

¿Incierta situación de los administradores sociales frente a deudas tributarias de la sociedad? Nota a Fallo Bozzano CSJN Argentina

Por Lorena R. Schneider*. Publicado en la Revista de Derecho Comercial, del Consumidor y de la Empresa, Ed. LA LEY, Año IV, junio de 2014, p. 189 a 202.

Nota a la Sentencia de CSJN: B. 773. XLVIII, de fecha 11 de febrero de 2014, en autos, "BOZZANO, RAÚL JOSE (TF 33.056-I) c/ DGI". (Se puede descargar la misma al final de esta nota).

Sumario: 1. El caso. 2. Las implicancias del fallo. 3. La responsabilidad solidaria de los administradores. 4. Valoraciones finales.

1. El caso

Se trata éste, de un caso en que, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, estableció que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), puede iniciar la ejecución de cobro por deudas impositivas al director de una sociedad, por deudas de la misma, sin que sea necesario esperar que quede firme la sentencia de cobro contra la sociedad.

Antes de entrar de lleno a las consideraciones, conviene delinear el caso en concreto, cuyo desarrollo es el siguiente: la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación que declaró la nulidad de la resolución del ente recaudador, por la cual determinó de oficio, la obligación impositiva del administrador social Raúl Bozzano como responsable solidario por deudas de la sociedad denominada Carnes Santa María S.A., relativas al impuesto a las

ganancias (correspondientes al ejercicio económico del año 2003), y al I.V.A. (por los ejercicios económicos de julio de 2002 a agosto de 2004), con más intereses y multa, en virtud de opinar que le resulta aplicable el art. 8 inciso a) de la ley 11.683.

La señalada Cámara, para decidir así, entendió que la obligación tributaria de la sociedad- deudora principal- no se encontraba firme en virtud de que, las respectivas determinaciones de oficio de aquellos impuestos habían sido apeladas ante el Tribunal Fiscal de la Nación, hecho por el cual, consideró que el ente recaudador no podía válidamente iniciar un procedimiento administrativo contra el responsable solidario para obtener el pago de la deuda que aún se hallaba en discusión.

En contra de esa resolución, el ente recaudador, interpuso recurso ordinario de apelación, el cual fue concedido y fue declarado formalmente procedente por dirigirse contra una sentencia definitiva dictada en una causa en donde la Nación es parte y el monto disputado, sin sus accesorios, supera el mínimo legal. En sus argumentaciones, el organismo recaudador sostuvo que el fallo apelado contiene una errónea interpretación de la ley 11.683 (art. 8 inciso a) y arts. 17 y 18 inciso a) y de la jurisprudencia sentada en la causa "Brutti Stella Maris" (Fallos: 327:769), por sentencia de fecha 30 de marzo de 2004.

De conformidad con lo dispuesto en el art. 8, inc a) de la ley 11.683, "...Responden con sus bienes propios y en forma solidaria con los deudores directos del impuesto y, si los hubiere, con otros responsables de ese mismo gravamen (sin perjuicio de las sanciones por infracciones cometidas): a) todos los responsables enumerados expresamente en los 5 incisos del art. 6 (es decir que comprende a los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas), 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 no abonaran el debido tributo”.

Frente a ello, la Corte observa que, para interpretar la norma sobre responsabilidad solidaria involucrada, debe tenerse en cuenta que las pautas de hermenéutica que establecen que cuando una ley es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo no cabe sino su directa aplicación (Fallos: 320: 2145), y que su primer fuente de exégesis de la ley es su letra y cuando no exige esfuerzo de interpretación, debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que exceden las circunstancias del caso previstas por la norma (Fallos: 323:620; 325:830).

A la luz de estos principios, la Corte ponderó que la norma transcripta no requiere que la determinación de oficio al deudor principal haya quedado firme, sino que es suficiente que se le haya cursado la intimación administrativa de pago y que haya transcurrido el plazo de quince días previsto en el segundo párrafo del art. 17, sin que la intimación haya sido cumplida. Para el alto Tribunal, la conclusión expuesta resulta acorde con la doctrina del precedente "Brutti" (Fallos: 327:769), en que se señaló que la resolución mediante la cual se hace efectiva la responsabilidad solidaria “sólo puede ser dictada por la AFIP una vez vencido el plazo de la intimación cursada al deudor principal y sólo ante el incumplimiento del deudor principal, se habilita en forma subsidiaria la extensión de la responsabilidad a los demás responsables por deuda ajena”.

En virtud de ello, la Corte puntualizó que los recaudos legales se encontraban cumplidos pues los actos administrativos que determinaron de oficio la obligación tributaria de la empresa fueron dictados el 28 de diciembre de 2006 y notificados el 8 de febrero de 2007 mientras que la resolución respecto del responsable Bozzano se dictó el 28 de noviembre de 2008.

El Máximo Tribunal concluye su resolutorio sosteniendo que, la interpretación del artículo 8 inciso a) de la ley 11.683, no permite incorporar el requisito de la firmeza del acto administrativo que determina de oficio el impuesto del deudor principal por cuanto la ley nada dice al respecto, máxime si se considera que en el ordenamiento de la ley 11.683, se resguarda el derecho de defensa de las personas a quienes el ente fiscal pretende atribuir responsabilidad por la deuda de un tercero al establecer que, a tal fin, la AFIP debe sujetarse al procedimiento de determinación de oficio previsto en el art. 17 de la ley 11.683, lo cual implica además, la necesaria observancia de las reglas que lo conforman, que la resolución respectiva pueda ser objeto de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación- como sucedió en la especie- permitirle al responsable formular con amplitud ante ese organismo, los planteos de defensa que considere pertinentes a su derecho.

En consecuencia y bajo tales argumentos, la Corte revoca la sentencia apelada, con costas en todas las instancias al actor vencido (art. 68 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación) y ordena devolver este expediente al Tribunal para que se pronuncie sobre las cuestiones invocadas por el actor en su apelación, teniendo en cuenta lo decidido en este caso.

El antecedente más próximo a la sentencia que se analiza, lo encontramos en el fallo *Brutti, Stella Maris c DGI*¹, del 30 de marzo de 2004, donde la CSJN complementa la doctrina expuesta en el caso *Monasterio Da Silva*. La doctrina imperante de la Corte en estos fallos, consistía en los siguientes principios: i) El fisco puede iniciar el procedimiento determinativo de oficio tanto al deudor principal como al responsable solidario en los términos de los artículos 8, inciso a) y 17 de la LPT; ii) La resolución final determinativa de oficio al responsable sólo puede ser dictada, e intimado el pago a éste, una vez vencido el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal. Sólo a su expiración podrá tenerse por configurado el incumplimiento del deudor principal, que habilita -en forma subsidiaria- la presunta extensión de la responsabilidad personal y solidaria a los directores de una S.A. y socios gerentes de una S.R.L.

¹ CSJN (fallos: 327:769).

² CNCom, Sala A, 7/11/02, *Errepar*, II, 009.000.001, BD8- S, 01748.

³ ROITMAN, HORACIO, "*Ley de Sociedades Comerciales. Comentada y Anotada*", 2006, Ed. LA LEY, t. II, p. 881.

Pues bien, el nuevo fallo de la Corte, coloca de ahora en más a los administradores sociales, en una situación inquietante, frente a las deudas que de carácter tributario, mantenga la sociedad con el ente de recaudación fiscal. ¿Significa entonces decir que, si la sociedad no paga los impuestos, el ente recaudador puede ir de modo directo contra el responsable solidario? La respuesta no resulta afirmativa. El ente recaudador no podrá ir de modo directo contra el administrador, sin embargo la situación es de incertidumbre. Veamos en qué escenario se encuentran los administradores sociales luego del dictado de este fallo:

2. Las implicancias del Fallo

La relevancia de esta sentencia no es menor. Nótese que con anterioridad al resolutorio del más Alto Tribunal Antes, si en primera instancia resultaba sentencia a favor del ente recaudador y el contribuyente moroso interponía recurso de apelación ante la Cámara y el fallo era el mismo, la sentencia que ordenara el pago de la deuda, podía considerarse firme. Asimismo, recién en esa instancia el organismo recaudador podía reclamarle al administrador social la deuda. Con el dictado de esta sentencia, el ente recaudador reclamará el pago en primer lugar, al contribuyente, y pasados 15 días sin que se verifique el cumplimiento, declarará la responsabilidad solidaria del administrador.

Por demás, la sentencia bajo análisis podría dar lugar a que llegue a determinarse y ejecutarse la deuda tributaria, en cabeza del responsable solidario de la obligación, hallándose aún pendiente el proceso contencioso seguido en contra de la sociedad, en su carácter de deudor principal.

En consecuencia, la implicancia en términos prácticos es que, a partir de esta sentencia, el ente recaudador va a poder iniciar un procedimiento de determinación de oficio a una sociedad y a sus Administradores, en forma simultánea. En uno, se debatirá la procedencia del ajuste de la materia imponible o la deuda propiamente dicha, y en el otro, la observancia de los deberes fiscales por parte de sus administradores. Sin embargo, para el caso que el Tribunal Fiscal confirme la pretensión del ente recaudador respecto de una sociedad,

quedará habilitada a cobrarse su crédito del deudor solidario, sin necesidad de intimar nuevamente a la sociedad –claro está-, para el caso que resulte procedente la responsabilidad subsidiaria atribuida.

En consecuencia, este fallo de Corte, coloca a los administradores sociales, frente a deudas tributarias de la sociedad, en una situación pesarosa, en virtud de que la responsabilidad de los directores se encuentra enmarcada en un sistema de normas que requieren algo más que lo establecido en la sentencia de la Corte, para que les resulte atribuible la solidaridad.-

3. La responsabilidad solidaria de los administradores

Como principio general, los directores responden solidaria e ilimitadamente hacia la sociedad, los accionistas y los terceros, como resultado de los siguientes supuestos: a) mal desempeño en el cargo, de acuerdo a la pauta interpretativa del art. 59, de la LSC (omisión de obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios); b) violación de la ley; c) violación del estatuto social; d) violación de los reglamentos sociales; e) daño producido por dolo, abuso de facultades (léase exceso de facultades) y culpa grave².

El agudo sistema de la Ley de sociedades Comerciales, N° 19.550, en relación a la responsabilidad que pueda ser atribuible a los miembros del órgano de la administración social, supone sin embargo, que para que pueda efectivamente reprocharse a un administrador social una eventual responsabilidad en el cumplimiento de sus funciones, deban darse determinados supuestos de singular preeminencia, los que además deben concurrir unidos a tal configuración.

Así, el régimen de la responsabilidad social, se encuentra conformado fundamentalmente por los arts. 59 y 274, de la LSC. De las dos disposiciones, surge la justamente la solidaridad de los administradores. Sin embargo, la atribución de responsabilidad al administrador no resulta un tema simple, en razón de que el sistema de la responsabilidad social se encuentra amparado en el

² CNCom, Sala A, 7/11/02, *Errepar*, II, 009.000.001, BD8- S, 01748.

ámbito del derecho privado, por las pautas del Código Civil³. En consecuencia, a las mencionadas normas societarias, deben adicionarse los arts. 505 inc. 3°, 506, 508, 512, 522, 902 y 1109 y concs. del Código Civil, habida cuenta de que el fundamento general de la responsabilidad de los directores, reposa en el ordenamiento de fondo, más precisamente dentro del sistema general de la responsabilidad civil.

Ello por cuanto, la responsabilidad atribuible a los directores se halla supeditada a la acreditación de los extremos que rigen los principios de la responsabilidad de derecho común, por lo que se requiere ineludiblemente, la verificación de los presupuestos básicos que la componen, entre los que se cuenta la antijuridicidad, la conducta reprochable del administrador, la existencia de un daño concreto y una adecuada relación de causalidad entre ambos⁴.

A mayor abundamiento, cabe sostener que, aunque el art. 512 del Código Civil, se apartó de la tradicional división de culpa del derecho romano en grave, leve in abstracto, leve in concreto, a la que la Ley de las Siete Partidas, agregó el concepto de culpa levísima, esta división no fue dejada absolutamente de lado (v. gr. art. 1724 del C.C.), hecho por el cual las disposiciones 59 y 274, de la LSC, no son extrañas ese ordenamiento, cobijando no solo el dolo y la culpa grave (del art. 274), sino también la culpa in abstracto (del art. 59).

En buena lógica entonces, para que pueda reputarse la responsabilidad solidaria a un administrador social, deberán previamente acreditarse los extremos antes señalados, debiendo tenerse especialmente en cuenta que la solidaridad en materia tributaria, tiene carácter subsidiario y funciona a título represivo, hecho por el cual debe necesariamente verificarse la existencia de los demás supuestos exigidos.

No obstante todo ello, cabe remarcar que a pesar de todo ello, el ente recaudador en su pretensión de atribuirle responsabilidad al administrador social, deberá acreditar que éste tenía acabado conocimiento de que la sociedad no estaba

³ ROITMAN, HORACIO, "*Ley de Sociedades Comerciales. Comentada y Anotada*", 2006, Ed. LA LEY, t. II, p. 881.

⁴ CNCom., Sala C, "*Uranga, Gabriel c Sugmo S.R.L. y otros*", 15/02/2000, LA LEY, 2001- A, 503- DJ, 2001-655.

cumpliendo con sus deberes fiscales y que, omitió, a pesar de ello, ejercer una conducta diligente de un buen hombre de negocios tendiente a su cumplimiento, adoptando, por el contrario, una actitud pasiva en relación a ese resultado disvalioso. Con ello, puede verse que no resultará sencilla la eventual atribución de la responsabilidad.

A ello, debe adicionarse que al administrador le queda siempre la posibilidad de demostrar que en el ejercicio de sus funciones, obró de acuerdo al standard de comportamiento que le es exigido- la diligencia del buen hombre de negocios-, regulado en el art. 59, de la LSC como así mismo en el art. 8, inc. a) de la ley 11.683.-

4. Valoraciones finales

El régimen responsabilizatorio establecido por la ley de sociedades comerciales, para reglar el comportamiento de los administradores sociales, es un régimen fuertemente sancionatorio, que además resulta determinado por un sistema de extremos a cumplir, ordenados en el derecho de fondo, que hacen que no sean sencilla cualquier atribución de esa responsabilidad.

Así, entiendo que el fallo de análisis resulta desacertado en sus fundamentos y ubica a los administradores en una situación de cierta incertidumbre. Sin embargo y, teniendo en cuenta que, puede el criterio sentado en este fallo facilitar en el futuro el reclamo a los responsables solidarios, debe quedar claro que esto no implica que el ente recaudador pueda iniciar la ejecución fiscal contra el deudor solidario en forma directa, pues éste siempre podrá apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación la determinación solidaria, y esta apelación tiene efectos suspensivos.

Por demás, si bien el fallo es desalentador, por las implicancias que puede suponer, cabe sostener a su favor que carece de importancia si el deudor principal recurre o no la determinación de oficio, en cualquiera de los dos supuestos, se puede notificar la determinación de oficio al deudor solidario y seguir contra él el procedimiento iniciado previamente.

Conclusivamente, es dable admitir que el ente recaudador ha ensayado siempre la posibilidad de atribuir la responsabilidad solidaria de los administradores sociales por deuda ajena, por lo que en tal sentido el fallo no ha de resultar novedoso y que, asimismo, la doctrina de la Corte en el caso Bozzano guarda cierta simetría con la doctrina que anteriormente había sentado en el fallo Brutti, Stella Maris.-

* Abogada Magister en Derecho Comercial y de los Negocios, (Universidad de Buenos Aires, UBA – Tesis Sobresaliente) - Posgrado en Sociedades Mercantiles (Universidad Oberta de Catalunya, UOC, Barcelona, España- Título Sobresaliente) - Posgrado de Actualización en Derecho Societario (Universidad de Buenos Aires, UBA) - Especialista en Asesoramiento Jurídico de Empresas (Universidad del Museo Social Argentino, UMSA) - Maestría en Economía y Derecho del Consumo (Universidad de Castilla-La Mancha, UCLM, España -ec-) - Docente de la Cátedra de Sociedades Comerciales (Universidad de Buenos Aires, UBA) - Premio Mejor Ponencia por su “Contribución al desarrollo y modernización del Mercado de Capitales”, en el trabajo “La maximización del valor accionario y el gobierno corporativo” (XII Congreso de Derecho Societario y VII Iberoamericano de la Empresa), organizado por la Universidad Argentina de la Empresa (UADE) y la Cámara de Sociedades Anónimas (CSA), Buenos Aires, 2013 - Autora de diversos artículos publicados en Diario El DERECHO; Revista de Derecho Comercial, el Consumidor y la Empresa, ADLA (Ed. Thompson Reuters-LA LEY), y sitios digitales (IJ Editores S.A., www.microjuris.com.ar).-