

Responsabilidad solidaria en materia tributaria (2ª. Parte)

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA TRIBUTARIA (2ª. Parte)

Por. Dr. CP Rubén Miguel Rubiolo

5. LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN EL DERECHO COMPARADO. EL CASO DE ESPAÑA

España distingue claramente a los responsables solidarios de los responsables subsidiarios.

Entre los primeros ubica a, por ejemplo, los causantes o colaboradores activos de la realización de una infracción tributaria, a los sucesores de una explotación o actividad, mientras que entre los segundos incluye, entre otros, a los administradores de las personas jurídicas y a los administradores concursales.

Destaca la legislación española que, salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.

A tal punto ello es así que, si bien tanto para hacer valer la responsabilidad solidaria como subsidiaria es necesario seguir un procedimiento especial al efecto, sólo una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria podrá dictar acto de declaración de responsabilidad al subsidiario.

6. LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN EL ÁMBITO PROVINCIAL DE NUESTRO PAÍS

Del mismo modo que lo hace la Ley de Procedimiento Tributario nacional, los Códigos Fiscales de las diferentes Provincias de nuestro país y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, contemplan la figura del responsable por la deuda ajena, dándole a tal responsabilidad el carácter de solidaria.

Ahora bien, la cuestión a dilucidar es si la responsabilidad solidaria legislada a nivel provincial tiene las mismas características que las señaladas precedentemente para la prevista en la órbita nacional, es decir: legalidad, accesoriedad, garantía, subjetividad, y subsidiariedad.

6.1. EN LA PROVINCIA DE SANTA FE

El Código Fiscal de nuestra Provincia:

1. Establece a los contribuyentes y responsables la obligación de pagar los gravámenes personalmente o a través de sus representantes.

2. Bajo el título de "Terceros responsables" el art. 19 determina la obligación de quienes administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, de pagar la deuda tributaria de éstos. Sin perjuicio de ello, están obligados a pagar tales gravámenes "en cumplimiento de la deuda tributaria de los contribuyentes en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que expresamente se fijen para tales responsables, y bajo pena de las sanciones de este Código o leyes especiales"; el cónyuge que percibe las rentas del otro; los padres, tutores y curadores; los síndicos y liquidadores de las quiebras; los agentes de retención; y los administradores y demás representantes de las personas jurídicas y patrimonios de afectación.

3. Distingue claramente dos tipos de responsabilidad solidaria:

a. la resultante de un mismo hecho imponible realizado por dos o más personas, donde todas se considerarán como contribuyentes por igual, y serán solidariamente obligadas al pago del tributo por la totalidad del mismo, reservándose el derecho el Fisco de dividir la obligación a cargo de cada una de ellas. El mismo tratamiento se extiende a los conjuntos económicos, donde los integrantes del mismo son considerados como contribuyentes codeudores de los impuestos con responsabilidad solidaria y total (art. 18)

b. la prevista en el art. 20, que alcanza a todos los "Terceros responsables" incluidos en el art. 19 antes citado, que responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores de los gravámenes, por el incumplimiento de sus deberes impositivos. El carácter subjetivo de esta responsabilidad emerge del hecho que ella procederá siempre que los responsables no demuestren "que el contribuyente los haya colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y tempestivamente con su obligación";

4. Extiende también la responsabilidad solidaria prevista en el inciso b. precedente a los terceros que por su culpa o dolo faciliten u ocasionen el incumplimiento fiscal por parte del contribuyente o de los responsables.

De lo señalado precedentemente se desprende que existe:

a) Una solidaridad plena a título de codeudor para las personas que participan en la realización de un mismo hecho imponible y para los integrantes de un conjunto económico

b) Otra responsabilidad solidaria emanada de la administración o disposición de los bienes del contribuyente, a cargo de los sujetos que la ley designa

Esta última, a nuestro criterio, es de naturaleza netamente subjetiva, por cuanto expresamente así lo contempla el propio art. 20 al prever la posibilidad de eximirse de dicha responsabilidad invocando la causal allí prevista.

Mas, lamentablemente, el Fisco provincial ha interpretado lo contrario.

En efecto, a través del Dictamen N° 975/99 del 13/09/1999, la Fiscalía de Estado de la Provincia niega el carácter subjetivo a esta responsabilidad considerando que
“La responsabilidad solidaria surge de la ley, sin que la norma haga ningún tipo de alusión, en este aspecto, a las conductas del responsable”

Es más, el aludido Dictamen considera a estos responsables “sujetos pasivos” de la obligación, justificando ello del siguiente modo:

“La existencia de esta categoría de sujetos pasivos obedece a características propias de la materia tributaria, instituyéndose con la finalidad de asegurar la normal y oportuna recaudación. En razón de esto, se traslada la obligación tributaria a terceras personas, distintas del deudor que, sumándose o reemplazándolo, se constituyen en sujetos pasivos directos”

“Estos sujetos no son deudores subsidiarios sino que tienen “…una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o en lugar del deudor, pero generalmente no en defecto de éste…” (Giuliani Founrouge, Carlos M. “Derecho Financiero”, Depalma, 1993, pág. 443). En este sentido se ha pronunciado también la jurisprudencia sosteniendo que el responsable es deudor directo del fisco y no un garante o fiador de obligaciones ajenas (Fallo del 10/7/61, “Salomone y Lima S.R.L., L.L., 104-480), desvirtuando de esta manera las afirmaciones del recurrente que asimilaba la responsabilidad del tercero obligado a una fianza civil”

No obstante ello, el Dictamen N° 07/1992, de fecha 26/10/1992, de la Dirección General Técnica y Jurídica de la Dirección General de Rentas de la Pcia. de Santa Fe señala que:

“ …a fin de evitar cuestionamientos judiciales que desvirtuarían el trámite de ejecución fiscal, correspondería que previo a consignar en un título ejecutivo a los gerentes y/o directores de una persona jurídica como responsables solidarios con éstas para el pago de las deudas tributarias mantenidas por las mismas, se los incluya, reclame o intime en tal carácter su pago en la instancia administrativa previa a su confección, a los efectos legales pertinentes”

En síntesis, para las autoridades fiscales de nuestra Provincia, la responsabilidad solidaria en materia tributaria, tiene las siguientes características:

1. Es legal, ya que el Código Fiscal la contempla.
2. Es objetiva: surge del propio cargo desempeñado. No obstante ello, a efectos de hacerla valer prevé el reclamo o la intimación al solidario en la etapa administrativa
3. Es total y directa, no de garantía. El solidario es un “sujeto pasivo”
4. No es subsidiaria. La obligación del solidario es a título de codeudor, como un tercero que tiene a su cargo el pago de la deuda del contribuyente

Consideramos que, si bien el Código Fiscal de nuestra Provincia no prevé al igual que la Ley de Procedimiento Nacional N° 11683 el requisito de la intimación previa al deudor principal que confirma el carácter subsidiario de esta obligación, lejos está por ello de interpretarse lo contrario.

La ley ha colocado a cargo de este sujeto una obligación distinta a la del contribuyente, ya que, cuando quiso precisar que existe una solidaridad a título de codeudor lo hizo expresamente (art. 18)

Como se dijera al comienzo del presente trabajo, la responsabilidad por la deuda ajena es de naturaleza represiva y se basa en el incumplimiento de la obligación de pagar los tributos con los recursos que se administran. Así lo ha entendido también la jurisprudencia 1

De ningún modo, por ende, puede aceptarse el pretendido carácter objetivo de la misma ya que para imputarla, se requiere inevitablemente un procedimiento especial seguido al responsable a efectos de que éste pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa. En el transcurso del mismo, deberá probarse si, a pesar del cargo ejercido, este sujeto ha administrado los recursos del contribuyente y si éste lo ha colocado en la imposibilidad de cumplimiento.

6.2. EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

En el Código Fiscal de la Pcia. de Buenos Aires se contempla la figura del responsable solidario por la deuda ajena, en forma similar a la prevista en la Pcia. de Santa Fe.

Alcanza a:

los que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, en virtud de un mandato legal o convencional.
los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas, civiles o comerciales, todo tipo de asociación y patrimonios de afectación

Estos sujetos responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes, pudiéndose

eximir de esta responsabilidad:

si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva.

El artículo 21 de dicho Código contempla expresamente, en su último párrafo, que:

el proceso para hacer efectiva la solidaridad,

deberá promoverse contra todos los responsables a quienes, en principio, se pretende obligar, debiendo extenderse la iniciación de los procedimientos administrativos a todos los involucrados

De la normativa comentada puede advertirse un tratamiento de la cuestión bastante similar al vigente en la Pcia. de Santa Fe, siendo más preciso en cuanto al procedimiento para hacer valer la solidaridad.

El Fisco provincial, por su parte, ha expresado un criterio de responsabilidad plena y directa para el solidario, al señalar que

Los administradores de la sociedad anónima -en forma conjunta con ésta- son los responsables a que hace mención el artículo 15 de la ley 9204 (actual art.21 del Código Fiscal) 2

6.3 EN LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES

El Código Fiscal de esta jurisdicción prevé también la responsabilidad solidaria por la deuda ajena en términos similares a los comentados precedentemente.

Siendo, quizás, la norma de este tipo más joven, ha previsto en su artículo 19 los efectos de esta solidaridad, estableciendo expresamente que:

la obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualesquiera de los deudores, a elección del sujeto activo, y el pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás

Vale decir, claramente expone un criterio de solidaridad plena y directa, solo que como también se contemplan causales de eximición de la misma por motivos similares a los previstos en los Códigos Fiscales de las Provincias de Santa Fe y Buenos Aires, será necesario previamente seguir un procedimiento especial a cada solidario a tales efectos.

7. CONCLUSIONES

De lo expuesto precedentemente puede advertirse claramente que las características distintivas de la responsabilidad solidaria por la deuda ajena, existentes en el procedimiento tributario nacional, sobre todo garantía, subjetividad y subsidiariedad, no se encuentran receptadas con la misma claridad en los ordenamientos tributarios provinciales.

Es más, es criterio de las Administraciones tender hacia una objetivación de dicha responsabilidad, entendiendo a la misma como una obligación directa del responsable, a título de codeudor.

Hemos expresado nuestra opinión en sentido contrario al señalado en último término, siendo válida la ocasión para recordar las recomendaciones surgidas de las VIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Lima en 1977, donde se dijo:

- 1.la responsabilidad debe imputarse a personas que en virtud de las funciones que desempeñan, tienen facultades de decisión en materia tributaria o el deber de controlar la correcta administración de las empresas, no bastando la mera calidad de representante o director
- 2.tal responsabilidad sólo se configurará cuando los propietarios, representantes, directores, gerentes y otros administradores hayan actuado sin la debida diligencia, la cual será apreciada en cada caso particular
- 3.se hará efectiva sólo cuando no sea posible percibir el tributo directamente de la empresa contribuyente, siendo recomendable organizar tal responsabilidad con características similares a la de la responsabilidad subsidiaria o la fianza regida por el derecho privado, y en el caso que la ley establezca la solidaridad, el fisco, al hacer uso del derecho de elección, deberá perseguir el cobro de su crédito en primer término contra la empresa contribuyente
- 4.complementariamente deben organizarse medidas de índole cautelar para evitar la frustración del crédito fiscal
- 5.debe imperar el principio fundamental de que nadie puede ser penado si no ha cometido personalmente la acción u omisión punible;
- 6.las sanciones por infracciones tributarias deben ser exclusivamente patrimoniales 3

APÉNDICE NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL

II- EN EL ÁMBITO DE LA PROVINCIA DE SANTA FE

CÓDIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE SANTA FE

DE LOS SUJETOS PASIVOS DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

Sujetos obligados

Art. 16 - Están obligados a pagar los impuestos, tasas y contribuciones en la forma y oportunidad establecidas en el presente Código y leyes fiscales especiales, personalmente o por intermedio de sus representantes legales, en cumplimiento de su deuda tributaria, los contribuyentes, responsables y sus herederos o sucesores -en adelante "los contribuyentes o responsables"- según las disposiciones del Código

Contribuyentes de impuestos, tasas y contribuciones

Art. 17 - Son contribuyentes de los impuestos las personas de existencia visible capaces o incapaces, las personas jurídicas, las sucesiones indivisas, las sociedades o asociaciones y entidades con o sin personería jurídica, que realicen los actos y operaciones o se hallen en las situaciones que este Código o leyes fiscales especiales consideren como hechos impositivos.

Son contribuyentes de las tasas las personas y otros sujetos indicados en el párrafo anterior a las cuales la Provincia preste un servicio administrativo y judicial que, por disposición de este Código o de leyes especiales, sea causa de la obligación pertinente.

Lo son de las contribuciones las personas y otros sujetos indicados en el párrafo primero de este artículo, que tengan beneficios o mejoras en los bienes de su propiedad o poseídos a título de dueño, por obras o servicios públicos generales conforme lo establezcan este Código o leyes fiscales especiales como causa de la obligación pertinente.

Obligación solidaria. Conjunto económico

Art. 18 - Cuando un mismo hecho imponible sea realizado por dos o más personas, todas se considerarán como contribuyentes por igual, y serán solidariamente obligadas al pago del tributo por la totalidad del mismo, salvo el derecho del Fisco a dividir la obligación a cargo de cada una de ellas.

Los hechos impositivos realizados por una persona o entidad se atribuirán también a otra persona o entidad con la cual aquélla tenga vinculaciones económicas o jurídicas, cuando de la naturaleza de esas vinculaciones resultare que ambas personas o entidades pueden ser consideradas como constituyendo una entidad o conjunto económico. En este caso, ambas personas o entidades se considerarán como contribuyentes codeudores de los impuestos con responsabilidad solidaria y total.

Análoga disposición rige con respecto a las tasas y a las contribuciones.

Terceros responsables

Art. 19 - Están obligados a pagar los impuestos, tasas y contribuciones en cumplimiento de la deuda tributaria de los contribuyentes en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que expresamente se establezca, las personas que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes; las que participen por sus funciones públicas o por su oficio o profesión, en la formalización de actos y operaciones que este Código o leyes fiscales especiales consideren como hechos impositivos o servicios retribuíbles o beneficios que sean causa de contribuciones y todos aquéllos que este Código o leyes fiscales especiales designen como agentes de retención y de percepción.

Sin perjuicio de lo dispuesto precedentemente, están obligados a pagar los impuestos, tasas y contribuciones en cumplimiento de la deuda tributaria de los contribuyentes en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que expresamente se fijan para tales responsables, y bajo pena de las sanciones de este Código o leyes especiales:

- 1) El cónyuge que perciba y disponga de todos los réditos propios del otro.
- 2) Los padres, tutores y curadores de los incapaces.
- 3) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, síndicos de los concursos civiles, 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.
- 4) Los directores, gerentes, administradores y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas, y patrimonios a que se refiere el artículo 17 de este Código.
- 5) Los administradores de patrimonio, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones, puedan determinar íntegramente la materia imponible, servicio retribuíble o beneficio que son causa de contribuciones, que gravan este Código y otras leyes especiales, con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y en las mismas condiciones los mandatarios con facultad de percibir dinero.
- 6) Los agentes de retención que este Código o leyes especiales designen.

Solidaridad de agentes de retención y terceros

Art. 20 - Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores de los impuestos, tasas o contribuciones, y si los hubiere con otros responsables sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:

- 1) Todos los responsables enumerados en los cinco primeros incisos del artículo anterior, por incumplimiento de cualesquiera de sus deberes impositivos, salvo que demuestren que el contribuyente los haya colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y tempestivamente con su obligación.
- 2) Sin perjuicio de lo que el inciso anterior dispone con carácter general, los síndicos o liquidadores de las quiebras y concursos que no hicieren las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los impuestos, tasas o contribuciones adeudadas por el contribuyente, por períodos anteriores o posteriores a la iniciación del juicio, derivadas de

situaciones que le sean conocidas, por aplicación de principios de auditorías vigentes.

3) Los agentes de retención por el impuesto que omitieron retener o que retenido dejaron de pagar a la Administración Provincial de Impuestos dentro de los términos establecidos para ello, 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 los vencimientos estipulados, además de lo establecido en el Título VIII, Libro I de este Código.

4) Los obligados y responsables de acuerdo con las disposiciones de este Código o leyes especiales, lo son también por las consecuencias del hecho u omisión de sus factores, agentes o dependientes, incluyendo las sanciones y gastos consiguientes.

Otros responsables

Art. 21 - Igual responsabilidad a la establecida en el artículo anterior corresponde, sin perjuicio de las sanciones que establezca este Código u otras leyes fiscales, a todos aquéllos que intencionalmente o por culpa, facilitaren u ocasionaren el incumplimiento de la obligación fiscal del contribuyente o demás responsables.

II- EN EL ÁMBITO DE OTRAS PROVINCIAS ARGENTINAS

II.1. CÓDIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

DE LOS SUJETOS PASIVOS DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

Art. 15 - Los contribuyentes o sus herederos, según las disposiciones del Código Civil, los responsables y terceros, están obligados al cumplimiento de las disposiciones de este Código y de las normas que establecen gravámenes.

Art. 17 - Cuando un mismo acto, operación o situación que origine obligaciones fiscales sea realizado o se verifique respecto de dos (2) o más personas, todas serán consideradas como contribuyentes por igual y obligadas solidariamente al pago del gravamen en su totalidad, salvo el derecho del Fisco a dividir la obligación a cargo de cada una de ellas.

Los actos, operaciones o situaciones en que interviniese una persona o entidad se atribuirán también a otra persona o entidad con la cual aquella tenga vinculaciones económicas o jurídicas, cuando de la naturaleza de esas vinculaciones resultare que ambas personas o entidades pueden ser consideradas como constituyendo una unidad o conjunto económico que hubiere sido adoptado exclusivamente para eludir en todo o en parte obligaciones fiscales.

En este caso, ambas personas o entidades se considerarán como contribuyentes codeudores de los gravámenes con responsabilidad solidaria y total.

Art. 18 - Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes -en la misma forma y oportunidad que rija para éstos- las siguientes personas:

1. Los que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, en virtud de un mandato legal o convencional.
2. Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas, civiles o comerciales; asociaciones, entidades y empresas, con o sin personería jurídica; como asimismo los de patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean consideradas por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.
3. Los que participen por sus funciones públicas o por su oficio o profesión, en la formalización de actos, operaciones o situaciones gravadas o que den nacimiento a otras obligaciones previstas en las normas fiscales o en este Código.
4. Los agentes de recaudación, por los gravámenes que perciban de terceros, o los que retengan de pagos que efectúen.

Los concursos comerciales y civiles y los liquidadores de sociedades, deberán comunicar a la autoridad de aplicación, de acuerdo con los libros de comercio o anotaciones en su caso, la deuda fiscal devengada y la deuda fiscal exigible, por año y por gravamen dentro de los quince (15) días de aceptado el cargo o recibida la autorización.

No podrán efectuar pagos, distribución de capitales, reservas o utilidades sin previa retención de los gravámenes salvo el pago de los créditos reconocidos que gocen de mejor privilegio que los del Fisco sin perjuicio de las diferencias que pudieran surgir por verificación de la exactitud de aquellas determinaciones.

En caso de incumplimiento de esta última obligación serán considerados responsables por la totalidad del gravamen que resultare adeudado, de conformidad con las normas del artículo anterior.

Art. 20 - Los sucesores a título particular en el activo y pasivo de empresas o explotaciones, bienes o actos gravados, responderán solidariamente con el contribuyente y demás responsables por el pago de la deuda fiscal, multas e intereses, salvo que la autoridad de aplicación hubiere expedido la correspondiente certificación de libre deuda. En caso de que transcurrido un plazo de noventa (90) días a partir de la fecha de solicitud de tal certificación, ésta no se hubiere expedido, el sucesor a título particular deberá cumplir las obligaciones fiscales de acuerdo a la autodeterminación que formule.

Art. 21 - Los responsables indicados en los artículos 18 y 19, responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes.

Se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los

fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva.

Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes.

Idéntica responsabilidad les cabe a quienes por su culpa o dolo faciliten u ocasionen el incumplimiento de las obligaciones fiscales. Si tales actos además configuran conductas punibles, las sanciones se aplicarán por procedimientos separados, rigiendo las reglas de la participación criminal previstas en el Código Penal.

El proceso para hacer efectiva la solidaridad, deberá promoverse contra todos los responsables a quienes, en principio, se pretende obligar, debiendo extenderse la iniciación de los procedimientos administrativos a todos los involucrados conforme este artículo.

JURISPRUDENCIA VINCULADA

Responsabilidad solidaria de los administradores de una sociedad anónima. Eximición de responsabilidad dada por la acreditación del hecho de que el contribuyente les impidió cumplir con sus obligaciones: Los administradores de la sociedad anónima -en forma conjunta con ésta- son los responsables a que hace mención el artículo 15 de la ley 9204. Para eximirse de tal responsabilidad, los administradores deberán demostrar que la sociedad los ha hecho incurrir en el supuesto de excepción previsto en el primer párrafo, última parte, del artículo 18 de la ley 9204 (imposibilidad de cumplimiento).

DICTAMEN 28/1981- A.A.T. (D.P.R. BS.AS.)- 20/11/1981

Responsabilidad solidaria de los responsables por deuda ajena. Carácter represivo de la misma. Necesidad de correrles vista a los responsables solidarios y notificarles la misma en sus domicilios, en el procedimiento de determinación de oficio seguido contra el contribuyente o responsable por deuda propia. Fundamento. Nulidad de los actos administrativos que pretenden ejercer dicha responsabilidad solidaria sin cumplir previamente con tales recaudos: Este Tribunal entiende que la responsabilidad solidaria a que aluden los artículos 15 y 18 del Código Fiscal, importa responsabilidad a título represivo desde que se funda en la violación del deber fiscal que la ley pone a su cargo de pagar el impuesto al Fisco con los recursos que administraron o de que disponen y, por consiguiente, constituye la vista previa un acto primordial del proceso de determinación tributaria; y la falta de notificación de la misma en el domicilio de los responsables donde razonablemente debieron tener conocimiento de ella, vicia de nulidad a la resolución recurrida, al haberseles privado del derecho de defensa.

COOPERATIVA DE PROVISIÓN Ltda. – TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES- BS.AS- 16/08/1988

II.2. CÓDIGO FISCAL DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES

Responsables del cumplimiento de la deuda ajena

Art. 14 - 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 representantes, 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, como asimismo a cumplir con los restantes deberes tanto de naturaleza formal como substancial que corresponda exigirles a estos últimos, bajo pena de las sanciones que impone este Código:

1. El cónyuge, que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro.
2. Los padres, tutores o curadores de los incapaces.
3. Los síndicos designados en los concursos preventivos o quiebras y los liquidadores de entidades financieras regidas por la ley nacional 21526 o de otros entes cuyos regímenes legales prevean similar procedimiento, representantes de las sociedades en liquidación, los albaceas o administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos.
4. Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo anterior.
5. Los administradores de patrimonios, empresas o bienes, que en ejercicio de sus funciones puedan determinar la materia imponible que gravan las respectivas normas 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.
6. Los agentes de retención y los de percepción de los impuestos.
7. Los fiduciarios en las operaciones de fideicomiso previstas en la ley nacional 24441, cuando el fideicomiso sea sujeto del impuesto según lo dispuesto en el punto 6 del artículo precedente.

Extensión de la responsabilidad por el cumplimiento de la deuda ajena

Art. 15 - Las personas mencionadas en el artículo anterior tienen que cumplir por cuenta de sus representados y titulares de los bienes que administran o liquidan los deberes que este Código impone a los contribuyentes en general a los fines de la determinación, verificación, fiscalización y pago de los tributos.

Solidaridad

Art. 16 - Cuando un mismo hecho imponible es realizado por dos o más personas o entidades o uniones transitorias de

empresas, todas se consideran como contribuyentes por igual y solidariamente obligadas al pago del tributo, actualización, intereses y multas por su totalidad, salvo el derecho del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a dividir la obligación a cargo de cada una de ellas.

En aquellos tributos que toman en cuenta para la determinación del hecho imponible el dominio, posesión u otro derecho real sobre inmuebles o muebles registrables, cada condómino, coposeedor, etc., responde solidariamente por toda la deuda determinada con relación al bien en su conjunto.

Además responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables:

1. Los titulares de dominio de bienes inmuebles o muebles registrables por deudas de sus antecesores si la transferencia de dominio se efectivizase sin la previa obtención de una constancia de estado de deuda y sin la cancelación de las obligaciones que de ella resulten como impagas o cuando hubieren asumido expresamente la deuda conforme lo dispuesto en el artículo 5 de la ley nacional 22427 para los inmuebles.
2. Las personas de existencia física o jurídica, empresas o entidades controlantes o vinculadas entre sí -jurídica o económicamente- cuando de la naturaleza del control o de esas vinculaciones resultare que dichas personas o entidades puedan ser consideradas como controladas o constituyendo una unidad o conjunto económico.

Extensión de la solidaridad

Art. 17 - 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 por los recursos que administran de acuerdo al artículo 14:

1. Todos los responsables enumerados en los incisos 1) al 5) y 7) del artículo 14. No existe, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria, con respecto a quienes demuestren debidamente a la Dirección General que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.
2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior, los síndicos de los concursos preventivos o quiebras y los liquidadores de entidades financieras regidas por la ley nacional 21526 o de otros entes cuyos regímenes legales prevean similar procedimiento, que no requieran de acuerdo con las modalidades que fije la Dirección General y dentro de los quince (15) días de haber aceptado su designación, las constancias de las deudas que mantiene el fallido, concursado o entidad en liquidación, por todos los períodos fiscales anteriores y posteriores a la iniciación del juicio respectivo, con obligación de identificar a los bienes de propiedad de los responsables mencionados.
3. Los agentes de retención por el tributo que omitieron retener o que, retenido, dejaron de pagar a la Dirección General dentro de los quince (15) días siguientes a aquel en que correspondía efectuar la retención; si no acreditaron 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 Dirección General, en la forma y tiempo que establezcan las leyes respectivas. La Dirección General podrá fijar otros plazos de ingreso cuando las circunstancias lo hicieran conveniente a los fines de la recaudación o del control de la deuda.
4. Cualesquiera de los integrantes de una unión transitoria de empresas o de un agrupamiento de colaboración empresarial, respecto de las obligaciones tributarias generadas por el agrupamiento como tal y hasta el monto de las mismas.
5. Los sucesores a título particular en el activo y pasivo de empresas o explotaciones que las normas 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 con sus obligaciones de pago del tributo adeudado. La responsabilidad del adquirente, en cuanto a la deuda fiscal no determinada caducará:
 - a) A los tres (3) meses de efectuada la transferencia si con antelación de quince (15) días ésta hubiera sido denunciada a la Dirección General, y
 - b) En cualquier momento en que la Dirección General 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.

Efectos de la solidaridad

Art. 19 - Los efectos de la solidaridad son los siguientes:

1. La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualesquiera de los deudores, a elección del sujeto activo.
2. El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás.
3. El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás cuando sea de utilidad para el sujeto activo que los otros obligados lo cumplan.
4. La exención o remisión de las obligaciones libera a todos los deudores salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona. En este caso el sujeto activo podrá exigir el cumplimiento a los demás con deducción de la parte proporcional del beneficiado.
5. Cualquier interrupción de la prescripción o de la caducidad en favor o en contra de uno de los deudores favorece o perjudica a los demás.

III- EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA. ESPAÑA

LEY 58/2003- LEY GENERAL TRIBUTARIA ESPAÑOLA

SECCIÓN 3.a RESPONSABLES TRIBUTARIOS

Artículo 41. Responsabilidad tributaria.

1. La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley.
2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.
3. La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario. Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.
4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.
5. Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley.
La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.
6. Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil.

Artículo 42. Responsables solidarios.

1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:
 - a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.
 - b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.
 - c) Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.
Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad. La responsabilidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el artículo 39 de esta ley.
Lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.
2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:
 - a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.
 - b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
 - c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
 - d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.
3. Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad solidaria distintos de los previstos en los apartados anteriores.
4. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta ley.

Artículo 43. Responsables subsidiarios.

1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:
 - a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

- b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.
- c) Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración.
- d) Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria, en los términos del artículo 79 de esta ley.
- e) Los agentes y comisionistas de aduanas, cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes.
- f) Las personas o entidades que contraten o sub-contraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.
- La responsabilidad prevista en el párrafo anterior no será exigible cuando el contratista o subcontratista haya aportado al pagador un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias emitido a estos efectos por la Administración tributaria durante los 12 meses anteriores al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación.
- La responsabilidad quedará limitada al importe de los pagos que se realicen sin haber aportado el contratista o subcontratista al pagador el certificado de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias, o habiendo transcurrido el período de doce meses desde el anterior certificado sin haber sido renovado.
- La Administración tributaria emitirá el certificado a que se refiere este párrafo f), o lo denegará, en el plazo de tres días desde su solicitud por el contratista o subcontratista, debiendo facilitar las copias del certificado que le sean solicitadas. La solicitud del certificado podrá realizarse por el contratista o subcontratista con ocasión de la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades a que esté obligado. En este caso, la Administración tributaria emitirá el certificado o lo denegará con arreglo al procedimiento y en los plazos que se determinen reglamentariamente.
2. Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad subsidiaria distintos de los previstos en el apartado anterior.
3. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria se regirá por lo dispuesto en el artículo 176 de esta ley.

Artículo 175. Procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria.

1. El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente:
- a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período.
- b) En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.
2. El que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. La Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el plazo de tres meses desde la solicitud. En tal caso quedará la responsabilidad del adquirente limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si la certificación se expidiera sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades o no se facilitara en el plazo señalado, el solicitante quedará exento de la responsabilidad a la que se refiere dicho artículo.

Artículo 176. Procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria.

Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario.