributaria-y-penal-de-las-personas-juridicas-y-de-sus-directivos>

Responsabilidad tributaria y penal de las personas jurídicas y de sus directivos.

- Reflexions et travaux -

Date de mise en ligne : mardi 4 janvier 2005

Copyright © El Correo - Tous droits réservés

Buenos Aires, 24 de diciembre del 2004

Responsabilidad personal y solidaria en materia tributaria

Es nuestra intención abordar en este trabajo las responsabilidades tributaria y penal de los distintos sujetos de los deberes impositivos. Para ello tomaremos como base la legislación vigente y también, en tanto corresponda, la jurisprudencia y la doctrina concomitantes. Tenemos en claro que el tema no se agotará con las consideraciones que haremos, pero esperamos por lo menos echar luz sobre aquellos puntos que están suficientemente definidos y sobre los cuales no existen dudas al respecto.

En términos generales diremos que los sujetos de los deberes impositivos se dividen en : (a) los responsables por deuda propia y (b) los responsables por deuda ajena. Entre los primeros encontramos, obviamente, a los propios contribuyentes, en tanto les corresponde la responsabilidad directa de ingresar las obligaciones impositivas que sobre ellos recaen. Entre los segundos están todas aquellas personas físicas o jurídicas sobre las cuales la legislación vigente hace recaer el carácter de sujetos pasivos de la relación tributaria, poniendo a su cargo el cumplimiento de las obligaciones fiscales, aún cuando no revistan la calidad de contribuyentes.

Respecto de las responsabilidades de cada contribuyente, damos por sentado que en general se tiene claro la necesidad de cumplir con las distintas obligaciones. Pero cuando entramos en el terreno de los responsables por deuda ajena, allí se generan dudas y no son pocas las lagunas legales que terminan siendo cubiertas por la jurisprudencia y también por dictámenes y aclaraciones de diversa índole, es decir, la llamada jurisprudencia administrativa.

Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios son responsables por la deuda de los entes que administran o representan de manera solidaria con ellos en determinadas circunstancias. Tales circunstancias se producen cuando dichos administradores no cumplen con los deberes tributarios que le asigna la ley en lo que respecta a los entes administrados. Hay que tener en cuenta que esta responsabilidad personal y solidaria hace que tales representantes deban responder con sus bienes propios y también estar sujetos a sanciones que pueden llegar a la aplicación de la ley penal tributaria en cabeza de ellos.

Debemos decir, asimismo, que cuando los representantes que citamos demuestren debidamente a la AFIP que se vieron imposibilitados de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales, quedan eximidos de responsabilidad solidaria.

Ahora bien, la solidaridad no se presume y requiere, como decimos, el incumplimiento de los deberes por parte del contribuyente. Su inobservancia debe ser imputable a título de culpa o dolo y queda en cabeza de los representantes demostrar que fueron imposibilitados de cumplir

La naturaleza de la responsabilidad es siempre subjetiva, precisamente porque debe haber culpa o dolo. En general la jurisprudencia se encamina a determinar la responsabilidad dentro de los límites del derecho tributario y también tomando en cuenta la prueba ofrecida en punto a la conducta dolosa o culposa.

Hay un viejo dictamen (203/1958 DGI) que se refiere al tema, afirmando que los exdirectores, gerentes y demás representantes que hubieren estado en el ejercicio de sus cargos a la fecha del vencimiento de las obligaciones impositivas son responsables de su cumplimiento. Por ende, de no cumplir se cae en principio en la presunción y

Responsabilidad tributaria y penal de las personas jurídicas y de sus directivos.

llegado el caso deberá demostrarse que no hubo culpa o dolo. Este dictamen tiene su importancia porque específicamente se refiere a los representantes que estaban cumpliendo funciones al momento de la falta, con independencia de que ya no estén en sus cargos.

A continuación reseñaremos un par de fallos relativamente recientes donde se dilucidan casos vinculados con este vidrioso tema, para ilustrar acerca del criterio que adopta la Justicia, que por supuesto sigue los lineamientos comentados.

Tenemos por ejemplo un fallo del Tribunal Fiscal de la Nación, de fines de 1997, que atribuye la responsabilidad al presidente del directorio por ser el titular de las cuentas bancarias mediante las cuales operaba la empresa. (Ostachi, Juan Carlos TFN Sala C) Citamos también otro fallo, también del TFN, de agosto de 2000, en el cual se plantea la responsabilidad de un químico industrial designado director de una sociedad, que asesoraba a la empresa desde su profesión, desarrollando nuevos productos e influyendo en la compra de insumos. Estas funciones, se consigna, eran ajenas al cumplimiento de las obligaciones impositivas o de la libranza y firma de cheques, aunque este director concurría a las asambleas, y también representaba a la empresa ante las cámaras vinculadas al sector correspondiente.

En este caso, el Tribunal falló tomando en consideración la situación particular de esta persona. En efecto, se concluye que la atribución de responsabilidades por las omisiones o faltas en materia tributaria, es de carácter especial y de naturaleza subjetiva, y por lo tanto la solidaridad imputada solo puede recaer sobre aquellos directores que administren o dispongan los fondos societarios. Se aclara en este caso que deben estar cumpliendo tales funciones al momento de producirse la infracción, es decir no antes o después. De manera tal que aquellos directores que por su función específica fueran ajenos al manejo administrativo o financiero de la sociedad, no pueden ser considerados responsables solidarios en un pie de igualdad con quienes por su función en tal sentido hayan tenido facultad de decidir en materia tributaria y hubieran actuado de modo negligente o con culpa personal. (Nelson, Fontán I. TFN Sala C).

Citamos también el caso de una actora que se excusa en cuanto a su responsabilidad personal en virtud de que la situación económica y financiera de la empresa impidió el cumplimiento de las obligaciones fiscales. La prueba ofrecida destaca el endeudamiento de la empresa y las dificultades financieras, pero el Tribunal concluye que la actora era quien disponía el destino de los fondos, siendo que en forma recurrente lo hizo dejando de lado precisamente las obligaciones fiscales.

Esta persona había invocado el inciso a) del artículo 8 de la ley de Procedimiento Tributario, que excluye de responsabilidad a quienes "demuestren debidamente que sus representados, mandantes, etc, los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales". (Ripa, Jorge J. TFN Sala B Mayo 2002) Finalmente, diremos que la responsabilidad penal subyacen los casos en que la conducta de los directores y representantes, caiga en los delitos previstos en la ley 24.769 (penal tributaria).

Como puede verse en los ejemplos comentados, siempre la responsabilidad es de carácter subjetivo y debe probarse. El tema es de gran trascendencia, porque la experiencia demuestra que en muchos casos se constituyen sociedades con el objeto de limitar las responsabilidades patrimoniales de los socios, siendo que tales responsabilidades afectan el patrimonio personal si se demuestra la culpa o el dolo de quienes dirigen o representan a las empresas. E incluso les cabe responsabilidad penal, como queda dicho.

* Héctor Blas Trillo

Contador Público

Consultor en temas tributarios

temas_tributarios1@yahoo.com.ar

(011) 4328-3382

Actualidad Tributaria los jueves 8:15 en AM 770 Radio Urbana Si recibe este texto por error, por favor sírvase borrarlo y disculpe las molestias.