

**SOBRE EL FACTOR DE ATRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD
SOLIDARIA A LOS ADMINISTRADORES, PARTICULARMENTE EN
LOS CASOS REGIDOS POR EL ART. 8 DE LA LEY 11.683.
ALCANCES Y DERIVACIONES**

Emanuel Nagel

ABSTRACT:

El presente trabajo pretende abordar la cuestión relativa al factor de atribución de responsabilidad solidaria a los administradores, y en particular los casos alcanzados por el artículo 274 de la Ley General de Sociedades. Pero puntualmente, pretende desentrañar cuál es el contenido que debe tener la ‘culpa’ en los casos de incumplimientos de deberes tributarios regulados en el artículo 8 de la ley 11683, que establece responsabilidad personal y solidaria de los administradores. De acuerdo a las reglas de integración normativa vigentes: ¿Debe aplicarse –para determinar el concepto de culpa– el Código Civil y Comercial, la Ley 19550, o debemos entender que existe un contenido propio para la ‘culpa’ en los casos en que el acreedor que pretende responsabilidad solidaria del administrador sea el Estado?



1. Acerca de los criterios para establecer prelación normativa en el C.C. y C.

La responsabilidad, entendida básicamente como la obligación de reparar las consecuencias dañosas para los derechos e intereses de las personas afectadas, es por su contenido, dinamismo y trascendencia, uno de los capítulos de la enciclopedia jurídica que mayor atención y preocupación suscita, con independencia del ámbito desde el cual se quiera abordar la temática (administrativo, civil, comercial, laboral, ambiental). Este particular deber que es impuesto por el ordenamiento legal del que se deriva la obligación de indemnizar el daño injusto y resarcible, expande sus efectos a todos los ámbitos de la actividad humana.

Es así que el Código Civil y Comercial ha dispensado a este tema una importante consideración, incorporando al texto legal cambios significativos que se venían gestando, debatiendo e implementando por vía pretoriana desde tiempo atrás y que inevitablemente impactaron de lleno en el derecho societario, aun cuando los redactores del Anteproyecto manifestaron la intención respetar los llamados “microsistemas normativos autosuficientes”¹.

También una de las principales características metodológicas del Código Civil y Comercial es la inclusión de distintas normas que, en diversas materias, han introducido criterios para establecer el orden de prelación de aquellas, en los casos donde una situación o relación jurídica se encuentra alcanzada por disposiciones emanadas de diferentes fuentes (ejemplos de esto, encontramos en los artículos 963 que trata la prelación normativa en materia de contratos, el art. 1082 sobre reparación del daño contractual, los arts. 1094 y 1095, referidos a la interpretación y prelación normativa en las relaciones de consumo, y a la interpretación en los contratos de consumo, respectivamente, el art. 1834 en materia de títulos valores cartulares y, por último y en lo que aquí interesa, el art. 150 que hace foco en las leyes aplicables a las personas jurídicas privadas). Todo esto, para el supuesto que se presenten conflictos de aplicación normativa.

La incorporación de los referidos criterios ha sido coherente con el objetivo que se fijó la reforma, especialmente en lo relativo al llamado “diálogo de fuentes e integración normativa” y a las reglas de “interpretación de la ley”, consagradas en los arts. 1º y 2º del Código, que obligan positivamente a la comunidad jurídica a convivir y a operar con un derecho de “principios y valores jurídicos”, cuyas leyes y demás disposiciones válidamente creadas, deben superar el control de constitucionalidad y de “convencionalidad” que impone la incorporación de los tratados internacionales a través del art. 75, inc. 22 de la Constitución de la Nación. Pero también, la ley ha obligado a interpretar las diversas normas que resulten aplicables, de forma que los casos sean resueltos de modo coherente con todo el ordenamiento jurídico. Y es esto, de lo que pretendo ocuparme en este breve trabajo, aunque referido puntualmente a la responsabilidad solidaria de administradores por incumplimientos de obligaciones tributarias.

2. Normas aplicables a las personas jurídicas privadas

Ahora bien, retomando específicamente el tema del presente trabajo, el artículo 150 del Código es el que se ha ocupado de las leyes aplicables a las perso-

¹ Comisión Redactora (decr. 191/11), Fundamentos del Anteproyecto de Código Civil y Comercial de la Nación, punto 1.4, 5to. párrafo

nas jurídicas privadas que se constituyen en la República determinando el orden de prelación normativa, y estableciendo puntualmente en primer lugar, que se regirán por las normas imperativas de la ley especial o, en su defecto, de este Código.

En materia societaria, de los principales aspectos vinculados a la responsabilidad de los administradores o representantes se ocupan los arts. 59 y 274 de la ley 19.550, el último aplicable a los directores de las sociedades anónimas y, por la expresa remisión que contiene el art. 157 de la Ley General de Sociedades, a los gerentes de las sociedades de responsabilidad limitada y, además, es de “aplicación analógica para los distintos tipos societarios”².

Como norma rectora del sistema que integran las sociedades, el art. 59 citado “establece una pauta general a la cual debe adecuarse la conducta de los administradores sociales, sea cual fuere el tipo social”³, imponiendo a los administradores o representantes de las sociedades, el deber y obligación —ésta de fuente legal— de obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios, responsabilizándolos en forma ilimitada y solidaria por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento a lo allí estatuido. Esto hace nacer para el administrador la obligación de desempeñar el cargo “persiguiendo los intereses de la sociedad, con debida diligencia y lealtad”.

Ahora bien, la segunda norma rectora del sistema —el art. 274 de la ley 19.550—, dispone que “los directores responden ilimitada y solidariamente hacia la sociedad, los accionistas y los terceros, por el mal desempeño de su cargo, según el criterio del art. 59, así como por la violación de la ley, el estatuto o el reglamento y por cualquier otro daño producido por dolo, abuso de facultades o culpa grave”, dando lugar a lo que a juicio de cierta doctrina, implicaría reeditar la aplicación de criterios de graduación de la culpa (levísima, leve y grave).

Como lo planteó en su oportunidad Otaegui⁴, la redacción del art. 274 de la Ley Societaria dio lugar a tres interpretaciones: a) una que, a partir de la inclusión de la culpa grave, consideró que los directores no debían responder por la culpa leve⁵; b) otra, que consideró que los supuestos indicados quedan subsumi-

² NISSEN, Ricardo Augusto, “Ley de Sociedades Comerciales”, t. 1, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2010, p. 654.

³ VÍTOLO, Daniel R., “Reformas a la Ley General de Sociedades 19.550”, t. II, Ed. Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2015, ps. 442-443.

⁴ OTAEGUI, Julio César, “Administración Societaria”, Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 1979, p. 397.

⁵ DOBSON, Juan Ignacio, “Interés Societario”, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2010, p. 149.

dos por la regla general del art. 59 de la ley 19.550⁶ y c) aquella que sostiene que el art. 274 citado no excluye la culpa leve, porque la última parte de dicha norma al hacer referencia al daño causado con dolo, abuso de facultades o culpa grave, “no está calificando la responsabilidad genérica, sino agregando nuevas razones para hacer responder a los directores”⁸.

El C.C. y C., en el artículo 160 también ha establecido una norma imperativa sobre responsabilidad de los administradores de personas jurídicas privadas, estableciendo que estos responden en forma ilimitada y solidaria frente a la persona jurídica, sus miembros y terceros, por los daños causados por culpa en el ejercicio o con ocasión de sus funciones, por acción u omisión. De manera que el criterio del legislador de 2014, ha sido menos riguroso y a la vez más amplio al no incorporar la noción de culpa grave que si está presente en la LGS. Pero, de igual forma, para los casos alcanzados por el art. 274 LGS valdrá la discusión antes mencionada, en virtud del orden de prelación de normas aplicables dispuesto por el artículo 150 inciso a).

El emplazamiento de la culpa grave como piso mínimo para endilgar responsabilidad a quienes dirigen sociedades es un aliciente para la creatividad, asunción de riesgo y adopción de decisiones comprometidas en pos de acrecentar las ganancias sociales. De hecho, es ésta la línea de pensamiento que sirve de basamento a la *business judgement rule* del Derecho norteamericano⁹, y que rige como solución en la mayoría de las legislaciones estaduales, en cuanto solo responsabiliza por las groseras negligencias a los directores, y asimismo -aunque originalmente ha sido prevista para las sociedades anónimas (corporations)- se hace extensible este criterio a todos los tipos societarios del ordenamiento, aunque muchas dudas quedan sobre si es verdaderamente lo que ha querido hacer el legislador patrio, razón por la cual la doctrina se expresa en uno u otro sentido.

La incorporación de un criterio tal al ordenamiento, sin dudas favorecerá en muchos casos la adopción de decisiones con un cierto nivel de riesgo para la marcha de la empresa, que seguramente no sean adoptadas si los criterios legales para atribuir responsabilidad a los administradores son poco exigentes.

⁶ HALPERÍN, Isaac (edición actualizada y ampliada por Julio C. OTAEGUI), *Sociedades Anónimas*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1998, p.553

⁷ MORO, Emilio F., “Culpa en la administración de sociedades comerciales”, Ediciones La Rocca, Buenos Aires, 2013, p. 423

⁸ ZALDIVAR, Enrique - MANOVIL, Rafael M. - ROVIRA, Alfredo L. - RAGAZZI, Guillermo E. - SAN MILLAN, Carlos, “Cuadernos de Derecho Societario”, Buenos Aires, Ed. Abeledo-Perrot, 1980, t. II Segunda Parte, ps. 527-528

⁹ Para el tema, cfr. ROVIRA, Alfredo L., “Responsabilidad por gestión empresarial”, LL, 2005-E-1137,

3. Sobre el factor de atribución

En lo relativo al factor de atribución, la responsabilidad de los administradores es fundamentalmente y como principio general, subjetiva, lo que implica que para hacerlos responsables por la reparación del daño injustamente causado, se les debe imputar a estos culpa o dolo, acreditando los demás presupuestos de la responsabilidad. Este es el criterio mayoritario y se apoya en los arts. 59 y 274 de la Ley General de Sociedades, aunque parte de la doctrina presenta matices distintos sobre este punto¹⁰. En favor de la tesis subjetiva, explica Nissen que “la circunstancia de que la responsabilidad solidaria e ilimitada de los directores tenga su fundamento en la naturaleza colegiada del directorio no significa que la responsabilidad prevista en los arts. 59 y 274 de la ley 19.550 debe considerarse objetiva, pues tratándose de obligaciones de medios y no de resultados, el deudor está obligado a prestar un conducta que razonable, pero no necesariamente conducirá al resultado esperado por el acreedor”¹¹.

La opción por la responsabilidad subjetiva también se advierte en el art. 160 del Código Civil y Comercial referido a las personas jurídicas privadas (en general), no dejando espacio para dudar sobre la vigencia del factor subjetivo como base de la responsabilidad en esta específica área del derecho.

Si bien es correcto decir que la principal obligación que el administrador asume al aceptar el cargo es de medios, dado que se compromete a gestionar con la lealtad y diligencia de un buen hombre de negocios los asuntos de la sociedad, por cuyos intereses debe velar –y por los de los socios–, es importante resaltar que en algunas ocasiones las obligaciones asumidas pueden no tener esa calidad.

Muchas veces los administradores también deben cumplir obligaciones donde la prestación a su cargo consiste en un lograr un resultado determinado. Cuando eso sucede, se está ante una obligación de resultado (de dar –arts. 746 y ss. del Código Civil y Comercial– y de hacer o no hacer –arts. 774, inc. b y 778 del Código Civil y Comercial–). En estas últimas, “el deudor se compromete al

¹⁰ MUGUILLO, Roberto A., *Conflictos societarios*, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2009, p. 252: El autor afirma que los casos de violación de la ley, del estatuto o del reglamento, por actos u omisiones del administrador configuran “una pauta de corte objetivo que genera responsabilidad por la mera infracción al orden jurídico general o al particular que regula la vida societaria, aunque el administrador no haya tenido la menor intención dolosa en su actuar ni haya cumplido en absoluto un acto contrario a la sociedad desde el punto de vista de su intencionalidad” que engendra imputación objetiva de la responsabilidad.

¹¹ NISSEN, R. A., *ob. cit.*, t. 3, p. 265.

cumplimiento de un determinado objetivo, consecuencia o resultado (opus)¹², que no depende como en las de medios, de la posibilidad o no de lograr el éxito esperado, por lo que “está obligado a asegurar un efecto determinado”.

En este sentido, en el entendimiento de que el factor es subjetivo, tampoco debe perderse de vista lo previsto en el artículo 1724, cuando al establecer un concepto de culpa dice que consiste en la “omisión de la diligencia debida según la naturaleza de la obligación y las circunstancias de las personas, el tiempo y el lugar”. De manera que, según entiendo, el criterio establecido de forma general para la responsabilidad civil es más amplio, al no exigir la gravedad de la culpa sino solamente atender a la omisión de diligencias, aclarando que comprende la imprudencia, la negligencia e impericia; lo que lo construye como un concepto similar al previsto específicamente para la responsabilidad de los administradores sociales en el artículo 59 de la 19.550. También, y como es de conocimiento, se ha incorporado en el mismo artículo la figura del dolo eventual, al prever que este factor subjetivo se configura con la manifiesta indiferencia por los intereses ajenos.

4. Sobre la responsabilidad solidaria en materia tributaria.

Puntualmente, ya adentrados a considerar la responsabilidad por incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de la persona jurídica, el artículo 8 de la ley 11683 dispone que responden en forma personal y solidaria todos los responsables enumerados en los puntos a) a e), del inciso 1, del artículo 6° -dentro de los cuales se encuentran los administradores de personas jurídicas privadas-.

Aun cuando la norma comentada nada expresa en relación al factor de atribución, la jurisprudencia tiene dicho –con bastante antigüedad y de forma sostenida ya desde 1970¹³– que el factor es subjetivo, abarcando tanto el dolo o la culpa, dado que el integrante del directorio o el gerente debe demostrar, frente a la pretensión del fisco, que se vio imposibilitado de cumplir debidamente con el pago del tributo. En este sentido, también se ha establecido judicialmente que lo que sanciona la ley tributaria es la conducta del director que omite cumplir su deber como administrador y agente, eximiendo a quien por sus funciones no tenga el manejo efectivo de los fondos y, por lo tanto, se halle imposibilitado de pagar (C. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala V, Caputo Emilio (T.F. 14.825 c. DGI). Es

¹² ALTERINI, A.A. - AMEAL, O. J. - LÓPEZ CABANA, R. M., “Derecho de Obligaciones Civiles y Comerciales”, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, p. 498.

¹³ “Monasterio Da Silva, Ernesto”, fallo de la CSJN del 2/10/70; de la CNACAF, sala I, del 8/06/70 y del TFN del 5.8.66, Revista Derecho Fiscal T. XX, 413.

decir, que esta particular atribución a quien actúa como gestor de la voluntad realizando u omitiendo realizar actos necesarios para cumplir con los deberes tributarios, es lo que configura el factor subjetivo como criterio de atribución, quedando a cargo del administrador demostrar la inculpabilidad¹⁴.

Ahora bien, entendiendo que el dolo y la culpa serán los factores de atribución, y que la ley tributaria no brinda ninguna precisión sobre su contenido: ¿Qué contenido cabe atribuirle a la culpa para poder imputar la responsabilidad solidaria? ¿Es vigente en esta materia, el concepto genérico previsto en el C.C. y C. para la responsabilidad civil, en el art. 1724? Pareciera que la remisión normativa que efectúa el art. 150 inc. a) desecha de plano la aplicación de esta norma, remitiendo a las normas imperativas de la ley especial.

Ahora bien, ¿Cuál es la ley especial a la que debemos remitirnos, para poder interpretar y aplicar armónicamente los subsistemas involucrados, en los términos de las exigencias del art. 2 del Código? ¿Debemos entender que es aplicable, para determinar el contenido del factor de atribución, lo previsto en la ley 19.550? o por el contrario, ¿Existe un concepto propio, para resolver los casos de atribución de responsabilidad por incumplimientos tributarios?

En resumidas cuentas, lo que pretendo traer a debate es si deben resolverse estos casos según los criterios del 59 y 274 de la Ley 19.550 –habiendo ya descartado de plano la aplicación del 1724–, o si en su lugar el factor de atribución ‘culpa’ se perfila de manera especial para las hipótesis alcanzadas por el artículo 8 de la ley 11.683.

Entender que, para aplicar responsabilidad solidaria, el contenido del factor de atribución debe determinarse por la Ley 19.550 –por ser esta, la especial a que remite el código–, implicaría que también en esta materia se reeditaría la referida discusión sobre la culpa grave para los casos de administradores alcanzados por el 274. De manera que si interpretamos en este sentido, al aplicarse la LGS estaríamos frente a una necesidad de demostración mayor al exigirse cierta entidad en el incumplimiento –para poder reprochar y responsabilizar solidariamente–, y consecuentemente dificultando el objetivo principal que el instituto de la responsabilidad solidaria pretende, que es justamente el de facilitar la percepción del crédito. De esta manera, se desnaturalizaría el mismo, transformándose en un valladar inexpugnable que torne inviable y de concreción ilusoria cualquier acción de responsabilidad contra directores de sociedades anónimas, aun cuando el acreedor sea el propio Estado –por medio del organismo recaudador–.

¹⁴ “Tonellotto, Francisco c. Administración Fed. de Ingresos Públicos”, CFedSegSocial, Sala II. Cita Online: AR/JUR/3539/2005

Siendo que, como señala Dobson¹⁵, “la mayor perfección del sistema societario se logra cuando se establece la separación (patrimonial), al punto que el socio ya no responde por las obligaciones de la sociedad...”, es lógico, pienso, que la Ley societaria configure la ‘culpa’ con un contenido especial, imponiendo requisitos adicionales para poder atribuir responsabilidad solidaria a los administradores, con el propósito de mantener la separación patrimonial del ente en relación a quienes tienen el manejo del mismo y/o quienes son sus integrantes, justamente por tratarse de un principio rector en la materia. De hecho, un concepto de Dolo eventual como el que ha incorporado el código, entendido como ‘manifiesta indiferencia’, es un alcance que muy poco probablemente tomaría una ley que regula a las personas jurídicas privadas, en tanto estas son las herramientas que brinda el ordenamiento para la formación y desarrollo de actividades empresariales. Y siendo entonces la personalidad diferenciada un resorte fundamental en este aspecto, es razonable que se pretenda cubrir a los administradores de ciertos riesgos, sobre todo cuando se trate de acciones que –aunque causen perjuicio– no revistan gravedad.

Pero creo que, tratándose de una obligación exigible por el Estado la cuestión es diferente. Estando de por medio comprometido el interés público, los mecanismos para la percepción del crédito tenderán por este motivo a facilitar, en lugar de obstaculizar, la rápida realización. Y en el sentido de facilitar, entiendo incluidas las exigencias de demostración –probatoria– que deban cumplirse en un procedimiento administrativo o judicial.

Por ello, es que me parece correcto entender que cuando el Código remite a las leyes especiales, y para el caso puntual de que el acreedor sea el fisco, la ley aplicable no sería la societaria sino directamente la tributaria. De manera que la configuración del factor de atribución, para la imputación de responsabilidad solidaria a los administradores, se deberá realizar según los criterios que esta misma imponga, los que seguramente sean de menor contenido por no tratarse de cuestiones entre sujetos privados, sino justamente –y tal como mencionaba– por estar involucrado el interés público de recaudación, que tenderá a tener un criterio ‘más liviano’ –si se me permite, esa poco feliz expresión–.

Quiero decir, que cuanto más específico o exigente sea el criterio de atribución, más obstáculos tendrá el Estado para obtener la realización del crédito, y no es ese el sentido en que se orientan todas las soluciones legales en diversas materias vinculadas a la recaudación impositiva –entiéndase, por ejemplo, la cuestión de los privilegios, entre tantas otras–.

¹⁵ DOBSON, Juan M., “El abuso de la personalidad jurídica (en el derecho privado)”; Buenos Aires, Depalma, 1985. Edición reimpressa, p.2

Conclusión

Entiendo entonces que la configuración del factor de atribución subjetivo –aspecto que no es discutido, siendo que la jurisprudencia viene resolviendo en el sentido de que es subjetivo hace unos cuarenta años de manera reiterada y descartando la atribución objetiva en materia tributaria– para imputar solidariamente a los administradores en casos de incumplimientos de obligaciones fiscales, se regirá por la ley 11683 –o la que en el futuro la reemplace o modifique–, y recordando que esta carece de un criterio específico, el que ha sido delimitado por la jurisprudencia en el sentido de requerir efectiva intervención del administrador y facultades suficientes para cumplir con las obligaciones de informar y pagar al fisco –lo que se deberá alegar y probar en cada caso concreto–.

Finalizo, manifestando que sería interesante que la ley de procedimiento tributario brindara precisiones específicas sobre el factor de atribución, regulando su contenido a fin de despejar cualquier duda al respecto, brindando de este modo mayor seguridad jurídica.