

# Responsabilidad solidaria en materia tributaria (1ª. Parte)

## RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA TRIBUTARIA (1ª. Parte)

Por. Dr. CP Rubén Miguel Rubiolo

### 1. INTRODUCCIÓN

En las diversas legislaciones tributarias, tanto nacionales como extranjeras, se declara obligado al pago del tributo y al cumplimiento de otros deberes fiscales, además del sujeto pasivo del impuesto, a otra persona distinta de la relación fisco-contribuyente a quien se extiende la responsabilidad por aquél deber tributario.

El Derecho Tributario ha desarrollado ciertos institutos con características propias, entre los cuales encontramos a la &ldquo;responsabilidad solidaria&rdquo;, que la ley hace recaer sobre quienes de una forma u otra tienen vinculación con el sujeto pasivo.

El propósito de este trabajo es analizar el alcance de dicha responsabilidad en el ámbito de la legislación nacional y de la Provincia de Santa Fe.

### 2. DIFERENCIAS CONCEPTUALES ENTRE LOS DISTINTOS SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

En general, la doctrina reconoce tres sujetos principales en la relación jurídico-tributaria:

- a) el contribuyente
- b) el responsable
- c) el sustituto

El contribuyente es el sujeto pasivo de la obligación tributaria: quien produce el hecho imponible y cuya capacidad contributiva tuvo en cuenta el legislador al establecer el tributo.

Es el deudor a título propio del tributo y quien tiene a su cargo el cumplimiento de todas las obligaciones de carácter material y formal.

Su obligación resulta del simple acaecimiento del hecho imponible. Por ello, Jarach expresa que el deudor por título propio o contribuyente puede ser determinado sin necesidad de alguna norma expresa por parte de la ley, porque se deduce de la naturaleza del hecho imponible, esté o no indicado en una norma explícita del derecho tributario material. Sólo a él corresponde la causa del tributo

El responsable, en cambio, tiene una obligación accesoria de garantía con respecto al contribuyente, que no deriva del propio hecho imponible sino del presupuesto del que nace su responsabilidad.

Ella surgirá sólo de la ley, encargada de determinar qué otros sujetos deberán responder junto al contribuyente (sujeto pasivo) por la deuda tributaria, aunque sea en forma solidaria y/o subsidiaria.

Vale decir que, para que nazca la obligación del responsable, será necesario que se produzca el presupuesto de hecho que la ley prevé para ello, pero, además, que haya tenido lugar el hecho imponible en virtud del cual queda obligado el sujeto pasivo.

Por ende, como bien lo señala la doctrina española e italiana, debe efectuarse una distinción entre sujetos pasivos en sentido estricto (contribuyentes o sustitutos) y responsables, los que tienen obligaciones tributarias diferentes: la principal a cargo del sujeto pasivo, que deriva de la realización del hecho imponible; y la que está a cargo del responsable, nacida como consecuencia de la existencia del presupuesto de hecho de la responsabilidad, conexo con el hecho imponible y dependiente del mismo. Por ello, se dice que el responsable no es el único obligado frente al Estado, no responde sólo sino al lado, es decir, junto al sujeto pasivo en sentido estricto

El sustituto, si bien requiere, del mismo modo que el responsable, que se produzcan dos presupuestos de hecho: el de la sustitución y el hecho imponible, se diferencia de éste en cuanto a que:

el responsable está obligado junto al contribuyente, mientras que el sustituto lo está en lugar del contribuyente, desplazando a éste como deudor principal de la obligación

la obligación del responsable es de garantía, mientras que el sustituto es un obligado directo no sólo al pago de la obligación principal sino al cumplimiento de todos los deberes formales.

### 3. DIFERENCIA ENTRE EL DEUDOR Y EL RESPONSABLE

Como se expresara precedentemente, existe una clara diferencia jurídica entre el deudor y el responsable o, como dice la doctrina alemana, entre el débito y la responsabilidad.

Ambos conceptos son elementos del vínculo jurídico denominado &ldquo;obligación&rdquo;, definido como aquél en virtud del cual &ldquo;&hellip;un determinado individuo (acreedor), tiene derecho a exigir de otro individuo determinado (deudor), el deber de cumplir una prestación susceptible de apreciación económica&hellip;&rdquo;

En efecto, en esta relación jurídica, el débito es el aspecto personal que indica la presencia de la deuda, aunque no se recurra a la coacción para su cobro; la responsabilidad es, por su parte, el elemento que permite exigir coactivamente la ejecución de la prestación debida.

Consecuentemente, en el ámbito de las obligaciones tributarias los dos elementos (deuda y responsabilidad) sólo concurren en el caso de los responsables por deuda propia; mientras que a los responsables por deuda ajena sólo le es atribuible la responsabilidad y no la deuda tributaria.

Vale decir, entonces, el contribuyente será el deudor en virtud de la ley del tributo y responsable según la ley

procedimental; mientras que el responsable solidario no es deudor tributario sino aquél al que únicamente le es atribuible su calidad conforme a las condiciones previstas en la ley procedimental respectiva.

## 4. LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN EL ÁMBITO NACIONAL

### 4.1. NUESTRA LEGISLACIÓN NACIONAL

En nuestra legislación tributaria, la Ley 11683 clasifica a los sujetos de los deberes impositivos como &ldquo;responsables por deuda propia&rdquo; (art. 5) y &ldquo;responsables por deuda ajena&rdquo; (art. 6). Dentro de los primeros, ubica a los contribuyentes, y sus herederos y legatarios; y dentro de los segundos, a quienes administran, perciben o disponen recursos de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de bienes administrados, etc. (cónyuges, padres, síndicos y liquidadores, directores y administradores, agentes de retención y percepción, etc.). Luego de la modificación introducida por la Ley N° 25795, también se incluyen dentro del artículo 6° &ndash;erróneamente, a nuestro criterio, conforme oportunamente lo expresamos- a los responsables sustitutos.

Si bien Villegas opina que es acertada la terminología utilizada por la Ley N° 11683 al efectuar esta clasificación, considerando que todos aquellos potenciales deudores de la obligación tributaria principal son igualmente &ldquo;responsables&rdquo; con respecto a la pretensión crediticia del Estado, independientemente que sean o no realizadores del hecho imponible; consideramos al igual que Giuliani Founrouge y Navarrine que la norma debería haber dicho simplemente &ldquo;contribuyentes&rdquo; y &ldquo;responsables&rdquo;

A todos &ldquo;los responsables por deuda ajena&rdquo; enumerados en los seis incisos del artículo 6°, se los constituye en personal y solidariamente responsables con los deudores del tributo, &ldquo;&hellip;sin perjuicio de las sanciones que les pudieren corresponder

Como claramente se advierte, la ley crea un responsable solidario pero el destinatario legal del tributo continúa siendo el contribuyente, dando lugar, entonces, la generación del hecho imponible por parte de éste, a un doble vínculo: el Fisco con el contribuyente y el Fisco con el responsable solidario.

Si bien ambos vínculos son autónomos (podría el Fisco exigir el cumplimiento de la obligación a cualquiera de los sujetos) e interdependientes (extinguida la obligación sustancial por uno, queda extinguida para el otro), esta solidaridad, en nuestra legislación, es subsidiaria. Es decir, debe existir intimación previa de la Administración al contribuyente e incumplimiento por parte de éste.

Por ende, cuando nuestra Ley de Procedimiento Tributario habla de &ldquo;responsables&rdquo;, se trata de &ldquo;responsables solidarios&rdquo; y, en este caso, resulta claro que el concepto nunca alcanzará a los &ldquo;contribuyentes&rdquo; ni a los &ldquo;sustitutos&rdquo;

En virtud de ello, a nuestro entender resulta absolutamente desacertada la inclusión de los responsables sustitutos en el mismo artículo que esos responsables solidarios y, menos aún, bajo la denominación de &ldquo;responsables por deuda ajena&rdquo;.

Como se dijo precedentemente, si bien el sustituto, al igual que el solidario son sujetos que tienen a su cargo el cumplimiento de una obligación tributaria correspondiente a un hecho imponible que no han generado y del que no han participado, el mandato legal tiene diferentes alcances.

En efecto, en el caso del responsable solidario, actúa &ldquo;al lado del&rdquo; o &ldquo;junto al&rdquo; contribuyente, debiendo, por lo tanto, enfrentar una deuda ajena

En cambio el sustituto, al ser colocado &ldquo;en lugar&rdquo; del realizador del hecho imponible &ndash;desplazado de esa relación por mandato legal y sin obligación tributaria alguna a su cargo- resulta un deudor directo del impuesto, formando parte de la relación jurídico-tributaria. Por ende, mal puede hablarse en este caso de una &ldquo;responsabilidad por deuda ajena&rdquo;, sino que esa deuda, aunque originada en un hecho imponible en el que no ha tenido participación, es propia.

A lo sumo, a ambos podríamos denominarlos como &ldquo;responsables&rdquo;, pero distinguiendo a los &ldquo;responsables solidarios&rdquo; de los &ldquo;responsables sustitutos&rdquo;.

### 4.2. CARACTERÍSTICAS DE ESTA SOLIDARIDAD

La doctrina y jurisprudencia nacionales ha concluido que las principales características de la responsabilidad atribuida a los sujetos enumerados en el artículo 6 de la Ley 11683, son:

a) Legalidad: La designación de responsables solidarios para el pago de la deuda ajena sólo puede ser efectuada por la ley. La solidaridad, en el Derecho Tributario es inherente al vínculo de unidad que se crea cuando un mismo hecho imponible es atribuido a dos o más sujetos, pero si lo es a otro sujeto distinto del deudor &ndash;el responsable- que, por ende es ajeno al hecho imponible, es menester una disposición expresa de la ley para que surja la solidaridad

b) Accesoriedad: Esta solidaridad es una obligación accesoria por ser dependiente de la obligación tributaria principal puesta por la ley en cabeza del contribuyente, deudor propiamente dicho, debiendo el Fisco acreedor accionar en primer término contra éste para el cobro de la deuda impaga

c) Garantía: Su finalidad es aumentar a seguridad del cumplimiento de la obligación tributaria, es decir reforzar la posición jurídica del Fisco acreedor. Así lo ha reconocido la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación cuando expresara &ldquo;&hellip;el instituto de la solidaridad tiene como propósito básico proporcionar el debido resguardo del crédito

fiscal&rdquo; 1

d) Subjetividad: Esta responsabilidad no deriva de la mera circunstancia del desempeño de algún cargo en el ente ni por el mero hecho de comprobarse el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los representantes del mismo.

En materia de asignación de responsabilidad a los sujetos que intervienen en la dirección, conducción, administración o representación de determinados entes, podría decirse que existen dos corrientes doctrinarias:

la teoría contractualista, que considera que la responsabilidad de estos sujetos surge del mismo contrato social, de la relación jurídica mandante-mandatario

la teoría de la culpa, que entiende que dicha responsabilidad no deriva del incumplimiento del mandato o contrato sino del incumplimiento de las obligaciones asignadas por la ley en función de su condición de representantes del órgano de administración.

Esta última, con algunas particularidades, es la que recoge el Derecho Tributario en nuestro país y así lo ha reconocido la jurisprudencia de nuestros Tribunales.

En efecto, la aludida solidaridad sólo se activará por determinadas conductas o ciertas características de los sujetos involucrados. Para hacer valer la solidaridad al responsable por la deuda ajena, el incumplimiento en cuestión debe serle imputable al mismo no sólo objetiva sino también subjetivamente.

Así, la Corte Suprema ha remarcado la imposibilidad de declarar responsable solidario del cumplimiento de la deuda impositiva a un director que no ha administrado o dispuesto de fondos sociales ya que sólo éstos son los que se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios y a ellos alcanza la responsabilidad por los hechos y omisiones en que incurrieren. 2,

No basta, entonces, el simple hecho de, por ejemplo, ser director de una sociedad anónima, para que se lo considere responsable en los términos de la ley.

La propia Administración Tributaria ha reconocido que resulta indispensable, a efectos de la imputación de responsabilidad solidaria, que el sujeto en cuestión haya actuado en el momento de producirse la conducta tributaria.<sup>3</sup>

Por ende, no se trata de una responsabilidad objetiva sino subjetiva y derivada de una conducta de la que se concrete un incumplimiento de los deberes impositivos a cargo del responsable por deuda ajena y, para ello, éste debe administrar o disponer de los bienes de su representado en ejercicio de sus funciones.

Ratifica esta subjetividad el eximente de responsabilidad contenido en el propio artículo 8 de la Ley 11683 para quienes demuestren que sus representados o mandantes los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.

e) Subsidiariedad: El requisito de la intimación de pago previa al deudor principal, previsto en el inciso a) del artículo 8 de la ley 11683 para todos los responsables de la deuda ajena enunciados en el artículo 6 del mismo cuerpo legal &ndash;excepto los agentes de retención y los sustitutos, aunque no compartimos la inclusión de éstos en dicho artículo-, remarca el carácter subsidiario de esta responsabilidad. Así lo ha reconocido en general la doctrina y lo ha acogido la jurisprudencia, ratificando nuestra Corte Suprema que &ldquo;&hellip;sólo la expiración del plazo otorgado al deudor principal podrá tener por configurado su incumplimiento, el que habilita -en forma subsidiaria- la extensión de la responsabilidad a los demás responsables por deuda ajena. Es decir, es necesario que la intimación al principal se encuentre incumplida para imputar la responsabilidad solidaria&rdquo; 4

Ya el Tribunal Fiscal de la Nación había definido claramente las características de esta responsabilidad al afirmar que no se trata de &ldquo;&hellip;una obligación única a cargo de diversos deudores, cuyo cumplimiento pueda el acreedor exigir indistintamente a cualesquiera de ellos, sino &hellip; una obligación principal o primaria y otra u otras accesorias o subsidiarias de tal modo que el acreedor, es decir, el Fisco Nacional, únicamente puede hacer valer sus derechos siguiendo un orden preestablecido&rdquo; , agregando que: ... y esto, porque aquellos responden no como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto, desde que la suya no es una obligación propia, sino como responsable de la deuda ajena. La solidaridad no quita, pues, a esta obligación de garantía su carácter subsidiario" 5

También la Cámara de Apelaciones se expidió al respecto recordando que &ldquo;&hellip;los directores, gerentes, etc., no responden como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto, porque la suya no es una obligación propia, sino como responsables por la deuda ajena. La solidaridad no quita a esta obligación su carácter subsidiario&hellip;&rdquo; 6

Cabe destacar que en los casos contemplados en los incisos e) (terceros que con culpa o dolo faciliten la evasión del tributo), g) (integrantes de UTE o ACE por las deudas del agrupamiento), y h) (contribuyentes que estando obligados a hacerlo, no constaten la situación del vendedor, por los impuestos emergentes de los documentos apócrifos o no autorizados recibidos), el legislador no ha previsto la intimación previa al responsable por deuda propia como requisito para efectivizar la responsabilidad solidaria

Mas ello, entendemos, no quita el carácter subsidiario de esta responsabilidad sino, mas bien, hace al procedimiento para efectivizar la misma en tales supuestos, ya que la subsidiariedad surge a partir de la distinta naturaleza que tiene la deuda para estos sujetos: obligación principal, para el deudor; obligación accesorias o de garantía, para el responsable solidario.

#### 4.3. PROCEDIMIENTO PARA EFECTIVIZAR LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

Atendiendo justamente a la naturaleza subjetiva de esta responsabilidad, destacada precedentemente, la propia Ley 11683 establece que a efectos de efectivizarla el Fisco deberá cumplir con el procedimiento de determinación de oficio.

La discusión doctrinaria y jurisprudencial al respecto, se ha concentrado en torno al momento a partir del cual la Administración Fiscal queda habilitada para llevarlo a cabo.

En efecto, el artículo 8, inciso a), sólo establece que la responsabilidad solidaria en cuestión es imputable cuando los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo otorgado para ello.

Transcurrido el referido plazo sin que se produzca el ingreso de la obligación quedaría habilitada la Administración para recurrir al responsable solidario, pero ¿qué ocurre si, en tiempo y forma, el deudor ha ejercido su derecho de defensa apelando la resolución que determina su obligación, mediante alguna de las vías previstas en el artículo 76 de la Ley 11683 (Recurso de reconsideración ante el organismo recaudador o Recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación).? Es claro que, si bien ha vencido el plazo otorgado y no se ha producido el pago, no existe deuda firme aún por cuanto el acto determinativo ha sido materia de un recurso que tiene carácter suspensivo.

Entendemos, consecuentemente, que para efectivizar la responsabilidad solidaria de, por ejemplo, los administradores de un ente, existe una secuencia cronológica que no podrá dejar de considerarse:

a) Debe quedar firme la determinación de la obligación practicada al contribuyente deudor, toda vez que ella establecerá los hechos imponibles y el monto del tributo adeudado

b) El contribuyente deudor debe incumplir la intimación de pago que por el término de quince (15) días hábiles le efectúa la Administración.

c) El Fisco debe determinar de oficio la obligación e imputar la responsabilidad solidaria a tales administradores, siguiendo también para ello el procedimiento previsto en el artículo 17 de la Ley 11683

d) En dicho procedimiento, los responsables no hubieren podido demostrar que por sus funciones no administraban o disponían de los fondos o bienes del ente, o bien que sus representados o mandantes los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales

La jurisprudencia convalidó esta secuencia poniendo coto a los intentos de la Administración de intimar de pago al solidario, sin haber quedado firme aún la deuda del contribuyente.

En efecto, declarando la nulidad de la resolución del Fisco que determinaba la obligación como responsable solidario, destacó el Tribunal Fiscal de la Nación que "para que haya un incumplimiento de un deber tributario debe haber sido determinado previamente la existencia de dicho deber; en relación con la materia gravada ya que lo contrario implica la existencia de un vicio o violación de una forma procesal que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley (subsidiariedad con base en un incumplimiento previo) y que da lugar a una alteración significativa del derecho de defensa del solidario". 7

La Cámara de Apelaciones, por su parte, ratificó este criterio al sostener que la responsabilidad de los directores, administradores o representantes de la sociedad surge con posterioridad a la verificación del hecho imponible y a raíz de la conducta del responsable del impuesto, pudiendo efectivizarse si el deudor no cumple la intimación efectiva de pago. 8 No obstante lo expuesto, y bajo el pretendido argumento de la protección de la renta fiscal, el organismo recaudador considera factible el inicio simultáneo del procedimiento de determinación de oficio al contribuyente y a los responsables solidarios -con la salvedad de postergar la intimación de pago hasta tanto el contribuyente incumpla con su propia intimación administrativa- 9, y aún la posibilidad de iniciar el procedimiento determinativo al solidario habiendo desaparecido el deudor principal 10

Cabe destacar que a los efectos de la protección del crédito tributario, el artículo 66, inciso a) de la Ley 11683 prevé la suspensión por un año del curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar el impuesto y exigir su pago al responsable solidario, a partir de la intimación cursada al contribuyente, advirtiéndose también que, en caso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, dicha suspensión se extiende hasta noventa (90) días hábiles después de notificada su sentencia

Con relación al tema, la Corte Suprema convalidó el criterio del Dictamen DAL 25/98, señalando que "no se advierte obstáculo legal alguno 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 8, inciso a) de la ley 11683, aun antes de intimar de pago al deudor principal"; pero sólo la expiración del plazo otorgado al deudor principal configura el incumplimiento que habilita la extensión de responsabilidad a los solidarios 11

A pesar de ello, no podrá soslayarse el cumplimiento de la secuencia señalada más arriba, a efectos de exigir el pago de la obligación al deudor solidario.

Finalmente, cabe señalar que aún cuando la deuda tributaria del contribuyente haya quedado firme, en el procedimiento de determinación de oficio seguido al solidario éste podrá discutir no sólo la atribución de su responsabilidad en el caso sino también la propia determinación practicada al principal 12

## APÉNDICE NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL

### I- EN EL ÁMBITO NACIONAL

#### LEY DE PROCEDIMIENTO N° 11683

#### SUJETOS DE LOS DEBERES IMPOSITIVOS

##### Responsables por deuda propia

ARTICULO 5º &mdash; Están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria: los que sean contribuyentes según las leyes respectivas; sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil, sin perjuicio, con respecto a estos últimos, de la situación prevista en el artículo 8º, inciso d). Son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria:

- a) Las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común.
- b) Las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho.
- c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.
- d) Las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva.

Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, provincial o municipal, así como las empresas estatales y mixtas, están sujetas a los tributos (impuestos, tasas y contribuciones), regidos por esta ley y a los restantes tributos nacionales (impuestos, tasas y contribuciones), incluidos los aduaneros, estando, en consecuencia, obligadas a su pago, salvo exención expresa.

#### Responsables del cumplimiento de la deuda ajena

ARTICULO 6º &mdash; Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley:

- a) El cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro.
- b) Los padres, tutores y curadores de los incapaces.
- c) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos.
- d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5º en sus incisos b) y c).
- e) Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero.
- f) Los agentes de retención y los de percepción de los impuestos.

Asimismo, están obligados a pagar el tributo al Fisco los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad en que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación.

ARTICULO 7º &mdash; Las personas mencionadas en los incisos a), b) y c) del artículo anterior tienen que cumplir por cuenta de los representados y titulares de los bienes que administran o liquidan, los deberes que esta ley y las leyes impositivas imponen a los contribuyentes en general para los fines de la determinación, verificación y fiscalización de los impuestos.

Las personas mencionadas en los incisos d) y e) de dicho artículo tienen que cumplir los mismos deberes que para esos fines incumben también a las personas, entidades, etc., con que ellas se vinculan.

#### Responsables en forma personal y solidaria con los deudores

ARTICULO 8º &mdash; 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 los primeros CINCO (5) incisos del artículo 6º cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del artículo 17. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales

En las mismas condiciones del párrafo anterior, los socios de sociedades irregulares o de hecho. También serán responsables, en su caso, los socios solidariamente responsables de acuerdo con el derecho común, respecto de las obligaciones fiscales que correspondan a las sociedades o personas jurídicas que los mismos representen o integren.

- b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior y con carácter general, los síndicos de los concursos preventivos y de las quiebras que no hicieren las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables respecto de los períodos anteriores y posteriores a la apertura del concurso o auto de quiebra, según el caso; en particular, si dentro de los QUINCE (15) días corridos de aceptado el cargo en el expediente judicial, no hubieran requerido a la Administración Federal de Ingresos Públicos las constancias de las respectivas

deudas tributarias, en la forma y condiciones que establezca dicho organismo.

c) Los agentes de retención por el tributo que omitieron retener o que, retenido, dejaron de pagar a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS dentro de los QUINCE (15) días siguientes a aquél en que correspondía efectuar la retención, si no acreditaren que los contribuyentes han pagado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria que para abonarlo existe a cargo de éstos desde el vencimiento del plazo señalado; y los agentes de percepción por el tributo que dejaron de percibir o que percibido dejaron de ingresar a la ADMINISTRACION FEDERAL en la forma y tiempo que establezcan las leyes respectivas.

La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, podrá fijar otros plazos de ingreso cuando las circunstancias lo hicieran conveniente a los fines de la recaudación o del control de la deuda.

d) Los sucesores a título particular en el activo y pasivo de empresas o explotaciones que las leyes tributarias consideran como una unidad económica susceptible de generar íntegramente el hecho imponible, con relación a sus propietarios o titulares, si los contribuyentes no hubiesen cumplido la intimación administrativa de pago del tributo adeudado.

La responsabilidad del adquirente, en cuanto a la deuda fiscal no determinada, caducará:

1. A los TRES (3) meses de efectuada la transferencia, si con antelación de QUINCE (15) días ésta hubiera sido denunciada a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS.

2. En cualquier momento en que la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS reconozca como suficiente la solvencia del cedente con relación al tributo que pudiera adeudarse, o en que acepte la garantía que éste ofrezca a ese efecto.

e) Los terceros que, aún cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo.

f) Los cedentes de créditos tributarios respecto de la deuda tributaria de sus cesionarios y hasta la concurrencia del importe aplicado a la cancelación de la misma, si se impugnara la existencia o legitimidad de tales créditos y los deudores no cumplieren con la intimación administrativa de pago.

g) Cualesquiera de los integrantes de una unión transitoria de empresas o de un agrupamiento de colaboración empresaria, respecto de las obligaciones tributarias generadas por el agrupamiento como tal y hasta el monto de las mismas.

h) Los contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieren obligados a constatar su adecuación, conforme las disposiciones del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33 de la presente ley. En este caso responderán por los impuestos adeudados por el emisor, emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por la misma, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible.

#### Responsables por los subordinados

ARTICULO 9º &mdash; Los obligados y responsables de acuerdo con las disposiciones de esta ley, lo son también por las consecuencias del hecho u omisión de sus factores, agentes o dependientes, incluyendo las sanciones y gastos consiguientes.

#### Procedimiento de determinación de oficio

ARTICULO 17 &mdash; El procedimiento de determinación de oficio se iniciará, por el juez administrativo, con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, proporcionando detallado fundamento de los mismos, para que en el término de QUINCE (15) días, que podrá ser prorrogado por otro lapso igual y por única vez, formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho.

Evacuada la vista o transcurrido el término señalado, el juez administrativo dictará resolución fundada determinando el tributo e intimando el pago dentro del plazo de QUINCE (15) días.

La determinación deberá contener lo adeudado en concepto de tributos y, en su caso, multa, con el interés resarcitorio y la actualización, cuando correspondiesen, calculados hasta la fecha que se indique en la misma, sin perjuicio de la prosecución del curso de los mismos, con arreglo a las normas legales y reglamentarias pertinentes.

En el supuesto que transcurrieran noventa (90) días desde la evacuación de la vista o del vencimiento del término establecido en el primer párrafo sin que se dictare la resolución, el contribuyente o responsable podrá requerir pronto despacho. Pasados TREINTA (30) días de tal requerimiento sin que la resolución fuere dictada, caducará el procedimiento, sin perjuicio de la validez de las actuaciones administrativas realizadas, y el Fisco podrá iniciar -por una única vez- un nuevo proceso de determinación de oficio, previa autorización del titular de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, de lo que se dará conocimiento dentro del término de TREINTA (30) días al Organismo que ejerce superintendencia sobre la ADMINISTRACION FEDERAL, con expresión de las razones que motivaron el evento y las medidas adoptadas en el orden interno.

El procedimiento del presente artículo deberá ser cumplido también respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8º.

Cuando la disconformidad respecto de las liquidaciones practicadas por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS con arreglo al último párrafo del artículo 11 se limite a errores de cálculo, se resolverá sin sustanciación. Si la disconformidad se refiere a cuestiones conceptuales, deberá dilucidarse a través de la determinación de oficio.

No será necesario dictar resolución determinando de oficio la obligación tributaria si -antes de ese acto- prestase el

responsable su conformidad con las impugnaciones o cargos formulados, la que surtirá entonces los efectos de una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para el Fisco  
 Cuando los agentes de retención o percepción -habiendo practicado la retención o percepción correspondiente- hubieran presentado declaraciones juradas determinativas o informativas de su situación frente al gravamen de que se trate o, alternativamente, la Administración Federal de Ingresos Públicos, constatare la retención o percepción practicada a través de los pertinentes certificados, no procederá la aplicación del procedimiento previsto en los artículos 16 y siguientes de esta ley, bastando la simple intimación de las sumas reclamadas.

## DECRETO REGLAMENTARIO

### Sucesores particulares en el activo y el pasivo de empresas o explotaciones

Art. 21 - Quedan comprendidos en el artículo 18, inciso d), de la ley, tanto los sucesores particulares por título oneroso como por título gratuito.

A los efectos de aquella disposición, constituye unidad económica susceptible de generar íntegramente el hecho imponible con relación a sus propietarios o titulares:

1º Toda empresa o explotación singular cuyos beneficios, ventas o salarios respectivos estén gravados en forma independiente por los impuestos sujetos al régimen de la ley antes citada.

2º La pluralidad de empresas o explotaciones que en conjunto generen el hecho imponible sujeto a cualesquiera de esos gravámenes.

### Obligados a presentar declaración jurada

Art. 23 - Todos los que están obligados a pagar la deuda impositiva propia o ajena conforme a los artículos 15 y 16, incisos a) a e), de la ley deberán presentar declaraciones juradas que consignen la materia imponible y el impuesto correspondiente, el que será abonado en la forma y plazos establecidos a ese efecto. Se exceptúan de esta obligación los contribuyentes a quienes representen o cuyos bienes administren o liquiden los responsables señalados en los tres primeros incisos del artículo 16 de la ley, a menos que alguno de ellos sea contribuyente con motivo de actividades cuya gestión o administración escape al contralor de los representantes, síndicos, liquidadores o administradores.

La Dirección General está facultada para requerir individualmente, en cualquier caso, la presentación de declaraciones juradas a los contribuyentes, como así también informes relativos a franquicias tributarias.

### Otros responsables obligados

Art. 25 - Sin perjuicio de la responsabilidad prevista en el artículo anterior con respecto a los contribuyentes, todos los que tienen el deber de presentar declaraciones juradas por cuenta de aquéllos, según el artículo 21 de este reglamento, son responsables por el contenido de las que firmen, como también por las que omitan presentar, en las condiciones y con el alcance previstos en los artículos 18, inciso a) y 58 de la ley.

En particular, la obligación de los responsables enumerados en el artículo 16, inciso d) y e) de la ley, de presentar declaración jurada por cuenta de los contribuyentes, se considerará cumplida cuando éstos lo hagan por su intermedio o por el de otra persona facultada para ese fin. Si la presentación, administración, dirección o gerencia es ejercida simultáneamente por varios, se considerará cumplida la obligación de todos cuando cualquiera de ellos, facultado al efecto, haya presentado la declaración jurada, sin perjuicio de la responsabilidad que individualmente les corresponda a él y a los restantes por el contenido de aquélla.

## JURISPRUDENCIA VINCULADA

### Responsabilidad de los contadores:

Se cuestionó la responsabilidad solidaria que se le atribuyó al actor, en su carácter de contador en los términos del artículo 18, inciso e), de la ley ritual, con sustento en que en ninguna oportunidad proveyó al contribuyente de las facturas cuya veracidad se cuestiona.

La Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación especifica que la responsabilidad personal y solidaria prevista en dicho inciso nace si se comprueba un obrar doloso o culposo por parte de un tercero tendiente a facilitar la evasión del tributo; se trata de un supuesto de cooperación o complicidad con la evasión del contribuyente que reviste naturaleza sancionatoria. En ese contexto se rechazaron los argumentos defensivos esgrimidos, en virtud de que los instrumentos cuestionados fueron incautados en el domicilio profesional y particular del contador y como resultado de una serie de allanamientos ordenados por la justicia. Tampoco resultó atendible la alegada ausencia de ardid o engaño, ya que quedó demostrado que las empresas que extendieron las facturas no operaban en ese período y que la imprenta era inexistente. En esas condiciones, concluye, no puede desconocer su responsabilidad frente a cuestiones que se encuentran directamente vinculados con su actividad específica, por el contrario, le es imputable a la encartada un obrar cuanto menos negligente, ante la ausencia de precauciones tendientes a confrontar la procedencia y la verosimilitud de las facturas cuestionadas.

BERTOLI ZIMMERMAN, HUGO JOSÉ- TFN- SALA A- 28/11/2002

Nulidad por no haber quedado firma la determinación al contribuyente principal:

La Sala B declaró la nulidad de los actos mediante los cuales el Fisco mantenía los cargos que se le formulaban a varios recurrentes respecto de la responsabilidad solidaria que les cabía, puesto que no había quedado firme la determinación realizada al responsable principal. Añadió que "para que haya un incumplimiento de un deber tributario debe haber sido determinado previamente la existencia de dicho deber; en relación con la materia gravada firme para concluir que las consecuencias jurídicas generadas por la determinación simultánea de deudor principal y responsables solidarios, implican la existencia de un vicio o violación de una forma procesal que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley (subsidiariedad con base en un incumplimiento previo) y que da lugar a una alteración significativa del derecho de defensa del solidario";.

GEORGALOS HNOS. S.A.I.C.A.- TFN- SALA B- 30/12/2003

Aplicación de multa al principal y al solidario en forma conjunta. Evaluación independiente. Diferencia de matices entre las causales exonerativas de la solidaridad y de la multa:

En cuanto a la multa que se aplicó al solidario en el mismo acto en que se le aplica al deudor principal, se señaló que el fisco no realizó una evaluación independiente del aspecto infraccional y de la conducta respectiva, sino que llegó a la conclusión de la correspondencia de la sanción, por el sólo hecho de haber arribado a la procedencia de la solidaridad, sin analizar la conducta del responsable solidario con relación a la figura de la omisión dentro de la que se la tipificó.

La Sala B se expidió luego sobre la diferencia de matices de las conductas diferenciales que hagan, por un lado, nacer la responsabilidad solidaria en materia fiscal y, por otro, encuadrar o no en el tipo infraccional previsto en el artículo 45 de la ley. "La diferencia de matices se aprecia con mayor nitidez si se repara someramente en las causales exonerativas de una y otra consecuencia (solidaridad y sanción de multa)".

INCONTRO SA - TRIB. FISCAL NAC. - SALA B - 15/03/2004

Iniciación del procedimiento de determinación de oficio al solidario antes de la intimación de pago al deudor principal. Validez. Imputación de la responsabilidad solidaria antes del incumplimiento del deudor principal. Improcedencia No se advierte obstáculo legal alguno 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 8, inciso a) de la ley 11683, aun antes de intimar de pago al deudor principal.

Sin embargo, sólo la expiración del plazo otorgado al deudor principal podrá tener por configurado su incumplimiento, el que habilita -en forma subsidiaria- la extensión de la responsabilidad a los demás responsables por deuda ajena. Es decir, es necesario que la intimación al principal se encuentre incumplida para imputar la responsabilidad solidaria.

BRUTTI, STELLA MARIS y acum.- CSJN- 30/03/2004

Vicios en el procedimiento. Intimación administrativa. Nulidad:

Corresponde la nulidad del acto atento el vicio en el procedimiento que vulnera el derecho de defensa. Ello radicó en que no se adjuntaron las documentaciones que acompañaban las pretensiones fiscales sino sólo las boletas de deuda por impuesto, donde se hace referencia a las declaraciones juradas que le sirvieron de base para su libramiento. Si bien esos títulos ejecutivos pueden respaldar una ejecución, no son suficientes como para hacer cabeza en un procedimiento que pretende efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8 de la ley 11683.

Además, no surgía de los antecedentes que la Dirección General Impositiva hubiera practicado la intimación administrativa que prevé el citado artículo en su inciso a) hacia el responsable por deuda propia, lo que tampoco se suple con la acción judicial (del voto de la mayoría).

DELPINO, JOSÉ LUIS- TFN- SALA B- 15/12/2003

Nulidad de la declaración de solidaridad

Los integrantes de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación decretaron la nulidad de la declaración de solidaridad en tanto no se respetó la cronología exigida por el artículo 18, inciso a), de la ley 11683 (t.o. 1978), que exige la intimación administrativa previa y su incumplimiento para después poder actuar con relación al solidario; recordaron que ello no se soluciona con poner como condición previa para el pago por parte del solidario la falta de pago por parte del responsable por deuda ajena, ya que pone a su cargo constatar dicho incumplimiento -lo que debe estar a cargo de la DGI-, poniendo además al presunto solidario en un dilema indisoluble, en tanto le hace saber que le está corriendo paralelamente el plazo para recurrir.

DOUMIC, PEDRO ROBERTO- TFN- SALA B- 08/05/2000

Responsabilidad solidaria. Nulidad.

La Sala IV de la Cámara confirmó un fallo de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación que había declarado la nulidad del acto determinativo de responsabilidad solidaria. Para así resolver, la Alzada entendió que de acuerdo con el sistema establecido en la ley 11683 los directores, gerentes, etc., no responden como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto, porque la suya no es una obligación propia, sino como responsables por la deuda ajena. La solidaridad no quita a esta obligación su carácter subsidiario -agregan-, por lo que asiste a estos administradores el derecho a que se



exija previamente el pago al deudor principal, como lo establece la ley. Ello es así, porque su responsabilidad tiene por causa el incumplimiento de los deberes tributarios impuestos a los directores, administradores o representantes de la sociedad, responsabilidad que surge con posterioridad a la verificación del hecho imponible y a raíz de la conducta del responsable del impuesto y se basa en el principio jurídico de la culpa, pudiendo efectivizarse si el deudor no cumple la intimación efectiva del pago. Concluyen, manifestando que, si bien el Estado persigue en la relación jurídica tributaria su propio interés de recaudar el tributo, este objetivo ha de alcanzarlo de conformidad con los principios que trascienden el caso particular.

CLUB ATLÉTICO ADELANTE ASOC. CIVIL Y DEPORTIVA- CNFED.CONT.ADM- SALA IV- 15/07/1999

Responsabilidad solidaria. Obligación de garantía. Carácter subsidiario

“...no se puede obviar en el análisis las conclusiones de Martínez, expuestas muchos años atrás en la causa 'Salvatierra, Mario Rodolfo y otros' donde con su habitual profundidad dijo: "...es innegable que la hipótesis no puede ser jamás la de la existencia de una obligación única a cargo de diversos deudores, cuyo cumplimiento pueda el acreedor exigir indistintamente a cualesquiera de ellos, sino la de una obligación principal o primaria y otra u otras accesorias o subsidiarias de tal modo que el acreedor, es decir, el Fisco Nacional, únicamente puede hacer valer sus derechos siguiendo un orden preestablecido... que la obligación que la ley fiscal pone a cargo de esos directores o gerentes es una obligación de garantía es incuestionable; pero lo es también que esa obligación de garantía es solidaria... y esto, porque aquellos responden no como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto, desde que la suya no es una obligación propia, sino como responsable de la deuda ajena. La solidaridad no quita, pues, a esta obligación de garantía su carácter subsidiario"

BARRENECHEA, IGNACIO JOSÉ MARÍA- TFN- SALA A- 16/06/1998

Responsabilidad solidaria. Subjetividad.

El director de una sociedad anónima no puede ser declarado responsable solidario del cumplimiento de una deuda impositiva, si no ha administrado o dispuesto de fondos sociales. No basta que una persona sea director, gerente o representante de una persona jurídica, para que pueda considerársele responsable solidario en los términos del art. 19 de la ley 11.683 (t.o. 1960). Sólo aquellos que administran o disponen de los bienes sociales son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios y a ellos alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurrieren, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley

MONASTERIO DA SILVA, Ernesto- CSJN- 02/10/1970

Procedimiento. Realidad económica. Fraude laboral. Inoponibilidad de la personalidad jurídica (disregard). Comentario de los Dres. JOSÉ A. DÍAZ ORTIZ y NORBERTO J. MARCONI (Doctrina Tributaria- Errepar)

I - El caso

El actor demandó laboralmente a la sociedad anónima y solicitó la extensión de la acción a los directores integrantes del órgano social respectivo sobre la base del principio de solidaridad. Rechazada esta última pretensión en la primera instancia, la Cámara de Apelaciones del Fuero del Trabajo (Sala X) revocó la sentencia en este punto y extendió solidariamente la sentencia de condena dictada contra la sociedad. Interpuesto el recurso extraordinario por arbitrariedad de sentencia que fuera denegado por la Alzada, la parte acudió mediante recurso de hecho o queja ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación la que, haciendo suyo el dictamen del señor Procurador General, dejó sin efecto la sentencia apelada y ordenó el dictado de un nuevo pronunciamiento. Los fundamentos del recurso extraordinario interpuesto por los demandados fueron: que la existencia de pago en "negro" surgían de los dichos de un solo testigo contra otras evidencias colectadas; que el actor sólo demandó a la sociedad y no a sus directores, lo que implica una extensión indebida de la demanda; que no existió utilización abusiva de la personalidad jurídica de la sociedad como elemento definidor del fraude; que se vulneraron las garantías de debido proceso y el derecho de propiedad.

II - El fallo

Como dijimos, la sentencia remite al dictamen previo del procurador, texto al cual habremos de referirnos. Si bien en dicho dictamen se considera que el recurso comprende la consideración de los hechos de la causa y a la aplicación de normas de derecho común, recuerda que: "...reiterada jurisprudencia de Vuestra Excelencia ha establecido que es condición de validez de los fallos judiciales que sean fundados y constituyen derivación razonada del derecho vigente con arreglo a las circunstancias comprobadas de la causa (ver Fallos - T. 303 - pág. 1148, entre muchos otros)". Enfatiza el señor procurador que el caso de autos se puede incluir en la doctrina de la arbitrariedad por cuanto "...no ha quedado acreditado que estemos en presencia de una sociedad ficticia o fraudulenta, constituida con abuso del derecho y con el propósito de violar la ley, que prevaleciéndose de dicha personalidad, afecta el orden público laboral o evade normas legales...", para concluir que tampoco: "...están reunidos los elementos necesarios para considerar que entre los codemandados a título personal y el actor existía un contrato de trabajo".

El dictamen concluye en el sentido de que los jueces de las anteriores instancias han prescindido "...de considerar que la personalidad diferenciada de la sociedad y sus socios y administradores constituye el eje sobre el que se asienta la normativa de las sociedades anónimas y que ésta configura un régimen especial porque aquéllas constituyen una herramienta que el orden jurídico provee al comercio como uno de los relevantes motores de la economía". Y agrega: "...no alcanzo a advertir que, el contexto probatorio del caso, posea virtualidad suficiente como para generar la aplicación

de una causal de responsabilidad en materia societaria de orden excepcional, sin la suficiente y concreta justificación ni que los motivos expresados provean del debido sustento a la inteligencia conferida al precepto en examen".

La Corte, en un escueto fallo, se remite en todos sus términos al dictamen cuyas partes relevantes dejamos transcriptas.

### III - El comentario

El dispositivo legal al que se refiere el dictamen y fallo en comentario se trata de la desestimación de la personalidad jurídica (art. 54, L. 19550) que dispone que cuando la actuación de la sociedad encubra la búsqueda de fines extrasociales o que constituya un recurso para violar la ley, el orden público, la buena fe o para frustrar derechos de terceros, esas acciones se imputarán directamente a los socios o a los controlantes quienes responderán solidaria e ilimitadamente por los perjuicios (tercer párrafo del artículo citado, modificado por la L. 22903).

Se trata del principio de la inoponibilidad de la personalidad jurídica (disregard) cuando los actos abusivos utilizan de pantalla al ente societario y la atribución de responsabilidad solidaria de sus autores socios y controlantes.

El fallo tiene claras resonancias en el plano tributario. En primer lugar, sirve para establecer los alcances del artículo 2 de la ley 11683 en su correlación con el artículo 47, inciso e), de la misma ley, que hablan del principio de la realidad económica cuya aplicación sólo es posible y pertinente cuando media abuso de la personalidad o la utilización de formas jurídicas inadecuadas a la finalidad del negocio y no, como lamentablemente ocurre en ciertos casos, para someter a impuesto a operaciones en las que no se verifica ese abuso o desvió de las formas jurídicas ni existe la cobertura de un negocio oculto. También puede extraerse del fallo, que el corrimiento del velo societario es de carácter excepcional y sólo procedente en casos de evidente fraude a la ley.

En segundo lugar, en dirección al elemento probatorio, el fallo es importante porque declara la arbitrariedad de la sentencia de la anterior instancia por ausencia de prueba; vale decir que la existencia del fraude a la ley debe probarla quien la invoca, extremo que el en el caso el actor no acreditó.

"PALOMEQUE, ALDO RENÉ C/BENEMETH SA Y OTRO" - CSJN - 3/4/2003

### BIBLIOGRAFÍA

1. GIULIANI FOUNROUGE, Carlos M y NAVARRINE, Susana C.; &ldquo;Procedimiento tributario y de la seguridad social&rdquo;; 7ª. Edición, Depalma, Bs. As. Junio de 1999
2. PÉREZ, Daniel, &ldquo;El esquema de la responsabilidad tributaria según Ley Antievasión II&rdquo;;, Revista Impuestos N° 18-2005, pág. 2404
3. YEDRO, Diuvigildo, &ldquo;Responsabilidad solidaria tributaria: efectos de la suspensión para el contribuyente y para los terceros solidarios&rdquo;;, Periódico Económico Tributario, N° 308, setiembre 2004, pág. 8
4. MALVESTITI, Daniel, &ldquo;La opinión de la Corte Suprema sobre los responsables solidarios y una particular visión acerca de la procedencia de la determinación simultánea respecto de los mismos&rdquo;;, Revista Impuestos, N° 16-2004, pág. 10
5. MAZORRA MANRIQUE de LARA, Sonsoles, &ldquo;Los responsables tributarios&rdquo;;, Instituto de Estudios Fiscales- Marcial Pons, Madrid, 1994
6. RUBIOLLO, Rubén Miguel, &ldquo;El sustituto: ¿responsable por la deuda ajena?&rdquo;;, 2das. Jornadas Nacionales Tributaria, Previsionales y Laborales Rosario 2004