

Responsabilidad fiscal de los administradores societarios

Por Ignacio Segón. Trabajo final premiado del Premaster semipresencial CUDES-Universidad Austral. Edición 2013.

Sumario: 1. Consideraciones previas. 2. Responsabilidad de los administradores societarios. 3. Responsabilidad fiscal. 4. Conclusiones.

1. Consideraciones previas

Como punto de partida del régimen que pretendemos analizar en el presente trabajo, debemos señalar que la responsabilidad fiscal de los administradores de sociedades es solamente una especie dentro del género de la responsabilidad civil, razón por la cual, corresponde en forma preliminar, referirse aunque sea someramente a la teoría general del Código Civil, para luego sí ahondar en las particularidades previstas en las normas societarias, y específicamente en la legislación fiscal vigente.

Al respecto, debe señalarse que para que la obligación de reparar resulte exigible, deben reunirse cuatro presupuestos: 1) Daño (menoscabo patrimonial experimentado por un tercero que vuelve operativo el interés indemnizatorio); 2) Conducta antijurídica (acción u omisión); 3) Relación de causalidad entre el hecho antijurídico y el daño; y 4) Factor de atribución de responsabilidad (imputabilidad objetiva o subjetiva).

Con relación a este último presupuesto, cabe precisar que “la responsabilidad será subjetiva o por culpa, si el deber violado estaba constituido por una obligación de conducirse en la vida de la sociedad de forma adecuada y razonable para no causar daños a terceros (deber jurídico de medios)..., mientras que nos encontramos frente a la llamada responsabilidad objetiva o sin culpa, si el deber consiste en una obligación determinada o de resultado”¹.

¹ TRIGO REPRESAS, Félix A. y LOPEZ MESA, Marcelo J., “Tratado de la Responsabilidad Civil”, t. I, LL, Buenos Aires, 1983, ps.119/120.

Si bien la reforma introducida por la ley 17.711 ha suscitado alguna discusión doctrinaria, existe consenso en cuanto a que el principio general consagrado por el Código Civil, es que no hay responsabilidad sin culpa (imputabilidad subjetiva), mientras que las normas de responsabilidad objetiva sólo se encuentran reservadas a supuestos particulares.

2. Responsabilidad de los administradores societarios

Entrando a analizar el caso particular de los administradores de las sociedades comerciales, debemos recordar que éstas son personas jurídicas, y por lo tanto, centro de imputación de derechos y obligaciones. Sin embargo, como todo ente ideal, las sociedades para poder existir y actuar como tales, requieren de la acción de personas físicas que expresen la voluntad social. Así podemos diferenciar la personalidad de la sociedad de las de sus miembros u órganos que la componen, entendiendo a la sociedad como un sujeto de derecho independiente y titular exclusivo de las relaciones jurídicas en las que interviene².

Ahora bien, la cuestión que se presenta entonces es, si el daño causado a un tercero por el accionar de la sociedad, debe ser resarcido sólo por ésta, o se extiende también a sus administradores.

Al respecto, la Ley de Sociedades Comerciales, en su artículo 59 establece el principio genérico de la responsabilidad societaria cualquiera sea el tipo social adoptado, mientras que el artículo 274 se refiere en particular al régimen de responsabilidad de los directores de las sociedades anónimas.

A la luz de los citados artículos se desprende en primer lugar, que los administradores de la sociedad responderán ilimitada y solidariamente por los daños y perjuicios que resultaren de su accionar, cuando incurran en: 1) mal desempeño de su cargo según el artículo 59; 2) violación de la ley, estatuto o reglamento; 3) cualquier otro daño producido por dolo, abuso de facultades o culpa grave³.

² KOCH, Eduardo Alfredo, “La responsabilidad de los directores de las sociedades anónimas (Tributaria, aduanera, penal, laboral y concursal)”, LL 2004-F , 1440 – Responsabilidad Civil Doctrinas Esenciales t. VI, 01/01/2007, 1083.

³ Cám.Nac.Com., Sala C, “Consortio de propietarios de Avenida Libertador 4496/1998 c/Gareri, Domingo”, 25/04/2005

1) Mal desempeño de su cargo: Los administradores y los representantes de la sociedad deben obrar con lealtad⁴ y con la diligencia de un buen hombre de negocios⁵. La transgresión a este deber sólo se determinará en el caso concreto⁶.

2) Violación de la ley, estatuto o reglamento: La responsabilidad que se genera por el incumplimiento de obligaciones específicas mandadas por la ley no se extingue por remisión, transacción o aprobación de la gestión que disponga la asamblea⁷.

3) Dolo, abuso de facultades o culpa grave: Por abuso de facultades deben entenderse aquellas acciones u omisiones de los directores por medio de las cuales han excedido la competencia del directorio o violado el régimen de representación.

El dolo y la culpa grave son conceptos que han sido discutidos ampliamente. En especial, la noción de culpa grave ha sido debatida por la doctrina a fin de determinar si resulta o no aceptable la graduación de la culpa. Así un sector de la doctrina y de la jurisprudencia, proponen una interpretación literal del artículo 274, al tenor de la cual solo podría atribuirse responsabilidad a los administradores societarios en los casos en que estos actúen con culpa “grave”, excluyendo los supuestos en los que la culpa fuera solo “leve” o “levísima”⁸. Por otra parte, están quienes plantean una interpretación *modificativa restrictiva*⁹, en virtud de la cual, la imputación de responsabilidad puede hacerse en todos los casos en los que haya una actuación dolosa o culposa, sin distinción de los niveles que tuviera esta última. Asimismo, tanto el artículo 59, en general, como el artículo 274, en lo particular, establecen que la responsabilidad de los administradores será ilimitada, en tanto que todo el patrimonio personal de los administradores garantiza el correcto desempeño de su función; y solidaria, en cuanto que el resarcimiento de los daños y perjuicios puede ser reclamado a cualquiera de los vinculados por su cumplimiento o coactuación.

⁴ El obrar con lealtad encuentra su fundamento en el deber de fidelidad del mandatario del artículo 1908 del Código Civil y en el deber de buena fe del artículo 1198 del Código Civil. BELLO KNOLL, Susy, “El fundamento de la responsabilidad tributaria de los administradores societarios”. Doctrinas en aduananews.com.ar, Agosto 2009.

⁵ El buen hombre de negocios establece la responsabilidad profesional del artículo 902 del Código Civil. BELLO KNOLL, Susy, op.cit.

⁶ CNCom., Sala B, “Compañía Azucarera Tucumán S.A. s/quiebra”, 15/03/1982.

⁷ KOCH, Eduardo Alfredo, op.cit.

⁸ A fin de que la conducta esperada del director no requiera ser la de un súper hombre que todo lo controla y todo lo sabe, la ley ha establecido que dicha acción u omisión imprudente, negligente, o impericia deba ser grave para que se habilite la extensión de la responsabilidad a los miembros del órgano societario. ⁸ KOCH, Eduardo Alfredo, op.cit.

⁹ ABDALA, Martín E., “Responsabilidad de los administradores societarios. La culpa como factor de atribución”, LL2010-B, 890 – Enfoques 2010 (mayo), 14/05/2010, 75.

No obstante lo expuesto, es necesario destacar que la solidaridad no puede ser interpretada en contraposición al principio general de que la responsabilidad societaria es subjetiva, como así tampoco obsta a que la responsabilidad continúe siendo subsidiaria y en carácter de garantía.

Finalmente, debemos señalar que el artículo 274 de la ley de sociedades dispone que el director quedará exento de responsabilidad si existiera constancia escrita de su protesta, o bien cuando se hubieren asignado funciones en forma personal y la decisión impugnada no le correspondiere.

Asimismo, el artículo 275, establece que la responsabilidad de los directores respecto de la sociedad se extingue por aprobación de su gestión o por renuncia expresa o transacción, resuelta por la asamblea, si esa responsabilidad no es por violación de ley, del estatuto o reglamento o si no media oposición de por lo menos cinco por ciento (5%) del capital social.

3. Responsabilidad fiscal

La responsabilidad de los directores de sociedades comerciales frente al incumplimiento de las obligaciones societarias puede encontrarse plasmada no sólo en la Ley de Sociedades Comerciales sino que existen normas que regulan aspectos específicos del desenvolvimiento de la sociedad. Tal es el supuesto de la Ley de Procedimiento Fiscal, que establece una serie de normas vinculadas con la responsabilidad de quienes se encargan de la administración de personas jurídicas.

En cuanto a lo que aquí nos interesa, la mencionada ley distingue entre los sujetos de los deberes impositivos, a los responsables por deuda propia (artículo 5°) y los responsables por deuda ajena (artículo 6°).

Dentro de esta última categoría se encuentran los administradores de las sociedades comerciales, respecto de los cuales, la misma ley en su artículo 8° dispone que deben responder con sus bienes propios, y solidariamente con los deudores del tributo en la cancelación la deuda tributaria, todo ello sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas.

Ahora bien, resulta importante precisar que los administradores de las personas jurídicas, no son deudores solidarios de la obligación tributaria en tanto no han participado en la relación jurídica que presupone la misma (hecho imponible), sino que su obligación es siempre subsidiaria con naturaleza de garantía. Es decir, la

obligación de los directores no es la de un deudor solidario, sino la de un responsable solidario¹⁰.

Por otra parte, tanto la doctrina¹¹ como la jurisprudencia,¹² han señalado de manera pacífica, que las obligaciones tributarias de los directores también son de carácter subjetivo, por lo que deben derivar de una conducta que importe incumpliendo de los deberes impositivos a su cargo. Así por ejemplo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el sentido de que “un director de una sociedad anónima no puede ser declarado responsable solidario del cumplimiento de una deuda impositiva, si no ha administrado o dispuesto de los fondos sociales.”¹³

En efecto, conforme el citado artículo 8°, la ley fiscal exime de esta responsabilidad solidaria a los administradores que demuestren que sus representados, “los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales”.

Ahora bien, como puede observarse, se deja en cabeza del imputado el hecho de tener que demostrar que no ha obrado con culpa o dolo. “Parece entonces evidente que los terceros mencionados por la ley 11.683, poseen interés jurídico para pretender que la declaración de responsabilidad personal sea a consecuencia de un procedimiento administrativo sujeto a ciertas formas y garantías fundamentales para su derecho. De entre estas garantías, la que concierne a la defensa en juicio, resulta absolutamente inexcusables para la Administración...”¹⁴

El procedimiento de determinación de oficio es entonces el único medio idóneo para hacer valer la responsabilidad solidaria, requisito que se haya contenido en la propia ley en su artículo 17, quinto párrafo, el cual establece que: “el procedimiento del presente artículo deberá ser cumplido también respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8°”.

A través de la resolución determinativa se efectiviza la responsabilidad solidaria, y la AFIP podrá notificarla al administrador solidario una vez vencido el plazo de

¹⁰ “Que la obligación que la ley fiscal pone a cargo de esos directores o gerentes es una obligación de garantía incuestionable, pero lo es también que esa obligación principal 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.” T.F.N., “Salvatierra, Mario Rodolfo”, 02/10/75.

¹¹ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C., “Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social”, 7ma. ed., Depalma, Buenos Aires, 1999, ps. 127/129.

¹² T.F.N. “Calvo, Luis Enrique y otro”, 05/04/1973., “Abeijón, Patricia” TFN, 23/11/04, entre otros.

¹³ CSJN, “Monasterio Da Silva, Ernesto”, 02/10/1970.

¹⁴ Dictamen 79/1971 (DATJ)

intimación de pago cursada al deudor principal. Sólo a la expiración de ese plazo podrá tenerse por configurado el incumplimiento del deudor principal, que habilita la extensión de la responsabilidad a los demás responsables por deuda ajena¹⁵.

Resulta interesante agregar, que si de las pruebas colectadas en la fiscalización, surge fehacientemente la identidad de las personas que ejercen efectivamente las funciones de administración de la sociedad, aún sin estar designadas de acuerdo con lo dispuesto por la ley de sociedades comerciales, en este caso el verdadero administrador de la sociedad, aunque oculto, tendría el carácter de “representante de la sociedad deudora y por aplicación del principio de la realidad económica (artículo 2° de la ley 11683), la AFIP podrá atribuirle al mismo su responsabilidad solidaria con las deudas de la sociedad¹⁶.

Por otra parte, es necesario señalar que el artículo 8°, al establecer que “responden con sus bienes y solidariamente con los deudores del tributo... sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas”, se está refiriendo a las sanciones que correspondería aplicar al responsable solidario como consecuencia de su accionar doloso. Así, de acuerdo con el artículo 55 de la ley 11.683, los directores son personalmente responsables de las sanciones previstas en los artículos 38, 39, 40, 44, 45, 46 y 48, como infractores de los deberes fiscales de carácter material o formal que les incumben.

En materia previsional, debemos señalar que mediante decreto 2102/1993, se declaró aplicable el artículo 8° de la ley de procedimiento tributario. Sin embargo, nos encontramos con el inconveniente que el procedimiento establecido en el artículo 17 de la ley 11.683, no ha sido incorporado como norma aplicable a los recursos de la seguridad social.

A este problema se ha referido a través de numerosos dictámenes¹⁷ el Organismo Recaudador al indicar que la ley pone al alcance del contribuyente principal y del responsable solidario un procedimiento recursivo alternativo que garantiza su derecho de defensa como es el establecido por el artículo 11 de la ley 18.820 y la resolución general 79/1998 (AFIP).

Al referirnos a la responsabilidad fiscal de los administradores societarios, debemos mencionar también, a la responsabilidad aduanera de los directores, la cual

¹⁵ CSJN, “Brutti, Stela Maris”, 30/04/2004.

¹⁶ Cám.Nac.Cont.Adm.Fed., Sala III, “De Llano, Pablo Enrique”, 23/10/2009.

¹⁷ Dictamen 24/1995 (DAL), entre otros.

conforme el código de la materia, se produce en tanto la sociedad sea responsable por algún ilícito allí tipificado, siendo sus administradores pasibles de inhabilitaciones especiales, penas privativas de la libertad y responsabilidad solidaria e ilimitada.

Sobre el particular, cabe destacar el caso “Bigio”¹⁸ resuelto por la Corte Suprema, a partir del cual se observa que la tendencia legislativa y jurisprudencial mutó, del régimen de responsabilidad objetiva, fundada en el derogado artículo 166bis de la ley 21.898, hacia el régimen de imputación subjetiva del Código Aduanero.

4. Conclusiones

A modo de conclusión y en apretada síntesis, podemos destacar que el régimen de responsabilidad fiscal de los administradores de las sociedades comerciales, se rige por las normas de la responsabilidad del derecho general, por lo tanto, para que la misma se extienda a los directores debe poseer los cuatro presupuestos que exige la teoría civil de la responsabilidad para perfeccionar la obligación de reparar daño.

La responsabilidad solidaria de los directores prevista por la Ley de Procedimiento Tributario, es siempre de carácter subjetiva y subsidiaria. Para hacerla efectiva, el Fisco deberá en consecuencia, llevar adelante un procedimiento de determinación de oficio con el objeto de verificar la eventual responsabilidad personal del administrador (culpa o dolo), previa acreditación del incumplimiento de la obligación tributaria por parte del deudor principal.

¹⁸ CSJN, “Bigio, Alberto c. Aduana de la Nación”, 29/08/1974.