

“El fundamento de la responsabilidad tributaria de los administradores societarios”

Por: Susy Bello Knoll

El término responsabilidad es uno de los más usados por las personas sin limitarse al mundo jurídico sino que es utilizado en muy distintos ámbitos con significaciones similares¹.

En el derecho romano no existía siquiera la palabra responsabilidad y no aparece en las lenguas europeas hasta el siglo XVIII. En el año 1737 aparece por primera vez en un diccionario castellano y 50 años más tarde en una obra inglesa. Once años después en una francesa.

Cuando hablamos de responsabilidad, generalmente, no pensamos directamente en una idea autónoma sino que subyace una noción más profunda, como indican Trigo Represas y López Mesa en su Tratado de Teoría General de la Responsabilidad Civil. Esa idea es la existencia de un deber o una obligación. La responsabilidad es el resultado del modo de actuar del individuo frente a esa obligación. Si la persona actúa dentro del marco del orden prescripto, no tiene otro deber adicional. Sin embargo, si viola la norma y no cumple con la obligación debida, entonces, debe responder y soportar todas las consecuencias de su incumplimiento.

Hay, luego, una responsabilidad civil, penal, administrativa, fiscal, previsional, aduanera, entre otras. Cada una de ellas posee su particular régimen jurídico en cuanto a sus presupuestos, elementos y efectos pero un fundamento similar.

Cuando estamos en presencia de un daño, pueden darse dos situaciones distintas: a) la primera es que el daño atente contra toda la sociedad vulnerando valores que son fundamentales para ella. En este supuesto estamos en presencia de responsabilidad penal que tiene caracteres diferencias como que “no hay pena sin ley” (nulla poena sine lege), donde la tipicidad es de estricto cumplimiento y la sanción está relacionada con la obligación; b) la segunda es cuando se afecta a una persona determinada y entonces

¹ Trigo Represas, Félix A. y López Mesa, Marcelo J., “Teoría General de la responsabilidad civil”, Tomo , pág. 1 y ss.

existe responsabilidad civil. En el marco de la responsabilidad civil no siempre el responsable es su autor, por ejemplo en los supuestos de responsabilidad por el hecho ajeno. Responder civilmente, *latu sensu*, es el deber de resarcir daños ocasionados a otros por una conducta contraria a derecho². El incumplimiento es un acto antijurídico y lo que importa en la responsabilidad es conocer el contenido del deber incumplido y su contenido patrimonial³.

La teoría general de la responsabilidad civil fue construyéndose lentamente a lo largo de tres mil años. En los primeros tiempos en la mayoría de los pueblos (Babilonia, Israel, Egipto, China, Persia, India y en el derecho romano arcaico) las normas vigentes otorgaban a las víctimas de un daño el derecho a vengarse⁴. Se trataba de devolver el mal sufrido pero no había límite lo que provocaba espirales de violencia. La Ley del Tali3n, aunque parezca ridículo, vino a significar una evoluci3n significativa: la idea de la proporcionalidad entre el da3o y la venganza: “ojo por ojo, diente por diente”. Otro gran paso es el perd3n del da3o por la entrega de un bien. La patrimonializaci3n⁵ de la venganza. Con la aparici3n de los Estados de Derecho se reglamenta la sanci3n, su medida y su cumplimiento. Poco a poco se introducen adem3s elementos de naturaleza subjetiva dejando de lado la simple materialidad da3osa.

La responsabilidad de los administradores est3 en este marco del derecho privado y se rige por las pautas del C3digo Civil por lo que se deben acreditar los extremos que rigen las responsabilidades del derecho com3n. Es decir: a) se requiere una conducta por acci3n u omisi3n del administrador, b) la conducta debe ser antijurídica, es decir, violaci3n de la ley, el estatuto o el reglamento, c) es imprescindible la existencia de un da3o consecuencia de la conducta antijurídica para dar derecho a la indemnizaci3n, d) el factor de atribuci3n de la responsabilidad ser3 siempre subjetivo, y e) debe existir relaci3n de causalidad.

El art3culo 59 de la Ley de Sociedades Comerciales establece una pauta general a la cual debe adecuarse la conducta de los administradores de las sociedades⁶ cualquiera sea el tipo social: su conducta debe ser obrar con la lealtad y la diligencia de un buen hombre de negocios. Luego la Ley establece normas espec3ficas para casos particulares y

² Ripert, Georges citado nota (75) en Trigo Represas, ob. Citada en 1.

³ Garreta Such, “La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de sociedades”, Marcial Pons Ediciones Jur3dicas S.A., Madrid, 1991, p3g. 38.

⁴ Cazeaux-Trigo Represas, “Derecho de las obligaciones”, Tomo IV, p3g. 487.

⁵ Obra citada en nota 1, p3g. 21.

⁶ Roitman y otros, “Ley de sociedades comerciales coemtnada”, Tomo I, p3g.

especifica la conducta debida en distintos tipos sociales y en particular en las sociedades anónimas⁷.

El obrar con lealtad encuentra su fundamento en el deber de fidelidad del mandatario del artículo 1908 del Código Civil que indica: “ ”, y en el deber de buena fe del artículo 1198 del Código Civil que dice: “ ”.

El buen hombre de negocios establece la responsabilidad profesional del artículo 902 del Código Civil: “cuanto mayor sea el deber de obrar con prudencia y pleno conocimiento de las cosas, mayor será la obligación que resulte de las consecuencias posibles de los hechos”. La valoración se hará en concreto en cada caso conforme el artículo 512 del Código Civil: “ ”.

El artículo 274 de la Ley de Sociedades Comerciales se refiere en particular al régimen de responsabilidad de los directores de la sociedad anónima⁸. La responsabilidad recae sobre los directores individualmente y existe una presunción de responsabilidad que admite prueba en contrario. No se trata entonces de una responsabilidad objetiva⁹, ni derivada de una obligación de resultados sino de una presunción de culpabilidad de todos los miembros del órgano colectivo que provoca una inversión de la carga probatoria que obliga al director a tener que probar efectivamente su obrar diligente. No puede hablarse, en ningún caso, de la responsabilidad del directorio como órgano.

En algún momento defendí la postura de que la segunda parte del artículo 274 indicaba que sólo por el hecho de pertenecer al directorio se es responsable. Sin embargo me he dado cuenta de que esa lectura de la ley es disvaliosa y no fue esa la intención del legislador porque no se trata de una responsabilidad colectiva como dice Roitman y tampoco hay responsabilidad indirecta por el hecho de un tercero. Era más claramente objetiva, a mi parecer, la vieja concepción del Código de Comercio de 1862, que fuera mantenida en la reforma de 1889 según expresa la Exposición de Motivos de la ley vigente que permite ver que se ha tomado el modelo de la legislación comparada que posibilita la diferenciación en base a la actuación personal¹⁰.

⁷ Gagliardo, Mariano, “Responsabilidad precontractual y responsabilidad societaria”, LL, 6 de diciembre de 2004.

⁸ Roitman y otros, “Ley de sociedades comerciales comentada”, Tomo I, pág. 542.

⁹ CNPenal Económico, sala B, 31/05/2004, Almade S.A., LL, 24 de septiembre de 2004.

¹⁰ Ley de sociedades comerciales anotada, Manuales de Jurisprudencia La Ley, pág. 511.

Esta responsabilidad societaria se complementa con la de regímenes especiales como el tributario.

El principio del derecho tributario es que el sujeto obligado al pago del tributo es el generador del hecho imponible determinado en la ley fiscal. La ley 11.683 de Procedimiento Fiscal señala la diferencia entre los responsables por deuda propia y por deuda ajena (artículos 16 y 17). Los administradores son responsables por deuda ajena y están obligados a abonar el tributo por la deuda tributaria de sus representados con los recursos que administran. Los responsables no son deudores solidarios sino que su obligación es subsidiaria con naturaleza de garantía. La obligación de los administradores es la de un responsable solidario. Para que haya codeudores solidarios en derecho tributario todos los obligados al pago tienen que haber participado como partes en el hecho imponible. Sin embargo, la obligación de garantía hace que no los asista ni el beneficio de excusión ni el de división pero si el derecho de que se le exija previamente el pago al deudor principal.

En referencia a la responsabilidad aduanera podemos decir que el derecho aduanero regula tributos aduaneros por lo que es una especie del género derecho tributario que acabamos de tratar. Según el Código Aduanero los administradores poseen responsabilidad por los ilícitos aduaneros siendo pasibles de inhabilitaciones especiales, penas privativas de libertad y responsabilidad solidaria e ilimitada. No responderá quien acredite ser ajeno al hecho, haberse opuesto al mismo o desempeñar funciones distintas inscriptas. Existe en este ámbito una tendencia legislativa y jurisprudencial de pasar de la responsabilidad objetiva al régimen de imputación subjetiva del Código Aduanero conforme el Caso “Bigio, Alberto c. Aduana de la Nación” resuelto por la Corte Suprema de la Nación¹¹. Allí el Tribunal indicó que “no sería ajustado a derecho extender la responsabilidad de terceros, toda vez que ello importaría una lesión al principio de culpabilidad”¹².

La idea jurídica de responsabilidad tiene subyacente un contenido valorativo. La moral exige que ser fiel a los dictados de la propia conciencia y el derecho reclama fidelidad a un orden establecido en base a valores. Por ello el fundamento de las responsabilidades tributarias siguen siendo las normas de la responsabilidad en el ámbito del derecho general que aquí enunciamos, con las particularidades que hacen a esta rama del derecho.

¹¹ CSJN, 9-8-74, El Derecho, tomo 57, página 176.

¹² Koch, Eduardo Alfredo, “La responsabilidad de los directores de las sociedades anónimas (tributaria, aduanera, penal, laboral y concursal)”, LL, 10 de noviembre de 2004.

Ojalá que en el marco de la responsabilidad de los administradores societarios frente a las obligaciones tributarias se pueda decir algún día que las conductas son ajustadas a lo que una sociedad justa requiere de ellos, pero antes, y, del mismo modo, ojalá que la sociedad pueda percibir la responsabilidad de sus legisladores al establecer las normas tributarias.