

deudor principal (1). El fundamento de la responsabilidad tributaria es el *aseguramiento del crédito fiscal* (2).

En este sentido se ha sostenido que el instituto de la responsabilidad solidaria, en materia tributaria, es análogo al de la fianza legal. Es decir: se trata de una obligación legal de garantía y, por ello, subsidiaria o accesorio (3); compartimos parcialmente este criterio. Ello así toda vez que el citado art. 8° no contempla el requisito de intimación previa al deudor principal —subsidiariedad— para endilgar la responsabilidad solidaria a otro sujeto en todos los casos (art. 8°, inc. e).

Tal como lo señala el Tribunal Fiscal de la Nación (4), con cita de doctrina italiana, "...en materia de solidaridad se está en presencia de dos figuras: una, principal, causativa de la obligación, que puntualmente se liga como consecuencia de las relaciones con el obligado principal; otra, secundaria y dependiente de la primera, que comprende algunos específicos elementos y que es causativa de la obligación en las relaciones con el sujeto denominado responsable del impuesto (D'Amati, Nicola, "Derecho tributario. Teoría y crítica")".

También ha dicho la jurisprudencia: "... el responsable solidario es aquel sujeto que, si bien no es el realizador del hecho imponible, debe responder por un mandato expreso de la norma junto

(art. 8°, inc. e).

En definitiva, como tiene dicho el Tribunal Fiscal de la Nación: "... para conocer el alcance y el carácter de la solidaridad, dentro de cada ordenamiento, resulta imprescindible apreciar que si de la ley no surge la posibilidad de atribuir el hecho imponible a personas que no sean los contribuyentes, las restantes personas a quienes se exigirá el pago del tributo tienen que aparecer expresamente señaladas como responsables solidarios, pues la solidaridad de éstas últimas no se presume..." (7).

Calificada doctrina (8) tiene dicho que la responsabilidad tributaria personal de los directores, gerentes y demás representantes no es de derecho común, *posee una naturaleza esencialmente represiva*, no es de aplicación automática y debe computarse el elemento subjetivo de la conducta —en grado de culpa o dolo—.

Respecto de la naturaleza represiva, o no, de este tipo de responsabilidad, los tribunales han expresado que la atribución de responsabilidad solidaria a determinados sujetos, en relación a deudas tributarias de terceros, *no posee naturaleza penal* —esta cuestión, a nuestro criterio, es controvertida—, ni tampoco atiene al patrimonio, ni capacidad contributiva del sujeto objeto del reclamo; pues el reclamo no se efectúa a título de deuda propia, sino de obligado tributario por deuda ajena (9).

Así también lo ha interpretado la jurisprudencia (11), al señalar: "... la solidaridad de los directores (...) constituye un supuesto de solidaridad legal (arts. 699, 700 y 701 del Código Civil) y deviene como una sanción por incumplimiento de los deberes a su cargo (...), pero no es una sanción penal, porque no tiende a herir al obligado en su persona o en sus bienes. Si bien es una sanción, debe asimilarse a las sanciones no penales, particularmente a las civiles por cuanto la ley trasunta un innegable propósito de asegurar la percepción del crédito fiscal."

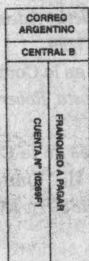
Al respecto, el Tribunal de alzada agregó que la circunstancia que un obligado —director de una sociedad anónima— deba afrontar el pago del tributo con sus bienes no significa que él sufra una disminución patrimonial definitiva, que lo hiera en su patrimonio, porque, en principio, conserva el ejercicio de la acción de reembolso que le reconoce la ley (art. 786, Código Civil), contra quien es el obligado formal y sustancial —la sociedad anónima de la cual es director—. En definitiva, finaliza el Tribunal, por tratarse de una sanción asimilable a las civiles, no son aplicables a esta cuestión los principios del derecho penal contenidos en el Código Penal.

Antes de analizar los supuestos específicos contemplados en la ley, cabe señalar que a los fines de efectivizar la responsabilidad solidaria prevista en el art. 8° de la ley 11.683 el orga-

"Es principio corriente en derecho tributario que, cuando dos o más personas están obligadas a satisfacer una misma prestación fiscal, su responsabilidad es solidaria, esto es, que la totalidad de la prestación puede ser exigida a cualquiera de ellas indistintamente (...). En nuestro ordenamiento positivo, ello debe ser entendido en el sentido de que, en los supuestos del art. 8° de la ley procedimental, "los responsables por deuda ajena" —según su terminología— responden con sus bienes propios y en forma solidaria con los deudores del tributo. A su vez, esta responsabilidad puede ser subsidiaria o solidaria, ya que el precepto prevé ambos supuestos."

"En el primer caso, el adquirente (entendemos se refiere al responsable solidario) responde con sus bienes si previamente se intima al contribuyente el pago del tributo adeudado y éste no lo satisface. En otras palabras, juega una suerte de beneficio de excusión, toda vez que el organismo fiscal deberá previamente cursar intimación de pago al deudor principal y, no cumplida ésta en el plazo legal previsto, podrá hacer extensiva la responsabilidad solidaria (...). En el segundo caso, es decir si la deuda tributaria no está determinada, la responsabilidad del adquirente es solidaria, es decir, se puede exigir el cumplimiento de la obligación directamente al responsable, quedando éste en igual situación que la del deudor principal."

CONTINÚA EN LA PÁGINA 2



DOCTRINAS

La responsabilidad solidaria de los terceros
Marcos Ricardo Torassa 1

Medios de pago y ley 25.345, sobre antievasión. A raíz del fallo "Mera": ¿punto final a la controversia?
Pablo Fernando Puccini 7

Los derechos de exportación: su constitucionalidad. Un fallo esperado del Alto Tribunal, que no pone fin al tema
Gastón Vidal Quera..... 8

RESEÑA JURISPRUDENCIAL 10

NOVEDADES PROFESIONALES 12

PANORAMA IMPOSITIVO

Clave única de identificación tributaria (CUIT): fallo judicial ordena su inmediata reactivación
Por Celina del Rosario Aguirre 12