

## **LOS LÍMITES A LA RESPONSABILIDAD FISCAL DE LOS DIRECTORES**

POR LUCÍA SPAGNOLO Y  
GUILLERMO BORNIC

### **I. Sumario**

1. La solidaridad entre los directores de sociedad anónima que resulta de los artículos 59 y 274 de la Ley 19.550 no implica una atribución objetiva de responsabilidad sino que se refiere a los directores que incumplieron sus deberes a título de dolo o culpa, lo que también se aplica para la responsabilidad por deuda ajena establecida por el artículo 8° de la Ley 11.683.

2. En ningún caso existe solidaridad entre los directores si por la asignación de funciones diferenciadas, por vía del estatuto, reglamento o decisión inscrita, en los términos del artículo 274 segunda parte de la Ley 19.550, se ha atribuido exclusivamente a uno de ellos el área fiscal y se le confirieron facultades para materializar los pagos.

3. Las reglamentaciones locales tributarias de los entes de recaudación provinciales y municipales que establecen la solidaridad de los directores por el pago de los tributos adeudados por la sociedad anónima; no pueden contrariar la normativa nacional que resulta de la Ley de Sociedades y demás disposiciones, so pena de incurrir en invalidez por inconstitucionalidad.

## II. Fundamentos

### 1. Introducción

Del análisis interrelacionado de las normas societarias básicas establecidas en los artículos 59<sup>1</sup> y 274<sup>2</sup> de la ley de rito, podemos decir que la responsabilidad del administrador, resulta de la inconducta culpable, o la conducta dolosa, que por actos con motivo de sus funciones se hubiere provocado un daño al ente social. Esta responsabilidad es solidaria en relación con quien lo produjo y frente al acto que lo causó.

La norma continúa diciendo que no se generaliza la imputación de responsabilidad, sino la imputación será directa a quien justamente ha sido designado en tal función, con descripción de quien actúa, y esa función diferenciada debe inscrita en el Registro Público de Comercio, para ser diferenciado el sujeto o bien que ocasionó la inconducta, o bien quien deba ser eximido.

La exoneración será viable siempre que del acto deliberativo se hubiere dejado constancia escrita y protestare respecto de la toma de decisión de la reunión pertinente.

Ahora bien, en materia fiscal, debemos remitirnos a la normativa pertinente.-

Es así como el artículo 8<sup>3</sup> de la Ley 11.683, en sus primeros seis incisos establece el mismo parámetro –responsabilidad solidaria para los administradores–, en tanto y en cuanto no

<sup>1</sup> Artículo 59 LS (Diligencia del Administrador: responsabilidad). “Los administradores y los representantes de la sociedad deben obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios. Los que faltaren a sus obligaciones son responsables, ilimitada y solidariamente, por los daños y perjuicios que resultaren de su acción u omisión”.

<sup>2</sup> Artículo 274 LS (Mal desempeño del cargo). “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...”

<sup>3</sup> Artículo 8 de LPT. “Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) todos los responsables enumerados en el artículo 6, cuando por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo...”; artículo 6 inciso d) “los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas...”

hubieren cumplido con el pago respectivo del tributo determinado, de modo tal de incumplir con la obligación imponible.

## **2. Análisis de la responsabilidad del administrador frente al fisco**

Señala Giuliani Fonrouge y Navarrine<sup>4</sup> que, a diferencia del derecho privado, en que la solidaridad no se presume, en el derecho tributario ella es inherente al vínculo de unidad que se crea cuando un mismo hecho imponible es atribuible a dos o más sujetos. Pero si fuera atribuible a otro sujeto distinto del deudor, y que es personalmente extraño al hecho generador de la ley, entonces es necesario una disposición expresa de la ley para que surja la solidaridad. Y esto es lo que hace el artículo 8 de la LPT, ya que no es la solidaridad del derecho común sino otra de naturaleza especial que le es propia.

La responsabilidad del Artículo es subjetiva no objetiva, dado que el integrante del directorio o el gerente debe demostrar que se vio imposibilitado de cumplir debidamente con el pago del tributo. Por lo tanto y tal como sigue señalando la norma existe un plazo previo a la intimación del administrador de quince días, en el cual la Administración General de Ingresos Públicos o en su caso el organismo de contralor, debe compulsar al pago a la deudora principal, esto es al ente jurídico, a cuyo vencimiento y en el caso de que esta desatienda la propia obligación, nace si la solidaridad del administrador.

## **3. Las normas locales sobre solidaridad**

Como expusieramos en párrafos anteriores, el concepto de "responsabilidad solidaria" requiere de ciertas condiciones hipotéticas para su configuración a nivel nacional. Tales condiciones resaltan la violación del director de deberes básicos de cuidado en el cumplimiento de las obligaciones del ente.

Ahora bien, ¿cuál es el límite a la regulación del concepto de solidaridad en materia tributaria en el plano local? La República

<sup>4</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos M.; NAVARRINE, Susana Camila. *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*. Actualizada y ampliada por Susana C. Navarrine, Novena Edición.

Argentina contiene veintitrés estados provinciales más la Capital Federal y miles de estados municipales. ¿Podrían ellos argüir la posibilidad de regulación del concepto de “responsabilidad solidaria objetiva” amparándose en sus facultades no delegadas, o en el “principio de autonomía” del derecho tributario?

La respuesta a tal interrogante no es tan sencilla; y si bien la cuestión a nivel nacional tendría principio de solución en precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto a la regulación del derecho de fondo, sin embargo el tema es confuso a nivel local respecto de los aspectos procedimentales o “dinámicos” de la relación tributaria.

Sintéticamente, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires tienen potestad tributaria concurrente con la Nación en materia de impuestos indirectos (artículos 4º, 17, 75 inciso 2 y 121 de la Constitución Nacional) con excepción de los impuestos aduaneros, tienen potestad tributaria en forma permanente en materia de impuestos directos<sup>5</sup>, y su régimen se encuentra limitado por la Ley de Coparticipación Federal 23.548.

En materia de potestades tributarias municipales la reforma constitucional de 1994 reconoció la autonomía municipal, cuyo alcance será conforme los que establezca cada provincia (artículo 123 de la Constitución Nacional).

La pregunta es, ¿con qué alcance pueden regular los distintos aspectos de la obligación tributaria? Sin dudas tienen potestad para regular todos los aspectos del hecho imponible (aspectos objetivo, subjetivo, cuantitativo, territorial, etc). Pero, ¿podrían regular aspectos relacionados con conceptos de solidaridad en forma diferente de la regulación nacional?

La jurisprudencia del Máximo Tribunal fue y es conteste en relación a las potestades regulatorias de los fiscos locales. En tal sentido, ¿puede existir un derecho tributario provincial que cree instituciones tributarias propias que modifiquen conceptos e instituciones de la legislación de fondo, específicamente en materia de responsabilidad de administradores?

Desde el *leading case* “*Liberti*”, “*Liberti, Atilio César contra Provincia de Buenos Aires*” (*Jurisprudencia Argentina*, 1956, T. III, p. 572 y Fallos, 235:571), hasta los últimos precedentes

<sup>5</sup> La práctica ha desvirtuado las potestades tributarias provinciales en materia de imposición directa. Esto es así debido a que el estado federal ha utilizado esta potestad reservada solo para casos de emergencia, prolongándose ese estado desde 1932.

como “*Filcrosa S.A. sobre Quiebra –incidente de verificación de crédito– contra Municipalidad de Avellaneda*”, 30 de septiembre de 2003, el Máximo Tribunal ha sido conteste en priorizar los principios e instituciones nacionales cuando intentan ser modificados por la legislación local.

En tal sentido, el Máximo Tribunal se expidió en la mencionada línea (llamada “civilista” por Horacio A. García Belsunce<sup>6</sup>) según resulta, entre otros, de los siguientes pronunciamientos: Fallos 215-5; 217:189; 226-587 y 232-482.

En los mencionados precedentes se sostenía que: “... *la innegable autonomía del derecho fiscal no es ilimitada en los órdenes locales (...). En el establecimiento de las normas del mismo que regulan el ejercicio de la potestad impositiva de la Nación y de las Provincias, se ha de tener presente que la uniformidad común en toda la Nación (artículo 67 inciso 11)<sup>7</sup> tiene un claro propósito de unidad nacional con el que no es compatible un ejercicio de la potestad impositiva que cree para sus propios fines normas implícita o explícitamente relativas a la naturaleza de los bienes que determinan la capacidad contributiva, a la relación del contribuyente con ellos, al carácter y las modalidades de su transmisión, etc., inconciliables con los principios del derecho común sobre el particular (Fallos 217:189).*”

Esta jurisprudencia del Alto Tribunal ha servido para poner freno a distintos “desbordes” de los gobiernos locales.

Así, por ejemplo, en el año 2000, por medio de la Ley 12.397<sup>8</sup>, la provincia de Buenos Aires intentó regular una especie de “novación” respecto de las obligaciones tributarias en la provincia (artículo 48<sup>9</sup>). El principal efecto de la citada “novación”

<sup>6</sup> Autor citado en *Temas de Derecho Tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982; “La Autonomía del Derecho Tributario Frente a la Legislación Tributaria Provincial”, ps. 27 a 57; publicado también en *El Derecho*, el 8 y 9 de abril de 1980.

<sup>7</sup> Actual artículo 75 inciso 12, luego de la reforma de 1994.

<sup>8</sup> Boletín Oficial 03 AL, 07 de enero de 2000, N° 23.974

<sup>9</sup> Artículo 48. *Establécese la novación de todas las obligaciones tributarias adeudadas, no prescriptas al 1° de enero del año 2000, correspondientes a los gravámenes cuya Autoridad de Aplicación sea la Dirección Provincial de Rentas. La novación implicará la consolidación de la deuda en un único monto, liquidado al 31 de diciembre de 1999 de conformidad al procedimiento previsto en el artículo 50, y comprenderá las deudas por impuestos liquidados por la Autoridad de Aplicación y las declaradas por el contribuyente, incluidas las reconocidas mediante regímenes de regularización. En todos los casos, subsiste la facultad de la Autoridad de Aplicación para verificar y determinar la real situación fiscal del contribuyente. En caso de detectarse deuda por periodos*

era la interrupción del plazo de prescripción. La mayoría de los tribunales aplicaron el fallo "Filcrosa" y entendieron que el estado local no podía regular el instituto de la "novación" en forma distinta a lo normado por el Código Civil<sup>10</sup>. Obviamente, los administradores de sociedades eran solidarios con estas deudas.

Otro ejemplo de lo constituye la regulación de responsabilidades objetivas en el campo de las infracciones tributarias. Así, el artículo 54 del Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires (Ley 10.397) establece: *Artículo 54°: Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de una multa graduable entre un cincuenta por ciento (50%) y un trescientos por ciento (300%) del monto del gravamen defraudado al Fisco: (...) inciso b) Los agentes de percepción o de retención que mantengan en su poder impuestos percibidos o retenidos, después de haber vencido los plazos en que debieron ingresarlos al Fisco.* A su vez, el artículo 55 del Código Fiscal establece la solidaridad ilimitada y solidaria de los órganos de administración<sup>11</sup>.

La norma regula una defraudación culposa de naturaleza penal. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reiterado su jurisprudencia en el sentido de la necesidad de la concurrencia del elemento subjetivo y de la premisa de que sólo puede ser reprimido quien es culpable (*in re* "Parafina del Plata", Fallos 271:298; "Usandizaga y otros", Fallos 303:1251; "Cosecha Cooperativa de Seguros Ltda.", 14 de febrero de 1989).

Pero, si los gobiernos locales incurren en excesos al legislar cuestiones de fondo; más alarma causa aún la regulación de las cuestiones llamadas "dinámicas" o funciones recaudadoras. En tal sentido, la normativa local puede prever desde el embargo sin intervención judicial (artículo 13 bis del Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires), hasta solidaridad de directores en materia de incumplimiento de regímenes de información o de recaudación (artículo 18 inciso 4 del Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires). A esto debemos sumarle la existencia de miles de jurisdicciones locales (municipios) que establecen normas recaudatorias y distintos niveles de responsabilidad de

---

anteriores al 31 de diciembre de 1999, la misma será consolidada de acuerdo al procedimiento de cálculo previsto en el artículo 50°.

<sup>10</sup> Artículos 801 al 817 del Código Civil. a

<sup>11</sup> Artículo 55°. En cualquiera de los supuestos previstos en los artículos 52°, 53° y 54°, si la infracción fuera cometida por personas jurídicas regularmente constituidas, serán solidaria e ilimitadamente responsables para el pago de las multas los integrantes de los órganos de administración.

los órganos de administración. Sin dudas, el problema se incrementa como consecuencia del limitado marco de discusión de los juicios de apremio.

#### **4. Consideraciones finales**

La regulación nacional en materia de responsabilidad de administradores por las deudas de la sociedad exige negligencia por parte de los administradores, lo cual es conteste con lo establecido por la Ley 19.550 en sus artículos 59 y 274, aunque con la particularidad de presumirse la misma, dando la posibilidad al administrador de demostrar su falta de culpa.

Es reiterada la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación respecto de la imposibilidad de las legislaciones locales de modificar los conceptos e institutos del derecho nacional.

Las reglamentaciones locales tributarias de los entes de recaudación provinciales y municipales que establecen la solidaridad de los directores por el pago de los tributos adeudados por la sociedad anónima, no pueden contrariar la normativa nacional que resulta de la Ley de Sociedades y demás disposiciones, so pena de incurrir en invalidez por inconstitucionalidad.

Coadyuva a la defensa de los administradores, y entendemos que en ningún caso existe solidaridad entre los directores, si por la asignación de funciones diferenciadas, por vía del estatuto, reglamento o decisión inscrita, en los términos del artículo 274 segunda parte de la Ley 19.550, se ha atribuido exclusivamente a uno de ellos el área fiscal y se le confirieron facultades para materializar los pagos.