

Capítulo V: Los sujetos de la relación jurídica tributaria

Por Jorge B. Aguirre Mosquera

I.- INTRODUCCIÓN

Referiremos brevemente en este punto algunos conceptos elementales del derecho tributario material o sustantivo, en tanto prevé los aspectos sustanciales de la relación jurídica que se traba entre el Estado y los sujetos pasivos y cuyo objeto es la prestación, normalmente dineraria, genéricamente denominada “tributo”.

El derecho tributario material tiene entonces la trascendental función de regular la relación jurídica que vinculará al Estado acreedor y a los particulares deudores durante el lapso que transcurra entre la creación de un tributo dirigido a ciertas personas y su pago por estos últimos o, al menos, hasta la culminación del ejercicio de los derechos reconocidos al acreedor para procurar ese cobro.

Para cumplir con la señalada misión, el derecho tributario sustantivo debe ser necesariamente complementado por otro sector de la normativa específica: el derecho tributario formal, que proporciona las reglas mediante las cuales se comprobará en cada caso la legalidad y legitimidad de la acreencia fiscal y la forma en que ésta se convertirá en un importe dinerario líquido a ingresar al tesoro público, lo que es objeto de análisis en el capítulo pertinente de la presente obra.

Así, el derecho tributario material o sustantivo estudia básicamente aquella descripción hipotética de una circunstancia fáctica cuyo acaecimiento, en el tiempo y lugar prefijados y con relación a una persona determinada, se transforma en el hecho generador de una obligación tributaria: el hecho imponible.

Sus normas establecen, en forma expresa o tácita, quién es el sujeto activo, quiénes “pueden ser” los obligados al pago (lo que denominamos “capacidad jurídica tributaria”) y quiénes son sujetos pasivos, siendo esa la temática a tratar en este apartado.

La relación jurídica entre el sujeto activo y el sujeto pasivo se produce a través del hecho imponible, razón por la cual hay que examinar en primer término el mismo y, después, ocuparse de los criterios con que ese hecho imponible se vincula con uno o más sujetos para atribuirles las obligaciones, o cómo se vincula a otro sujeto, entidad pública, para atribuirle la pretensión de tributo¹.

Asimismo, el derecho tributario material abarca también las circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan, total o parcialmente, los efectos normales de la configuración del hecho imponible (exenciones y beneficios tributarios); comprende los elementos indispensables para fijar la magnitud de la pretensión fiscal (elemento cuantitativo) y los medios extintivos de la obligación tributaria. Por último, regula otros relevantes aspectos, tales como la solidaridad, el domicilio, los privilegios y, en general, todos los hechos y circunstancias con relevancia sustantiva tributaria.

En lo que puntualmente se refiere a la relación jurídica tributaria principal

¹ JARACH, DINO, *El hecho imponible*, p. 129 y sigtes., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971.

(también denominada “obligación tributaria” -Giuliani Fonrouge-, “deuda tributaria” – Giannini-, “relación de deuda tributaria” -Carretero Pérez- o, indistintamente, “relación jurídica propiamente dicha”, “relación jurídica tributaria sustancial”, “relación jurídica *stricto sensu*”, etcétera –Jarach-)², debemos señalar que se trata de un vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco, como sujeto activo que pretende el cobro de un tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a su pago.

Tal como adelantamos, la creación normativa de un tributo implica como primer paso la descripción de una circunstancia hipotética (hecho imponible) que el legislador espera se produzca respecto de una persona, en un momento preciso y en un lugar preestablecido.

Acaecido el hecho imponible en el mundo fenoménico, la consecuencia potencial es que una persona deba pagar el tributo al fisco de manera congruente con su capacidad contributiva. Ese individuo es quien debe recibir por vía legal la exacción de riqueza que significa el tributo. Siguiendo a Villegas, lo denominamos destinatario legal tributario, porque a él está dirigida la carga patrimonial de aquel tributo cuyo hecho imponible tuvo en cuenta su capacidad contributiva.

El destinatario legal tributario es, en consecuencia, aquel que queda encuadrado en la hipótesis legal condicionante. Ello sucede porque es quien ejecuta el acto o se halla en la situación que la ley describe como presupuesto hipotético del mandato de pago de un tributo.

Sin embargo, la circunstancia de que el destinatario legal tributario realice el hecho imponible no significa forzosamente que ese mandato de pago vaya a él dirigido y que, consecuentemente, se convierta en sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal.

Será sujeto pasivo si el mandato contenido en la norma lo obliga a él mismo a pagar el tributo; en tal caso, el destinatario legal tributario se denominará “contribuyente”.

Por el contrario, no será sujeto pasivo si el mandato de la norma obliga a un tercero ajeno al hecho imponible (el sustituto) a cancelar la obligación tributaria. El destinatario legal tributario quedará entonces excluido de la relación jurídica tributaria principal y el único sujeto pasivo será el sustituto.

Evidentemente ello no significa que el destinatario legal tributario (cuya capacidad contributiva fue la tenida en cuenta por el legislador al estructurar la señalada hipótesis legal) se libere de la carga pecuniaria que el tributo implica, ya que el destinatario legal excluido de la relación jurídica tributaria deberá de todos modos soportar dicha exacción pecuniaria en virtud de la relación jurídica de resarcimiento respecto de aquel tercero que, por imposición legal, pagó la deuda generada a partir del acaecimiento de un hecho imponible que no lo involucra.

Antes de finalizar este punto introductorio, es importante recordar que la relación jurídica tributaria se traba siempre entre personas. El fisco se relaciona axiomáticamente con una persona y jamás con una cosa, como suele a veces confundirse ante deficientes técnicas legislativas (primordialmente, en lo que a esta obra incumbe, respecto de tributos que gravan la riqueza inmobiliaria o automotor).

² VILLEGAS, HÉCTOR BELISARIO, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, p. 318 y sigtes., 9ª ed., Astrea, Buenos Aires, 2005.

En nuestro sistema positivo nacional y provincial, diversas regulaciones son demostrativas de que la obligación tributaria es siempre personal y de ninguna manera una carga real de los bienes. Muestra de ello es que si el inmueble o el automotor que originó la deuda tributaria se rematase en ejecución coactiva de dicha acreencia y el importe obtenido no alcanzase a satisfacerla, el deudor deberá responder por el total con otros bienes de su patrimonio (del mismo modo que el Fisco pudo *ab initio* procurar el cobro ejecutando bienes del patrimonio distintos del correspondiente inmueble o automotor).

II.- EL SUJETO ACTIVO DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA PRINCIPAL

Como lacónicamente lo señala el art. 28 del CTP, “*sujeto activo es el acreedor de la obligación tributaria*”.

En otras palabras, el sujeto activo es el ente público titular de la potestad administrativa para gestionar y exigir el tributo.

Así, vemos que el Estado que en un primer momento es titular de la potestad tributaria, se transforma en sujeto activo de la relación jurídica tributaria principal.

Como titular de la potestad tributaria el Estado actúa básicamente mediante el Poder Legislativo, en tanto la participación como sujeto activo en la señalada relación jurídica tributaria es atribución del Poder Ejecutivo³.

III.- LOS SUJETOS PASIVOS DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA PRINCIPAL

Como ya señalamos, el aspecto subjetivo del hecho imponible está representado por la atribución del hecho generador de la obligación tributaria a un sujeto determinado, por lo cual son sujetos pasivos, o sujetos de los deberes impositivos, las personas que están jurídicamente obligadas a pagar la deuda tributaria, ya sea propia o ajena.

Si bien existen posturas doctrinarias divergentes al momento de clasificar a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria principal, podemos señalar como mayoritarias a la que divide a los sujetos pasivos en *contribuyentes*, o sujetos pasivos por deuda propia, y *responsables*, o sujetos pasivos por deuda ajena (incluyendo entre estos últimos a los sustitutos tributarios), a la que, en similar esquema, considera al *sustituto* como responsable por deuda propia, y a la que estima que únicamente revisten la calidad de sujetos pasivos el *contribuyente* y el *sustituto*, excluyendo al *responsable* como sujeto pasivo.

En los Considerandos de las Recomendaciones de las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Cartagena, octubre de 1995) se procuró aclarar algunos reiterados equívocos terminológicos en que incurriera la doctrina, muchos de ellos meramente semánticos, y se estableció: “*Que al abordar en un*

³ Aunque puede también suceder que el Estado delegue la recaudación y administración de ciertos ingresos tributarios a otros entes públicos, a fin de que éstos cuenten con financiamiento autónomo (caso de las llamadas “contribuciones parafiscales”. Al respecto, ver VILLEGAS, HÉCTOR BELISARIO, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, p. 202 y ss., 9ª ed., Astrea, Buenos Aires, 2005; VALDÉS COSTA, RAMÓN, *Curso de derecho tributario*, p. 214 y sigtes., Depalma – Temis – Marcial Pons, Santa Fe de Bogotá, 1996; GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, *Derecho Tributario – Consideraciones económicas y jurídicas*, p. 135 y sigtes., LexisNexis, Buenos Aires, 2007, entre otros).

concierto latinoamericano y latino europeo el tema de los sujetos pasivos tributarios, conviene tener presente, para evitar equívocos terminológicos, que en el ámbito americano el sujeto pasivo tributario comprende tanto al contribuyente como al responsable, y dentro de este último suele distinguirse entre responsabilidades solidaria, subsidiaria y sustituta.

Sin embargo en ciertos ámbitos de la doctrina europea suele referirse esa denominación al contribuyente y al sustituto del contribuyente, que actúa ‘en lugar de’ éste, en tanto que los responsables solidario y subsidiario, cuya obligación es de naturaleza distinta, se sitúan ‘junto a’ o ‘después de’ el sujeto pasivo.

Que la figura del responsable sustituto, particularmente cuando pretende identificarse con los agentes de retención y de percepción, plantea numerosos problemas, entre los que cabe destacar, primero, la confusión de planos materiales e instrumentales en los que una y otra figura se desenvuelven y, segundo, la imposibilidad técnica de hablar de un sustituto del contribuyente, cuando todavía no se sabe si la persona objeto de retención llegará, o no, a ser contribuyente”.

Como consecuencia de estas consideraciones, las Recomendaciones de las mencionadas Jornadas fueron, en lo pertinente, las siguientes:

1) La obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos está ligada a la previa realización del hecho imponible o hecho generador, que debe ser revelador de capacidad contributiva y económica.

2) El que realiza el hecho imponible o hecho generador es el sujeto pasivo por naturaleza de la obligación o deuda tributaria, al que comúnmente se lo denomina contribuyente.

3) El deudor podrá estar sujeto al cumplimiento de distintos deberes tributarios antes, durante y después de haber satisfecho su obligación. Estos deberes pueden también recaer sobre personas que no han sido, no son, ni quizá lleguen a ser sujetos pasivos de la obligación tributaria.

4) La figura del responsable obedece a razones de afianzamiento o eficacia recaudatoria. Su presupuesto de hecho debe ser establecido por ley, en base a su específica vinculación con el contribuyente, la que deberá además respetar el derecho al resarcimiento que le es inherente.

5) La responsabilidad subsidiaria, por su propia naturaleza, debe gozar de carácter preferente en el derecho tributario. En caso de que las legislaciones establezcan la responsabilidad solidaria, es conveniente que la Administración, al hacer uso de su derecho de elección, persiga el cobro de su crédito en primer término contra el contribuyente.

6) El sustituto es el único obligado frente al fisco por las obligaciones y deberes que se originen por el acaecimiento del presupuesto de hecho.

- La capacidad jurídica tributaria.

Hecha esta recapitulación conceptual, vemos que el CTP de Córdoba trata la capacidad jurídica tributaria en su art. 29, titulado “*Sujetos Pasivos – Enumeración*”, en donde se sostiene que “*son contribuyentes en tanto se verifiquen (sic) a su respecto el hecho generador de la obligación tributaria*”, tanto previsto en el mismo Código como en otras Leyes Tributarias Especiales, los siguientes:

“1) *Las personas de existencia visible, capaces o incapaces, según el derecho*

privado;

2) *Las personas jurídicas de carácter público y privado y las simples asociaciones civiles o religiosas que revistan la calidad de sujetos de derecho;*

3) *Las entidades que, sin reunir las cualidades mencionadas en el inciso anterior, existen de hecho con finalidad propia y gestión patrimonial autónoma con relación a las personas que las constituyan.*

4) *Las Uniones Transitorias de Empresas y las Agrupaciones de Colaboración Empresaria regidas por la Ley N° 19.550 y sus modificatorias.*

5) *Los Fideicomisos que se constituyan de acuerdo a lo establecido en la ley nacional N° 24.441 y los Fondos Comunes de Inversión no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1° de la Ley Nacional N° 24.083 y sus modificaciones.”*

Vemos enumerados en esta norma a quienes “pueden ser” sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria principal o, en otras palabras, a quienes poseen aptitud o capacidad jurídica tributaria.

En líneas generales, puede afirmarse que el legislador tiene en cuenta, primordialmente, la posesión de una autonomía patrimonial tal que les posibilite a los sujetos encuadrarse fácticamente en las hipótesis normativas asumidas como hechos imponibles⁴.

Claro está entonces que no debe confundirse *capacidad jurídica tributaria* con *capacidad contributiva*, puesto que la primera es la aptitud jurídica para ser la parte pasiva de la relación jurídica tributaria principal, con prescindencia de la riqueza patrimonial que se posea, y la segunda es la aptitud económica de pago público de que se goce, con prescindencia de la aptitud para ser jurídicamente el integrante pasivo de la relación jurídica tributaria.

Como vemos, se denomina ‘contribuyente’ al destinatario legal del tributo que debe pagar en función de una deuda propia. Como a él está referido el mandato de pago, es el principal sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal. Es aquel cuya capacidad contributiva tuvo en cuenta el legislador al crear el tributo y quien sufre en sus bienes el detrimento económico tributario.

En ese sentido, el señalado art. 29 del CTP enumera a los siguientes sujetos:

1) *Personas de existencia visible, capaces o incapaces, según el derecho privado.*

Se refiere a todos los entes susceptibles de adquirir derechos y contraer obligaciones que posean signos característicos de humanidad (arts. 30 y 51 del Cód. Civil).

El principio general que debe tenerse presente es que todas las personas son capaces de derecho (salvo algunas incapacidades de derecho relativas –por ej.: la de los padres para comprar los bienes de los hijos-), en tanto el Código Civil enumera expresamente a los incapaces de hecho (arts. 54° y 55°): personas por nacer, menores impúberes, dementes, sordomudos que no saben darse a entender por escrito y menores adultos.

Sin embargo, la autonomía calificadora del Derecho Tributario reconoce

⁴ JARACH, DINO, *El hecho imponible*, p. 126, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971.

capacidad jurídica tributaria tanto a personas capaces como a las incapaces para el derecho privado, lo que claramente se explica por la naturaleza y fines propios del derecho público tributario. Así, en tanto exista la capacidad contributiva tenida en cuenta por el legislador al momento de estructurar un hecho imponible, carece de toda relevancia que el destinatario legal tributario sea un incapaz absoluto para el derecho común.

En forma concordante con lo desarrollado, merece recordarse un Dictamen emitido por la Dirección de Asesoría Legal (DAL) de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), mediante el cual se evacuara la consulta formulada por un ciudadano en procura de desentrañar quién es el sujeto responsable frente al tributo (en dicho caso en particular frente al Impuesto a las Ganancias) por las rentas derivadas del usufructo de un bien legado cuyo beneficiario directo era una persona por nacer. Allí se manifestó:

“(...). La ley coloca entre los responsables por deuda propia a las personas de existencia visible las cuales pueden ser capaces o incapaces de acuerdo a las normas de Derecho Civil.

Así pues, el artículo 51 del Código Civil expresa que "Todos los entes que presentaren signos característicos de humanidad, sin distinción de cualidades o accidentes, son personas de existencia visible". (...).

Acorde surge de lo expuesto, la persona por nacer es un ser que no habiendo nacido, presenta las formas y caracteres que comúnmente presenta el ser humano, y que además puede visualizarse a través de distintos medios tecnológicos (como por ejemplo: ecografías) lo cual permite afirmar que encuadra en la categoría de personas de existencia visible. (...).

En virtud de lo precedentemente vertido, este servicio jurídico arriba a la conclusión de que atento encuadrar las personas por nacer dentro de la categoría de personas de existencia visible, las mismas revestirán la calidad de contribuyentes frente al Fisco en la medida que respecto de ellas se configure el hecho imponible (...).

Sobre la base de las consideraciones vertidas este servicio asesor arriba a las siguientes conclusiones:

1) Las personas por nacer son personas de existencia visible, y por ende revestirán la calidad de contribuyentes en el impuesto a las ganancias en la medida que respecto de ellas se configure el hecho imponible previsto por la ley del gravamen.

2) Los representantes legales de las personas por nacer son los responsables frente al Fisco por la deuda impositiva de las primeras.

3) La persona por nacer deberá ser inscripta ante este Organismo como contribuyente y su representante legal como responsable por deuda ajena, debiendo proceder -este último- al cumplimiento de los deberes formales que resulten pertinentes.”⁵

Vemos así, en forma absolutamente gráfica, como el derecho tributario puede válidamente dotar de capacidad jurídica tributaria a quien, para el derecho común, es claramente un incapaz absoluto: una persona por nacer.

2) Las personas jurídicas de carácter público y privado y las simples

⁵ Dictamen (DAL) N° 88/1999 del 1999/09/16, AFIP-Biblioteca Electrónica, Carpeta N° 24, p. 110.

asociaciones civiles o religiosas que revistan la calidad de sujetos de derecho.

Conforme dispone el derecho común, todo ente susceptible de adquirir derechos y contraer obligaciones que no sea una persona de existencia física, es una persona de existencia ideal o jurídica (conf. arts. 32 y 1648 a 1788 del Código Civil).

De la misma manera, y a los fines de integrar el dispositivo comentado respecto a quiénes son sujetos de derecho, deberá recurrirse, por ejemplo, a las disposiciones de la ley 19.550 (Ley de Sociedades Comerciales), de la ley 19.836 (Fundaciones), etc.

En definitiva, se enumera en este inciso a sujetos de derecho cuya naturaleza está dada por la clara distinción entre su subjetividad y la de sus miembros, cuyo “ser” no se confunde (conf. arts. 31 y 39 del Cód. Civil y 1° de la ley 19.550),

3) Las entidades que, sin reunir las cualidades mencionadas en el inciso anterior, existen de hecho con finalidad propia y gestión patrimonial autónoma con relación a las personas que las constituyan.

4) Las Uniones Transitorias de Empresas y las Agrupaciones de Colaboración Empresaria regidas por la Ley N° 19.550 y sus modificatorias.

5) Los Fideicomisos que se constituyan de acuerdo a lo establecido en la ley nacional N° 24.441 y los Fondos Comunes de Inversión no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1° de la Ley Nacional N° 24.083 y sus modificaciones.”

En estos tres incisos, hace uso el legislador provincial de la autonomía calificadora propia del Derecho Tributario, dotando de capacidad jurídica tributaria a varios entes carentes de personalidad propia, por no ser sujetos de derecho para la normativa común, y a simples patrimonios de afectación, que de todos modos serán contribuyentes cuando las leyes tributarias los consideren unidades económicas para la atribución del hecho imponible.

Claramente ello es así en los casos de las Uniones Transitorias de Empresas (UTE) y las Agrupaciones de Colaboración Empresaria (ACE) regidas por la ley 19.550 y sus modificatorias (arts. 367 al 383), en tanto no son tratados como sujetos de derecho por la legislación común, pero son evidentemente una unidad económica.

Así, las UTE se constituyen mediante un contrato de unión transitoria mediante el cual sociedades o empresarios individuales se reúnen para el desarrollo o ejecución de una obra, un servicio o un suministro concreto, dentro o fuera del territorio de la República, pudiendo también desarrollar o ejecutar obras y servicios complementarios y accesorios al objeto principal.

Por su parte, las ACE se instituyen mediante un contrato de agrupación entre personas jurídicas y/o empresarios individuales, con el objeto de establecer una organización común tendiente a facilitar o desarrollar determinadas fases de la actividad empresarial de sus miembros o de perfeccionar o incrementar el resultado de tales actividades.

Similar tratamiento brinda en este capítulo el CTP a los Fideicomisos constituidos en los términos de la ley 24.441 para el Financiamiento de la Vivienda y la Construcción y los Fondos Comunes de Inversión (FCI) que no se hallen comprendidos en el primer párrafo del artículo 1° de la ley 24.083, en tanto los mismos no son reconocidos como sujetos de derecho por la normativa común.

En lo que puntualmente se refiere a los Fondos Comunes de Inversión (patrimonios pertenecientes a diversos sujetos a los cuales se les reconocen derechos de

copropiedad representados por cuotas partes), el Código dota de capacidad jurídica tributaria a aquellos “no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1° de la Ley Nacional N° 24.083 y sus modificaciones”⁶.

Ello implica que sólo quedan abarcados como potenciales sujetos pasivos, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible, los FCI cerrados (incorporados a la precitada ley mediante la reforma introducida por la ley 24.441 -B.O. 16/01/1995-), que podrán tener objetos especiales de inversión e integrar su patrimonio con activos físicos (“conjuntos homogéneos o análogos de bienes reales o personales, o derechos creditorios con garantías reales o sin ellas”, conforme el segundo párrafo del art. 1° de la ley 24.083) y cuyas cuotas partes sólo se suscribirán al momento del lanzamiento del FCI y no podrán rescatarse hasta su finalización.

De ese modo, no podrán ser considerados sujetos pasivos de ningún tributo provincial, salvo que una ley especial expresamente disponga lo contrario, los FCI abiertos (que son los descriptos por el primer párrafo del art. 1° de la ley 24.083), es decir, aquellos integrados por valores mobiliarios con oferta pública, metales preciosos, divisas, derechos y obligaciones derivados de operaciones de futuro y opciones, instrumentos emitidos por entidades financieras autorizadas por el Banco Central de la República Argentina y dinero, siendo su característica la de poseer un número fluctuante de cuotas partes que, a lo largo de la vida del FCI, aumentará con las suscripciones y disminuirá con los rescates que de ellas se hagan.

En definitiva, los FCI cerrados, únicos que podrán poseer capacidad jurídica tributaria en los términos del CTP, “sirven de conducto a los pequeños ahorristas para acceder a proyectos de inversión que requieren grandes capitales, a la vez que les permiten diversificar el riesgo de sus inversiones sin incurrir en mayores costos y obtener las ventajas de un management profesional que de otra manera no podrían afrontar. En otras palabras, a través de los FCI Cerrados los pequeños inversores pueden realizar inversiones que anteriormente estaban reservadas sólo a quienes detentaban los grandes capitales. (...)”.

“Creemos conveniente puntualizar aquí las diferencias existentes entre los FCI Cerrados y otros vehículos de inversión. Una sociedad anónima tiene personería jurídica y es una forma de unión para la realización de una o varias líneas de negocios, mientras un FCI Cerrado carece de personería jurídica y se orienta a la realización de un negocio específico. En relación con este último punto, cabría aplicar analógicamente las diferencias existentes entre una unión transitoria de empresas (UTE) y una sociedad anónima. Por su parte, un FCI Cerrado se diferencia de una UTE en que el primero es una reunión de capitales de ahorristas particulares para que el FCI desarrolle una actividad empresarial, mientras la segunda sólo nuclea empresas para que ellas desarrollen coordinadamente su actividad”.⁷

Debemos asimismo señalar que esta autonomía calificadora de la que hace uso el legislador al dotar de capacidad jurídica tributaria a quienes carecen de la calidad de sujetos de derecho para la normativa común, ha sido reiteradamente reconocida por la

⁶ “Se considera FONDO COMUN DE INVERSION al patrimonio integrado por: valores mobiliarios con oferta pública, metales preciosos, divisas, derechos y obligaciones derivados de operaciones de futuro y opciones, instrumentos emitidos por entidades financieras autorizadas por el Banco Central de la República Argentina y dinero, pertenecientes a diversas personas a las cuales se les reconocen derechos de copropiedad representados por cuotas partes cartulares o escriturales. Estos fondos no constituyen sociedades y carecen de personería jurídica”.

⁷ DIPLOTTI, ADRIÁN - MALUMIÁN, NICOLÁS - PALAVECINO, FEDERICO M., Los fondos comunes de inversión y el principio de legalidad tributaria, Rev. Impuestos, 2001-A, 824.

Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Resulta al respecto sumamente gráfico lo expresado por el máximo tribunal nacional en su pronunciamiento en autos “Reig Vázquez Ger y Asociados c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”⁸ donde, luego de relatar la postura de la Cámara Contenciosa *a quo* que consideró que un decreto municipal no podía apartarse de lo ya reglado por el Código Civil al definir a las personas jurídicas, sostuvo (la cita es de Considerandos unánimes -4º de la Mayoría y 5º de la Minoría-):

“Que la exégesis resumida precedentemente es pasible de serios reproches. (...).

En el contexto expuesto, tampoco puede olvidarse, como lo hizo el a quo, que el derecho privado ha perdido la preeminencia que en un principio tenía sobre el derecho tributario, por los conceptos, reglas, institutos y métodos suficientemente desarrollados con que éste cuenta (Fallos: 297:500).

Las normas de derecho privado y las de derecho público fiscal actúan, frecuentemente, en ámbitos diferentes y persiguen objetivos distintos, de esto se deriva que el Estado, con fines impositivos, tiene la facultad de establecer las reglas que estime lícitas, eficaces y razonables para el logro de sus fines tributarios, sin atenerse a las categorías o figuras del derecho privado, siempre que éstas no se vean afectadas en la esfera que les es propia (Fallos: 251:379, consid. 14 y resolución del Tribunal Fiscal de la Nación, publicada en Fallos: 286:97, p. 102, consid. VII).

Confundir el principio atinente a la personalidad jurídica de las sociedades con la noción de empresas que constituye una "unidad económica independiente", importa, cabe insistir, una equivocación grave y descalificadora. En un antiguo precedente ("Pedro D. Duhalde c/ Nación Argentina", Fallos: 211:1254), esta Corte declaró que las figuras del derecho civil "actúan en las relaciones de las personas entre sí o con terceros" en tanto que los principios del derecho fiscal, "rigen solamente en orden al propósito impositivo del Estado", lo que quiere decir que aquéllas y éstos imperan en zonas que no son confundibles ni necesariamente subordinables las unas a las otras. Y en el mismo precedente, con específica referencia al concreto tema sub examine, se dijo: "Por eso la distinta personalidad que el derecho común atribuye a la sociedad con respecto a los socios puede no tener influencia alguna en los preceptos que establezca el derecho público en su rama conocida como derecho fiscal", ya que éste pondera, sobre todo, "las distintas manifestaciones de la actividad económica", y lo hace muchas veces sin atarse "a las clasificaciones del derecho privado" (consid. 5º). Algunos años más tarde, en el caso "Domingo L. Bombal" (Fallos: 223:233), el Tribunal puso en claro que la "unidad económica" de una "empresa" es una circunstancia que depende de la "materialidad de las cosas" y de "la naturaleza de los negocios" (consid. 6º). Es decir que representa un dato funcional verificable, por completo extraño a las nociones y categorías del Código Civil. La idea central acaso sea la que puede leerse en Fallos: 243:98, consid. 7º: "Las leyes impositivas pueden tratar del mismo modo situaciones diferentes según el Código Civil" y viceversa.”.

Así, vemos que invariablemente, durante más de sesenta años (el pronunciamiento en “Pedro D. Duhalde c/ Nación Argentina”, que se cita en el fallo, data del año 1948), la Corte Suprema ha convalidado normas de derecho local en materia tributaria que, en ejercicio de la autonomía calificadora que le es propia, se apartaron legítimamente de las disposiciones del derecho común al momento de

⁸ CS, 1991/05/14, “Reig Vázquez Ger y Asociados c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”, Impuestos, La Ley, T. XLIX-B, ps. 1532 y sigtes.

designar como sujetos pasivos a quienes carecían de la calidad de sujetos de derecho para esta normativa.

- Las sucesiones indivisas.

Mención aparte merece el caso de las sucesiones indivisas, dado que las mismas, contrariamente a lo que sucede en la normativa tributaria nacional (art. 5º, inc. d- de la ley 11.683), no son expresamente mencionadas por el art. 29 del CTP, pese a lo cual en el art. 34, al enumerar a los responsables por deuda ajena, se designa a “los administradores legales o judiciales de las sucesiones”.

Sin embargo, y dado que las sucesiones indivisas no son sujeto de derecho sino un objeto del derecho, consistente en un régimen transitorio de propiedad y administración del activo y pasivo del causante, cuya finalidad es su liquidación y distribución entre los herederos de los bienes remanentes, las mismas quedarían abarcadas por lo dispuesto en el precitado inc. 3) del art. 29 del CTP, puesto que ellas poseen una existencia de hecho, con finalidad propia y gestión patrimonial autónoma con relación a las personas que las integren.

Pese a la señalada falta de mención expresa en el art. 29, el legislador incluyó a las sucesiones indivisas como sujetos pasivos en los siguientes tributos:

a) Impuesto Inmobiliario: “(...). *Las sucesiones indivisas, y en tanto que al primero de enero se haya producido el fallecimiento del causante y aún no se hubiere dictado el auto de declaratoria de herederos o que declare válido el testamento, deberán tributar por las parcelas o derechos que sobre las mismas correspondan al causante*” -art. 164- y

b) Impuesto sobre los Ingresos Brutos: “*Son contribuyentes de este impuesto los mencionados por el Artículo 29 de este Código que obtengan ingresos brutos derivados de una actividad gravada. (...). Las sucesiones indivisas serán contribuyentes desde la fecha de fallecimiento del causante hasta la fecha de declaratoria de herederos o de declaración de validez del testamento que cumpla la misma finalidad. (...)*” -art. 176-.

1.- Los responsables por deuda propia.

En su art. 30 (“Contribuyentes - Obligación de Pago.”), el CTP alude puntualmente a los contribuyentes, en la delimitación conceptual estricta que ya hemos utilizado: los destinatarios legales tributarios a quienes la ley obligan a cancelar la obligación.

En ese sentido, señala que “los contribuyentes, conforme a las disposiciones de este Código o Leyes Tributarias Especiales, y sus herederos de acuerdo al Código Civil están obligados a pagar los tributos en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por intermedio de sus representantes voluntarios o legales y a cumplir con los deberes formales establecidos en este Código o en Leyes Tributarias Especiales”.

Así, y pese a la pobre sintaxis de la norma, queda expresamente establecido que están obligados a pagar su deuda tributaria propia, personalmente o por intermedio de sus representantes:

a) los contribuyentes y

b) los herederos y legatarios de conformidad con lo estatuido por el Código Civil.

De este modo, el heredero, como continuador de la persona del causante, es un sucesor a título universal (conf. arts. 3266, 3279, 3343, 3417, 3431, 3432 y conchs. del Cód. Civil) y responde por la deuda tributaria con los bienes recibidos, dado que toda herencia se presume aceptada con beneficio de inventario (art. 3363º del Cód. Civil).

Por su parte, ante la hipótesis de existir varios herederos, cada uno responde únicamente por su cuota parte, ya que en este caso no se presume la solidaridad entre ellos (arts. 3485, 3492, 3496 y 3498 del Código Civil).

El legatario, en cambio, es un sucesor a título singular o particular, por lo que su responsabilidad se extiende sólo hasta el valor del legado (arts. 3605 y 3751 y sigtes. del Cód. Civil).

2.- Los responsables del cumplimiento de la deuda ajena.

Conforme ya adelantáramos, nos referimos en este punto a aquellos sujetos que están obligados, como terceros, a pagar el tributo debido por el contribuyente, con los recursos que administran, perciben o disponen.

El art. 33 del CTP define a los “*responsables*” como “*las personas que, sin tener el carácter de contribuyente, deben, por disposición de la Ley o del Poder Ejecutivo, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos*”.

Llama poderosamente la atención la liviandad con la que el legislador plasmó en el citado dispositivo un precepto a todas luces inconstitucional, dado que pretende reconocer genéricamente al Poder Ejecutivo la facultad de designar *motu proprio* a responsables por deuda ajena.

Ello no resiste el menor análisis a la luz del principio de legalidad, puesto que conforme el mismo no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (*nullum tributum sine lege*).

En tal sentido, la base histórico constitucional del principio radica en que los tributos representan invasiones del poder público en la riqueza de los particulares, y en un Estado de Derecho estas invasiones deben hacerse únicamente mediante un instrumento legal *stricto sensu*, es decir, una ley⁹.

En nuestra Constitución Nacional, el principio deriva del art. 17, que garantiza la propiedad como inviolable y establece que sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4º. Asimismo, conforme el inc. 2 del art. 75, corresponde al Congreso (Poder Legislativo) imponer contribuciones directas e indirectas en la forma allí prevista. Asimismo, dentro de las atribuciones del Poder Ejecutivo (art. 99, inc. 2) encontramos la de dictar reglamentos de ejecución, no pudiendo en ningún caso, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo (inc. 3).

Por su parte, similares conceptos son receptados en la Constitución de la Provincia de Córdoba, que establece como atribución del Poder Legislativo la de “*establecer tributos para la formación del tesoro provincial*” (art. 110, punto 30 de la CP), en tanto que el Gobernador, dentro de sus atribuciones y deberes, “*Participa de la formación de las leyes con arreglo a esta Constitución, las promulga y pública, y expide decretos, instrucciones o reglamentos para su ejecución, sin alterar su espíritu*”

⁹ JARACH, DINO, *Curso superior de derecho tributario*, p. 102, Cima, Buenos Aires, 1969.

(art. 144, punto 2 de la CP).

Asimismo, el art. 71 de la Constitución Provincial, en su primer párrafo, expresa: “*El sistema tributario y las cargas públicas se fundamentan en los principios de la legalidad, equidad, capacidad contributiva, uniformidad, simplicidad y certeza*”.

En el simposio sobre “*El principio de legalidad en el derecho tributario*”, organizado por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Montevideo y el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios (octubre de 1986), se arribó a las siguientes conclusiones¹⁰:

1) *El principio de legalidad, recogido en las constituciones latinoamericanas como principio fundamental del derecho público, tiene especial gravitación en materia tributaria, en la cual asume tenor de estricta legalidad.*

2) *La función legislativa debe ejercerse dentro de los límites establecidos por las normas constitucionales y con sujeción a los principios recogidos en las mismas.*

3) *La ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria (presupuesto de hecho, base de cálculo, exoneraciones, alícuotas), así como los relativos a la responsabilidad tributaria, a la tipificación de infracciones, imposición de sanciones y establecimiento de limitaciones a los derechos y garantías individuales.*

4) *Las excepciones a este principio deben limitarse al mínimo, estar consagradas explícitamente en los textos constitucionales y en tales casos deben ser temporarias, condicionadas y detalladamente circunstanciadas, exigiéndose en todos los casos la ratificación parlamentaria.*

5) *La función administrativa en las materias referidas en el numeral 3 es una actividad reglada que excluye la posibilidad de aplicación analógica y de actuación discrecional.*

En el mismo sentido, el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID, prevé en su art. 4º:

“*Sólo la ley puede: 1) crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria, fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el sujeto pasivo; (...)*”.

Sobre el punto, Villegas sostiene “*que la ley creadora del tributo debe contener por lo menos los siguientes elementos para adecuarse al principio de legalidad tributaria: 1) La descripción hipotética de una determinada circunstancia fáctica, que al ocurrir con respecto a cierta persona en determinado momento y lugar, genera la obligación de pagar un tributo (hecho imponible); 2) Los sujetos que al concurrir la mencionada situación hipotética deben pagar el tributo, ya sea a título propio por ser a su respecto que la circunstancia fáctica se configura, o a título ajeno por ser extraños a tal circunstancia. Los primeros pueden estar implícitos y surgir de la propia descripción hipotética de la circunstancia fáctica condicionante sin necesidad de norma expresa de designación, pero los segundos deben estar explícitamente determinados por la norma*”¹¹.

¹⁰ Citadas por CASÁS, JOSÉ OSVALDO en *Estudio preliminar sobre los aspectos introductorios al principio de reserva de ley en materia tributaria, Estudios de derecho constitucional tributario –en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui-*, ps. 122/123, Depalma, Buenos Aires, 1994.

¹¹ VILLEGAS, HÉCTOR BELISARIO, *Los agentes de retención y percepción en el derecho tributario*, p. 396, Depalma, Buenos Aires, 1976.

Dentro de la abundante jurisprudencia existente al respecto, no podemos dejar de señalar uno de los más sustanciosos pronunciamientos de nuestro Máximo Tribunal nacional, cuando al expedirse en “Video Club Dreams”¹², expresó:

“Que, en fecha reciente, confirmando una tradicional línea de jurisprudencia esta Corte resolvió -frente a un caso que guarda cierta similitud con el presente (E.35.XXIV. "Eves Argentina S.A. s/ recurso de apelación- IVA", sentencia del 14 de octubre de 1993) que era ajustada a derecho la sentencia apelada que había declarado inconstitucional el decreto allí impugnado, en cuanto éste importaba extender un impuesto a un supuesto distinto del contemplado por el legislador. Consideró, a mayor abundamiento, que cualquier extensión analógica, aun por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley se exhibía en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo y que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, de conformidad con los arts. 4, 17, 44 y 67 -texto 1853-1860- de la Constitución Nacional (considerandos 9º y 10, con cita de Fallos: 312:912 -y sus referencias- y 248:482; en la misma línea se ubican los pronunciamientos de Fallos: 303:245 y 305:134, entre muchos otros relativos al principio de legalidad en materia tributaria)”

También en autos “La Bellaca S.A.A.C. y M.”¹³, dijo la Corte Suprema:

“Cabe poner de relieve que resulta inaceptable la tesis sostenida por el Fisco nacional en cuanto pretende limitar la exclusiva competencia que la Constitución Nacional asigna al Congreso en materia tributaria a lo referente al establecimiento de nuevos impuestos. En efecto, tal interpretación llevaría a la absurda consecuencia de suponer que una vez establecido un gravamen por el Congreso de la Nación, los elementos sustanciales de aquél definidos por la ley podrían ser alterados a su arbitrio por otro de los poderes del gobierno, con lo que se desvirtuaría la raíz histórica de la mencionada garantía constitucional y se la vaciaría de buena parte de su contenido útil, ya que el "despojo" o "exacción" violatorios del derecho de propiedad que -en palabras de la Corte- representa el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice (Fallos 180:384; 183:19, entre otros) se verificaría -de modo análogo- tanto en uno como en otro supuesto, en la medida en que la pretensión del Fisco carezca de sustento legal. (...).

Ya en lo específicamente referido a la designación de responsables tributarios, debemos recordar la firme postura de la CS, cuando al fallar en autos “Unifund S. A. y otro c. Poder Ejecutivo Nacional”¹⁴, dijo:

“(...) la asignación a determinados sujetos del carácter de contribuyentes o responsables constituye un elemento sustancial de los tributos, que, en cuanto tal, sólo puede ser establecido por una ley del "congreso, ya que según reiterada y pacífica jurisprudencia del tribunal ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (Fallos: 316:2329; 319:3400; 321:366; entre muchos otros).

Nos encontramos así, a la luz de la jurisprudencia reseñada (mero muestreo de

¹² CS, 1995/06/06, Rev. Impuestos, La Ley, 1995-B, p. 1929.

¹³ CS, 1996/12/27, Rev. Impuestos, La Ley, 1997-A, p. 1722.

¹⁴ CS, 2000/03/07, Fallos: 323:240, Rev. Impuestos, La Ley, 2000-A, p. 716.

abundantes pronunciamientos en el mismo sentido y con los que es conteste la doctrina nacional), con un dispositivo legal (art. 33 del CTP) claramente cuestionable en su constitucionalidad al pretender delegar en el Poder Ejecutivo, sin limitaciones, la facultad de designar sujetos pasivos de los tributos, en este caso a responsables por deuda ajena.

- Enumeración de los responsables por deuda ajena.

Habiendo dejado sentada nuestra postura al respecto, proseguimos con el análisis de la normativa provincial referida a la responsabilidad por deuda ajena, deteniéndonos en el art. 34 del CTP, en tanto enumera a dichos responsables, previa introducción de oscura y desafortunada redacción:

“Son responsables del pago de la deuda tributaria de los contribuyentes y de los agentes de retención, percepción y recaudación, que mantenga con el Fisco, en la forma y oportunidad que rija para éstos o que expresamente se establezca para aquéllos: (...)”.

Esta impenetrable disposición nos coloca ante una paradoja de difícil dilucidación, ya que resulta de toda lógica que, luego de enumerar a los contribuyentes (responsables por deuda propia) se prosiga el desarrollo lógico definiendo (como lo hace el art. 33) y enumerando a los responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados (responsables por deuda ajena); y así lo comienza haciendo el legislador cuando dice: *“son responsables del pago de la deuda tributaria de los contribuyentes (...)”*.

Sin embargo, inmediatamente agrega: *“(...) y de los agentes de retención, percepción y recaudación (...)”*, incongruencia que nos lleva **atener** que estimar que se ha creado una nueva y sorprendente categoría de sujetos pasivos, a la que podríamos describir como “responsables por la deuda ajena de los responsables por deuda ajena”.

Además, dicho sinsentido legislativo se agrava cuando observamos que dentro de la enumeración de los *“responsables del pago de la deuda tributaria de los (...) agentes de retención, percepción y recaudación”* se encuentran quienes *“resulten designados como agentes de retención, de percepción o de recaudación”*.

Queda claro entonces que, como consecuencia de haber aunado categorías heterogéneas (añadiendo a la mención de responsables por deuda propia – contribuyentes- a responsables por deuda ajena -agentes de retención, percepción o recaudación-), carece de todo sentido lógico la redacción del párrafo introductorio del art. 34 del CTP, por lo que entendemos cabe simplemente interpretar que lo que se procura es enumerar solamente a los responsables por deuda ajena.

En ese sentido, comienza el artículo con la siguiente *“Enunciación”*:

1) Los padres, los tutores y los curadores de los incapaces o inhabilitados total o parcialmente.

Ante cualquier hipótesis de incapacidad de hecho absoluta o relativa, el propio sistema legal les otorga a los incapaces un representante legal que asuma la responsabilidad por los actos de aquellos.

En este caso, se designa como responsables en materia tributaria a los padres por los hijos menores no emancipados, a los tutores por los huérfanos y a los curadores por los incapaces.

2) Los síndicos de quiebras o concursos civiles, los liquidadores de las quiebras,

los representantes de las sociedades en liquidación, los albaceas y los administradores legales o judiciales de las sucesiones.

En todos estos supuestos debe entenderse que, para que opere la señalada responsabilidad por deuda ajena, debe necesariamente haber un “juicio”¹⁵ y los sujetos designados deben haber aceptado el cargo.

En el caso particular de las sucesiones, para que surja la responsabilidad indefectiblemente debe existir juicio sucesorio, al que el Fisco podrá concurrir como acreedor privilegiado o incluso abrir la sucesión en ese carácter.

3) *Los directores, gerentes, representantes, fiduciarios y administradores de las personas jurídicas, asociaciones y demás sujetos aludidos en los incisos 2), 3), 4) y 5) del artículo 29.*

Se señala en este punto a los directores, gerentes, representantes, fiduciarios y administradores de personas jurídicas y simples asociaciones que revistan la calidad de sujetos de derecho, entidades no reconocidas como sujetos de derecho pero que existen de hecho, con finalidad propia y gestión patrimonial autónoma, UTE, ACE y los Fideicomisos y Fondos comunes de inversión a los que se refiere el art. 29 del CTP en su inc. 5).

En todos esos supuestos se atribuye a los sujetos mencionados la responsabilidad de cumplir con las obligaciones tributarias de dichos entes en mérito al cargo ocupado al generarse el hecho imponible.

En lo que particularmente refiere al fiduciario, debemos recordar que para la ley 24.441 se trata del titular de la propiedad fiduciaria de los bienes recibidos a título de confianza.

Sin embargo, el fiduciario adquiere la propiedad jurídica de los bienes pero vaciada de contenido económico. Es el beneficiario o fideicomisario quien tiene un derecho personal creditorio contra el fiduciario, que al hacerse efectivo, cuando el fiduciario le transfiera los bienes, lo convertirá en propietario pleno y podrá disponer de los mismos.

Dado que el patrimonio fideicomitado no tiene personalidad jurídica, precisa a alguien que, en ejercicio de las facultades atribuibles al propietario de un bien, realice los actos encomendados por el fiduciante.

Ello es lo que permite encuadrar al fiduciario como responsable por deuda ajena, en su carácter de administrador de los bienes fideicomitados.

4) *Los administradores de patrimonios, bienes o empresas que en ejercicio de sus funciones pueden liquidar las obligaciones tributarias a cargo de sus propietarios y pagar los tributos correspondientes.*

Respecto de estos sujetos, deben concurrir todos los requisitos fijados por la ley para que les resulte atribuible la responsabilidad por deuda ajena. Ello es que dichos administradores:

a) actúen en ejercicio de sus funciones,

b) puedan liquidar (determinar) las obligaciones tributarias en relación a los titulares y

¹⁵ TFN, 1976/08/23, “Profeti, Ida Casarosa de”, Rev. Impuestos, La Ley, 1977, p. 161.

c) puedan pagar el tributo correspondiente.

Si cualesquiera de dichos requisitos no concurrieran, no será factible atribuir responsabilidad al administrador respecto de la deuda tributaria de los contribuyentes.

5) *Los mandatarios, respecto de los bienes que administren y dispongan.*

El mandato, ya sea civil o comercial, es un contrato que tiene lugar cuando una parte da a otra el poder, que ésta acepta, para representarla, al efecto de ejecutar en su nombre y de su cuenta un acto jurídico, o una serie de actos de esta naturaleza (conf. arts. 1869 al 1985 del Cód. Civil) o un negocio lícito de comercio (conf. arts. 221 y sigtes. del Cód. de Comercio).

6) *Las personas o entidades que en virtud de las correspondientes normas legales resulten designados como agentes de retención, de percepción o de recaudación.*

Se enumera en el dispositivo a los agentes de retención, percepción y recaudación, no existiendo una definición legal de esta última figura, que bien puede utilizarse como una designación genérica que permita abarcar como recaudador tanto al que retiene como al que percibe (puesto que ambos “recaudan”).

Incluso el propio CTP trata indiscriminadamente a los agentes de retención, percepción y recaudación en varias disposiciones (p.ej.: arts. 7, 59, 62, 76, 77, 88, 89, 98, 101, 117, 163, 177, 226, , etc.), no encontrándose tipificada ninguna característica de estos últimos que los distinga de los agentes de retención y percepción.

Sin embargo, es válido suponer que esa incorporación en la enumeración de los “agentes de recaudación”, tal como sucede en otras jurisdicciones provinciales y municipales, no es más que un eufemismo del legislador, que pretende así convalidar —a nuestro modo de ver, sin éxito— la designación como sujetos pasivos de quienes no tengan participación directa en la configuración del hecho imponible, ni por su vinculación económica ni por su vinculación jurídica con el destinatario legal tributario.

Dicho ello, debemos señalar que todos los nombrados son sujetos pasivos de la relación jurídica principal por deuda ajena, no pudiendo sostenerse *a priori* y dogmáticamente si revisten el carácter de “responsables solidarios” o “sustitutos”, puesto que ello dependerá de la forma en que se estructure su responsabilidad por parte del legislador en cada régimen en particular.¹⁶

No obstante ello, tanto la normativa fiscal nacional como los códigos tributarios provinciales (conforme aquí sucede) y municipales suelen estructurar la relación jurídica tributaria principal con un polo pasivo integrado por los contribuyentes y, a su lado, los agentes de retención o percepción como obligados solidarios.

Concretamente, si el legislador crea estas figuras y deja a su lado al contribuyente, lo que ha generado son “responsables solidarios”, y este es el criterio general en la legislación argentina. Sólo en los casos en que expresa o implícitamente se excluya al contribuyente del polo pasivo tendrán los agentes de retención y de percepción el carácter de “sustitutos”.

En cuanto a la caracterización de estos sujetos pasivos vemos que el “agente de

¹⁶ El régimen general de agentes de retención y percepción para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Córdoba se rige por las disposiciones del Dec. 443/2004 (B.O. 31/05/2004) —modif. por Dec. 460/2006 y Dec. 1984/2011— y de la Resolución Normativa 01/2011 (B.O. 06/06/2011) y sus modif. Por su parte, el régimen aplicable al Impuesto de Sellos se rige por el Decreto N° 31/ 2012 (B.O. 01/06/2012).

retención” es un deudor del contribuyente o alguien que por su función, actividad, oficio o profesión se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que éste debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de detraer la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo.

El agente de percepción, por su parte, es aquel que por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco. En las hipótesis más habituales, el agente de percepción recibe del contribuyente un monto dinerario al cual adiciona el monto tributario que luego debe ingresar al fisco.¹⁷

Tal y como señaláramos *supra*, al criticar el texto del art. 33 del CTP, sostenemos que siendo los agentes de retención, percepción y recaudación sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria principal y tratándose su actuación de una carga pública, los mismos indefectiblemente deberían ser designados por ley emanada del Poder Legislativo.

La reiterada estructuración de nuevos y más amplios regímenes de retención y percepción tiene sin dudas grandes ventajas para el Fisco: 1) produce una evidente economía de costos de recaudación, 2) obstaculiza la evasión al interponer en su vínculo con el contribuyente un responsable por deuda ajena y 3) produce un claro beneficio financiero al permitir recaudar antes del vencimiento de los plazos generales.

Sin embargo, la contrapartida de tales beneficios para el Fisco está dada por un notorio perjuicio para los particulares, que deben soportar los costos y riesgos que implica realizar la tarea, que ocasiona una abundante tarea administrativa y obliga a una actualización constante sobre las reiteradas variaciones normativas.

Conforme lo dicho, la carga pública que compele a actuar como agente de retención, percepción o recaudación es una obligación *ex lege* distinta a la que surge entre el contribuyente y el sujeto activo ante el acaecimiento del hecho imponible.

Sin embargo, esa circunstancia no habilita al Estado a designar como agentes de retención, percepción o recaudación a sujetos que no hayan tenido participación directa en la configuración del hecho imponible, por su vinculación económica y jurídica con el destinatario legal tributario.

Oswaldo Soler¹⁸ formula un detenido análisis sobre el concepto, alcance y limitaciones constitucionales a la facultad estatal de exigir a los ciudadanos ciertas cargas o sacrificios que los individuos estén constreñidos a sufrir en beneficio de la comunidad, concluyendo en que esta carga pública impuesta a agentes de retención, percepción e información, en la generalidad de los casos violenta los principios de legalidad, reserva de ley e igualdad.

Dice Soler en referencia a la legalidad y legitimidad de las cargas públicas: “Para que la carga pública quede encuadrada dentro del marco constitucional debe reunir las siguientes características:

- *Legalidad: el servicio debe ser establecido por ley.*
- *Igualdad: debe darse igual trato a quienes estén en iguales condiciones.*
- *Temporalidad: la duración del servicio debe ser limitada.*

¹⁷ Para mayor profundidad en el análisis temático se puede consultar: VILLEGAS, HÉCTOR BELISARIO, *Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1976.

¹⁸ SOLER, OSVALDO H., *Derecho Tributario*, p. 254, 2ª ed., La Ley, Buenos Aires, 2005.

- *Carácter cierto y determinado: las prestaciones deben tener un objeto específico y perfectamente determinado.*

- *Justificación: Solo puede imponerse cuando razones de urgencia o interés público lo requieran.*

Siendo corolarios o consecuencias del carácter de cargas publicas, las siguientes:

- *Impermutabilidad: la responsabilidad de la carga no puede ser transferida a un tercero.*

- *Gratuidad: no necesariamente los servicios deben ser remunerados.*

Hemos visto que un de las notas características de la carga publica es su duración 'temporaria', con ello quiere significarse que debe ser 'breve', 'circunstancial', 'ocasional' o 'accidental'. Al decir de Marienhoff, 'el pueblo donde imperare el sistema de la prestación personal obligatoria, permanente o de larga duración, convertiríase en un pueblo de esclavos.

El desmedido afán del Fisco Nacional y de los Fiscos provinciales por imponer a los administrados ciertas cargas publicas, bajo el amparo del 'deber de la colaboración', ha conducido a una cada vez mayor participación de los particulares en la percepción de los tributos, y en la provisión de información propia y de terceros, a través del establecimiento de regímenes generales de retención, percepción y de información y, no pocas veces, mediante requerimientos puntuales efectuados por los organismos fiscales".

Pese a los reproches que hemos venido reseñado, la instauración de regímenes de este tipo, vía delegación legislativa, ha tenido un crecimiento ostensible en nuestro país, tanto a nivel nacional como local, lo que, sin capitular sobre nuestra convicción sobre lo ilegal e ilegítima de la actuación estatal, impone cuanto menos evaluar con suma estrictez el ejercicio por parte del Poder Ejecutivo y sus agentes de dichas facultades delegadas, a fin de desentrañar si el mismo supera satisfactoriamente el test de razonabilidad, que es lo mínimo que se puede exigir.

A este respecto, uno de los más cuestionados regímenes de retención o recaudación en la fuente que hemos visto prosperar en casi la totalidad de las provincias argentinas, Córdoba incluida, es el que designa como agentes de retención o recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a las entidades financieras, a fin de que actúen como tales en relación a los importes acreditados en cuentas pertenecientes a titulares que sean designados a tal efecto por el propio organismo fiscal como sujetos pasivos de dicho régimen.

En la Provincia de Córdoba este régimen se encuentra reglamentado por el Decreto 707/2002, modificatorios y normas complementarias y en los arts. 463 al 482 de la Resolución Normativa -RN- 01/2011 (B.O. 06/06/2011), bajo el título "*Régimen de recaudación sobre acreditaciones bancarias Decreto N° 707/2002 - Contribuyentes locales y de Convenio*".

Se trata este de uno de los regímenes que exhiben con mayor claridad varias de las críticas que se han venido señalando. Esto es así por cuanto:

* Se designa como agente de recaudación a un tercero que no tiene ninguna participación en el negocio jurídico descripto por la hipótesis legal de incidencia tributaria y cuya configuración en el mundo fenoménico da nacimiento a la

obligación impositiva. Así, la entidad financiera, que no posee ninguna relación con el hecho imponible, debe recaudar (retener) el impuesto sobre los créditos en cuentas bancarias de sus clientes, pese a que dichas acreditaciones nada tienen que ver con la relación jurídica y económica entre la entidad financiera y el depositante, sino que provendrán –y no necesariamente- del propio giro comercial de este último.

* La señalada proliferación de regímenes de recaudación similares en la casi totalidad de las provincias argentinas conlleva el riesgo actual y cierto de concurrencia sobre las mismas acreditaciones bancarias, ocasionando una irrazonable múltiple imposición sobre el mismo hecho y el perjuicio –en tiempo y dinero- que debe sufrir el retenido hasta lograr solucionar la irregular situación con los diversos fiscos involucrados.

* Se corre además el peligro cierto de retener fondos que nada tienen que ver con el hecho imponible del IIB, por el sólo hecho de hallarse depositados en cuentas abiertas en la entidad recaudadora. La complejidad y celeridad de la actividad económica actual torna de muy difícil control esta situación, aun cuando el Fisco procure disminuir el riesgo de que ello suceda listando acreditaciones “excluidas” (como lo hace la RN 01/2011 en su art. 466¹⁹). Basta con observar esas exclusiones para advertir que el origen o concepto de muchas de esas acreditaciones es de muy difícil o imposible conocimiento o control para la entidad financiera, que, ante la duda y para evitar eventuales sanciones, muy probablemente procederá de todos modos a retener.

* En el mismo sentido, estos regímenes suelen hacerse efectivos también con relación a cuentas abiertas a nombre de varios titulares, en tanto cualquiera de ellos revista o se asuma por el fisco su carácter de contribuyente del IIB, lo que podría dar lugar a que la retención se efectúe en cuentas bancarias de cotitulares que no estén alcanzados, o se consideren exentos del pago del impuesto.²⁰

* Al designar como agente de recaudación a entidades financieras radicadas en la provincia y obligarlas a retener también por intermedio de sus sucursales en extrañas jurisdicciones, se excede el ámbito territorial al que tienen acotada su potestad tributaria los Estados provinciales y que los habilita a imponer obligaciones sólo a los sujetos radicados en su jurisdicción territorial.

Todos estos vicios estructurales se agravan no bien advertimos que, en los hechos, los señalados regímenes de recaudación no son sino un tributo distinto al IIB,

¹⁹ “(…):**a)** Los importes que se acrediten en concepto de remuneraciones al personal en relación de dependencia, jubilaciones, pensiones y préstamos de cualquier naturaleza, otorgados por la misma entidad obligada a actuar como Agente de Recaudación; **b)** Las transferencias de fondos que se efectúen por cualquier medio, excepto mediante el uso de cheques, con destino a otras cuentas abiertas a nombre de idénticos titulares y las acreditaciones originadas en transferencias de operaciones de plazos fijos; **c)** Contra asientos por error y las acreditaciones por ajustes técnicos originados en los cierres de cuentas, que no signifiquen depósitos por parte de los Contribuyentes; **d)** Acreditaciones efectuadas como consecuencia de la transformación a pesos de todos los depósitos en dólares estadounidenses u otras monedas extranjeras existentes en el sistema financiero; **e)** Los importes que se acrediten en concepto de intereses devengados con relación al saldo de la propia cuenta; **f)** Los créditos provenientes del rescate de Letras de Banco Central de la República Argentina (LEBAC), suscriptas con fondos previamente acreditados en cuentas a nombre del mismo titular; **g)** El ajuste llevado a cabo por las entidades financieras, a fin de poder realizar el cierre de las cuentas bancarias que presenten saldos deudores en mora; **h)** Los importes que se acrediten como consecuencia de las operaciones de exportación. Incluye a los ingresos por ventas, como así también los anticipos, las prefinanciaciones para exportación y la acreditación proveniente de las devoluciones del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.); **i)** Las acreditaciones provenientes de los rescates de Fondos Comunes de Inversión, constituidos por el titular de la cuenta, siempre que los mismos se hayan constituido con fondos previamente acreditados en cuentas a nombre del mismo titular.”

²⁰ SCHAFFRIK DE NÚÑEZ, FABIANA, *El impacto de los sistemas de recaudación en la fuente sobre las normas tributarias*, PET 2011 (marzo-463), p. 4, donde también se formula un detenido análisis sobre las vías procesales aptas para hacer cesar los perjuicios ocasionados por la actuación fiscal.

con un hecho imponible propio (poseer acreditaciones en entidades financieras) y una base imponible también distinta del impuesto que pretende recaudar (ya dijimos que las acreditaciones en cuentas bancarias pueden provenir de los más diversos orígenes), con la sola particularidad de poder computarse como pago a cuenta del impuesto legalmente establecido.

Ello no solo violenta los principios de legalidad y reserva de ley, sino que implica la introducción en el sistema legal de un tributo local análogo al coparticipable Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios (ley 25.413), incumpliendo así la provincia con las obligaciones impuestas por la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (art. 9, inc. b- de la ley 23.548), habilitando la denuncia de los particulares agraviados ante la Comisión Federal de Impuestos.

Por otra parte, ninguna de las graves consecuencias que hemos venido enunciando se soluciona, o siquiera disminuye, aunque el agente que debe soportar la retención/recaudación se encuentre inscripto en el régimen del Convenio Multilateral (CM), pese a que el objetivo de dicho acuerdo es limitar la potestad tributaria local (provincial y municipal) distribuyendo la base imponible del IIB entre las jurisdicciones en las que el agente ejerza su actividad en un proceso único y económicamente inseparable.

Decimos ello porque, ante la pretensión tributaria basada en meras presunciones de acaecimiento de un hecho imponible –lo que es propio de dichos sistemas de recaudación-, ni aun aplicando las disposiciones del CM se lograrán evitar los efectos multiplicadores de la carga tributaria que ocasiona la perversa estructura de los señalados regímenes.

Precisamente por dichas razones es que, el día 18 de marzo de 2010, la Comisión Plenaria del CM instruyó a la Comisión Arbitral (CA) para que establezca pautas tendientes a armonizar los regímenes de retención y/o percepción de las jurisdicciones adheridas al señalado Convenio.

En cumplimiento de dicha directiva, la CA emitió la Resolución General N° 3/2010 (en sustitución de la entonces vigente RG N° 61/1995), disponiendo que los regímenes de recaudación (retención, retención bancaria, percepción) del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que establezcan las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral del 18/08/1977, respecto de los contribuyentes comprendidos en Convenio, deberán observar las siguientes pautas:

“a) Con relación a regímenes de recaudación (retención, retención bancaria y percepción), se sujetarán a las siguientes:

1. Podrán designar como agentes de recaudación a cualquier persona física o jurídica, con independencia de que las mismas se hallen exentas o no alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos;

2. Podrán resultar sujetos pasibles de recaudación aquellos contribuyentes que realicen actividades con sustento territorial en la jurisdicción que establezca el régimen respectivo.

3. No se podrá incluir como sujetos pasibles de recaudación a aquellos cuyo sustento territorial y carácter de sujeto pasible, en relación a la jurisdicción que establezca el régimen, se funde en presunciones.

b) Con relación a regímenes de retención, se sujetarán a las siguientes:

1. *Respecto de contribuyentes comprendidos en el régimen general del Convenio Multilateral, la jurisdicción de la que proviene el ingreso podrá obligar a tomar como base de cálculo para la retención sólo hasta el 50 % del mismo o, alternativamente, podrá aplicar una alícuota de retención que equivalga hasta el 50 % de la que corresponda a la actividad gravada;*

2. *Respecto de contribuyentes comprendidos en regímenes especiales del Convenio Multilateral, la jurisdicción de la que proviene el ingreso podrá obligar a tomar como base de cálculo para la retención la proporción de base imponible que de acuerdo con los mismos, le corresponda ;*

3. *La alícuota de la retención no podrá exceder a la que, de acuerdo con la legislación vigente en cada jurisdicción, corresponda aplicar a la actividad del sujeto retenido según la naturaleza de los ingresos brutos sometidos a la misma”.*

Si bien esta resolución no viene a solucionar íntegramente el problema, ha producido un avance al limitar la actuación de los fiscos locales en relación a sujetos alcanzados por los señalados regímenes de recaudación en base a presunciones y sin estar inscriptos en las jurisdicciones que los pretende contribuyentes.

Sin embargo, como bien señala Eduardo Christensen²¹, en lo que hace a la relevancia de las alícuotas, que se fijan a título de pago a cuenta del tributo objeto del Convenio, no ha variado el tratamiento, lo que debería hacerse para morigerar los desbordes generados por muchos de los regímenes de recaudación en la fuente hoy vigentes.

Recuerda el autor, como antecedente de esta resolución de la CA, la Nota N° 144 que la Comisión Plenaria remitiera al Director Ejecutivo de la Agencia de Recaudación Bonaerense (ARBA)²², exhortando a la provincia de Buenos Aires a que “*ajustara su conducta con motivo de la problemática generada por la aplicación de retenciones sobre acreditaciones bancarias, efectuadas mediante la inclusión en su padrón de sujetos -extraños a su jurisdicción- pasivos de retención en base a presunciones, para sostener el carácter de obligados; remarcando, a su vez, que dichas prácticas «colisionarían, prima facie, con las normas del Convenio Multilateral y la finalidad del mismo, cual es evitar la múltiple imposición»*”, agregando que “*...si bien en algunos casos pueden haber realizado compras de materias primas, bienes o servicios, en la Provincia de Buenos Aires, no adquieren el carácter de contribuyentes del tributo en esa jurisdicción; ello a consecuencia de decidir su inclusión en base a presunciones de dudosa entidad.*”

Precisamente ese es el problema que procura solucionar la RG (CA) N° 3/2010 en su art. 1°, inc. a) ap. 3, cuando impone a las jurisdicciones adheridas seguir el procedimiento que marca su legislación interna para poder incorporar a alguien de extraña jurisdicción como contribuyente, a fin de terminar con los reiterados casos (ocurridos en varias jurisdicciones pero aun más masivos en la Provincia de Buenos Aires) en que personas no inscriptas ante el Organismo Fiscal sufrieron retenciones por

²¹ CHRISTENSEN, EDUARDO A., *Una medida activista de la Comisión Arbitral*, Práctica Profesional, 2010-117, p. 131.

²² Recordemos que, a raíz de los públicos excesos de ARBA, muchos Tribunales locales y federales, incluso la CS, dictaron medidas cautelares que impedían a dicho Organismo Fiscal obligar a sujetos radicados fuera de su jurisdicción a colaborar en la recaudación local (“*ABAPRA y otros c/ Buenos Aires Provincia de s/ Acción Declarativa de Certeza*”, CS, 09/12/2010; “*Asociación de Bancos Públicos y Privados de la República Argentina (ABAPRA) c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad*”, CS, 30/11/2010; “*Asociación de Bancos de la Argentina y otros c/ Provincia de Chaco s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad*” CS, 11/12/2007; entre otros).

el solo hecho de presumirse vagamente que debían estar inscriptos en dicha jurisdicción, incluso por alguna compra aislada efectuada en la misma o por ser simplemente facturada por un contribuyente bonaerense una adquisición efectuada en extraña jurisdicción.

Sin embargo, recuerda el autor que queda aun pendiente de solución el tema de la cuantía de los pagos a cuenta, originado en lo elevado de las amputaciones, *“las cuales genéricamente tienen alícuotas muy cercanas a las que tiene fijada la actividad. Esto es que, en la práctica, se vienen desvirtuando los pagos a cuenta porque -en puridad- el adelanto de hecho termina siendo casi el que corresponde al impuesto determinado.*

Si el tema quedara ahí, con algunos ajustes en lo que hace al momento del cómputo de los pagos a cuenta, podría no merecer mayores reparos, porque pagar de una o de otra forma será el resultado final de la acción. La cuestión se dramatiza cuando se junta el régimen general de recaudación en la fuente "con una significación económica casi similar a la que corresponderá pagar en definitiva", con el de amputación bancaria; esto hace que se termine pagando a cuenta más de lo que corresponderá. Ahí, se inicia la constante generación de saldos a favor que provoca esta sumatoria de regímenes en la mayoría de las actividades.”

7) Los terceros que, aún cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten con su culpa o dolo la evasión del tributo.

Sólo el reiterado déficit de técnica legislativa puede explicar la enumeración de los terceros que por culpa o dolo faciliten la evasión del tributo dentro de los *“responsables del pago de la deuda tributaria de los contribuyentes (...), en la forma y oportunidad que (...) expresamente se establezca para aquéllos”.*

Ello resulta un sinsentido en el esquema legal analizado, puesto que los responsables por deuda ajena que pretende enumerar el art. 34 son precisamente aquellos sujetos específicamente vinculados a los destinatarios legales tributarios que representan o administran a los mismos y se hallan entonces obligados a cumplir con los deberes tributarios de sus representados precisamente con los bienes que administran o disponen.

Así, y sólo cuando esos responsables por deuda ajena incumplan con los deberes impositivos a su cargo, la ley tributaria los designará, a título sancionatorio, como responsables solidarios que deben responder con su propio patrimonio, tal y como lo hace con estos mismos sujetos el art. 37 del CTP en su segundo párrafo, al enumerar como responsable solidarios a *“los terceros que por dolo o culpa, facilitaren u ocasionaren el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente o responsable”.*

El contrasentido es entonces evidente: en este punto el CTP pretende designar como responsables por deuda ajena a terceros que no tienen deberes impositivos a su cargo porque no representan ni administran a un ente ideal, a un patrimonio o a un incapaz, cuando, por lógica, sólo pueden ser responsables solidarios en los términos en que correctamente los señala el citado art. 37 -razón por la cual ampliaremos estas consideraciones al analizar el mencionado dispositivo-.

8) Los usufructuarios de bienes muebles o inmuebles sujetos al impuesto correspondiente.

Se designa aquí como responsables por deuda ajena a los usufructuarios de

bienes muebles o inmuebles sujetos “*al impuesto correspondiente*”.

Es esta una de las tantas normas legales que, con su redacción, parecen olvidar que la obligación tributaria es siempre personal y de ninguna manera una carga real de los bienes. Los “*sujetos al impuesto*” son aquellos que poseen un vínculo legal con los bienes (titular, poseedor, usufructuario, etc.) y no los bienes mismos.

La presente sujeción pasiva se vincula nítidamente con el Impuesto Inmobiliario y el Impuesto a la Propiedad Automotor.

Es en estos tributos donde se advierte factible el ejercicio de este derecho real de usar y gozar de una cosa, cuya propiedad pertenece a otro, siempre que no se altere su sustancia (art. 2807 del Cód. Civil), tanto se trate de un usufructo perfecto (el de las cosas que el usufructuario puede gozar sin cambiar su sustancia, aunque puedan deteriorarse por el tiempo o el uso que se haga de ellas, debiendo restituirlas al propietario una vez acabado el usufructo) como de un usufructo imperfecto o cuasi-usufructo (de las cosas que serían inútiles al usufructuario si no las consumiese o cambiase su sustancia, por lo cual se transfiere al usufructuario la propiedad de las cosas, pudiendo disponer de ellas como mejor le parezca) -arts. 2807 a 2947 del Cód. Civil-.

Por su parte, el art. 38 bis, referido a la solidaridad de cesionarios y/o adquirentes por boleto de compraventa, en los casos de inmuebles de mayor superficie respecto de los cuales la Dirección General de Catastro disponga la incorporación de unidades tributarias, establece que “responderán en la parte que les corresponda, solidaria e ilimitadamente con el titular registral del inmueble y, si los hubiere, con otros responsables del pago del impuesto inmobiliario, por aquellas obligaciones tributarias que se devenguen y adeuden a partir de la habilitación de la Cuenta Tributaria Provisoria.

La Dirección General de Rentas efectivizará la responsabilidad solidaria cuando el sujeto titular de la Cuenta Tributaria Provisoria no cumpliera la intimación administrativa de pago”.

- Los funcionarios públicos, escribanos de registro y magistrados.

Prosiguiendo con la enumeración de los responsables por deuda ajena, el CTP hace referencia en su art. 35 a los funcionarios públicos, escribanos de registro y magistrados, a quienes designa como responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias vinculadas a los actos que autoricen en el ejercicio de sus respectivas funciones, facultándolos a esos fines para retener o percibir de los contribuyentes o responsables los fondos necesarios para satisfacer dichas obligaciones.

Asimismo, con una amplísima fórmula (“*cuando existan razones que a su juicio lo justifiquen*”), delega en el Poder Ejecutivo la facultad de liberar de las mencionadas responsabilidades a los funcionarios públicos en relación con actos concretos que deban autorizar en el ejercicio de sus funciones.

En lo que puntualmente refiere la normativa tributaria local a la actuación de los Escribanos Públicos al autorizar escrituras traslativas del dominio de inmuebles, reza el art. 36: “*Los escribanos de registro autorizantes en escrituras traslativas de dominio de inmuebles deberán asegurar el pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios relativas al bien objeto de transferencia, adeudadas a la fecha en que ésta tenga lugar, a cuyo efecto actuarán como agentes de retención, quedando obligados a retener o requerir de los intervinientes en la operación los fondos necesarios para afrontar los*

pagos de las operaciones.

Los importes retenidos, deberán ser ingresados en la forma y condiciones que a tal efecto establezca el Poder Ejecutivo.

Cuando dadas las características de la operación exista imposibilidad de practicar las retenciones, a que se refiere el primer párrafo, los escribanos intervinientes deberán requerir constancia de pago de la deuda, en la forma, plazos y condiciones que establezca la Dirección de Rentas.

Cuando existan razones que a su juicio lo justifiquen, el Poder Ejecutivo podrá liberar de las responsabilidades dispuestas precedentemente, a los escribanos de la Escribanía General de Gobierno de la Provincia, por actos concretos que deban autorizar en el ejercicio de sus funciones.”

Nos encontramos aquí ante la reiterada problemática sobre el alcance de la responsabilidad de vendedor, comprador y notario por los tributos adeudados a la fecha de transferencia de un inmueble.

Para ello debemos considerar concomitantemente la ley 22.427 (B.O. 20/03/1981) y los dispositivos del propio Código Tributario Provincial.

En primer término, la ley 22.427, complementaria del Código Civil, prevé en su art. 1º que *“la constitución o transferencia de derechos reales sobre inmuebles y su inscripción en el Registro de la Propiedad Inmueble no estará condicionada a la obtención de certificaciones de libre deuda referentes a impuestos, tasas o contribuciones, incluso municipales, que lo graven siempre que se cumpla con las disposiciones de la presente Ley”*.

En lo que aquí interesa, su art. 2º dispone: *“El juez o escribano interviniente podrá ordenar o autorizar el acto de constitución o transferencia de derechos reales sobre inmuebles y su inscripción en el Registro de la Propiedad Inmueble una vez transcurridos VEINTE (20) días de presentada la solicitud para obtener el certificado de deuda líquida y exigible, si el organismo respectivo no lo hubiere expedido o si se expide sin especificar la deuda líquida y exigible. En el acto deberá dejarse constancia de la certificación requerida y sobre el vencimiento del plazo, quedando liberados el escribano interviniente y el adquirente de toda responsabilidad por la deuda, sin perjuicio de los derechos del organismo acreedor de reclamar el pago de su crédito contra el enajenante como obligación personal. En todos los casos el adquirente responderá por la deuda anterior cuando la transmisión se realice por donación o por causa de muerte”*.

En tanto que el art. 3º agrega: *“Si el certificado de deuda líquida y exigible se expide en el plazo fijado por el artículo 2, el juez o escribano podrá ordenar o autorizar el acto y su inscripción previo pago o retención del monto que resulte de la certificación como deuda líquida y exigible de la cual se dejará constancia en el acto. Las sumas retenidas por el juez o escribano deberán ser depositadas a la orden del organismo acreedor dentro de los TREINTA (30) días de practicada la retención. Serán deducibles los importes de los impuestos, tasas o contribuciones cuyo pago se acredite con la presentación de los comprobantes emitidos por el organismo pertinente”*.

En ese marco, cobra especial relevancia el art. 4º de la citada norma, al prever: *“Los importes detallados en los certificados como deuda del inmueble correspondiente al período anterior o posterior al de su subdivisión por el régimen de propiedad horizontal previsto en la Ley 13.512, deberán ser prorrateados entre las respectivas*

unidades dentro de los SESENTA (60) días de haberse comunicado su afectación al organismo acreedor. Vencido ese plazo los certificados que hagan constar la deuda global del inmueble no serán considerados como certificados de deuda líquida y exigible a los fines de la presente ley”.

Por último, el art. 6º indica: *“El escribano interviniente será solidariamente responsable por la deuda frente al organismo acreedor, y responderá por ella ante el adquirente, si autoriza el acto sin dar cumplimiento a las obligaciones impuestas por esta Ley”.*

Por su parte, y como ya adelantamos, el art. 36 del CTP señala que los escribanos de registro autorizantes en escrituras traslativas de dominio de inmuebles deberán asegurar el pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios, relativas al bien objeto de transferencia, adeudadas a la fecha en que ésta tenga lugar. A ese efecto actuarán como agentes de retención, quedando obligados a retener o requerir de los intervinientes en la operación los fondos necesarios para afrontar los pagos pertinentes.

Evidentemente, la única forma de conocer el importe de las obligaciones adeudadas es a través del certificado de deuda que debe expedir la Dirección de Rentas.

En cuanto al adquirente, el art. 38 del CTP indica que *“en los casos de sucesión a título particular en bienes o en fondos de comercio de empresas o explotaciones, el adquirente responderá solidaria e ilimitadamente con el transmitente por el pago de la obligación tributaria relativa al bien, empresa o explotación transferidos adeudados hasta la fecha de la transferencia”.*

Sin embargo, agrega la norma a continuación que cesará la responsabilidad del adquirente cuando el fisco hubiera expedido certificado de libre deuda o cuando, ante un pedido expreso de los interesados, no lo expidiera dentro del término que, a ese efecto, se establezca en el decreto reglamentario (inc. 1º).

Ese certificado de “libre deuda” coincide con el que exige el art. 2º de la ley 22.427.

Este mismo artículo, en su inciso 3º, añade que también cesará la responsabilidad del adquirente *“cuando hubieren transcurrido dos (2) años desde la fecha en que el responsable comunicó el cambio de titularidad registral o que efectuó el empadronamiento según corresponda, ante la Dirección, sin que ésta haya determinado la obligación tributaria, reclamado administrativa o extrajudicialmente la obligación, o promovido acción judicial de cobro”.*

Según lo interpretamos, el CTP es coherente con las disposiciones de la ya referida ley 22.427.

Así lo entendió, a modo de ejemplo, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, Sala L, al analizar esta última norma en su pronunciamiento de fecha 28 de febrero de 2008 en autos “P., R. V.”, sosteniendo: *“Entre lo dispuesto por el art. 85 del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires y por el art. 50 de la ley 22427, debe primar lo establecido en la última norma citada. Tal proceder resulta de la jerarquía de las normas en juego -cuyo acatamiento impone también el art. 34, inc. 4, del CPCCN.-, por tratarse de una ley nacional y de otra local (conf. C. Nac. Civ., sala K, autos “Barbagallo, María Rosa s/ Sucesión”, del 9/5/2006, publicado en la página de Internet de la Corte Sup., base B151, documento 16.981)”.*

En ese mismo sentido, también puede consultarse con provecho el fallo plenario

de las Cámaras Nacionales en lo Civil, en autos “Servicios Eficientes S.A. c/ Yabra, Roberto Y.” del 18 de febrero de 1999²³.

Así, y de conformidad con las disposiciones legales analizadas, puede concluirse en que los Escribanos intervinientes están obligados a requerir a la Dirección de Rentas un certificado de deuda líquida y exigible.

Deteniéndonos en este último requisito (exigibilidad de la deuda) sostenemos que el mismo no se configura si, como desafortunadamente suele suceder, el Organismo Fiscal emite certificados, por ejemplo, con deudas respecto de las cuales las acciones fiscales se hallan prescriptas y que, por lo tanto, no son exigibles. Ante ello, cede la obligación de retener impuesta al Notario, conforme lo establecido por el citado art. 2º de la ley 22.427, por lo cual el mismo cumplirá con el imperativo legal reteniendo o requiriendo el importe correspondiente sólo a los períodos no prescriptos.

En esa circunstancia, si el Organismo Fiscal expide dicho certificado, surgirá la obligación de pagar la acreencia o de retener el Escribano el monto exigible que resulte del mismo para luego depositarlo a la orden del Fisco.

De este modo, el cumplimiento de ambas obligaciones libera al Notario de toda responsabilidad frente al adquirente, y a ambos respecto del Fisco.

3.- Los responsables en forma personal y solidaria con los contribuyentes.

Nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad solidaria cuando no se excluye de la relación jurídica tributaria al destinatario legal del tributo, manteniéndolo en el polo pasivo como deudor del fisco pero ubicando a su lado a un tercero que será responsable por deuda ajena y a quien se designa también como sujeto pasivo, al que denominamos “responsable solidario” (ya que si bien todos aquellos a quienes la ley declara sujetos pasivos de la relación son igualmente “responsables” con respecto a la pretensión del Estado, el añadir el adjetivo “solidario” nos permitirá distinguirlo del contribuyente y del sustituto).

De este modo, el realizador del hecho imponible o contribuyente y el tercero extraño a la verificación fáctica de la hipótesis legal tributaria, coexisten como sujetos pasivos indistintos de la relación jurídica tributaria principal.

Surge entonces un doble vínculo obligacional de objeto único (la prestación tributaria), siendo además ambas ligazones (fisco-contribuyente y fisco-responsable solidario) autónomas -porque el fisco puede exigir indistintamente a cada uno la totalidad de la deuda- pero interdependientes.

Así, hay solidaridad tributaria cuando dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación (sin perjuicio, como veremos seguidamente, de los procedimientos que el fisco deba utilizar para procurar la determinación y cobro de su acreencia).

Esta solidaridad puede ser establecida entre diversas categorías de sujetos pasivos.

a) En primer lugar, la solidaridad entre “contribuyentes” plurales (p.ej.: los condóminos de un inmueble para el impuesto inmobiliario); caso en el cual el fisco

²³ LA LEY, 1999-B, 384 - Colección de Análisis Jurisprudencial Derechos Reales - Director: Marina Mariani de Vidal, Editorial La Ley, 2002, 282, con nota de Pablo Vidal Claypole - RCyS 1999, 606 - DJ 1999-1, 881.

podrá actuar conjuntamente contra ambos o incluso elegir a cualesquiera de esos contribuyentes (recordando que, en este último caso, el pagador tendrá derecho a resarcirse cobrando a cada uno de los co-obligados su parte proporcional, puesto que, caso contrario, estos se habrían enriquecido sin causa).

b) En segundo término, la solidaridad entre el contribuyente y el responsable solidario, así como entre diversos responsables solidarios entre sí.

La importancia de estos diferentes tipos de solidaridad estriba en lo siguiente: cuando los solidarios son los contribuyentes, su solidaridad es resuelta genéricamente sin necesidad de ley expresa, ya sea que esa solidaridad esté establecida con otros “contribuyentes” o con “responsables solidarios”.

En cambio, la designación de un tercero como responsable solidario sólo puede provenir de una ley expresa.

No obstante tratarse la analizada de una solidaridad de índole tributaria, la misma se rige supletoriamente por las normas del Código Civil (art. 699 y ss.), que son aplicables salvo apartamiento expreso de la normativa tributaria.

En virtud de lo expuesto, los más relevantes efectos de la solidaridad surgen de las regulaciones civiles, a punto tal que el propio CTP recepta en su art. 32 los “*Efectos de la solidaridad*” para los casos en que “*un mismo hecho imponible se atribuya a dos o más personas o entidades*” (art. 31, 1º párrafo del CTP), sin apartarse de los lineamientos generales del derecho común.

Así, se establece que cuando un mismo hecho imponible se atribuya a dos o más personas o entidades, todas serán contribuyentes por igual y estarán solidariamente obligadas al pago de la obligación tributaria, teniendo dicha solidaridad los siguientes efectos:

a) *La obligación podrá ser exigida, total o parcialmente, a cualquiera de los deudores, a elección de la Dirección, sin perjuicio del derecho de demandar el cobro en forma simultánea a todos los deudores* (art. 32, inc. 1º del CTP, de conformidad con los arts. 699 y 705 del Código Civil).

b) *El pago en dinero o compensación solicitada de conformidad a lo previsto en el último párrafo del artículo 103 del Código Tributario por uno de los deudores libera a los demás* (art. 32, inc. 2º del CTP, de conformidad con el art. 707 del Código Civil).

c) *La exención, condonación; remisión o reducción de la obligación tributaria libera o beneficia a todos los deudores, salvo que haya sido concedida u otorgada a determinada persona, en cuyo caso, la Dirección podrá exigir el cumplimiento de la obligación a los demás con deducción de la parte proporcional del beneficiario* (art. 32, inc. 3º del CTP, de conformidad con el art. 707 del Código Civil).

Este inciso c) resulta conteste con la normativa común en tanto establece que 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 (p.ej.: la prescripción de las facultades fiscales para determinar o cobrar la deuda) y también las que le sean personales o particulares. Sin embargo, no puede oponer las excepciones que sean personales o particulares de otro sujeto pasivo solidario demandado.

d) *La interrupción o suspensión de la prescripción a favor o en contra de uno de los deudores, beneficia o perjudica a los demás* (art. 32, inc. 4º del CTP, de conformidad con el art. 713 del Cód. Civil); es decir, que cualesquiera de los hechos o

actos susceptibles de producir la suspensión o la interrupción del curso de la prescripción (arts. 110, 111 y cctes. del CTP) que se produzca respecto de un deudor solidario, tiene plena eficacia respecto de los otros.

Otros de los más relevantes efectos que surgen de la solidaridad y que no han sido expresamente receptados ni modificados en el CTP son los siguientes:

a) Si el fisco inicia reclamo judicial de deuda tributaria contra uno de los deudores solidarios y obtiene una sentencia favorable, la cosa juzgada alcanzará a todos los demás deudores solidarios, a menos que estos últimos puedan oponer una excepción particular o una defensa común no planteada anteriormente. A la inversa: si iniciado juicio contra un deudor solidario éste triunfa utilizando una defensa o excepción común, los demás deudores solidarios pueden invocar a su favor la “cosa juzgada” (art. 715 del Código Civil).

b) Si fallece uno de los sujetos pasivos solidarios dejando más de un heredero, cada uno de los herederos sólo está obligado a pagar la cuota correspondiente en proporción a su haber hereditario (art. 712 del Código Civil).

c) Si el fisco reclama el total de la deuda tributaria a uno de los sujetos pasivos solidarios y éste resulta insolvente, puede reclamar esa deuda íntegramente a los demás deudores solidarios (art. 705 del Código Civil).

En lo que específicamente se refiere a la solidaridad entre el contribuyente y el responsable solidario en el CTP, la misma ha sido receptada en el Capítulo Segundo del Título Tercero del Libro Primero de la Ley 6.006 y modif., que en sus arts. 37, 38 y cctes. consagra la responsabilidad personal y solidaria de todos los responsables por deuda ajena enumerados en los arts. 34, 35 y 36 (*supra* analizados), por el pago de la “deuda tributaria” del contribuyente que representan, administran o dirigen, de cuyos bienes disponen o cuyos actos autoricen.

De esta manera, los mencionados sujetos garantizan las obligaciones impositivas de esa tercera persona (incapaz, persona jurídica, ente sin personería jurídica, patrimonio de afectación, etc.), teniendo dicha garantía la naturaleza y el alcance de una fianza civil y, por ello, refleja, accesoria y subsidiaria.

Ello es así, puesto que la responsabilidad de los terceros está supeditada al incumplimiento por parte del contribuyente principal, dado que los primeros no responden como deudores directos del tributo desde que no se trata de una obligación propia, sino de una deuda ajena²⁴.

Como ya se señalara, esta responsabilidad solidaria no es objetiva sino indubitadamente subjetiva y, para que ella se pueda atribuir, el tercero responsable por deuda ajena debe haber actuado en forma culposa o dolosa en el período del incumplimiento de las obligaciones del contribuyente.

Además, como seguidamente veremos, la propia normativa excluye de la responsabilidad solidaria al tercero responsable que demuestre que el contribuyente es quien obstaculizó o impidió la total y temporánea satisfacción de la pretensión fiscal.

Dice el art. 37 del CTP: “*Los responsables mencionados en los tres artículos precedentes están obligados, solidariamente con el contribuyente, al pago de la deuda tributaria de este último, salvo cuando prueben que les ha impedido o hecho imposible*”

²⁴ LÓPEZ SANTISO, MANUEL, *La responsabilidad penal de directores de Sociedades Anónimas*, Periódico Económico Tributario, La Ley, N° 130, Año 5, ps. 1 y sigütes.

cumplir correcta y tempestivamente con su obligación ”.

Lo explican así Horacio D. Díaz Sieiro, Rodolfo D. Veljanovich y Leonardo Bergroth, analizando normativa nacional perfectamente asimilable: *"La responsabilidad personal y solidaria que se atribuirá a los representantes de las personas jurídicas (...), no es la del derecho común, sino una propia, de naturaleza especial (así lo resolvió el Tribunal Fiscal de la Nación, 23/8/74, «Harris Smith» y 8/4/75, «Boldt»), y es eminentemente a título represivo (T.F.N., 27/9/66, «Quatrocchi», D.F., XVII-78; T.F.N., 21/2/67, «Caja Hipotecaria Argentina», D.F., XVII-75), ..."*.²⁵

Surge así con claridad de la normativa local analizada que la obligación de los responsables por deuda ajena no es la de un deudor solidario, sino la de un responsable solidario, por cuanto ese tercero no ha participado en la configuración del hecho imponible.

Evaluando el tema desde el punto de vista de la jurisprudencia especializada, sólo se puede concluir en que la responsabilidad a la que nos referimos es incuestionablemente subjetiva y debe derivar necesariamente de un accionar que importe un incumplimiento de los deberes del representante, es decir, no basta que posea uno de los cargos o se halle en alguna de las situaciones tipificadas por los art. 34, 35 y 36 del CTP.

Por ello, para eximirlo de esa responsabilidad solidaria que lo obliga a responder con su propio patrimonio por las deudas de un tercero (el contribuyente), bastará con acreditar lo siguiente:

a) que fue el contribuyente quien obstaculizó o impidió la correcta y temporánea cancelación de la pretensión fiscal, o

b) que, aun cuando no se pudiese demostrar el extremo anterior, sus funciones específicas no tenían vinculación con el incumplimiento que se le enrostra, pues la responsabilidad solidaria alcanza sólo a quienes efectivamente administran o disponen de los fondos del contribuyente.²⁶

"En síntesis, esta especie de responsabilidad por deuda ajena es personal, pero refleja y subsidiaria, con una accesoriedad análoga a la de la fianza común (...)".²⁷

Resulta relevante mencionar en este punto las recomendaciones dadas en las *"VIII Jornadas Latino Americanas de Derecho Tributario"*, celebradas en Lima, Perú, en el año 1977, donde puede observarse la universalidad de los conceptos que desarrollamos. Allí, y en lo que hace a la responsabilidad de los administradores por las deudas tributarias del administrado, se recomendó que: *"Debería imputarse a las personas que en virtud de las funciones que desempeñan tienen facultades de decisión que incidan en la materia tributaria o el deber de controlar la correcta administración de la empresa. En consecuencia, no sería suficiente justificativo la mera calidad de representante o director"*.²⁸

También el Tribunal Fiscal de la Nación ha sido sumamente gráfico al referirse a esta cuestión. Dijo al dictar sentencia en autos *"Barrenechea, Ignacio José María s/*

²⁵ HORACIO D. DÍAZ SIEIRO, RODOLFO D. VELJANOVICH Y LEONARDO BERGROTH, *Procedimiento Tributario*, ps. 167 y sigtes., Ed. Macchi, Buenos Aires, 1993.

²⁶ CS, "Monasterio Da Silva", Fallos 278:12; entre otros.

²⁷ GERSCOVICH, CARLOS G., *Responsabilidad tributaria por deuda ajena: Solidaridad y sustitución respecto de las sociedades y sus socios del exterior*, Periódico Económico Tributario, La Ley, Año IV - N° 114, ps. 1 y sigtes.

²⁸ Citado por VALDÉZ COSTA, RAMÓN, *Curso de Derecho Tributario*, ps. 336 y sigtes., Depalma-Temis-Marcial Pons, Buenos Aires, 1996.

Recurso de Apelación - Impuesto al Valor Agregado”²⁹:

“(...) que la obligación que la ley fiscal pone a cargo de esos directores o gerentes es una obligación de garantía es incuestionable; pero lo es también que esa obligación de garantía es solidaria (...) y esto, porque aquellos responden no como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto, desde que la suya no es una obligación propia, sino como responsable de la deuda ajena. La solidaridad no quita, pues, a esta obligación de garantía su carácter subsidiario”.

“Que explicitada así la verdadera naturaleza de este fenómeno tributario, el problema se desplaza a los presupuestos requeridos para que la responsabilidad solidaria pueda determinarse. Y en este orden de ideas, a la necesaria intervención del presunto responsable en el procedimiento de determinación de deuda (...) se enlaza otro aspecto, si se quiere subjetivo, relativo al carácter y situación particular que en relación al deudor principal deben revestir aquellos responsables por deuda ajena.”

“Desde esta perspectiva, debe advertirse que la responsabilidad no es objetiva - esto es, impuesta por el mero hecho de haber sido o ser director, gerente o representante de una entidad- ni que deriva de la simple vinculación existente entre los responsables y el deudor del tributo. Por el contrario, el presupuesto legal de la responsabilidad a título personal de los directores es el incumplimiento de sus deberes; en otros términos, no basta que haya incumplimiento; es menester, además, que éste le sea imputable.”

“(...) la ley es congruente: así como no hay una responsabilidad objetiva derivada de la mera circunstancia de ser director de una sociedad, tampoco hay una responsabilidad objetiva nacida del simple hecho del incumplimiento.”

Por su parte, la Sala B del mismo TFN, en autos “Villanueva Claudio Héctor s/ Apelación - I.V.A.”, resolvió, con fecha 20/03/2000, lo siguiente:

“...el presupuesto de hecho primero de la responsabilidad solidaria es el antijurídico incumplimiento de los deberes tributarios que el responsable por deuda ajena tuviere a su cargo...”.

“Que la Corte Suprema de Justicia en el fallo que cita la actora da una interpretación que ayuda a la comprensión del alcance del “incumplimiento de sus deberes tributarios” al sostener que sólo podrían incurrir en éste quienes administren y dispongan de los bienes sociales, no siendo suficiente ocupar el cargo de director o gerente de la persona jurídica para considerarlo responsable solidario”.

“Que así ello, es procedente lo alegado por la actora en la medida que la administración fiscal no ha fundado debidamente la extensión de la solidaridad en el hecho jurídico que origina esa posibilidad, tal como es establecer la situación de la actora en su gestión societaria, de forma tal de poder acreditar que le es imputable el incumplimiento del pago de la deuda del responsable por deuda propia que se ha verificado”.

“Que en ese sentido en la causa “Masjuan Francisco” del 17-8-88 tiene dicho el Dr. Porta que “...el incumplimiento, como conducta antijurídica que genera la (responsabilidad), debe ser ligado a quienes a ese momento tenían la obligación de

²⁹ TFN, sala A, 1998/06/16, publicada en Lexco Fiscal de La Ley. En el mismo sentido resolvió dicha Sala en los autos “Herlitzka, Adolfo Miguel s/ Recurso de Apelación -Impuesto al Valor Agregado”, el 1998/09/04.

cumplir".”

“Que la carencia de dicho requisito hace nula la actuación fiscal y la resolución dictada en su consecuencia, donde persiste el mismo vicio que pone de manifiesto la actora en cuanto su fundamento pasa más por la determinación efectuada al responsable por deuda propia Gasalla Producciones S.A., que por la imputabilidad a la recurrente del incumplimiento respectivo.”

- El procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria.

Una cuestión fundamental que se presenta en este punto de nuestro desarrollo (si bien ya ha sido varias veces esbozada) es que ante el indudable carácter subjetivo de la responsabilidad solidaria establecida por el Código Tributario Provincial, resulta ineludible, una vez que el deudor principal omitió el pago de la deuda determinada e intimada y a los fines de garantizar el debido proceso adjetivo, llevar a cabo el procedimiento de determinación de oficio para hacer efectiva dicha responsabilidad solidaria contra un tercero.

Expresamente, y de modo imperativo, recepta esta solución el art. 37 del CTP, en su último párrafo: *“A los fines de efectivizar la responsabilidad solidaria consagrada en este artículo, se deberá cumplir con el procedimiento de determinación de oficio previsto en el artículo 57 y siguientes, excepto para el caso de las cesiones de créditos tributarios donde resultarán de aplicación las disposiciones previstas por el Artículo 107 del presente Código”*.

Ello implica que, la única manera legal de perseguir del patrimonio personal de un responsable por deuda ajena la satisfacción del crédito atribuido al contribuyente con el que se halla vinculado, es previo seguirse en sede administrativa, una vez determinada e intimada la deuda al deudor principal, e incumplida por este, el procedimiento previsto por los arts. 57, sigtes. y cctes. del Código Tributario Provincial.

Ese es el criterio unánimemente seguido por la jurisprudencia en aplicación de normas sobre responsabilidad solidaria similares a las que nos ocupan, tanto nacionales³⁰ como provinciales³¹.

La única excepción que la norma prevé, es la que refiere a las cesiones de créditos tributarios, supuesto ante el cual para efectivizar la responsabilidad solidaria se deberá recurrir a las disposiciones del art. 107 del CTP³².

³⁰ TFN, “Salvatierra, Mario R. y otro”, 1975/10/28, D.F. XXV-1106; “Diéguez, Alfredo”, 1977/03/28, D.F. XXVIII-90; “Pironelli, R.J.”, 1991/04/24, Doctrina Tributaria de Errepar, T. XI-601, p. 1; TFN, sala A, “Viña, Leonardo Hugo”, 2009/05/18, La Ley online: AR/JUR/31965/2009; CNFed. Contenciosoadministrativo, sala IV, “Abeijón, Patricia C (TF 19266-I) c. D.G.I.”, 2009/07/03, La Ley online: AR/JUR/47356/2009; TFN, sala B, “Franzoni, César”, 2009/12/11, La Ley online: AR/JUR/67712/2009; TFN, sala C, “Cittadella, Osvaldo Eduardo”, 2010/09/22, La Ley online: AR/JUR/78529/2010, entre muchos otros.

³¹ Cámara Civil, Comercial, Criminal y Correccional de Pergamino, Provincia de Buenos Aires, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Coop. Agrícola Ganadera Ltda. de Guerrero y otros”, 1996/03/25: *“...la responsabilidad de quienes no son sujetos directos del impuesto, sino sus responsables, es de tipo subjetiva y no objetiva, y para que surja la solidaridad de los administradores de la deudora del tributo es necesario que el incumplimiento le sea imputable a título de dolo o culpa, lo que determina sin otra consideración la necesidad del debido proceso seguido en su contra a fin de acreditar ese dolo o esa culpa”*, citado por CORTI, ARÍSTIDES H. M. Y OTROS, *Jurisprudencia Fiscal Anotada*, Rev. Impuestos, La Ley, T. LIV-B - Abril 1997, ps. 2588 y sigtes. Cámara de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo de Mar del Plata, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c. Padula, Vicente y otros apremio Provincial”, 2011/10/11, La Ley online: AR/JUR/61611/2011, entre otros.

³² Artículo 107.- *“Los créditos tributarios transferidos a favor de terceros responsables, previa convalidación y autorización de los mismos, por parte de la Dirección General de Rentas, podrán ser aplicados por el cesionario a la cancelación de sus propias deudas tributarias, surtiendo los efectos de pago sólo en la medida de la existencia y legitimidad de tales créditos.*

Por otra parte, y en lo que hace al alcance y carga de la prueba de la responsabilidad del obligado subsidiario, se ha concluido que es el fisco quien debe acreditar dicho extremo.

Ello es así por cuanto “...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 cual no se ha verificado el hecho imponible, esto es que responda por una deuda ajena que por eso mismo puede no guardar relación con su capacidad contributiva”³³

Dijo al respecto Patricia Manusovich³⁴: “En este sentido se han orientado no solo las decisiones de los órganos judiciales, sino también la jurisprudencia administrativa, en cuanto señalan que la deuda fiscal sólo será exigible al sujeto responsable, cuando previamente se le haya dado a éste la posibilidad de esgrimir y demostrar que existen circunstancias que lo eximen de la responsabilidad personal y solidaria. Tal posibilidad es garantizada mediante el procedimiento de determinación de oficio (...), a lo largo del cual el interesado podrá demostrar: 1) que no inviste la representación atribuida o que los poderes que involucra la misma no se vinculan con el deber impositivo invocado; 2) las excepciones que correspondan acerca de la existencia y exigibilidad de la obligación determinada al contribuyente; 3) excusabilidad de su propia conducta; extremos éstos tendientes a acreditar que no se ha verificado el presupuesto previsto en la ley para dar origen a su responsabilidad personal y solidaria.”

Resulta tan claro e irrefutable el criterio, que también el fisco nacional lo ha aceptado expresamente en diversos dictámenes emitidos a fin de aclarar el alcance de la responsabilidad solidaria por deuda ajena, en el caso de directores, gerentes o administradores de personas jurídicas, por las deudas tributarias pertenecientes a éstas últimas.

Así, ya antiguamente mediante Dictamen (DGI) N° 79/71 (02/09/71), se consideró que la responsabilidad personal y solidaria del administrador respecto del impuesto que la empresa dejó de pagar, tiene que ser establecido por un procedimiento que les permita el libre ejercicio del derecho de defensa, que podrá versar sobre:

"a) Circunstancias de hecho o de derecho de las cuales surja que no han investido la representación invocada por (el Fisco), o no han dispuesto de los poderes necesarios para cumplimentar la obligación impositiva en infracción;

b) las excepciones que corresponden acerca de la existencia y exigibilidad de esa obligación;

Dicha aplicación podrá efectuarse a partir de la fecha de notificación de la aceptación de la solicitud de transferencia.

La Dirección no asumirá responsabilidades derivadas del hecho de la transferencia, las que en todos los casos, corresponderán exclusivamente a los cedentes y cesionarios respectivos.

La impugnación de un pago por causa de la inexistencia o ilegitimidad del crédito tributario aplicado con ese fin, hará surgir la responsabilidad personal y solidaria del cedente si fuera el caso de que el cesionario, requerido por la Dirección para regularizar la deuda, no cumpliera en el plazo que le fuere acordado con la intimación de pago de su importe.

A tal fin, la Dirección General de Rentas reclamará al cedente, en los términos del Artículo 56 de este Código, el importe que le fuera intimado al cesionario y éste no hubiese ingresado”.

³³ TFN, sala B, "Masjuan, Francisco", 1988/08/17, citada por EDUARDO MARSALA en *Compendio de Jurisprudencia Tributaria*, p. 57, Némesis, Buenos Aires, 1994.

³⁴ MANUSOVICH, PATRICIA, *El responsable solidario*, Rev. Impuestos, La Ley, 1998-A-761.

c) la excusabilidad de su conducta como representante.

Conforme a este dictamen, la responsabilidad de los directores refuerza la suerte del impuesto, «funcionando a la manera de una sanción civil». Como sanción civil, se vincula con la reprochabilidad de la conducta del representante: «no toda omisión atribuible a los actos u omisiones de este último se resuelve en términos de solidaridad, sino que es menester un contenido de dolo o culpa en su conducta. Si la noción de dolo o culpa no tuviese cabida en esta problemática, sería necesario concluir en la identificación patrimonial de representado y representante en orden al impuesto, lo que, por definición, debe rechazarse»."³⁵

Ese mismo criterio fue sostenido por el Fisco nacional en el Dictamen N° 3/82 del D.A.T. y J. (Boletín DGI, N° 348, pág. 903) y reiterado, ante una consulta sobre el procedimiento a seguir para sustanciar la acción administrativa del fisco sobre los responsables solidarios por deudas tributarias de terceros, en el Dictamen N° 11/86 (Impuestos, XLIV-B, págs. 2003 y ss.). En este último, se aclara que la ley, si bien establece una responsabilidad del cumplimiento de la deuda de terceros con recursos propios, arbitra un mecanismo de justa defensa. Así, *"...en todos los casos en que pretenda hacerse efectiva la responsabilidad solidaria (...) deberá sustanciarse el procedimiento de determinación de oficio reglado (...) aunque el crédito reclamado no requiera el cumplimiento de tales recaudos para tornarse exigible ante el contribuyente"*.

"Es claro que la obligación de un contribuyente no puede oponerse a un tercero responsable por deuda ajena si previamente no se le ha otorgado la posibilidad de esgrimir y demostrar circunstancias atenuantes que lo habiliten para ejercer su derecho de excepción. (...)."

"Resumiendo, en todos los supuestos tanto de liquidación por parte del responsable original como la determinación administrativa, cabe efectuar la determinación de oficio para que el Fisco pueda hacer valer sus derechos en cabeza de un responsable solidario."

Por último, traemos a colación lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación, por intermedio de su sala A, en los ya citados autos "Barrenechea, Ignacio José María s/ Recurso de Apelación - Impuesto al Valor Agregado"³⁶:

"...baste remitirse a los fundamentos del fallo de este Tribunal recaído en la causa "Caja Hipotecaria Argentina SA de ahorro y Préstamo (en formación)" (pronunciamiento del 21 de febrero de 1967) en donde se dijo: "(...) la eficacia refleja del juzgamiento no pertenece al derecho procesal, sino que se determina y regula según las diversas normas que rigen las relaciones singulares y establecen sus vínculos recíprocos(...). Si la pretensión del Fisco (...) contra los ex directivos de aquellas sociedades, expone, entre otras cosas, la existencia de la relación jurídica impositiva respecto de la entidad social, la declaración de esta última a través de acto administrativo en el reconocimiento de la existencia por el ente social, no autoriza al fisco a pretender sin más, existente su relación con los ex directores de la sociedad. Para decirlo con el ejemplo de Chiovenda, respecto del fidejuzor, aquella declaración importa solo que A debe 100 a B, pero respecto a C, ya sea justa o injusta la sentencia entre A y B, la relación debe volver a examinarse ex novo (...). Y si el fisco quiere evitar

³⁵ GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, *Derecho Tributario*, ps. 338 y ss., Depalma, Buenos Aires, 1996.

³⁶ Sentencia del 16/06/1998, publicada en Lexco Fiscal de Ed. La Ley; conceptos luego reiterados por el Tribunal en autos "Herlitzka, Adolfo Miguel s/ Recurso de Apelación -Impuesto al Valor Agregado", el 04/09/1998.

este efecto, no le queda otro camino que el de dar intervención al presunto responsable de la deuda ajena en el procedimiento de determinación del tributo que sigue contra el contribuyente...".

En lo que puntualmente respecta a la conducta seguida por el fisco de la Provincia de Córdoba al respecto, cabe señalar que existen dos períodos bien diferenciados:

a) Un período en el que el fisco provincial osciló entre la casi nula utilización de su atribución de determinar la existencia de responsabilidad solidaria y la simple conducta de “hacer saber” al deudor principal, en la resolución de vista que da inicio al procedimiento de determinación de oficio subsidiaria (art. 61 del CTP), quiénes serían las personas que eventualmente, en el futuro y luego de determinada la deuda, podrían llegar a ser perseguidas por su probable responsabilidad solidaria, y

b) el período posterior a la virtual privatización del organismo fiscal (y fundamentalmente luego de la creación de la Dirección de Policía Fiscal), hasta la actualidad, en que el fisco acostumbra correr conjuntamente la vista del art. 61 del CTP y la atribución de responsabilidad solidaria a los pretendidos responsables por deuda ajena.

En este punto, y si bien mantenemos nuestras legítimas dudas sobre la legitimidad de este último proceder, puesto que entendemos que se encuentra afectado el derecho de defensa cuando el responsable por deuda ajena debe procurar que se excluya su responsabilidad solidaria sin contar previamente con los agravios esgrimidos por el deudor principal (incluso ello puede agravarse si se hallase ya desvinculado de dicho contribuyente), no desconocemos la postura contraria de nuestro Máximo Tribunal nacional.

En efecto, la CS ha entendido que nada obsta a que se inicie el procedimiento de determinación de responsabilidad solidaria conjuntamente o incluso antes de la intimación de pago al deudor, en tanto se determine esa responsabilidad solidaria después de vencido el plazo de la intimación al contribuyente. Se ha dicho:

“(...) no se advierte obstáculo legal alguno para que el Fisco comience el procedimiento de determinación de oficio con el objeto de verificar la eventual responsabilidad personal y solidaria aludida en el art. 18, inc. a), de la ley 11.683 (t.o. 1978), aún antes de intimar de pago al deudor principal, puesto que el establecimiento de la responsabilidad requiere de su instrumentación a través del correspondiente acto que culmina el proceso determinativo”.³⁷

Siguiendo dicho precedente del máximo tribunal nacional, con fecha 30 de noviembre de 2011 se expidió en el mismo sentido la Cámara Contencioso Administrativa de 1ª Nominación de Córdoba, en autos “Tevefé Comercialización S.A. y otro c. Provincia de Córdoba s/ plena jurisdicción”,³⁸.

Otro extremo de suma relevancia está dado por la repetida duda que se presenta sobre la necesidad, o no, de que la intimación de pago al deudor principal esté firme antes de determinarse la responsabilidad solidaria.

Ello necesita ser desentrañado, puesto que tanto la Dirección de Policía Fiscal, como en sus actuaciones la Dirección de Rentas, suelen determinar en el mismo acto la

³⁷ CS, “Brutti, Stella Maris c. Dirección Gral. Impositiva”, 2004/03/30, Fallos 327:769.

³⁸ Cámara Contencioso Administrativa de Primera Nominación de Córdoba, 2011/11/30, “Tevefé Comercialización S.A. y otro c. Provincia de Córdoba s/ plena jurisdicción”, La Ley online: AR/JUR/77974/2011.

deuda del contribuyente y la responsabilidad solidaria de los terceros, lo que entendemos, en este segundo extremo, tachable de nulidad absoluta.

Llegamos a esa conclusión teniendo en claro que la responsabilidad solidaria del tercero surge sólo ante el incumplimiento, cuanto menos culposos, de los deberes a su cargo y una vez vencido el plazo de la intimación de pago al contribuyente sin que el mismo haya satisfecho la pretensión fiscal, y ello sólo puede corroborarse si el deudor principal incumplió una vez firme y ejecutoriada la deuda determinada.

Por el contrario, si en los plazos legalmente acordados para impugnar la resolución determinativa, con efecto suspensivo (tal lo que sucede con el recurso de reconsideración previsto en los arts. 123 y ctes. del CTP), el contribuyente utilizase los remedios procesales aplicables, entonces no habría incumplimiento alguno de su parte y, por consiguiente, no estaría legitimado el fisco para atribuir la pretendida responsabilidad solidaria al tercero.

Al respecto, y en referencia a normas estrictamente asimilables a las del CTP, dijo el Tribunal Fiscal de la Nación en autos “Club Atlético Adelante Asociación Civil y Deportiva s. apelación - a los Premios de Determinados Juegos de Sorteos y Concursos Preventivos”³⁹ (pronunciamiento unánime confirmado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal⁴⁰):

“(...). Que la obligación del responsable solidario, en la especie (artículo 18 inc. a), nace del incumplimiento de sus deberes, de la falta de causal de excusación y, además, como consecuencia de encontrarse firme la intimación al responsable por deuda propia y éste no haber cumplido, consagrando así el sistema de la ley 11.683 una solidaridad subsidiaria, en tanto tal intimación es un requisito previo a efectivizar la responsabilidad mencionada.

Que de lo dicho se infiere, valga la repetición, la necesidad de tal intimación implica, para poder constatar el incumplimiento por parte del intimado (responsable por deuda propia), que la deuda haya quedado firme por el transcurso de los plazos previstos legalmente, que son los que en definitiva darán fundamento a considerar incumplida la intimación.

Que dicho argumento se hace extensivo a los casos en que el responsable por deuda propia acude a este Tribunal por vía de apelación que, con sus efectos suspensivos, dilata la posibilidad, hasta la sentencia respectiva, de poder constatar la existencia del incumplimiento, que habilitaría la vía contra el responsable por deuda ajena. (...).

III. Que el problema no se subsana con lo dispuesto en el artículo 16 del acto apelado, en tanto declara que los solidarios recién tendrán que pagar "si el deudor principal del tributo no cumple con la intimación administrativa de pago".

Que ello es así en primer lugar, porque dicho incumplimiento es uno de los requisitos para imputar la responsabilidad solidaria, lo que siempre será un acto posterior al mismo y no, como se ha hecho en la especie, decretándosela preventivamente frente a un hipotético incumplimiento. (...).

V. Que por otra parte, el artículo 17 de la resolución recurrida pone en un dilema insoluble a los presuntos solidarios, en tanto le estarían corriendo

³⁹ TFN, sala B, 1998/06/26, La Ley online: AR/JUR/4710/1998.

⁴⁰ CNFed. Contencioso administrativo, sala IV, 1999/07/15, La Ley online: AR/JUR/1748/1999.

conjuntamente el plazo para enterarse si el deudor principal ha pagado y el plazo para recurrir ante este Tribunal.

(...). Que por ello corresponde hacer lugar al planteo de nulidad impetrado por los responsables solidarios con relación a la determinación de impuesto, accesorios y multa que la resolución apelada les formula, debiendo continuar el trámite de la causa por la determinación de oficio efectuada al deudor principal.”

- La responsabilidad solidaria y las multas.

Por último, también debemos tener presente que la solidaridad a la que nos referimos no alcanza a las multas que pudieran imponerse al contribuyente, ya que no sería ajustado a derecho extender la responsabilidad a hechos punibles realizados por terceros, toda vez que ello importaría una lesión del principio de culpabilidad⁴¹.

Pese a ello, el art. 86 del CTP, en su última parte, establece que “los responsables aludidos en los artículos 34 y 35 quedan solidaria e ilimitadamente obligados al pago de las multas”.

Conforme lo ya dicho, este dispositivo pretende extender a los responsables solidarios la responsabilidad penal por hechos realizados por terceros (los contribuyentes), lesionando así groseramente el señalado principio de culpabilidad, al atribuir una responsabilidad penal objetiva -claramente prohibida en nuestro régimen legal-.

En consecuencia, entendemos que esta parte del artículo citado resulta abiertamente inconstitucional.

Esto es así por la simple razón de que el principio general aquí aplicable es que en nuestro sistema legal sólo se puede penar al autor de un hecho cuando el mismo ya estaba prohibido antes de su ejecución y siempre a condición de que él sea culpable de su obrar (en forma dolosa o culposa).

De allí que la CS ha sostenido permanentemente el criterio de la personalidad de la pena, que “*responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable*”.⁴²

Así, y no siendo factible desde el punto de vista constitucional el trasladar a un tercero la carga punitiva del hecho cometido por el autor, cabe entonces preguntarse si de este modo no resulta impune la eventual conducta infraccional, culposa o dolosa, del responsable por deuda ajena.

La respuesta, en abstracto y a nuestro entender, es que no debería quedar impune. Sin duda que el responsable solidario tiene que responder por sus propias inconductas en el ejercicio de su función.

Sin embargo, ello será así siempre que el mencionado comportamiento desviado se halle debidamente tipificado en la ley, puesto que no puede haber infracción tributaria sin ley previa que tipifique la conducta antijurídica y fije la pena⁴³.

Es por esa elemental razón que el legislador nacional, puesto a legislar en materia tributaria, advirtió que sin la debida tipificación legal resultaba imposible

⁴¹ CS, 1974/08/29, “Bigio, Alberto c Aduana de la Nación s. recurso de apelación”, Fallos: 289:336.

⁴² CS, 1968/09/02, “Parafina del Plata S.A.”, LA LEY, T° 133, p. 419; CS, 1969/09/29, Fallos: 274:487; “Garber Hnos. y otro”, JA, 970-6-142.

⁴³ ANDREOZZI, MANUEL, *Derecho Tributario Argentino*, t. 2, p. 346, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1951.

aplicar sanciones en forma personal a los responsables por la deuda ajena. De allí que, sabedor de la inviabilidad de trasladar las sanciones impuestas al contribuyente por sus propias inconductas a un tercero (el responsable por deuda ajena), como pretende hacerlo el CTP, debió introducir el actual art. 55 de la ley 11.683⁴⁴, estableciendo que “*son personalmente responsables de las sanciones*” previstas en el texto legal, “*como infractores de los deberes fiscales de carácter material o formal (...) que les incumben en la administración, representación, liquidación mandato o gestión de entidades, patrimonios y empresas*”, los responsables solidarios que allí se enumeran.

Este dispositivo legal, confluyendo con el derecho de defensa, implica que, a los fines de la aplicación de sanciones al responsable solidario, se requerirá una instrucción sumarial independiente a los fines de juzgar su propia actuación, sin poder trasladar automáticamente al mismo las imputaciones que se hubiesen efectuado al obligado principal.

Así lo entendieron Arístides H. M. Corti y otros al señalar que “*resulta claro entonces que la norma `sub-examine` prevé supuestos de autoría y coautoría. El primero abarca las hipótesis de los representantes legales (autores) respecto de incapaces penalmente inimputables. El segundo, se refiere a infracciones en las que responden como coautores tanto la persona jurídica como sus órganos personas físicas. En este caso como bien señala Nemesio González⁴⁵, se verifican dos responsabilidades penales conjuntas sin que se viole principio alguno, ya que no se juzga dos veces a una persona por el mismo hecho, puesto que un juicio tiene atenuencia con la persona jurídica, en cuyo caso la pena se aplica a la corporación, y el otro se refiere a la conducta del administrador, lo que se estima justo, en tanto se trata de sancionar a los representantes que se valen de la corporación para realizar maniobras ilícitas*”⁴⁶.

En ese mismo sentido fue interpretada la señalada normativa por el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, en su pronunciamiento en autos “Derka y Vargas S.A.” de fecha 23/02/2004⁴⁷. Allí se sostuvo:

“*Que desde el punto de vista formal, si bien tanto la instrucción del sumario como el acto apelado fueron notificados separadamente a la sociedad anónima apelante como a su administradora, de los vistos de los mismos parece desprenderse que van dirigidos solamente a la responsable por deuda propia pero luego involucran también a la responsable por deuda ajena.*

Que esta aparente desprolijidad formal trasciende al fondo de la cuestión pues si bien se citan las disposiciones del art. 55 de la ley procedimental para involucrar a la administradora, no efectuó una evaluación independiente en el aspecto infraccional de las conductas respectivas, de la sociedad por un lado y de su administradora por el otro, sino que declaró procedente la sanción por el solo hecho de la solidaridad.

Que en este sentido, cabe destacar que en el propio art. 55 de la ley 11.683, t.o. en 1998, citado en el acto por el cual se instruye el sumario, no así en el acto apelado,

⁴⁴ “Son personalmente responsables de las sanciones previstas en el artículo 38 y en los artículos 39, 40, 44, 45, 46 y 48, como infractores de los deberes fiscales de carácter material o formal (artículos 6º y 7º) que les incumben en la administración, representación, liquidación, mandato o gestión de entidades, patrimonios y empresas, todos los responsables enumerados en los primeros CINCO (5) incisos del artículo 6º”.

⁴⁵ GONZÁLES, NEMESIO, *Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas*, ps. 683 y ss., Revista del Derecho Comercial y de las Obligaciones, Año 1, diciembre de 1968, N° 6, Depalma, Buenos Aires.

⁴⁶ CORTI, A. H. M., B. BLANCO, I. J. BUITRAGO, R. A. CALVO, M. A. TESÓN, *Procedimiento Fiscal (Ley 11.683 y complementarias) – Análisis integral*, p. 247, 1ª ed., Editorial Tesis, Buenos Aires, 1987.

⁴⁷ La Ley online: AR/JUR/551/2004. Dicho criterio fue sostenido también por la CNFed. Contencioso-administrativo, sala V, en autos “Caputo Emilio y otro c. D.G.I.”, con fecha 2000/08/07, La Ley online: AR/JUR/5191/2000.

se establece la responsabilidad personal, como infractores de los deberes fiscales de carácter material o formal que les incumben en la administración, representación, liquidación, mandato o gestión de entidades, patrimonios y empresas.

(...). Que como lo sostuviera esta sala al resolver la causa "Caputo, Emilio y otros", del 12/08/99, y confirmado por la alzada con fecha 07/08/00, «...como puede apreciarse esta norma -haciendo referencia a su antecesora, el art. 18 de la ley 11.683 en su t.o. en 1978- que fija el régimen legal de la solidaridad, efectúa una distinción entre la cuestión relativa al tributo (solidaridad) y la materia vinculada a los ilícitos fiscales, que no debe juzgarse a la luz de aquella solidaridad.

Que esa personalización relativa a los ilícitos fiscales también se advierte en el inc. a) de dicho artículo en tanto pone como presupuesto de la responsabilidad solidaria de los sujetos a los que se refiere, el incumplimiento de 'sus' deberes tributarios.

Que si bien dicho incumplimiento pone en movimiento, por su sola constatación objetiva, el mecanismo de la solidaridad, quedando a cargo de los posibles responsables acreditar las causales de excusación respectivas, no tiene análoga automaticidad en cuanto al aspecto represivo».

De este modo, podemos recapitular la cuestión bajo análisis de la siguiente manera:

- * En los términos de los arts. 37 y cctes. del CTP, los responsables por deuda ajena (conf. arts. 33 al 36) serán solidariamente responsables del pago de la deuda tributaria en tanto incumplan con los deberes a su cargo.

- * Dado el principio de culpabilidad, resulta abiertamente inconstitucional la última parte del art. 86 del CTP, en tanto pretende extender a los responsables solidarios la responsabilidad penal por hechos realizados por terceros (los contribuyentes).

- * Puesto que no puede haber infracción tributaria sin ley previa que tipifique la conducta antijurídica y fije la pena, la única manera de perseguir al responsable solidario por sus propias inconductas en el ejercicio de su función es que dicho comportamiento se halle debida y previamente tipificado en una ley.

- * Que no habiendo en el CTP ninguna disposición que tipifique la conducta antijurídica del responsable solidario y establezca la sanción correspondiente (tal como sí sucede a nivel nacional –art. 55 de la ley 11.683-), entendemos que con el texto legal vigente resulta imposible la aplicación de sanciones a los responsables solidarios por eventuales inconductas en el ejercicio de su función.

Dicho todo lo que antecede, podemos caracterizar la responsabilidad solidaria a la que nos estamos refiriendo, de la siguiente manera:

- * es de naturaleza especial,

- * a título represivo y

- * de carácter subjetivo;

- * es posible discriminar, entre los representantes de un contribuyente, diversas competencias, siendo responsables solidarios sólo quienes administran o disponen de los fondos sociales;

* los sujetos que resulten así responsables deberán haber actuado efectivamente al momento en que se imputen los incumplimientos al contribuyente, no antes ni después, salvo supuestos especiales en que se acredite su efectiva actuación culposa o dolosa;

* se debe garantizar al responsable por deuda ajena el derecho de defensa, es decir, la posibilidad de efectuar descargos y alegar todas las causas de exculpación que lo amparen.⁴⁸

Cerramos este punto con una ineludible cita del Dr. José Osvaldo Casás, en un brillante trabajo elaborado para las *“Jornadas de Derecho Societario en Homenaje al Escribano Max Mauricio Sandler”*, organizadas en el mes de Julio de 1997 por el Instituto de Derecho Comercial del Colegio de Escribanos de la Capital Federal:

“A modo de conclusión, reiterando tanto las puntualizaciones de la mejor doctrina nacional como los principios que fluyen de los distintos fallos comentados, cabría afirmar que la responsabilidad tributaria personal de los directores, gerentes y demás representantes societarios y, en particular, su solidaridad, no es de derecho común, posee una naturaleza esencialmente represiva, no es de aplicación automática, debe computar el elemento subjetivo de la conducta -en grado de culpa o dolo-, exige que se considere en referencia a cada responsable tributario en particular atendiendo a la administración y disposición efectiva que hayan tenido de los fondos sociales y al período en se desempeñaron en tales funciones y transitando, ineludiblemente, el procedimiento de la determinación de oficio para garantizar, de tal modo, el ejercicio del derecho de defensa al momento de precisar tanto la existencia de la obligación y el monto de la misma, cuanto la procedencia del reproche particular que se les formula.”

“Un punto neurálgico sobre el que deseo avanzar como aporte de este trabajo, y sobre el que poco se ha dicho, es el referente a si la culpa de los responsables solidarios se presume, salvo prueba eficiente en contrario, o si la carga de la prueba conducente a responsabilizar a los dirigentes de las empresas debe ser aportada por el Fisco. Ello a la luz de los principios constitucionales que informan nuestro ordenamiento jurídico, admitida la naturaleza represiva de la responsabilidad tributaria de los obligados solidarios- en tanto deben afrontar una prestación pecuniaria coactiva sin ser deudores- , y a que su presupuesto subjetivo es la culpa de tales agentes (...).”

“En mi concepto, es inadecuado presumir la culpa, cuando ello podría obligar a los representantes de las personas colectivas a producir una verdadera “probatio diabólica” para lograr su exculpación, y sustraerse, por tanto, de una responsabilidad concebida a título represivo. A mi ver, juega en la especie del milisecular principio conforme al cual “Nadie podrá ser (...) considerado culpable mientras una sentencia firme no desvirtúe la presunción de inocencia de que todo imputado goza”, tal cual lo predica el art. 1º del Código Procesal Penal, aprobado por la Ley N° 23.984 , derecho implícito en la Constitución Nacional de 1853/1860, y expresamente consagrado a partir de la Reforma de 1994, a resultas de la constitucionalización por el art. 75, inc. 22 del Estatuto Fundamental de diversas declaraciones, convenciones, y pactos internacionales sobre derechos humanos.”

“Reafirmando el criterio que sustento, y en el cual centro mis conclusiones

⁴⁸ Ver, entre otros, GIULIANI FONROUGE Y NAVARRINE, SUSANA, *Procedimiento Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1992; PAZOS, JOSÉ MANUEL, *Responsabilidad fiscal de administradores, representantes de personas jurídicas, sociedades, asociaciones, empresas y patrimonios*, Rev. Impuestos, La Ley, XLIII-A, 750.

referentes a la necesaria prueba de la culpabilidad para hacer operativa la solidaridad tributaria -de carácter represivo- de los responsables por deuda ajena, me permito cerrar estas reflexiones con una transcripción parcial del voto del Ministro de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, Dr. Enrique S. Petracchi, en la sentencia recaída en los autos: “Ricardo Francisco Molinas v. Nación Argentina (Poder Ejecutivo Nacional)”, el 24 de septiembre de 1991, donde, en el considerando 13, al exigir hechos indubitables para la prueba de la mala conducta requerida en esa causa, el Magistrado expresó:

«Lo contrario importaría ni más ni menos que echar por tierra un bien que la humanidad ha alcanzado y mantenido a costa de no pocas penurias: el principio de inocencia, el cual, tal como lo señaló la Corte Suprema estadounidense in re “Coffin vs. United States” (156 U.S. 432, págs 453 y sgtes.), posee antecedentes muy lejanos en el tiempo. Así, en dicha oportunidad, el citado tribunal recordó lo acontecido en épocas del Imperio Romano: Numerius- Gobernador de Narbonensis- se hallaba sometido a juicio criminal, había asumido su propia defensa negando su culpabilidad y la falta de prueba en su contra. Delphidius, su adversario, previendo el rechazo de la acusación se dirigió a Juliano: «Oh ilustre César -le dijo- si es suficiente con negar, ¿qué ocurrirá con los culpables?», a lo que Juliano respondió: “Y si fuese suficiente con acusar, ¿qué le sobrevendría a los inocentes?” (Ammianus Marcellinus, Rerum Gestarum L.XVIII, C.I.). Tan venerable y remoto legado no puede ser desconocido sino a riesgo de negar la propia dignidad humana, y la Constitución Nacional, pues, según reza ésta, “Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo” (art. 18 de la Constitución Nacional). Ello significa que todo habitante debe ser considerado y tratado como inocente de los delitos que se le reprocha, hasta que en un juicio respetuoso del debido proceso se demuestre lo contrario mediante una sentencia firme».”

- Los distintos tipos de responsabilidad solidaria en el CTP.

Conforme todo lo dicho, advertimos que el CTP, aun en su poca claridad expositiva, hace referencia expresa a dos tipos de responsabilidad solidaria:

a) la solidaridad entre contribuyentes plurales o entre integrantes de un conjunto económico (art. 31 del CTP) y

b) la solidaridad de los responsables y terceros a los que se refieren los arts. 34, 35 y 36 del Código (art. 37 del CTP).

En el primer caso, el art. 31 del CTP establece en su primer párrafo que “cuando un mismo hecho imponible se atribuya a dos o más personas o entidades, todas serán contribuyentes por igual y estarán solidariamente obligadas al pago de la obligación tributaria”.

No se trata más que de un supuesto de contribuyentes plurales que resultarán solidariamente responsables no sólo por esta disposición legal sino por la simple aplicación de la normativa aplicable del Código Civil, tal como ya refiriéramos.

Por su parte, el segundo párrafo del citado art. 31 sostiene que “El hecho imponible atribuido a una persona o entidad, se imputará también a la persona o entidad con la cual aquélla tenga vinculaciones económicas o jurídicas cuando de la naturaleza de esas vinculaciones surja que ambas personas o entidades constituyan una unidad o conjunto económico. En este supuesto, ambas personas o entidades serán contribuyentes codeudores solidarios del pago de la obligación tributaria”.

Respecto de los llamados “conjuntos económicos” no existe un concepto

unívoco en la doctrina, si bien se trata de una figura bajo constante análisis en las distintas ramas del derecho.

Se afirma que estamos ante un conjunto económico cuando hay un uso común de medios personales, materiales e inmateriales y cuando una de sus partes integrantes está subordinada a otra de la cual depende, ya sea por razones de capitales o negocios comunes, estando subordinadas las decisiones de aquella empresa a la voluntad de la otra o del grupo al que la misma que pertenezca.

Sin embargo, está claro que no toda reunión de capitales es un conjunto económico, sino que su referencia denota la idea de un grupo de personas físicas o jurídicas vinculadas entre sí, que aun siendo independientes desde la perspectiva jurídica, presentan vínculos de ligazón entre sus capitales, dirección y distribución de utilidades, como si fueran un solo sujeto pasivo o entidad o bien manteniendo la autonomía de cada uno de los sujetos de derecho que integran el conjunto⁴⁹.

De este modo, el conjunto económico es incorporado como sujeto de tratamiento diferenciado en diversos sectores del derecho, tales los casos, a modo de ejemplo, del art. 31 de la Ley de Contrato de Trabajo 20.744 –que designa a sus integrantes como solidariamente responsables respecto de las obligaciones laborales cuando hayan mediado maniobras fraudulentas o conducción temeraria- o de los arts. 65 al 68 de la Ley de Concursos y Quiebras 24.522 –en tanto recepta la posibilidad de que un grupo económico pueda solicitar de manera conjunta su concurso preventivo- y art. 161, inc. 2 del mismo cuerpo legal –en tanto extiende al quiebra al controlante de la fallida, cuando ha desviado indebidamente el interés social de la controlada, sometiéndola a una dirección unificada en interés de la controlante o del grupo económico del que forma parte-, etc.

En el dispositivo que aquí nos ocupa, la norma tributaria local establece que el hecho imponible atribuido a una persona o entidad, se imputará también a la persona o entidad con la cual aquélla tenga vinculaciones económicas o jurídicas, cuando de la naturaleza de dicho vínculo surja que los mencionados sujetos constituyen un conjunto económico.

La verificación de dicha circunstancia por parte del Fisco traerá aparejada como consecuencia que las personas o entidades que integren dicho conjunto deberán responden en forma solidaria, como codeudores de la obligación tributaria, ante el Organismo Fiscal.

Respecto del segundo tipo de responsabilidad solidaria al que alude el CTP, es decir, la solidaridad de los responsables y terceros enumerados en los arts. 34, 35 y 36 del Código, el art. 37 del CTP expresa en su primer párrafo que *“Los responsables mencionados en los tres artículos precedentes están obligados, solidariamente con el contribuyente, al pago de la deuda tributaria de este último, salvo cuando prueben que les ha impedido o hecho imposible cumplir correcta y tempestivamente con su obligación”*.

Contrariamente a lo que sucede con la normativa nacional en materia tributaria (art. 8 de la ley 11.683), este dispositivo legal no determina en forma expresa cuáles son los específicos incumplimientos que deberán atribuirse a los terceros para arrojar como grave consecuencia la obligación de responder en forma personal y con su propio

⁴⁹ VÁZQUEZ VIALARD, ANTONIO Y OJEDA, RAÚL HORACIO, *Ley de contrato de trabajo, comentada y concordada*, t. I, p. 202.

patrimonio por las deudas tributarias del contribuyente.

Ejemplo de ello es que la normativa nacional designa como responsables solidarios, entre otros, a los padres respecto de los hijos menores o a los representantes de personas jurídica respecto de las mismas, siempre que “*por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo*” y siempre previa intimación incumplida por el contribuyente (art. 8, inc. a- de la ley 11.683); a los síndicos de los concursos preventivos cuando no hicieran las gestiones necesarias para la determinación e ingreso de los tributos adeudados por los contribuyentes respecto de períodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio y, en particular, si no hubieran requerido al Organismo Fiscal las constancias de las deudas tributarias 15 días antes del vencimiento del plazo para la presentación de los títulos que justifiquen el crédito fiscal (art. 8, inc. b- de la ley 11.683), etc.

Sin embargo, a la luz de la doctrina y jurisprudencia previamente analizadas, esa falta de mención expresa en el CTP sobre cuáles son, en cada caso, los incumplimientos de los responsables por deuda ajena que serán sancionados con la atribución de responsabilidad personal y solidaria con los contribuyentes, no puede llevar a la conclusión de que esta responsabilidad es objetiva y meramente refleja, puesto que ello atentaría claramente contra expresos derechos y garantías de raigambre constitucional, primordialmente el derecho de propiedad y el derecho-garantía de defensa en juicio y debido proceso.

De este modo, y descartada la posibilidad de atribuir esa responsabilidad personal y solidaria en forma objetiva y refleja, debemos entonces advertir que si bien no hay una mención explícita de los incumplimientos sancionables, sí existe implícitamente en el CTP la necesidad de que concurra, por parte del responsable por deuda ajena, la inobservancia de los deberes a su cargo.

Surge ello en forma evidente cuando el propio art. 37 del CTP admite, en su primer párrafo, que los responsables por deuda ajena prueben que se les ha impedido o hecho imposible cumplir correcta y oportunamente con las obligaciones a su cargo, en tanto que en su último párrafo establece que, a los fines de efectivizar la responsabilidad solidaria, resulta imperativo cumplir con el procedimiento de determinación de oficio (arts. 57 y ss. del CTP) como modo de garantizar el debido ejercicio del derecho de defensa.

Así, vemos que también para la normativa local la responsabilidad solidaria es de naturaleza especial, a título represivo y de carácter netamente subjetivo, por lo que, acreditada la ausencia de dolo o culpa por parte del responsable por deuda ajena, queda excluida su responsabilidad solidaria.

Esta responsabilidad solidaria alcanza, entonces, y con la salvedad señalada, a todos los responsables enumerados por el art. 34 en sus ocho incisos (a los que nos hemos referido precedentemente) y a los funcionarios públicos, escribanos de registro y magistrados, en los términos reglados por los ya analizados arts. 35 y 36 del CTP, siempre recordando el carácter subjetivo, represivo y subsidiario de la responsabilidad solidaria que nos ocupa.

Hablamos acá de “subsidiario” de conformidad con la definición de la Real Academia Española (*responsabilidad subsidiaria. f. Der. **responsabilidad** que entra en juego en defecto de la directa y principal de otra persona*), en el sentido de que se trata de una responsabilidad que opera en defecto de la del contribuyente, una vez que el mismo incumplió con la intimación de pago a él dirigida, y no con el alcance más

estricto de que dota al término “subsidiario”, por ejemplo, la legislación española (en tanto su Ley General Tributaria caracteriza como responsabilidad subsidiaria a aquella que requiere inexcusablemente la previa declaración de insolvencia o del estado de fallido del deudor principal, al que la Administración deberá dirigir el procedimiento de apremio y culminarlo sin poder cobrar el tributo, para recién poder actuar contra el responsable subsidiario, lo que no se halla así previsto en nuestro sistema legal).

Para clarificar la cuestión resulta provechoso recordar el voto del Sr. Vocal del TFN Dr. Francisco Martínez en el pronunciamiento plenario en autos “Salvatierra, Mario Rodolfo y otro”⁵⁰:

“(…) es innegable que la hipótesis no puede ser jamás la de la existencia de una obligación única a cargo de diversos deudores, cuyo cumplimiento pueda el acreedor exigir indistintamente a cualesquiera de ellos, sino la de una obligación principal o primaria y otra u otras accesorias o subsidiarias de tal modo que el acreedor, es decir, el fisco nacional, únicamente puede hacer valer sus derechos siguiendo un orden preestablecido, que puntualiza la propia disposición legal (...). Con propiedad habrá de decirse, por lo tanto, que es el caso que la ley civil llama de obligaciones principios y accesorias atendiendo a las personas obligadas, según sucede en el supuesto de que se hubieren constituido garantías personales o fianzas, con el efecto de que por ser la una "la razón de la existencia de la otra", "extinguida la obligación principal queda extinguida la obligación accesorio"; pero no a la inversa: "la extinción de la obligación accesorio no envuelve la de la obligación principal" (arts. 523, 524 y 525).

(...).- Que si se reconoce que la obligación no es propia, sino ajena es también indudable que no puede tratarse de la solidaridad prevista en los artículos 699 y ss. del Código Civil. Más aún, cabe preguntar en tal caso ¿la obligación solidaria es verdaderamente una obligación única con varios deudores por el todo o in soludum? "El deber -se ha dicho-, no es otra cosa que un hacer o dejar de hacer prescripto por el orden jurídico al individuo, y en consecuencia sólo puede hablarse de deberes propios de cada hombre; si son muchos los obligados, existen otros tantos deberes; no puede ser concebida una comunidad de deudores, en el mismo sentido" en que puede hablarse de "comunidad de derechos". "Por cierto -se añade- que los deberes de varias personas pueden estar en una determinada relación recíproca: un deber puede ser accesorio o subsidiario de otro, o los dos pueden, aún siendo independientes, estar relacionados en modo tal que se extinga uno por el cumplimiento del otro (deberes mancomunados)" (Von Thur, Andreas, Teoría General del Derecho Civil Alemán, V.I, pág. 153). ¿Acaso cuando se pretenden explicar los efectos de la solidaridad no se recurre en algunos supuestos al principio de que, aunque la prestación sea única, existe pluralidad de vínculo?

(...).- Que la obligación que la ley fiscal pone a cargo de esos directores o gerentes es una obligación de garantía, es incuestionable; pero lo es también que esa obligación de garantía es solidaria, sin que ello signifique reconducir la figura a la de la solidaridad prevista en los arts. 699 y siguientes del Código Civil. Y esto, porque aquéllos responden, no como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto desde que la suya no es una obligación propia, sino como responsables de la deuda ajena. La solidaridad no quita, pues, a esta obligación de garantía su carácter subsidiario, de igual modo que sucede en el caso de la fianza (art. 2004 del Código Civil). No asisten, por lo tanto, a los directores o gerentes ni el beneficio de excusión ni

⁵⁰ TFN, en pleno, 1975/10/02, La Ley online: AR/JUR/219/1975.

el de división; pero sí el derecho de que se exija previamente el pago al deudor principal, como lo establece la propia ley.”

- La responsabilidad solidaria y los agentes de retención, percepción y recaudación.

Otra de las salvedades hechas por la ley al momento de atribuir la responsabilidad personal y solidaria es la que refiere al caso de los agentes de retención, percepción y recaudación, supuesto ante el cual la solidaridad quedará excluida cuando dichos sujetos acrediten fehacientemente el ingreso del tributo por parte del contribuyente (art. 37, 3º párrafo del CTP).

En este sentido, resulta claro que la acreditación del cumplimiento fiscal por parte del contribuyente es una tarea sumamente dificultosa, si no imposible, para los agentes de retención y percepción.

Ello es así porque, salvo el supuesto de colaboración espontánea y de buena voluntad por parte de los contribuyentes, los terceros responsables están legalmente impedidos de compelerlos a aportar información acerca de la presentación o no de sus declaraciones juradas, del contenido intrínseco de tales instrumentos y de la cancelación o no de los eventuales saldos favorables al Fisco.

Esto surge de las expresas disposiciones del art. 66 del CTP, en cuanto dispone que *“las declaraciones juradas, comunicaciones, informes y escritos que los contribuyentes, responsables o terceros presenten ante la Dirección son secretos en cuanto consignen informaciones referentes a su situación u operaciones económicas o a las de sus familiares”* y del art. 67 del mismo cuerpo legal, en tanto establece que *“las declaraciones juradas, comunicaciones, informes y escritos aludidos en el artículo anterior no serán admitidos como prueba en causas judiciales y los jueces deberán rechazarlas de oficio salvo cuando se ofrezcan por el mismo contribuyente, responsable o tercero con su consentimiento y siempre que no revelen datos referentes a terceras personas o salvo también en los procesos criminales por delitos comunes cuando se vinculen directamente con los hechos que se investiguen”*.

Ante ese marco legal, cabe legítimamente preguntarse de qué modo podría un agente de retención o percepción acreditar *fehacientemente el ingreso del tributo por parte del contribuyente*, tal como pretende el señalado art. 37 en su tercer párrafo; lo que pone a los mencionados sujetos ante una verdadera *probatio diabolica*.

Surge entonces evidente que con esta disposición se encuentra seriamente comprometida la garantía de defensa en juicio tutelada por el art. 18 de la Constitución Nacional.

Así, y dado que ante la señalada dificultad o, incluso, imposibilidad probatoria, el agente de retención o percepción podría verse obligado a asumir obligaciones tributarias de terceros, nacería a su favor una acción de regreso o de repetición en contra de los contribuyentes, verdaderos y únicos obligados al pago.

Por ello es que no podemos descartar, como una solución viable a los señalados obstáculos al ejercicio del derecho de defensa, el recurrir a la citación coactiva a tercero, cuanto menos cuando el eventual proceso arribe a sede judicial.

Tal como señala Ramacciotti, la intervención coactiva de terceros es el producto de un llamamiento que una de las partes hace para que éstos comparezcan al proceso, a fin de que la sentencia que vaya a dictarse ocasione para ellos efecto de cosa juzgada.

Esto ocurre en los supuestos en que la parte, eventualmente vencida, tenga una acción regresiva contra los terceros o medie conexidad entre la relación controvertida en el proceso y otra relación existente entre los terceros y alguna de las partes originaria⁵¹.

Jurisprudencialmente, aunque en referencia al Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, se ha sostenido, en ese sentido, que *“la intervención de terceros en el proceso está fundada en el respecto a la inviolabilidad de la defensa en juicio, tutelada en el art. 18 de la Constitución Nacional, y procede cuando un acto procesal tiene o puede tener efectos o consecuencias sobre el derecho del tercero, es decir, cuando se afecta -por ejemplo- su derecho de propiedad (confr. Falcón, “Código Procesal Civil y Comercial de la Nación”, Anotado, Comentado y Concordado, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, t. I, p. 91, y su cita). Justamente, en la Exposición de Motivos se aclara que la figura de la intervención obligada a que alude el art. 94 del Código adjetivo comprende aquellas hipótesis en las cuales la parte eventualmente vencida tenga una acción de regreso contra el tercero, o medie conexidad entre la relación controvertida en el proceso y otra existente entre el tercero y alguna de las partes originarias (confr. Fenochietto-Arazi, “Código Procesal Civil y Comercial de la Nación”, Ed. Astrea, Ramos Mejía, Provincia de Buenos Aires, 1985, t. I, p. 336)”*⁵².

El Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Córdoba (de aplicación supletoria al Código de Procedimiento Contencioso Administrativo de Córdoba – ley 7182, conforme lo dispone el art. 13 de este cuerpo legal) reglamenta la intervención de terceros en juicio en sus arts. 431 al 435, diferenciando el tratamiento de la intervención voluntaria y la obligada (art. 433 del CPCCC) cuando hay *comunidad de controversia* - la causa debe ser *“común al citante y al citado. (...) la relación sustancial en torno a la cual existe la litis entre actor y demandado, sea común al tercero (...) o, cuanto menos, conexo por la identidad de título o de objeto, o por ambos elementos a la vez...”*⁵³.

Tal como sostiene con autoridad Venica⁵⁴, la denominación de intervención obligada o coactiva no debe llevar a la confusión de que el tercero puede ser coaccionado a comparecer, sino que simplemente constituye un supuesto más de carga procesal, por lo cual implica un imperativo del propio interés, en virtud del cual el tercero participará conforme lo requiere el rito o, de lo contrario, deberá soportar el eventual perjuicio que derive de su conducta omisiva.

Por todo ello es que la citación a juicio de los terceros contribuyentes pasibles de las retenciones o percepciones no practicadas o exigidas parece ser la única vía apta en procura de eludir el vallado probatorio al que nos referimos precedentemente.

- La responsabilidad solidaria de los terceros que faciliten u ocasionen el incumplimiento de la obligación tributaria.

Para finalizar con el análisis del art. 37 del CTP, debemos detenernos en su párrafo segundo, en tanto establece que la responsabilidad solidaria alcanza también *“a los terceros que por dolo o culpa, facilitaren u ocasionaren el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente o responsable”*, ello sin perjuicio de las sanciones por las infracciones en que pudiesen haber incurrido.

⁵¹ RAMACCIOTTI, HUGO, *Compendio de Derecho Procesal Civil y Comercial*, p. 241, Depalma, Buenos Aires, 1981.

⁵² CNFed. Contenciosoadministrativo, sala I, 1995/04/05, “Hochtief Construcciones S.A. y otros c/ Comisión Nacional de Energía Atómica -C.N.E.A.- s/ Contrato de Obra Publica”, Rev. Impuestos, 1995-B, 2119.

⁵³ ZANCUCHI, citado por OSCAR HUGO VENICA en *Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Córdoba – Ley 8465 – Concordado, comentado y anotado*, t. IV, ps. 206/207 y sigtes., Marcos Lerner Editora, Córdoba, 2001.

⁵⁴ VENICA, OSCAR HUGO, *Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Córdoba – Ley 8465 – Concordado, comentado y anotado*, t. IV, ps. 186 y sigtes., Marcos Lerner Editora, Córdoba, 2001.

Conforme el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, el verbo “facilitar” posee dos acepciones que entendemos igualmente aplicables al dispositivo legal precitado: “*Hacer fácil o posible la ejecución de algo o la consecución de un fin*” y “*Proporcionar o entregar*”.

Por su parte, allí mismo se define “ocasionar”, en sus dos acepciones aquí pertinentes, como “*Ser causa o motivo para que suceda algo*” y “*Mover o excitar*”.

En definitiva, el hecho tipificado y sancionado con la atribución de responsabilidad personal y solidaria alcanza a todo tercero ajeno a la relación jurídica tributaria principal que, con un accionar doloso o culposos, allana, simplifica o posibilita la evasión del tributo por parte del contribuyente o responsable.

Coincidiendo con Villegas⁵⁵, ha dicho Folco⁵⁶ -comentando similar dispositivo de la ley 11.683- que “*en merito a la amplitud del termino «facilitar», que torna posible que dentro de la conducta punible se pueda considerar comprendidos la instigación, la complicidad primaria y secundaria e incluso encubrimiento, por cuanto la generalidad del verbo facilitar comprende cualquier otro acto de determinación hacia la infracción, cualquier cooperación material o moral, e incluso puede referirse a los actos efectuados con posterioridad a la infracción sin medir promesas anteriores a su comisión.*”

Al resolver el Tribunal Fiscal de la Nación la causa “Lavezzari”⁵⁷ del doctor Torres en su voto afirmo que «cabe revocar la resolución de la Administración Federal de Ingresos Públicos que atribuyo responsabilidades solidaria en los términos del artículo 8º, inciso e, de la ley 11.683(t. o. en 1998 y sus modifs.) al contador del deudor principal, toda vez que si bien el Fisco aplica la figura de un tercero que habría facilitado una conducta calificada como evasión de impuestos, fundamenta la misma calificando al recurrente como participe con injerencia personal y directa en la maniobra detectada, lo cual seria mas próximo al verdadero responsable directo de los presuntos incumplimientos»”.

- La responsabilidad solidaria de los sucesores a título particular.

En lo que se refiere a la atribución de responsabilidad solidaria a los sucesores a título particular en bienes o en fondos de comercio de empresas o explotaciones, el art. 38 del CTP designa como responsables solidarios e ilimitados con el transmitente, por el pago de la obligación tributaria relativa al bien, empresa o explotación transferidos que se adeuden hasta la fecha de la transferencia, al adquirente del bien o fondo de comercio.

Habiendo hecho ya parcial referencia a esta disposición al tratar la atribución de responsabilidad solidaria dispuesta por el art. 36 del CTP (caso de los “*Escribanos con registro*” autorizantes de escrituras traslativas de inmuebles), complementamos lo allí manifestado recordando que la responsabilidad del adquirente del bien o el fondo de comercio cesará ante los siguientes supuestos:

1) *Cuando la Dirección hubiera expedido certificado de libre deuda o cuando, ante un pedido expreso de los interesados, no lo expediera dentro del término que, a ese efecto se establezca en el decreto reglamentario.*

⁵⁵ VILLEGAS, HÉCTOR BELISARIO, *Régimen Penal Tributario Argentino*, p. 173, 9ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1995.

⁵⁶ FOLCO, CARLOS MARÍA, *Procedimiento Tributario – Naturaleza y estructura*, p. 405, t. 1, Rubinzal Culzoni Editores, Santa Fe, 2011.

⁵⁷ TFN, sala B, 2005/09/27, “Lavezzari, José”, Rev. Impuestos, La Ley, 2006-5-723.

2) Cuando el transmitente afianzara a satisfacción el pago de la obligación tributaria que pudiera existir, o hubiese solicitado la compensación contemplada en el último párrafo del artículo 103 de este Código.

La responsabilidad solidaria del adquirente cesará entonces:

a) si el transmitente afianzara las obligaciones adeudadas (aun ante la incertidumbre que genera la vaguedad de la expresión “a satisfacción”, que deja amplio margen para la discrecionalidad administrativa) o

b) en caso de que el transmitente hubiese solicitado debidamente la compensación de sus obligaciones fiscales (determinadas, exigibles y vencidas) con saldos a su favor exteriorizados por el Régimen de Declaración Jurada (conf. art. 103, último párrafo del CTP).

3) Cuando hubieren transcurrido dos (2) años desde la fecha en que el responsable comunicó el cambio de titularidad registral o que efectuó el empadronamiento según corresponda, ante la Dirección, sin que ésta haya determinado la obligación tributaria, reclamado administrativa o extrajudicialmente la obligación, o promovido acción judicial de cobro.

En definitiva, si el adquirente comunicó al Organismo Fiscal el cambio de titularidad registral (evidentemente sólo para el caso de bienes registrables) o empadronó ante la Dirección la empresa o explotación transferida, el Fisco provincial cuenta con un plazo de dos (2) años, computados desde la fecha en que se perfeccionaron dichos actos, para determinar la deuda generada en el lapso previo a la transmisión, reclamarla por vía administrativa o extrajudicial o promover su cobro coactivo por vía judicial.

De no actuar de alguna de estas formas el Organismo Fiscal en el plazo bianual que le otorga la norma, precluirá definitivamente la posibilidad de atribuir responsabilidad personal y solidaria al sucesor a título particular, pudiendo el Fisco perseguir la eventual acreencia sólo del contribuyente o responsable que hubiese transmitido el bien o fondo de comercio.

Por otra parte, y en lo que se refiere a los casos en que se verifique la transferencia de un inmueble mediante boleto de compraventa, el último párrafo del art. 38 establece que el titular registral responderá solidaria e ilimitadamente con el adquirente por boleto por el pago de la obligación relativa al bien que se encuentre adeudada hasta la anualidad, inclusive, en que se perfeccione la inscripción de la escritura traslativa de dominio.

4.- Los responsables sustitutos.

El responsable sustituto es el sujeto pasivo que reemplaza, como primer y principal obligado, al destinatario legal del tributo dentro de la relación jurídica sustancial tributaria, de manera tal que surge un solo *vinculum iuris*: entre el fisco y el sustituto.

Este sujeto resulta siempre ajeno al acaecimiento del hecho imponible pero, por imperio de la ley, es introducido en la relación jurídica tributaria sustantiva desplazando a aquel sujeto cuya capacidad contributiva tuvo en cuenta el legislador al estructurar la hipótesis legal de incidencia.

Por lo tanto, se trata del sujeto obligado a satisfacer al Fisco una deuda tributaria

originada en el acaecimiento de un hecho imponible con el que no tuvo relación alguna, estando obviamente a salvo su derecho de regreso contra el destinatario legal tributario, que podrá ser anticipado, si se le permite actuar como agente de retención o percepción, o *a posteriori*, para lo cual cuenta con la acción de resarcimiento.

*“La estructura jurídica del tributo en tales casos se desdobra, previendo un hecho imponible del que surge la obligación para su realizador, que es el contribuyente, y un segundo hecho, el presupuesto fáctico de la sustitución, en cuya virtud se desplaza dicha obligación hacia el sustituto, quedando relevado el contribuyente de la posición pasiva de la relación tributaria, que se desarrollará solamente entre la Administración y el sustituto”*⁵⁸.

Si bien parte de la razón de su existencia esta dada por la facilitación de la recaudación, se trata en realidad de un fenómeno mucho más amplio ya que hace a la constitución misma de la relación tributaria, puesto que el legislador decide en este caso reemplazar totalmente al destinatario legal tributario de la obligación tributaria, renunciando a todo vínculo con este y preservando sólo el que nace respecto del sustituto.

Por su parte, y como también sucede con los responsables solidarios, el sustituto no puede ser designado de manera discrecional por el legislador (ya que sólo mediante una disposición legal podrá colocarse a este tercero como sujeto pasivo), sino que deberá tener algún nexo económico o jurídico con el destinatario legal tributario.

Se trata esta de una figura prácticamente inasible para la doctrina nacional y extranjera, que ha ensayado múltiples, variadas y encontradas teorías tendientes a explicar la naturaleza jurídica de esta especie de sujeto tributario.

Así, se ha dicho que el sustituto no existe y lo que la doctrina llama sustituto es en realidad el único contribuyente del tributo (Allorio); que la sustitución es una especial forma de ejecución contra terceros (Pugliese, Tesoro, Blumenstein, Stella Richter); que el sustituto es un intermediario que recauda por cuenta del Estado (Myrbach Rheinfeld); que es un representante *ex lege* (Uckmar); que la sustitución es una figura típica del derecho tributario (Giannini), etc.

Es tan notoria la imprecisión que rodea a este vaporoso sujeto tributario, que pese a existir claros y antiguos casos de sustitución en el derecho tributario nacional (p. ej.: en el Impuesto a las Ganancias –art. 91 de la LIG: pagos a beneficiarios del exterior-, en el Impuesto a los Premios de Determinados Juegos y Concursos Deportivos –art. 2º de la ley 20.630 y modif.-, en el Impuesto sobre los Bienes Personales -art. 25 de la ley 23.966-), hasta la reforma introducida a fines del año 2003 por la ley 25.795⁵⁹ la figura del sustituto no existía expresamente tipificada en la ley 11.683, incorporándose en esa oportunidad un último párrafo a su art. 6º, que reza: “Asimismo, están obligados a pagar el tributo al Fisco los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad en que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación”.

~~Por su parte, el CTP no sólo no tipifica la figura del responsable sustituto sino que ni siquiera la menciona a lo largo de todo su texto.~~

Por su parte, el CTP sólo menciona la figura del responsable sustituto, sin tipificarla de modo alguno, recién a partir de la modificación introducida por la ley

⁵⁸ QUERALT, JUAN MARTÍN, CARMELO LOZANO SERRANO, GABRIEL CASADO OLLERO Y JOSÉ M. TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, p. 318, 7ª ed., Tecnos, Madrid, 1996.

⁵⁹ B.O.: 17/11/2003.

10.081 (B.O. 31/08/2012), incorporando al último párrafo del art. 34 del CTP el siguiente texto: “Asimismo, están obligados a pagar el tributo al Fisco los responsables sustitutos en la forma y oportunidad en que -para cada caso- se estipule en las respectivas normas de aplicación”.

Independientemente de las profundas disquisiciones científicas al respecto (que no es objeto de esta obra profundizar), consideramos que el sustituto claramente ha sido creado para posibilitar o facilitar la recaudación, por lo que el mismo tendría legitimidad en tanto posea basamento legal y no se violente en su tipificación el principio constitucional de la razonabilidad, restando como un punto medular del debate el definir si nos encontramos ante un responsable por deuda propia o por deuda ajena.

En este último sentido, y consientes de que el debate no se halla, ni mucho menos, decantado, entendemos que el sustituto, no siendo el titular de la capacidad contributiva tenida en miras por el legislador, mal puede ser considerado un responsable por deuda propia, aun cuando en los hechos resulte difícil advertir algo de “ajeno” en la deuda del sustituto, ya que el mismo existe como único sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria sustantiva.

Sin embargo, y a este respecto, no puede dejar de consultarse el criterio seguido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en su pronunciamiento en autos “Rectificaciones Rivadavia S.A. c. A.F.I.P. s/ordinario” de fecha 12 de julio de 2011⁶⁰, donde la mayoría de sus miembros⁶¹, compartiendo los fundamentos del dictamen de la Sra. Procuradora Fiscal, Dra. Laura M. Monti, sostuvo:

“ (...) la materia en debate se circunscribe únicamente a determinar si Rectificaciones Rivadavia S.A., en su carácter de “responsable” del impuesto sobre los bienes personales -acciones o participaciones societarias- de sus accionistas, puede cumplir esta obligación mediante el empleo de los saldos de libre disponibilidad generados como “contribuyente” en el impuesto al valor agregado.

Desde esta perspectiva, estimo que resulta inoficiosa la distinción que plantea el Fisco Nacional entre “responsable sustituto” y “responsable por deuda ajena”, a la luz de lo dispuesto por las resoluciones generales (DGI) 2542 y (AFIP) 1658. Vigentes durante los períodos de la litis.

(...) los citados reglamentos permiten solicitar la compensación a todos los responsables, sin distinguir -como pretende la recurrente- entre “sustituto” y “por deuda ajena”, razón por la cual no corresponde al intérprete efectuar diferencia alguna, pues, según conocido adagio, ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus (Fallos: 331:2453 y su cita).

(...).

Por otra parte, opino que no debe soslayarse en el análisis que todo tributo pagado en exceso por un contribuyente sigue siendo parte de su derecho de propiedad y, por ende, éste puede disponer de él para la cancelación de otras obligaciones tributarias o para su transferencia a terceros. Todo ello sujeto a una razonable reglamentación (arts. 14 y 28 de la Constitución Nacional) que, en el caso, está dada por los arts. 27, 28, 29 y ccdtes. de la ley 11.683 (Fallos: 304:1833 y 1848: 305:287; 308:1950; 312:1239 y 324:1848), a los cuales no parece oponerse la interpretación de

⁶⁰ Fallos: 334:875.

⁶¹ Ministros Ricardo Luis Lorenzetti, Carlos S. Fayt, Enrique Santiago Petracchi, Juan Carlos Maqueda, E. Raúl Zaffaroni y Carmen M. Argibay, con disidencia de la Dra. Elena I. Highton de Nolasco.

las normas reglamentarias realizada por la Cámara.

-V- Sentado lo anterior, observo que también se cumple con lo exigido por la segunda parte del art. 1° de las resoluciones generales (DGI) 2542 y (AFIP) 1658, esto es, que tanto los saldos deudores y acreedores pertenezcan a un mismo sujeto.

En efecto, el saldo acreedor pertenece a Rectificaciones Rívadavia S.A. como contribuyente en el impuesto al valor agregado y el deudor también le pertenece, como responsable del impuesto sobre los bienes personales —acciones o participaciones societarias—.

Se verifica así la requerida identidad entre los sujetos tributarios, esto es, que el titular pasivo de la deuda impositiva sea, simultáneamente, el titular activo de un crédito contra el Fisco, sin que, por los fundamentos ya desarrollados en el párrafo anterior, resulte relevante que un caso lo sea como “responsable” y en el otro como “contribuyente”.

Es que, por la forma como el legislador ha redactado el artículo sin número a continuación del art. 25 de la ley 23.966 (texto según su similar 25.585), resulta innegable que Rectificaciones Rívadavia S.A. es el único que queda obligado frente al Fisco por el tributo que correspondería a sus accionistas o participantes en su capital, el cual deberá abonar con carácter de pago único y definitivo, sin perjuicio del eventual reintegro de los importes abonados que pueda luego intentar contra ellos, el que podrá o no practicarse incluso reteniendo o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago, siendo esto último, obviamente, una cuestión entre particulares ajena, en principio, al Fisco Nacional.”

5.- El resarcimiento.

Tal como adelantáramos al analizar tanto la figura del sustituto como la del responsable solidario, el hecho de ser ambos sujetos ajenos al acaecimiento del hecho imponible, e independientemente del carácter de responsable por deuda propia o ajena que atribuyamos al sustituto, torna evidente que ninguno de ellos debería soportar en su propio patrimonio la carga tributaria impuesta por el legislador al destinatario legal tributario (titular de la capacidad contributiva captada), razón por la cual ambos cuentan con la posibilidad de resarcimiento o regreso.

Esta relación jurídica resarcitoria se traba entre el tercero ajeno al acaecimiento del hecho imponible que fue designado por ley como sujeto pasivo y cumplió con dicho imperativo, por un lado, y el destinatario legal tributario, por la otra parte, como deudor de aquel. Si por exigencia legal paga quien fue ajeno a esa realización, es de la más elemental equidad que esté dotado de la facultad de resarcirse.

Varios pueden ser en este caso los acreedores: a) el responsable solidario que paga el tributo ajeno; b) el sustituto que realiza el pago impuesto por la ley y c) el o los contribuyentes plurales que pagan el total y poseen derecho a resarcirse de los restantes co-obligados.

En cuanto al deudor del resarcimiento, siempre será el destinatario legal tributario, por ser el realizador del hecho imponible y el titular de la capacidad contributiva captada por el legislador.

Claro está que el objeto de la relación jurídica tributaria principal es una prestación dineraria. Sin embargo, el dinero que fue “tributo” cuando el sujeto pasivo lo

ingresó al fisco, deja de serlo cuando una suma similar pasa del destinatario legal tributario al tercero designado como sujeto pasivo.

Si el resarcimiento es anticipado (mediante retención o percepción en la fuente), el monto que el agente de retención o de percepción paga al fisco es tributo, pero no lo son los importes que estos agentes detraen o adicionan al destinatario legal tributario.

Si el resarcimiento es posterior, es tributo el importe que el responsable solidario o el sustituto ingresan al fisco, mas no lo es el monto que el destinatario legal tributario debe entregar al tercero sujeto pasivo como consecuencia de la acción de reembolso.

En otras palabras, la relación jurídica de resarcimiento no es de naturaleza tributaria porque su acreedor no es titular de un derecho subjetivo público y porque se trata de una relación patrimonial en la cual la prestación que constituye su objeto no es un tributo⁶².

Por ello, al no ser tributo la prestación objeto del resarcimiento, dicha relación jurídica estará regulada por el derecho civil, a menos que la normativa tributaria disponga lo contrario, lo que no sucede en el CTP

IV.- LOS CONVENIOS ENTRE SUJETOS PASIVOS

En este punto la normativa tributaria provincial es conteste con la solución dada en la legislación comparada, dado que el art. 39 del CTP expresamente establece que *“los convenios referidos a obligaciones tributarias realizados entre los contribuyentes y responsables o entre éstos y terceros, no son oponibles al Fisco”*.

Esta solución resulta ineludible ante el hecho incontestable de que las fuentes del derecho son la legislación, la jurisprudencia, la doctrina, los usos, las costumbres y los principios generales del derecho⁶³.

Para Giuliani Fonrouge⁶⁴ en materia tributaria la única fuente de la obligación es la ley y sólo por mandato de ésta puede surgir la obligación tributaria, ya que la voluntad jurídica de los individuos carece de capacidad para crearla.

Lo anterior implica que no está permitido a las partes modificar su condición de sujetos pasivos por acuerdos privados. Por ello, los acuerdos sobre la carga de los impuestos no eximen a los sujetos pasivos de las obligaciones que les impongan las normas.

De este modo, por ejemplo, la condición de deudor no es transmisible a terceros por convención privada y tampoco es válida la situación inversa, pues si la ley califica al sujeto como “responsable”, éste no puede transformarse en “contribuyente” por el solo hecho de que un contrato ponga a su cargo el pago del tributo (caso típico es el de las locaciones en las que el propietario pone en cabeza del locatario la obligación de pago del impuesto inmobiliario).

Es entonces evidente que el fisco accionará siempre contra los sujetos pasivos

⁶² En el mismo sentido, conforme cita HÉCTOR BELISARIO VILLEGAS en su *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, p. 343, 9ª ed., Astrea, Buenos Aires, 2005; ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, p. 141; LLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, p. 67; HENSEL, *Diritto tributario*, p. 83; INGROSSO, *Diritto finanziario*, p. 616; BECKER, *Teoria geral do direito tributário*, p. 517, entre otros autores.

⁶³ VILLEGAS, HÉCTOR BELISARIO, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, ps. 92 y sigtes., 9ª ed., Astrea, Buenos Aires, 2005.

⁶⁴ GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., *Derecho financiero*, p. 429, Depalma, Buenos Aires, 2000.

que la ley indica y los particulares tendrán las acciones entre sí que deriven de sus convenciones reguladas por el derecho privado.

Todo ello, en definitiva, no es mas que una manifestación del principio de indisponibilidad del crédito público, propio de la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria y que veda la facultad de modificación de su contenido tanto a los particulares como a la propia administración.

Resulta en este punto remarcable la postura superadora desarrollada por Juan Martín Queralt y otros⁶⁵, que aun admitiendo la claridad de los dispositivos legales (en lo que aquí nos incumbe, estrictamente asimilables al analizado art. 39 del CTP) y la postura pacífica de la jurisprudencia al respecto, esgrimen una reflexión que entronca con el mismo concepto de tributo y que consiste en la duda acerca de si admitir, en la faz del derecho privado, la validez de los acuerdos entre particulares relativos a la carga tributaria *“no casa peor con los principios del derecho tributario que su mera prohibición o su nulidad. Siendo cierto, en efecto, que la autonomía de la voluntad puede amparar la transmisión de obligaciones y la asunción de deudas, cabe plantearse si al cobijo de este dogma no se está vulnerando el designio constitucional en torno al reparto de la carga tributaria, siendo sólo el legislador quien puede concretarlo, y sin permitir que la voluntad de los particulares pueda alterar dicho designio”*.

Así, mal puede garantizarse el logro de los principios constitucionales de la tributación *“si se admite que los sujetos llamados por la ley a soportar el gravamen puedan sustraerse a este mandato mediante pactos y acuerdos con otros particulares. La configuración del deber de contribuir como deber jurídico-público basado en la solidaridad y con absoluta generalidad, pensamos que debe sobreponerse en este punto a la mera consideración del tributo como obligación, y del mismo modo que los pactos contra legem son nulos de pleno derecho, podría sostenerse que concurre este cualidad”* los convenios entre particulares a los que nos referimos. *“Puesto que la posición de sujeto pasivo no incluye sólo la obligación de pago sino que ésta se inserta en una relación o un procedimiento de naturaleza tributaria de más amplio contenido, admitir el propio ordenamiento la transmisión jurídico-privada de la primera se nos antoja expresión de una visión parcial del instituto del tributo. Con éste, en efecto, no se garantiza el interés de la Administración a su cobro, sino que por encima de este aspecto ha de situarse el conseguir las finalidades de justicia, redistribución, igualdad y otras que incumben al sistema tributario, y que quedarían en entredicho si la carga tributaria pudiera desplazarse de unos sujetos a otros en virtud exclusivamente de un acuerdo de voluntades entre ellos.”*

⁶⁵ QUERALT, JUAN MARTÍN, CARMELO LOZANO SERRANO, GABRIEL CASADO OLLERO Y JOSÉ M. TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, p. 322, 7ª ed., Tecnos, Madrid, 1996.