

DTI - FCE

Documentos de Trabajo de Investigación de la Facultad de Ciencias Económicas

Responsabilidad solidaria de representantes de
personas jurídicas. Análisis crítico y cuestiones
controvertidas

Por Alberto A. Guerrero, Eduardo M. Gorosito,
Tomás A. Guzmán Arguello, Marina Der
Ohannesian, Diego E. Rubio, Nicolás M. Gattas,
Ezequiel Carrizo

8 2024

8



FACULTAD
DE CIENCIAS
ECONÓMICAS



Universidad
Nacional
de Córdoba



FACULTAD
DE CIENCIAS
ECONÓMICAS



Universidad
Nacional
de Córdoba

**Serie Documentos de Trabajo de Investigación
de la Facultad de Ciencias Económicas**

Nro. 08
Octubre 2024

Responsabilidad solidaria de representantes de personas jurídicas. Análisis crítico y cuestiones controvertidas

Alberto Andrés Guerrero

Universidad Nacional de Córdoba. Facultad de Ciencias Económicas

Eduardo Martín Gorosito

Universidad Nacional de Córdoba. Facultad de Ciencias Económicas

Tomás Alberto Guzmán Arguello

Universidad Nacional de Córdoba. Facultad de Ciencias Económicas

Marina Der Ohannesian

Universidad Nacional de Córdoba. Facultad de Ciencias Económicas

Diego Ezequiel Rubio

Universidad Nacional de Córdoba. Facultad de Ciencias Económicas

Nicolás Martín Gattas

Universidad Nacional de Córdoba. Facultad de Ciencias Económicas

Ezequiel Carrizo

Universidad Nacional de Córdoba. Facultad de Ciencias Económicas



Esta obra está bajo una [Licencia Creative Commons Atribución – No Comercial – Sin Obra Derivada 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

<https://revistas.unc.edu.ar/index.php/DTI/>

Los DTI-FCE se publican y distribuyen presentando investigaciones en curso de el/los autor/es, con el propósito de generar comentarios y debate no habiendo estado sujetos a referato de pares. Este documento de trabajo no debe ser entendido como representación de las opiniones de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Córdoba.

Las opiniones expresadas en este documento de trabajo son exclusivas del/los autor/es.

Responsabilidad solidaria de representantes de personas jurídicas. Análisis crítico y cuestiones controvertidas

Joint and several liability of representatives of legal persons. Critical analysis and controversial issues

Alberto Andrés Guerrero¹

Universidad Nacional de Córdoba, Facultad de Ciencias Económicas

Eduardo Martín Gorosito

Universidad Nacional de Córdoba, Facultad de Ciencias Económicas

Tomás Alberto Guzmán Arguello

Universidad Nacional de Córdoba, Facultad de Ciencias Económicas

Marina Der Ohannesian

Universidad Nacional de Córdoba, Facultad de Ciencias Económicas

Diego Ezequiel Rubio

Universidad Nacional de Córdoba, Facultad de Ciencias Económicas

Nicolás Martín Gattas

Universidad Nacional de Córdoba, Facultad de Ciencias Económicas

Ezequiel Carrizo

Universidad Nacional de Córdoba, Facultad de Ciencias Económicas

Resumen: La problemática y el estudio de la responsabilidad solidaria de representantes de personas jurídicas, abordado desde hace dos décadas, continúa siendo relevante en la actualidad. La jurisprudencia sigue invitando al análisis tanto jurídico como fáctico de esta materia. La solidaridad, inherente al derecho tributario, se activa cuando un mismo hecho imponible es atribuible a múltiples sujetos. Sin embargo, en casos como el responsable por deuda ajena, es necesaria una disposición expresa de la ley para establecerla. El ordenamiento jurídico busca asegurar el cobro de obligaciones tributarias, otorgando relevancia a la solidaridad para garantizar su cumplimiento, sin descuidar los principios constitucionales. A través del análisis de casos concretos de la jurisprudencia y la experiencia profesional, se examina el procedimiento fiscal y se analiza la imputabilidad subjetiva y la prescripción de las facultades administrativas para determinar la responsabilidad, con el objetivo de identificar y evaluar la procedencia de la responsabilidad solidaria de los representantes de personas

¹ alberto.guerrero@unc.edu.ar

jurídicas. Se concluye que en el establecimiento de responsabilidad solidaria se requiere de pruebas contundentes para demostrar la improcedencia de este instituto, acreditando así la incapacidad o imposibilidad de los implicados para cumplir con las obligaciones tributarias. La mera ocupación de un cargo no es suficiente para imputar responsabilidad si no se presentan evidencias que respalden dicha responsabilidad.

Palabras claves: Responsabilidad solidaria, Personas jurídicas, Obligaciones tributarias

Clasificación JEL: E62, H25

Abstract: The problem and the study of the joint and several liability of representatives of legal persons, which has been dealt with for two decades, is still relevant today. Case law continues to invite both legal and factual analysis of this issue. Solidarity, inherent in tax law, is activated when the same taxable event is attributable to multiple taxable persons. However, in cases such as the person liable for another's debt, an express provision of the law is necessary to establish it. The legal system seeks to ensure the collection of tax obligations, giving relevance to solidarity to guarantee compliance, without neglecting constitutional principles. Through the analysis of specific cases of jurisprudence and professional experience, the tax procedure is examined and the subjective imputability and prescription of administrative powers to determine liability are analysed, with the aim of identifying and assessing the appropriateness of the joint and several liability of the representatives of legal persons. It is concluded that in the establishment of joint and several liability, strong evidence is required to demonstrate the inappropriateness of this institute, thus proving the inability or impossibility of those involved to comply with the tax obligations. The mere occupation of a position is not enough to impute liability if there is no evidence to support such impossibility.

Keywords: Joint and several liability, Legal persons, Tax obligations

JEL Codes: E62, H25

INTRODUCCIÓN

La problemática y el estudio de la responsabilidad solidaria instituida en la Ley 11.683 es un tema de interés desde hace dos décadas (Guerrero y Gerbeno, 2004). En la actualidad, la evolución de la jurisprudencia sigue convocando a su análisis, tanto jurídico como fáctico (Rubio, 2021).

La solidaridad no se presume en el derecho privado; 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 lo fuera a otro sujeto distinto al deudor -como ocurre en el caso del responsable por deuda ajena-, que, por tanto, es personalmente extraño al hecho generador de la ley, entonces es menester una disposición expresa para establecer la solidaridad. Es lo que hace, precisamente, el artículo 8° de la ley 11.683, el que será el eje de estudio y análisis. (Giuliani Fonrouge y Navarrine, 1995).

Existe un particular interés en el ordenamiento jurídico en asegurar el cobro de la obligación tributaria plasmada en la ley, y es por ello que adquiere singular relevancia la solidaridad bajo estudio, a fin de garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Esto sin perder de vista que se debe asegurar el estricto cumplimiento de los principios y garantías constitucionales que rigen la tributación.

Este trabajo se enfoca en el caso contemplado en el inciso a) del artículo 8° y d) del artículo 6°, ambos de la ley 11.683, concretamente, en la responsabilidad solidaria de directores, gerentes, y demás representantes de personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refieren los incisos b) y c) del artículo 5° de la ley citada, a través de la jurisprudencia y del desempeño profesional, donde es fundamental establecer las circunstancias en que, de acuerdo a derecho, un representante de una persona jurídica será o no responsable solidario de las obligaciones tributarias de su representado. A tal fin se analiza el procedimiento llevado a cabo por el fisco para atribuir la responsabilidad mencionada, la imputabilidad subjetiva de dicha responsabilidad a cada sujeto, y el cómputo de la prescripción de las facultades de la administración a fin de determinar y efectivizar la citada responsabilidad, entre otras cuestiones.

En este trabajo de investigación, se plantea como objetivo general, identificar y evaluar la procedencia de la responsabilidad solidaria de los representantes de personas jurídicas, mediante un análisis de jurisprudencia relevante, revisión bibliográfica y estudio de casos.

Este artículo busca contribuir a este campo al abordar de manera exhaustiva las implicancias y límites de la responsabilidad solidaria establecida en la Ley 11.683, con especial atención a la situación de los directores y representantes de personas jurídicas. De esta manera, la investigación no solo profundiza en la comprensión teórica del concepto, sino que también proporciona herramientas prácticas para profesionales del derecho tributario, fortaleciendo así la seguridad jurídica y el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales en Argentina.

ANTECEDENTES NORMATIVOS Y MARCO CONCEPTUAL DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

El concepto de responsabilidad solidaria está definido en las legislaciones de fondo previstas en el Código Civil y Comercial de la Nación -Ley N° 26.994 y en la Ley General de Sociedades N° 19.550.

Para comprender la organización interna y los deberes y responsabilidades de los administradores de personas jurídicas, se trabaja con sociedades organizadas bajo la forma jurídica de sociedades anónimas (S.A.), sociedad de responsabilidad limitada (S.R.L) y sociedad por acciones simplificada (S.A.S.), cuyos conceptos están previstos en la Ley General de Sociedades N° 19.550 y en la Ley de Procedimiento Tributario N° 11683.

Es importante mencionar la aplicación supletoria de las disposiciones del derecho privado, lo que implica que en la medida en que la ley de procedimiento tributario no establezca cuáles son los efectos de la solidaridad pasiva y en todo lo que no esté expresamente modificado por la misma ley, se remite a las disposiciones del derecho privado.

A tal fin, el art. 160 del Código Civil y comercial expresa la *Responsabilidad de los administradores. Los administradores responden en forma ilimitada y solidaria frente a la persona jurídica, sus miembros y terceros, por los daños causados por su culpa en el ejercicio o con ocasión de sus funciones, por acción u omisión*. Por otro lado, la Ley General de Sociedad establece la responsabilidad de los directores y/o gerentes. El principio general de la solidaridad se quiebra cuando existe asignación individual de funciones, ya sea en el caso de una SA o SRL. De esta manera, cada director o gerente es responsable por lo que sucede en su área de actuación, lo que es aplicado en materia tributaria.

La Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 establece la responsabilidad solidaria en el pago de impuestos. Los contribuyentes, sus herederos y legatarios son responsables de pagar los tributos debidos al Fisco. También se incluyen personas jurídicas y otras entidades económicas definidas por la ley tributaria.

Los directores y administradores de entidades jurídicas son responsables del pago de impuestos correspondientes a esas entidades. Igualmente, los administradores de patrimonios y mandatarios con facultades de percibir dinero están obligados a pagar impuestos de acuerdo con sus funciones.

Además, la ley establece la responsabilidad personal y solidaria de los responsables del pago del tributo. Si no se abona el impuesto debidamente, los responsables pueden ser requeridos para pagar con sus bienes propios, solidariamente con los deudores originales y otros responsables del mismo tributo, siempre que se demuestre que la responsabilidad les es imputable subjetivamente.

La responsabilidad solidaria en materia tributaria tiene un aspecto objetivo, relacionado con el incumplimiento de deberes legales, y un aspecto subjetivo, que implica la imputabilidad del incumplimiento por dolo o culpa. En ausencia de dolo o culpa, el responsable puede estar exento de responsabilidad.

En este sentido, se afirma que existe un “elemento objetivo” de la responsabilidad solidaria tributaria. La causa determinante de la obligación personal del responsable por deuda ajena es, precisamente, no haber cumplido con sus deberes frente a la ley. Y

también existe un “elemento subjetivo” ya que no basta sólo el incumplimiento, sino que es menester que le sea imputable a título de dolo o de culpa. Por ello, si no hay dolo ni culpa en el incumplimiento, esta ausencia sería un eximente de responsabilidad.

Por lo expuesto, en la Tabla 1 se mencionan algunos conceptos de interés.

Tabla 1. Conceptos de Responsabilidad solidaria en la normativa de fondo

Concepto	Legislación
Deberes de los administradores y su responsabilidad en caso de incumplimiento frente a la sociedad, socios/accionistas y terceros	Código Civil y Comercial de la Nación
Societariamente, se permite delimitar funciones en el contrato social o estatuto, tanto respecto gerentes como directores	Ley de Sociedades
En las SA se puede, además, designar gerentes para funciones específicas, siendo responsables en los mismos términos que los directores.	Ley de Sociedades
Responsabilidad solidaria especial que sitúa al responsable al lado del deudor a efectos de la responsabilidad en el pago de la deuda tributaria, pero nace de un supuesto de hecho distinto del que origina a la respectiva obligación tributaria que, además, está subordinado en su eficacia jurídica al hecho imponible.	Ley de Procedimientos Tributario
Solidaridad <i>subjetiva</i> , en tanto exige la imputabilidad de la conducta determinante de la responsabilidad del tercero, es decir, el incumplimiento del pago del tributo.	Ley de Procedimientos Tributario
No es suficiente que una persona sea director, gerente o representante de una persona jurídica para que se considere responsable en los términos de la ley: sino que además debe administrar bienes de esta o disponer de ellos en ejercicio de sus funciones, pues solo así puede incurrir en el incumplimiento de los deberes a que se refiere la ley	Ley de Procedimientos Tributario
Se exonera de responsabilidad personal y solidaria a quienes demuestren debidamente que aquella no les es imputable subjetivamente. El presunto responsable tiene la carga de la prueba que no obró con culpa o dolo, a pesar del incumplimiento.	Ley de Procedimientos Tributario
En caso de proceder la responsabilidad solidaria, el sujeto responde con sus bienes propios	Ley de Procedimientos Tributario

Fuente: elaboración propia

Sin perjuicio de las definiciones dadas por la normativa mencionada, existe la definición de este instituto en numerosos doctrinarios, que se mencionan en la Tabla 2.

Tabla 2. Definición de Solidaridad tributaria, según la doctrina

Conceptos	Autor
Hay solidaridad tributaria cuando dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación. Los vínculos fisco-contribuyente y fisco responsable solidario son autónomos porque el fisco puede exigir indistintamente a cada uno la totalidad de la deuda, pero como integran una sola relación jurídica tributaria por identidad de objeto, son también interdependientes. Extinguida la obligación para uno, también se extingue para el otro	Villegas, 1997
La responsabilidad es solidaria cuando existe una deuda única y el hecho imponible se verifica de manera inseparable para ambas partes por el conjunto. La eventual responsabilidad solidaria puede ser tal, sólo por expresa voluntad de la ley y no por la naturaleza misma de la obligación	Jarach (1982)
La responsabilidad es solidaria cuando dos o más personas están obligadas a satisfacer una misma prestación fiscal. Existe unidad en la atribución del hecho imponible a dos o más sujetos y la totalidad de la prestación puede ser exigida a cualquiera de ellas indistintamente. La responsabilidad es solidaria por expresa disposición legal.	Jarach (1982)
La solidaridad en el derecho tributario es inherente al vínculo de unidad que se crea cuando un mismo hecho imponible es atribuible a dos o más personas, pero si lo fuera a otro sujeto distinto del deudor como ocurre en el caso del responsable, que por tanto es personalmente extraño al hecho generador de la ley, entonces es menester una disposición expresa de la ley para que surja la solidaridad.	Fonrouge y Navarrine, (2004)

Fuente: elaboración propia

En cuanto a la naturaleza jurídica de la responsabilidad solidaria, según lo expresado por Rubio (2021) existen tres posturas, los que asignan a la responsabilidad solidaria naturaleza tributaria, civil o penal.

Quienes se enrolan en la primera postura sostienen que las reglas de la responsabilidad tributaria deben buscarse en el derecho tributario. Por otra parte, la

doctrina civilista, mayoritaria en el tema, remite a los conceptos del derecho de fondo, plasmados en el Código Civil y Comercial de la Nación. Y dentro de esta rama, se encuentran dos posiciones distintas: una que considera que se trata de una sanción civil y otra que se trata de una garantía.

Por último, están quienes expresan que se trata de una sanción de naturaleza penal porque castiga el incumplimiento, por lo que extrapolan la aplicación de todos los principios penales al instituto de la responsabilidad solidaria, sosteniendo que tiene un doble carácter: ser represiva y condicional, pues nace a raíz de la violación de un deber fiscal atribuible al responsable a título de dolo o culpa, y solo desde el momento en que tiene lugar esa violación de la ley.

METODOLOGÍA

En este estudio se emplea una metodología que integra el análisis jurisprudencial, la revisión doctrinal y el análisis de casos con el fin de obtener una comprensión integral y profunda del tema en cuestión.

Se realiza una revisión de la jurisprudencia relacionada con la responsabilidad solidaria tributaria, se consideran fallos relevantes que hayan establecido precedentes significativos en relación con la interpretación y aplicación de las normativas tributarias en casos de responsabilidad solidaria.

Se lleva a cabo una revisión sistemática de la literatura académica, publicaciones especializadas y documentos doctrinales relevantes sobre el concepto, fundamentos legales y casos prácticos. Esta revisión permitirá una comprensión teórica sólida del tema, así como la identificación de debates y enfoques contemporáneos.

Se examinan casos concretos de responsabilidad solidaria tributaria, a nivel nacional, con el objetivo de analizar la aplicación práctica de los principios legales y doctrinales identificados previamente. Estos casos proporcionarán ejemplos concretos de situaciones en las que se ha aplicado la responsabilidad solidaria en el ámbito tributario, lo que permitirá una evaluación crítica de su eficacia y coherencia.

Finalmente, se integrarán los hallazgos de la revisión jurisprudencial, doctrinal y de casos para ofrecer una visión completa y analítica del tema de la responsabilidad solidaria.

Mediante esta metodología integral, se busca proporcionar una contribución significativa al entendimiento y análisis de la responsabilidad solidaria tributaria, así como ofrecer orientación práctica para su aplicación en contextos jurídicos y empresariales.

RESULTADOS

De los análisis realizados es importante destacar que procedimiento debe seguir el fisco para poder atribuir la responsabilidad solidaria, a los *directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refieren los incisos b) y c) del artículo 5°*. (art. 8 de la ley 11683).

Para dar nacimiento a la responsabilidad es de rigor que el deudor principal no regularice su situación fiscal dentro de los quince (15) días hábiles la de la intimación administrativa de pago, ya sea que se trate o no de un procedimiento de determinación de oficio.

De aquí se desprenden varias cuestiones para que el fisco pueda atribuir la responsabilidad solidaria.

En primer lugar, es condición necesaria, y la norma supedita la activación de este procedimiento a que el contribuyente *no haya dado cumplimiento a la intimación administrativa de pago* del gravamen en el plazo fijado, independientemente del origen de la intimación.

En segundo lugar, se requiere que haya transcurrido el plazo de *15 días hábiles*, sin que el deudor principal cumpla. Por otra parte, el plazo de 15 días hábiles, otorgado al contribuyente, fue incorporado taxativamente con la ley 27.430, ya que, con la redacción anterior a la reforma, se acotaba la posibilidad de extender la solidaridad en la medida en que los deudores no cumplían con la intimación "dentro del plazo fijado

por el segundo párrafo del art. 17", con obvia alusión al procedimiento determinativo de oficio.

En tercer lugar, y en una interpretación literal de su texto limitaba los supuestos a los casos en que hubiera mediado un acto administrativo que determinara el tributo cierto o presuntivamente respecto del deudor principal, y con la modificación de la Ley 27.430, ya no remite al Art. 17 de la ley, de modo que no quedan dudas que resulte viable extender la responsabilidad solidaria, *con prescindencia de si se trata o no de una intimación derivada de una determinación de oficio*.

A modo enunciativo, pueden citarse las intimaciones del art. 14 de la ley 11.683, las derivadas de caducidades de planes de facilidades, las vinculadas con reintegros IVA exportador, saldos de declaraciones juradas no abonadas, sin pretender agotar los supuestos que pueden quedar abarcados por la norma reformada.

Por último, para la extensión de la responsabilidad solidaria, resulta imprescindible la sustanciación del procedimiento de determinación de oficio con respecto al responsable para poder hacerla efectiva, tal como lo establece el Art. 17 de la ley 11.683: "El procedimiento del presente artículo deberá ser cumplido también respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8º".

Referido al procedimiento para extender la responsabilidad solidaria, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que no existe ningún obstáculo para que el Organismo fiscal *inicie* el procedimiento de determinación de oficio, a fin de verificar la eventual responsabilidad personal y solidaria, aun con anterioridad a la intimidación de pago al deudor principal. Sin embargo, la *resolución* mediante la cual se hace efectiva la responsabilidad solo puede ser dictada por el ente fiscal una vez vencido el plazo de la intimidación de pago cursada al deudor principal, que habilita —en forma subsidiaria— la extensión de la responsabilidad a los responsables por deuda ajena. (*CSJN, 30/3/2004, "Brutti, Stella Maris c/ DGI"*).

En este caso, y de acuerdo a lo dictaminado por el señor Procurador General, la Corte entendió que correspondía declarar la nulidad del acto, ya que carecía de causa válida

al momento de su dictado. Se imputó a la recurrente responsabilidad solidaria cuando la intimación al principal aún no se encontraba incumplida.

En fecha más reciente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación expresó que la disposición de la ley no requiere el carácter firme del acto de determinación del tributo al deudor principal, sino únicamente que se haya cursado a este la intimación administrativa de pago y que haya transcurrido el plazo de quince días sin que tal intimación haya sido cumplida; conclusión que resulta acorde con la doctrina establecida en el precedente (*CSJN- 11/02/2014, "Bozzano Raúl Jose c/DGI"*).

De acuerdo a lo normado en el Art. 17 a de la Ley 11.683, la responsabilidad del solidario requiere el incumplimiento del deudor principal a la intimación de pago cursada por el organismo recaudador.

El fisco deberá cumplir con el procedimiento de determinación de oficio respecto de aquellos en quienes se quiera hacer efectiva la responsabilidad solidaria. Dicho procedimiento se inicia con una Vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen para que realice por escrito su descargo y, posteriormente, el fisco procederá a dictar resolución fundada fijando el tributo y/o estableciendo la responsabilidad solidaria en el caso concreto.

Es mediante esta última resolución a través de la cual se efectiviza la responsabilidad solidaria y, en consecuencia, el organismo recaudador sólo puede dictarla una vez vencido el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal. Sólo a su expiración podrá tenerse por configurado el incumplimiento del deudor principal, que habilita -en forma subsidiaria- la extensión de la responsabilidad a los demás responsables por deuda ajena.

Por otro lado, la jurisprudencia se erige como un elemento cardinal en la esfera de la responsabilidad solidaria, destacando su papel primordial en la interpretación y aplicación de las normativas fiscales. Dentro del ámbito tributario, la evolución y el análisis de la jurisprudencia proveen directrices que orientan la comprensión y resolución de asuntos vinculados a la imputación de responsabilidades solidarias entre los sujetos pasivos.

La relevancia de la jurisprudencia radica en su capacidad para establecer precedentes que conforman una estructura coherente y uniforme, orientando a los operadores jurídicos en la toma de decisiones. En el contexto de la responsabilidad solidaria, la jurisprudencia ofrece interpretaciones detalladas sobre la forma en que los tribunales han aplicado y concebido los principios legales, considerando aspectos como la actividad participativa en el hecho imponible, las relaciones intervinientes entre los contribuyentes y la distribución adecuada de responsabilidades en situaciones de complejidad jurídica.

El análisis jurisprudencial en este ámbito no se limita a casos particulares, sino que también contribuye a la evolución y esclarecimiento de conceptos legales, facilitando una comprensión más exhaustiva de las implicaciones y sutilezas de la responsabilidad solidaria en el terreno tributario.

Como se mencionó, la configuración de la responsabilidad solidaria requiere la confluencia simultánea del elemento objetivo y el elemento subjetivo. El "elemento objetivo" se refiere a los requisitos fácticos y comprobables que deben ser satisfechos para la aplicación de una norma legal o principio jurídico específico. En el contexto de la responsabilidad solidaria en el ámbito tributario, este componente se enfoca en los aspectos tangibles y objetivos que establecen una correlación directa entre el sujeto y el evento descrito por la ley, es decir, la falta de pago de una deuda por parte del contribuyente principal. Esto se hace prescindiendo de consideraciones subjetivas como la intención o la voluntad del individuo involucrado. En esencia, estos criterios son objetivos, cuantificables y verificables, establecidos por la ley como fundamentales para imputar obligaciones fiscales a un sujeto en particular dentro del contexto de la responsabilidad solidaria.

Por otro lado "elemento subjetivo" hace referencia a los aspectos internos, subjetivos y psicológicos que pueden influir en la atribución de responsabilidades legales. En el contexto de la responsabilidad solidaria en el ámbito tributario, este elemento se centra en los aspectos como la intención, el conocimiento o la voluntad del responsable solidario respecto a su participación en la acción generadora de la obligación tributaria, más allá de los hechos externos observables. Es decir, se

consideran las motivaciones, actitudes o creencias que pueden haber llevado al administrado a actuar de una manera específica relacionada con su obligación fiscal. Este componente, a diferencia del elemento objetivo, se concentra en los elementos subjetivos y psicológicos del individuo involucrado, los cuales pueden tener un impacto en su responsabilidad legal en el marco de la legislación tributaria.

El análisis jurisprudencial realizado nos ha conducido a establecer la distribución de la carga de la prueba en dos categorías de casos específicos. Por un lado, se considera la situación en la que la administración imputa la responsabilidad solidaria a los administradores de sociedades designados a través de los instrumentos constitutivos de dichas entidades; por otro lado, se aborda el escenario en el cual agentes externos, sin haber sido designados en dichos instrumentos, adquirieron las facultades necesarias para manejar los fondos del deudor principal y administrarlos; o incluso, en casos más problemáticos, aquellos individuos que, careciendo de una estructura jurídica que les otorgara tales facultades, ejercían funciones de administración sobre los entes, y dicha situación ha sido probada por la administración.

Se analizan los casos en donde la jurisprudencia sí dio lugar a la imputabilidad de la responsabilidad solidaria y otros en los que no dio lugar a ello.

Casos en los que si se dio lugar a imputabilidad de la responsabilidad solidaria:

Cuando la deuda del deudor principal se torna exigible, la responsabilidad solidaria se aplica a personas que ejercían funciones conforme a su cargo según el instrumento constitutivo o la Ley General de Sociedades, como en el caso "Calvo, Luis E. y otro" (1973).

La jurisprudencia establece que la simple ocupación de un cargo de administración no implica automáticamente la responsabilidad solidaria. Es necesario demostrar la participación en la gestión de fondos y el incumplimiento de obligaciones tributarias. En "Monasterio DA Silva" (1966) y "May Erwin" (1976), la CSJN confirmó que la ocupación de ciertos cargos no es suficiente para atribuir responsabilidad solidaria sin evidencia de incumplimiento sustancial.

Se requiere demostrar el manejo y control efectivo de fondos. En "Calvo, Luis E. y otro", la sociedad no destinó los recursos disponibles al pago de impuestos, priorizando demandas judiciales, lo que incumplió la obligación fiscal.

El argumento de incapacidad para cumplir las obligaciones fiscales debe respaldarse con pruebas sólidas. En "Farminia SA" (2004), el contribuyente no demostró impedimento para cumplir sus deberes fiscales, siendo responsable solidario.

La calidad de socio minoritario no exime de responsabilidad si se ejerce la gerencia. En "Costa Roberto" (2004), la sentencia concluyó que la condición de socio minoritario no impide la gerencia y responsabilidad solidaria.

Es fundamental para el imputado demostrar que no tuvo control de los fondos cuando la deuda se volvió exigible. La falta de pruebas sólidas para sustentar la incapacidad de cumplir con obligaciones fiscales resultará en la confirmación de la imputación de responsabilidad solidaria.

Como casos específicos pueden mencionarse:

"Tejeda Maria Nieves" (2021): Se demostró que la actora continuó disponiendo de fondos al momento del vencimiento de las obligaciones fiscales.

"Marrera, Carlos A." (2004): La responsabilidad se mantuvo, ya que los socios eran gerentes al momento del vencimiento de la deuda, pese a que esta se originó antes.

"Paiz Ernesto Raul" (2008): A pesar de renunciar antes de la caducidad del plan de pagos, el contribuyente fue responsable por no demostrar la imposibilidad de cumplir con las obligaciones fiscales durante su gestión.

La jurisprudencia subraya la necesidad de presentar pruebas contundentes para contrarrestar la imputación de responsabilidad solidaria. La incapacidad alegada debe estar respaldada por evidencia sólida, especialmente en relación con la disposición de fondos en el momento en que la obligación tributaria se torna exigible.

Casos donde la jurisprudencia no dio lugar a la imputabilidad de la responsabilidad solidaria

Los siguientes casos son representativos de exoneración:

"Monasterio Da Silva Ernesto, CSJN, 1970": En el caso del vicepresidente y director de una sociedad extranjera con sucursal en Argentina, el fisco argumentó su imputación por la omisión de retenciones impositivas en operaciones realizadas con Petrobras. Sin embargo, la defensa del acusado sostuvo que la operación había sido ejecutada desde Uruguay y que no hubo manejo de fondos en Argentina. Ante esta evidencia, la decisión judicial fue la de no atribuir responsabilidad solidaria, dado que se demostró la falta de participación del implicado en la administración de los fondos dentro del país.

"Rivas Noefer Ulises, TFN, 1996": En el caso de un director de una sociedad que no intervino en el manejo de fondos, la defensa argumentó la ausencia de pruebas que demostraran la disposición de fondos durante la fiscalización. Ante esta situación, el tribunal decidió que la responsabilidad recaía únicamente sobre aquellos que administran los bienes sociales, concluyendo que no era aplicable en este caso.

"Funes Alejandro Nicolás, TFN, 1997": En el contexto de un tesorero y jefe del Departamento de Producción de Seguros, quien carecía de acceso a las finanzas de la cooperativa, la defensa sostuvo que su función no incluía el manejo de fondos ni participación en decisiones impositivas. Como resultado, se decidió que no se aplicaba la responsabilidad solidaria, dado que se demostró su falta de intervención en la administración de la cooperativa.

En los criterios de evaluación probatoria, se destaca la ausencia de manejo de fondos como un aspecto clave, donde la prueba documental y testimonial es fundamental para demostrar que el implicado no tuvo control sobre los recursos de la sociedad. Además, se establece que la mera titularidad del cargo no conlleva responsabilidad solidaria si se puede demostrar que el individuo no ejercía funciones administrativas o financieras en el desempeño de su rol.

En el caso "Costa, CNACAF Sala II, 2010", se consideró relevante la prueba de participación limitada del implicado, quien, a pesar de haber sido imputado como

agente de retención, demostró no tener control ni disposición de los fondos de la sociedad. Al verificarse que esta responsabilidad recaía en otro socio, la imputación fue revocada. De manera similar, en "Coluccio Ariel A, CNACAF, 2023", se cuestionó la imputación de responsabilidades por obligaciones vencidas, destacándose que el implicado había renunciado antes del vencimiento tributario. La decisión se revocó, enfatizando que la responsabilidad solidaria se configura al momento de la exigibilidad de la obligación y no en el momento del hecho imponible.

La demostración fehaciente de ausencia de disposición de fondos es crucial para la exoneración de responsabilidad solidaria. La jurisprudencia destaca la importancia de la carga probatoria en estos casos, donde el señalado debe presentar pruebas concretas para refutar la imputación fiscal.

La responsabilidad solidaria no se aplica si se prueba que el implicado no tuvo control sobre los fondos en el momento crítico de exigibilidad de la deuda.

CONCLUSIONES

El análisis de la jurisprudencia en materia de responsabilidad solidaria tributaria evidencia la importancia crítica de la carga probatoria en la determinación de culpabilidad de los implicados. Desde la creación de esta figura en 1946 hasta 2010, su aplicación fue limitada, mayoritariamente en casos de quiebra, disolución de sociedades, o incumplimiento en la retención de impuestos a beneficiarios del exterior. En tales situaciones, los responsables solidarios eran los directivos o gerentes en funciones al momento de la omisión, debiendo responder con su patrimonio personal.

En los últimos 15 años, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP/DGI) ha incrementado significativamente el uso de esta figura, aplicándola ante la mera falta de pago de obligaciones tributarias. Este cambio ha generado abundante jurisprudencia, que a su vez ha modificado los criterios y requisitos para establecer la responsabilidad solidaria.

La jurisprudencia reciente ha considerado como elemento relevante el uso de la clave fiscal para atribuir responsabilidad a directores, gerentes, apoderados o administradores. No obstante, se ha exonerado a aquellos representantes que lograron demostrar que sus funciones no incluían la liquidación y pago de tributos, sino que se limitaban a otras áreas, como producción o comercialización.

Respecto a la temporalidad, se concluye que la responsabilidad recae sobre el representante que ocupa el cargo al momento del vencimiento del pago del tributo, y no necesariamente sobre quien lo ocupaba cuando se originó el hecho imponible. Esta distinción es fundamental para la correcta imputación de la responsabilidad solidaria.

Por último, la reciente reforma al artículo 8º de la Ley 11.683, introducida por la Ley 27.430, ha incorporado la imputabilidad subjetiva del responsable como requisito esencial para la procedencia de la responsabilidad solidaria. A pesar de la falta de jurisprudencia actual respecto a esta modificación, se espera que la misma proporcione un marco más definido y equitativo para la determinación de responsabilidades en el ámbito tributario.

REFERENCIAS

- Bertazza, H. J. (2019). *Ley 11.683 de Procedimiento Tributario comentada*. Buenos Aires: Editorial La Ley S.A.
- Celdeiro, E. C., Gadea, M. A. y IMIRIZALDU, J. J. (2012). *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires: Editorial Errepar S.A.
- Díaz Sieiro, H. D., Veljanovichy, R. D, y Bergroth, L. (1997). *Procedimiento Tributario – Ley 11.683*. Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- Fonrouge, C. M. y Navarrine, S. C. (2004). *Derecho Financiero y Tributario*. 5 ed. Buenos Aires: Depalma.
- Giuliani Fonrouge, C. M. y Navarrine, S. C. (1995). *Procedimiento Tributario*. 6 ed. Buenos Aires: Depalma. p. 108
- Gómez, T. y Folco, C. M. (2018). *Procedimiento Tributario*. 9 ed. Buenos Aires: Editorial La Ley S.A.
- Gotlib, G., D’Alessandro, V. y Mohadeb, S. (2012). *Procedimiento Tributario – Teoría y Práctica para el contribuyente*. Buenos Aires: Editorial Errepar S.A.
- Jarach, D. (1982). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Cangallo.

Rubio, D. E. (2021). Responsabilidad Solidaria Tributaria: su naturaleza jurídica y la problemática en torno a su aplicación. *Doctrina Tributaria Errepar*, XLII, p. 485.

Villegas, H. (1997). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Astrea.

Legislación:

Argentina. Ley Nº 26.994. Código Civil y Comercial de la Nación.

Argentina. Ley Nº 19.550. Ley General de Sociedades.

Argentina. Ley Nº 11.683. Ley de Procedimiento Tributario.

Jurisprudencia:

"Bozzano, Raúl José c/DGI" (2014). Corte Suprema de Justicia de la Nación.

"Brutti, Stella Maris c/DGI" (2004). Corte Suprema de Justicia de la Nación.

"Calvo, Luis E. y otro" (1973). Tribunal Fiscal de la Nación.

"Costa, Roberto" (2004). Tribunal Fiscal de la Nación.

"Farminia SA" (2004). Tribunal Fiscal de la Nación.

"Marrero, Carlos A." (2004). Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV.

"May Erwin" (1976). Corte Suprema de Justicia de la Nación.

"Monasterio DA Silva" (1966). Tribunal Fiscal de la Nación; Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I (1970); Corte Suprema de Justicia de la Nación (1970).

"Paiz, Ernesto Raúl" (2008). Tribunal Fiscal de la Nación.

"Tejeda, María Nieves" (2021). Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II.