



RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN LA MATERIA TRIBUTARIA – ALCANCES DE LA REFORMA TRIBUTARIA

14° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina

**Ciudad Autónoma de Buenos Aires,
1 al 3 de agosto 2012**

**Dr. CP Marcelo Ariel Greco
Dra. LA. CP. Abog. Analía Paula Magno**



Sujeto Activo

- El Estado es el titular de la potestad tributaria razón por la cual es el sujeto activo en la relación tributaria.
- La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) es el “*Ente de ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación*” y es la encargada entre otras funciones de “*La aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales respectivas*”



Sujeto Pasivo

En este caso el sujeto pasivo de la relación tributaria lo podemos clasificar en:

- a) Contribuyente
- b) Responsable por deuda ajena
- c) Responsable sustituto.



Sujeto Pasivo

La doctrina tributaria distingue dos categorías de sujetos pasivos: los responsables por deuda propia y los responsables por deuda ajena.

Dino Jarach advierte *“Esta distinción se funda sobre la separación entre la deuda y la responsabilidad, o bien, de acuerdo con los conceptos desarrollados por la doctrina jurídica acerca de las obligaciones, entre debitum y obligatio o bien entre Schuld y Haftung. Estos conceptos sirven para establecer una diferenciación entre el verdadero contribuyente, al que la ley le atribuye la titularidad del hecho imponible, de acuerdo con los conceptos ya desarrollados, y los demás sujetos a los que la ley extiende la obligación de pagar el tributo con diferentes grados de responsabilidad, que pueden variar desde la responsabilidad solidaria sin condiciones, a la responsabilidad solidaria supeditada a la verificación de ciertos supuestos, a la responsabilidad subsidiaria y a la responsabilidad sustituta.”*



Contribuyentes

Señala Héctor B. Villegas el contribuyente es “*el destinatario legal tributario que debe pagar el tributo al fisco. Al estar a él referido el mandato de pago tributario, pasa a ser sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal. Lógicamente, se trata de un deudor a título propio. Es aquel cuya capacidad contributiva tuvo normalmente en cuenta el legislador al crear el tributo, es el “realizador” del hecho imponible y es- por consiguiente- quien sufre en sus bienes el detrimento económico tributario*”.



Responsables por deuda ajena

En opinión de Héctor B. Villegas *“Otra de las soluciones legislativas en materia de sujeción pasiva consiste en lo siguiente. No excluye de la relación jurídica tributaria principal al destinatario legal tributario y se lo mantiene en su polo negativo (conservando –por tanto- el carácter de “contribuyente”). Pero se ubica a su lado a un tercero ajeno a la producción del hecho imponible y se asigna -también a ese tercero- el carácter de sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal.”*



Responsable sustituto

Es un sujeto ajeno a la relación tributaria, pero por intermedio de la ley se lo obliga a pagar el tributo. En este caso el responsable sustituto ocupa el lugar del contribuyente.



Solidaridad Tributaria

De acuerdo a lo expuesto por Héctor B. Villegas *“Hay solidaridad tributaria cuando la ley prescribe que dos o más sujetos pasivos que quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación. Los vínculos 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 (idem debitum), son también interdependientes.”*



Solidaridad Tributaria

Carlos M. Giuliani Founrouge y Susana Camila Navarrine sostienen que “ *La solidaridad no se presume en el derecho privado; en el derecho tributario ella es inherente al vinculo de unidad que se crea cuando un mismo hecho imponible es atribuible a dos o mas sujetos, 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. Eso lo hace, precisamente, el art. 8, según el Tribunal Fiscal, no es la solidaridad del derecho común sino otra, de naturaleza especial que le es propia.*”



Solidaridad Tributaria

El actual texto de la ley 11683 establece en el primer párrafo del artículo 8 que *“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: (...)”*



Solidaridad Tributaria

Carlos M. Giuliani Founrouge y Susana Camila Navarrine analizando el precepto de solidaridad reconocen la existencia de tres condiciones para encontrarnos en presencia de su configuración:

“1) que el responsable haya omitido el cumplimiento de sus deberes;

2) que el incumplimiento le sea imputable a título de dolo o título de culpa. (...);

3) que los deudores no cumplan con la intimación administrativa, que debe ser previa, para regularizar la situación fiscal”



Reforma propuesta artículo 8° de la Ley N° 11.683

La reforma propuesta a la Ley de Procedimiento Tributario dispone *“Modifícase el Artículo 8° de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, en la forma que se indica a continuación: 1. Agrégase, con carácter aclaratorio, a continuación del primer párrafo del Artículo 8°, el siguiente: **“Lo dispuesto precedentemente resulta de aplicación tanto respecto de la deuda emergente de declaraciones juradas presentadas por el contribuyente cuanto de la determinada de oficio por el Fisco. En ambos supuestos, el procedimiento previsto en el párrafo quinto del Artículo 17 podrá incoarse contra el responsable solidario aún cuando la intimación administrativa de pago dirigida al deudor no se encontrare firme.”** (la negrita es propia)*



Reforma propuesta artículo 8° de la Ley N° 11.683

Para la mejor comprensión es dable traer a colación lo dispuesto en el artículo 17 de la ley 11683 que en el párrafo 5 dispone *“El procedimiento del presente artículo deberá ser cumplido también respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria”*.



Alcance de la reforma

Consideramos necesario analizar dos cuestiones:

- Procedimiento para extender la responsabilidad personal y solidaria.
- Momento oportuno para que la AFIP-DGI curse la intimación de pago a los sujetos que respondan en forma personal y solidaria por incumplimiento de pago del deudor.



Procedimiento para extender la responsabilidad personal y solidaria

Entendemos que el agregado propuesto en el artículo 8 de la Ley 11683 (t.o. 1998) no cambia el procedimiento a los efectos de reclamar el pago a los responsables solidarios, sino que **establece legalmente** la posibilidad del fisco de iniciar el procedimiento de determinación de oficio para extender la responsabilidad solidaria con la finalidad de reclamar el pago del tributo y de corresponder las sanciones a los mencionados sujetos, aunque no se encuentre firme la intimación de pago al contribuyente.



Procedimiento para extender la responsabilidad personal y solidaria

En este punto podemos citar lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Brutti Stella Maris c/D.G.I.” de fecha 30/03/2004 *“No se advierte obstáculo legal 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 artículo 18, inciso a), de la ley 11683 (t.o. en 1978), aun antes de intimar de pago al deudor principal, puesto que el establecimiento de la responsabilidad requiere de la instrumentación a través del correspondiente acto que culmina el proceso determinativo”*.



Momento oportuno para que la AFIP-DGI curse la intimación de pago a los sujetos que respondan en forma personal y solidaria por incumplimiento de pago del deudor

Es importante destacar que el reclamo del pago a los responsables solidarios que se hayan determinado en el procedimiento detallado precedentemente **solo podrá efectuarse en el momento que la intimación de pago cursada al contribuyente o responsable por deuda propia quede firme e impaga.**



Momento oportuno para que la AFIP-DGI curse la intimación de pago a los sujetos que respondan en forma personal y solidaria por incumplimiento de pago del deudor

Así lo entendió la CSJN en la mencionada causa “Brutti Stella Maris” “...corresponde declarar la nulidad del acto (art. 14, inciso b. de la ley 19.549) que carecía de causa válida al momento de su dictado...pues el imputó a la recurrente responsabilidad solidaria, cuando la intimación al principal aún no se encontraba incumplida...”



Momento oportuno para que la AFIP-DGI curse la intimación de pago a los sujetos que respondan en forma personal y solidaria por incumplimiento de pago del deudor

También el fisco deberá tener en cuenta al momento de incoar el reclamo de pago a los responsables solidarios que la resolución que determina el tributo y de corresponder sanciones no se encuentre discutida por intermedio de los recursos dispuestos en el artículo 76 de la ley 11683 (to 1998) ya sea ante la AFIP-DGI por medio del Recurso de Reconsideración o ante el Tribunal Fiscal de la Nación a través del Recurso de Apelación.



Momento oportuno para que la AFIP-DGI curse la intimación de pago a los sujetos que respondan en forma personal y solidaria por incumplimiento de pago del deudor

Es aquí, con la intimación de pago al responsable solidario, una vez que la intimación de pago al contribuyente quede firme e impaga, cuando dicho responsable podrá acreditar a través de los medios probatorios que disponga (prueba documental, pericial, informativa, entre otras) que el contribuyente los ha colocado en imposibilidad de cumplir con las obligaciones fiscales a su cargo, tal como lo dispone el artículo 8° de la ley 11683 (to 1998)



Conclusión

- 1) Entendemos que la reforma no persigue como objetivo modificar el alcance de la responsabilidad solidaria de carácter subsidiaria, situación que de ser perseguida por el legislador debería establecerse expresamente en el proyecto de modificación de ley.
- 2) Frente a la situación del reclamo de pago a los responsables solidarios sin encontrarse firme e impaga la intimación al contribuyente, implicaría cambiar sustancialmente el actual sistema de subsidiariedad dispuesto en el inciso a) del artículo 8° de la ley 11683 (to 1998), violando de esa manera el principio de legalidad y consecuentemente viciando de nulidad el acto por carecer de causa válida al momento de su dictado tal como dispuso la CSJ en la mencionada causa “Brutti Stella Maris”



Conclusión

- 3) El Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires establece la diferencia de la responsabilidad solidaria a nivel nacional y provincial. Al respecto ha dispuesto la Sala III, en autos “BAYER S.A”, con fecha 7 de Noviembre de 2008 “ ... *En consecuencia y, a diferencia de lo dispuesto por la Ley de Procedimiento fiscal 11.683, vigente en el ámbito nacional, que exige la previa intimación del deudor principal, en el plano provincial los responsables solidarios no son deudores “subsidiarios” del incumplimiento de aquel, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta, dando muestras con ello, que la institución guarda como fundamento de su existencia una clara concepción garantista. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste (...)*”



Muchas gracias por su atención!!

- Preguntas!!!!
- Respuestas??????

