

## La apreciación de la culpa en el art. 21 CT

Sol Agostino Giraldez<sup>1</sup>

### Introducción

Las distintas problemáticas asociadas a la responsabilidad tributaria de los representantes según las previsiones del art. 21 del Código Tributario (CT) admiten diversos abordajes.

En el presente trabajo, optaré por partir del análisis de un caso concreto (hipotético pero frecuente) que me permitirá contrastarlo con posibles modelos de responsabilidad (derivados de desarrollos dogmáticos y jurisprudenciales) y poner en cuestión algunas ideas que se han planteado recientemente con cierta fuerza en el ámbito jurídico tributario.

Es decir que utilizaré el camino de partir del planteo de este caso y la búsqueda de su solución en el sistema jurídico (tal como si se siguiera, grosso modo, el camino de razonamiento jurídico propuesto por Viehweg).<sup>2</sup>

De esta manera podré, asimismo, problematizar al menos algunas de las ideas que sobre el tema se han planteado, como la que propugna que es “insostenible” la tesis de que “basta la potencialidad” de poder representar a un contribuyente para responder según el art. 21 CT o que es “jurídicamente inadmisibles” la afirmación de que los interesados en un procedimiento administrativo tributario deben “probar que no representaron”.<sup>3</sup>

### Punto de partida: el caso

La situación de hecho que elegiré como punto de partida es la siguiente: una persona física integra el directorio de una sociedad anónima (vamos a suponer compuesto por un miembro más), con facultades de representación según el estatuto social (los dos directores pueden ejercer la representación en forma indistinta y sin límite alguno). Como tal, la sociedad anónima (contribuyente) presenta las declaraciones juradas correspondientes para su inscripción ante el Registro Único Tributario (RUT) de la

---

<sup>1</sup> Las opiniones vertidas en este trabajo no representan las de ninguna institución.

<sup>2</sup> Uno de los aspectos centrales del planteo de este autor es que el modo de pensar de la disciplina jurídica toma como punto de partida un problema: “*el problema, adecuadamente formulado, se inserta en un contexto deductivo previo, es decir, en un sistema estructurado con anterioridad, del cual se pretende extraer la respuesta*” y no al revés (esto es, desde un sistema del cual se extraen soluciones concretas), como suele presentarse. Cfr. García Amado, Juan Antonio. *Tópica, Derecho y Método Jurídico*, en *Doxa* 4 (1987), disponible en formato electrónico.

<sup>3</sup> Ambos supuestos son enunciados contenidos en términos aproximados en la discordia de la Dra. Sassón a la Sentencia del TCA número 147/2015 de 13 de febrero de 2015. Me he permitido elegir ambas afirmaciones de esta discordia por varias razones. En primer lugar, por la alta calidad técnica de la discordia (con la que coincido en la opinión aunque no en la totalidad de los razonamientos que la sustentan) que habilita su problematización con provecho del análisis (se compartan o no sus supuestos). En segundo lugar, porque me habilita a ingresar en forma más o menos directa al tema concreto que pretendo plantear, que es el modelo de responsabilidad con el cual debería contrastarse el art. 21 CT (en el que justamente la referencia a la “potencialidad” es un aspecto clave). Y por último, porque incluye cuestiones procedimentales con las cuales el análisis es inescindible y que se relacionan, específicamente, con qué es lo que se debe probar (objeto de la prueba) y quién debe hacerlo (carga de la prueba).

Dirección General Impositiva (DGI), con la expresa conformidad de este director (lo cual es un presupuesto necesario desde el punto de vista administrativo para ingresar el trámite) y con los recaudos respectivos que lo acreditan (léase: testimonio del estatuto social y demás trámites de constitución y certificado notarial contemporáneo a la presentación del cual emerge que, de acuerdo a los libros sociales que el profesional ha tenido a la vista, esta persona ostenta en ese momento la calidad de director y representante de la contribuyente).

Supongamos también que se trata de un sujeto que se desentiende mayormente de la gestión tributaria de la contribuyente y ello deriva en un sistema de controles internos deficientes (la contabilidad no sigue las reglas y principios de técnica contable, sino que se utiliza como una forma de conocer los ingresos y egresos en forma más o menos aproximada), no se documentan la totalidad de las operaciones, la gestión administrativa cotidiana es ejecutada por dos empleados sin formación contable que tienen un poder de mero trámite y que son los que suscriben las facturas, recibos y demás documentación comercial de la sociedad y, además, no presenta las declaraciones juradas de impuestos.

Transcurrido cierto tiempo desde el inicio de actividades (supongamos dos años), la DGI detecta a través de cruzamientos de información de terceros (clientes y proveedores) que la contribuyente no está cumpliendo adecuadamente con sus obligaciones formales y sustanciales, iniciándose el procedimiento administrativo dirigido a la determinación de los adeudos tributarios generados.

¿Es este sujeto susceptible de ser responsabilizado en los términos del art. 21 CT? Este es el problema central cuya posible solución intentaremos explorar y ubicar en el sistema jurídico tributario.

### **En busca de un modelo de responsabilidad**

El primer texto al que recurrir para resolver el problema es el del propio art. 21 CT:

*Artículo 21.- (Solidaridad de los representantes).- Los representantes legales y voluntarios que no procedan con la debida diligencia en sus funciones, serán solidariamente responsables de las obligaciones tributarias que correspondan a sus representados. Esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieren actuado con dolo.*

Según el texto, los presupuestos o condiciones de aplicación de la responsabilidad solidaria (podría referirse a ellos también como “directivas políticas” dirigidas a los jueces para la imputación del daño)<sup>4</sup>, serían entonces los siguientes:

- a.- La calidad de representante legal o voluntario.
- b.- No proceder con la debida diligencia en sus funciones.

---

<sup>4</sup> Cfr. Sarlo, Oscar. “Sobre la noción de responsabilidad en teoría del derecho y en dogmática jurídica”, en Revista Ruptura de la SAJ, N° 1, FCU, Montevideo, junio 2011.

A lo que se adiciona un límite cuantitativo para los casos de culpa (valor de los bienes que administren o dispongan), límite que no opera en los casos de dolo.

La primera referencia no es problemática en nuestro caso: el sujeto es representante voluntario de la contribuyente.<sup>5</sup>

El segundo presupuesto puede ofrecer mayor complejidad. Y es en este punto donde pretendo detenerme con el fin de intentar perfilar un modelo de medición de la responsabilidad del representante, para lo cual recurriré a las concepciones más admitidas de la culpa en la dogmática (donde compiten distintos modelos de apreciación según la rama del derecho de que se trate) y a las normas de creación jurisprudencial que se han elaborado para la evaluación de la culpa por representación en materia tributaria.

La búsqueda de un modelo puede resultar útil para aportar a la comprensión de los supuestos básicos de la responsabilidad y, más concretamente, de la **culpa** del representante que es su presupuesto, así como para construir un esquema básico contra el cual contrastar los casos concretos, que es la ruta de razonamiento jurídico que he elegido en mi planteo. Esto es, la elección de un modelo tiene también una función prescriptiva insoslayable (en el sentido de contener lineamientos que indican cómo deben comportarse las personas que deben decidir los casos concretos) y me parece importante explicitarlo. Como señala Marina Gascón Abellán: “...el término modelo es en sí mismo ambiguo y –entre otras cosas- designa tanto el esquema teórico que sirve para representar de manera más simple realidades que en la práctica son complejas (función descriptiva), cuanto el parámetro que permite “medir” –precisamente desde el punto de vista del modelo- esas realidades (función normativa)”.<sup>6</sup>

Perfilar los grandes rasgos de este modelo en términos generales es una de las tareas pendientes de la dogmática tributaria. Ya lo señalaba Federico Berro, en uno de los primeros estudios dogmáticos de la responsabilidad en materia tributaria (que sentó las bases de las principales líneas que siguió el estudio de este punto), quien, dadas las dificultades para definir un modelo específico para la “diligencia debida” que menciona el texto positivo, opta por un estudio caso a caso, concluyendo: “La decisión de este punto es difícil y dependerá de las funciones del representante en cada caso. Ello permitirá decidir si debe primar la diligencia tributaria aunque sea en detrimento de la diligencia que debiera poner como administrador total del patrimonio representado, si debe considerarse este último, o aún si se dan en el caso las circunstancias de la fuerza mayor justificante del incumplimiento...”<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> No me resulta desconocido que uno de los aspectos que ha dado lugar a mayores problemas, en particular en relación al conocimiento de los hechos, es la real calidad de representante de la persona a la que se le imputa responsabilidad, tanto porque figura como tal formalmente (y ello no coincide con sus verdaderas facultades) como cuando no existe documento que le atribuya dicha posición pero esta efectivamente es ostentada por el sujeto en cuestión.

Ahora bien, a los efectos de mi análisis este problema es irrelevante, por lo cual opté por partir de un caso en el cual la calidad de representante en sí misma no es objeto de discusión.

<sup>6</sup> Gascón Abellán, Marina. Los hechos en el derecho. Bases argumentales de la prueba, 2ª edición, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2004, pág. 49.

<sup>7</sup> El autor refiere a una situación que plantea antes, en relación al representante que posterga el cumplimiento de una obligación tributaria frente a una obligación laboral o comercial porque el

## **Dos posibles modelos normativos en pugna: las apreciaciones de la culpa en la esfera civil y en la esfera penal**

Advierto que para efectuar mi análisis me veré obligada a realizar algunas simplificaciones de los grandes trazos modélicos de la culpa según es apreciada (medida, evaluada) en el área civil y el área penal, con los riesgos que ello supone en cuanto a renunciar a la profundización de las diferencias que existen internamente entre posibles variaciones en la manera de construcción de cada uno de los modelos.

Cabe aclarar que este examen no supone una toma de posición a favor o en contra de las tesis de la unidad o la dualidad de las culpas civil y penal. Lo cierto es que, en cualquiera de las tesis, se admite que la apreciación de la culpa desde la perspectiva civil y penal es diferente y es justamente esa diferencia la que me interesa estudiar en el caso.

En la perspectiva civil, los textos del Código Civil aluden a la culpa como condición de aplicación de la responsabilidad. Como enseña Gamarra: “*Para saber si hay culpa las normas del Código Civil imponen al juez la tarea de comparar la conducta que el agente tuvo en la emergencia, con un **modelo ideal, abstracto**, el del buen padre de familia (arts. 1310, 1319, 1324, 1344)*”, esto es, “*...la culpa no debe ser apreciada en concreto (tomando en cuenta las dotes individuales, las “inferioridades particulares”), sino objetiva y abstractamente, esto es, **con referencia a un prototipo**, que es el hombre medio, normal, prudente, precavido, atento, razonable, cuidadoso*”<sup>8</sup>. Ello supone que “*...en caso de divergencia (vale decir, cuando el sujeto no obró como lo hubiera hecho el buen padre de familia), la culpa resulta acreditada, porque se da un apartamiento o desviación respecto del modelo de conducta predeterminado por la ley*”<sup>9</sup>.

Por su parte, la culpa se encuentra definida en el art. 1344 del Código Civil como “*...la falta del debido cuidado o diligencia.*”, mismo artículo que refiere al conocido estándar del “buen padre de familia”.<sup>10</sup>

---

incumplimiento de esta última puede llevar a la paralización de la empresa o al remate de los bienes indispensables para la continuación del negocio.

La cita pertenece a: Berro, Federico. Responsables tributarios, Editorial Amalio M. Fernández, Montevideo, 1990, págs. 40-41.

<sup>8</sup> Gamarra, Jorge. Tratado de Derecho Civil Uruguayo, Tomo XIX, Vol. 1. Responsabilidad extracontractual, 2ª edición, 5ª reimpresión, FCU, Montevideo, abril 2012, pág. 121.

Este destacado, como los siguientes, no está en el original.

<sup>9</sup> Gamarra, J. Tratado..., cit., pág. 122.

<sup>10</sup> El texto completo del artículo 1344 del Código Civil establece:

*“Se entiende por culpa la falta del debido cuidado o diligencia. Puede ser grave o leve.*

*Sea que el negocio interese a una sola de las partes, ya tenga por objeto la utilidad común de ellas, sujeta al obligado a toda la diligencia de un buen padre de familia, esto es, a prestar la culpa leve.*

*Esa obligación, aunque regulándose por un solo principio, es más o menos extensa según la naturaleza del contrato o el conjunto de circunstancias, en los casos especialmente previstos por este Código.”*

Dentro de la apreciación civil de la culpa, el Código distingue entre culpa y dolo (esta última categoría con una importancia inferior en materia civil). El inc. 2º del art. 1319 define al dolo como “la intención de dañar”. Como aclara Gamarra: *“Esto no significa que el acto ilícito culposo no sea también voluntario; incluso en la culpa el sujeto quiere el acto que realiza, o la omisión; vale decir, que la voluntariedad del hecho es común al dolo y a la culpa.*

*“Tomemos como ejemplo de acto ilícito culposo el del sujeto que juega con un revólver cargado, y apunta –por broma- a otras personas, o el del automovilista que guía a velocidad excesiva, o realiza un cruce sin disminuir la marcha o sin cerciorarse de que otros vehículos no intentan cruzar; la acción es querida por el sujeto, pero si un tiro se escapa o se produce una colisión con otro coche, el daño verificado no es querido por su autor; en la culpa se quiere el acto, pero no el evento dañoso que es su consecuencia o efecto; aquí el daño es involuntario, a diferencia de lo que sucede con el dolo, donde el sujeto activo dirige su voluntad (no sólo al acto que realiza sino) también hacia la producción del evento dañoso, como sucede cuando una persona dispara un revólver con el fin de dar muerte a su enemigo; en el dolo (a diferencia de la culpa) hay voluntad del acto y voluntad del evento”.*<sup>11</sup>

Si se opta por una perspectiva civilista de la culpa del representante en materia tributaria (opción para la cual existen varias razones de peso, como examinaré más adelante), es posible adelantar interesantes conclusiones. La primera, que resulta necesario construir, al menos dogmáticamente, las líneas generales que el estándar de comparación debería tener en el caso y al que podríamos referir, para utilizar el parangón con la referencia del art. 1344 del Código Civil al “buen padre de familia” o la del art. 83 de la Ley Nº 16.060 al “buen hombre de negocios”, del “buen representante del contribuyente”.

La segunda, es que debería considerarse incompatible con esta perspectiva la idea que postulaba como “insostenible” la tesis de que “basta la potencialidad” de poder representar a un contribuyente para responder según el art. 21 CT.

No sólo no sería insostenible, sino que es, justamente, esta “potencialidad”, la única manera de explicar la imputación de responsabilidad a su respecto: el sujeto es responsable por no haber actuado con la debida diligencia en sus funciones, es decir que, pudiendo y debiendo haber actuado como un “buen representante” no lo hizo.

Y esto nos permite, a su vez, contestar afirmativamente a la pregunta por la responsabilidad en el caso propuesto inicialmente: el representante negligente, que había omitido totalmente sus deberes de control y cumplimiento tributarios debería ser responsabilizado por las obligaciones tributarias de su representada. Es responsable porque no actuó como un “buen representante del contribuyente”, porque incumplió su deber de actuar como tal.

Adelantar esta conclusión habilita asimismo a problematizar una de las normas de creación jurisprudencial más recientes en relación a la responsabilidad del art. 21 CT. En efecto, señala el TCA que, para poner en juego esta responsabilidad, la

---

<sup>11</sup> Gamarra, J. Tratado..., cit., págs. 139-140.

Administración debe probar que el representante **actuó** en materia tributaria.<sup>12</sup> Por el contrario, en la apreciación de la culpa que propone la esfera civil (y a la que adhiero por las razones que daré luego), el representante será responsable justamente por no haber actuado como debió haberlo hecho. Y esto es de fácil apreciación en el caso que propuse para el análisis: nuestro representante es responsable según el art. 21 CT **justamente por no haber actuado en materia tributaria**, cuando pudo y debió haberlo hecho (y esta conclusión se desprende con facilidad cuando la medida de la culpa se construye por la comparación con un estándar debido).

También permite esta opción realizar algunas consideraciones respecto del objeto de la prueba que debe producirse. En efecto, si el contribuyente y el designado representante declaran ante la Administración Tributaria sus calidades de tales, no existiendo restricción a sus facultades o funciones y ello emerge así de los documentos aportados y suscritos por ellos y obrantes además en los registros que lleve la Administración, existe prueba (en el caso testimonial –declaración- y documental –recaudos que la acompañan) tanto de la calidad de representantes como de la inclusión de las funciones tributarias entre las facultades conferidas. Y debe convenirse que lo que ocurre en lo normal de los casos (esto es, lo que indican las máximas de la experiencia) es que los representantes designados formalmente como tales con facultades irrestrictas son representantes y ostentan efectivamente tales facultades. Si, en ciertas situaciones (que podríamos denominar “patológicas”), por diversas circunstancias esta coincidencia entre la prueba (declaración-documentos) y la realidad no se produce, esta excepcionalidad deberá ser probada por quien la alega (o dicho de otro modo, las consecuencias de la falta de prueba deberán ser sufridas por quien no la ha producido).<sup>13</sup>

No obstante ello, no puede dejar de advertirse una tendencia incipiente del TCA por minimizar el estatus probatorio de las declaraciones y documentos (producidos y aportados respectivamente por los propios sujetos pasivos) que acreditan la calidad de representante y que obran en los registros de las administraciones tributarias. Ahora bien, si el objeto de la prueba es la calidad de representante con facultades en materia tributaria, no es posible concretar la razón que fundamente acabadamente esta pretendida insuficiencia.<sup>14</sup>

---

<sup>12</sup> Por ejemplo: Sentencia N° 142/2014 de 27 de marzo de 2014: “La DGI concluyó que XX representó a la sociedad –en lo que aquí interesa- entre 2003 y el 11.11.2005, únicamente porque tenía la condición de director y, potencialmente, podía representarla”. Y más adelante agrega: “...era precisamente el Fisco quien debía probar que el actor **actuó** como representante en el período por el que fue responsabilizado”.

En la Sentencia N° 147/2015 de 13 de febrero de 2015, se afirma: “Ahora bien; en cuanto a la prueba recabada por la Administración, respecto a la responsabilidad que le ocupa al actor, a juicio del Tribunal, la misma no resulta ser suficiente para probar la **injerencia del actor en la toma de decisiones tributarias de la sociedad**”.

<sup>13</sup> Devis Echandía, Hernando. Teoría General de la Prueba Judicial, Tomo I, 5ª edición, Víctor P. de Zavallía- Editor, Alberti, 1981.

Expresa este autor: “...no es correcto decir que la parte gravada con la carga debe suministrar la prueba o que a ella le corresponde llevarla; es mejor decir que a esa parte le corresponde el interés en que tal hecho resulte probado o en evitar que se quede sin prueba y, por consiguiente, el riesgo de que falte (el cual se traduce en una decisión adversa)”, pág. 485.

<sup>14</sup> Nótese que esta valoración excede notablemente los desarrollos de la dogmática tributaria, que tradicionalmente había propugnado como condición de aplicabilidad de la responsabilidad del art. 21 CT

Y ello me habilita a cuestionar la afirmación genérica de que es inadmisibles afirmar que el representante es quien debe probar que no representó. Reformulando los términos de este aserto, si la administración cuenta con prueba de la calidad de representante con facultades irrestrictas (prueba además producida por contribuyente y representante) y estos alegan, por cualesquier circunstancia que esta prueba que ellos produjeron en su oportunidad no era (o ha dejado de ser) exacta, recae sobre ellos el riesgo de la falta de prueba al respecto.<sup>15</sup>

Podría sí ser objeto de discusión si la “falta de debida diligencia” requiere para su configuración una conducta (activa u omisiva) distinta del solo incumplimiento tributario constatado (daño). Volveré sobre este punto más adelante, pero lo cierto es que, en la práctica administrativa, para imputar responsabilidad al representante, generalmente se agregan circunstancias adicionales al incumplimiento en sí que estarían manifestando la falta de debida diligencia o en su caso el dolo.

Pasaré seguidamente a delinear los grandes trazos de la culpa en materia penal.

En el caso del Derecho Penal, la teoría del delito actualmente dominante es la llamada finalista que considera, por un lado, la culpabilidad fuera del tipo y, por otro, lo que denomina tipicidad subjetiva. En relación a la culpabilidad esta se compone básicamente de los elementos de imputabilidad (esto es, capacidad de culpabilidad), conciencia de la antijuridicidad (conocimiento de lo prohibido) e inexigibilidad de otra conducta (la reprochabilidad se funda en la exigibilidad de una conducta conforme a derecho).<sup>16</sup>

En la tipicidad subjetiva se estudia la intencionalidad, es decir el tipo penal “...no se agota con la descripción de los elementos objetivos, sino que requiere también los subjetivos, esto es, el dolo, la culpa y excepcionalmente la ultraintención”.<sup>17</sup>

En este esquema el dolo consiste en la “voluntad de realización del hecho típico”.<sup>18</sup> El dolo consiste en conocer, saber lo que se hace: “Para que pueda imputarse dolosamente una conducta, el sujeto actuante debe haber tenido un conocimiento actual de la situación de que se trata. **No basta un conocimiento potencial, ni la circunstancia de**

---

la existencia de facultades en materia tributaria (fundamentándose en la referencia del texto positivo a “sus funciones”), a la que también alude como facultades de injerencia en materia tributaria.

Tan es así, que hasta los ejemplos que manejan de representantes que no tendrían tales facultades son incontestables. Tal el caso de Berro, que alude a “un representante laboral ante comisiones paritarias, o un procurador, representante ante el Poder Judicial” (Berro, F. Responsables..., cit., pág. 39).

<sup>15</sup> Lo contrario implicaría razonar por la patología, esto es, pensar que quien ha declarado ser contribuyente con facultades amplias (incluyendo las funciones tributarias) de regla miente y por ello debe probarse por otra vía esta circunstancia.

<sup>16</sup> Cfr. Langón Cuñarro, Miguel. Manual de Derecho Penal Uruguayo, Ediciones del Foro, Montevideo, 2006, Capítulo VI.

<sup>17</sup> Langón, M. Manual..., cit., pág. 231.

<sup>18</sup> Langón, M. Manual..., cit., pág. 231.

*que el agente hubiera debido o podido saber, sino que se requiere un conocimiento efectivo*".<sup>19</sup>

El delito culposo se castiga sólo por excepción, según lo establece el art. 19 del Código Penal, "...en atención, precisamente, a que el resultado no se quiso ni se previó, porque la esencia de la culpa es la falta de previsión de un resultado previsible", por eso se habla en estos casos de "tipo de comisión imprudente".<sup>20</sup>

A diferencia de la culpa en la perspectiva civil: "El tipo subjetivo del delito imprudente (culposo) dice relación con las capacidades **concretas** del sujeto individual actuante, que basa el reproche de la culpabilidad en haber actuado con indiferencia, sin prestar la debida atención, con falta de cuidado y solidaridad a los deberes que tiene respecto de los otros integrantes de la comunidad".<sup>21</sup>

Como explica Gamarra: "La culpa penal **se aprecia en concreto; la civil en abstracto**... El Derecho Penal toma en cuenta las dotes individuales; considerará, p. ej., la miopía, sordera, etc.; en cambio, estos factores no cuentan en el Derecho Civil, regido por la comparación con el modelo del buen padre de familia".<sup>22</sup>

### **La opción por un estándar normativo jurídico de la "culpa" y el "dolo" tributarios**

Adelantaba en el apartado anterior que a mi juicio el modelo de medición de la culpa-dolo que más se ajusta al art. 21 CT es el civil (o si, se quiere, el propio del derecho privado, porque también es similar la forma de construcción del modelo en, por ejemplo, el derecho comercial).

Decía entonces que existían varias razones que me convencían de esta opción, que pasaré a enunciar seguidamente.

La primera de estas razones refiere a que las circunstancias relativas a la obligación por tributos y sus accesorios se regulan en subsidio por las normas de derecho privado, por expresa disposición del inciso segundo del art. 14 CT. Las normas de derecho privado construyen la noción de culpa como condición de aplicabilidad de la responsabilidad justamente por contraste con un estándar debido, como viene de verse.

La segunda razón es que tanto la dogmática tributaria como la jurisprudencia, han diferenciado constantemente las reglas sobre atribución de responsabilidad por tributos de las reglas sobre atribución de responsabilidad por infracciones. Estas últimas están incluidas en los artículos finales del Código Tributario (102 y siguientes) y existe consenso en cuanto a que en estos casos el modelo de medición de la culpa es distinto al que opera en el art. 21 (y otros afines como el art. 22) y similar al que funciona en el derecho penal: esto es, se aprecia la actuación personal y concreta del sujeto activo en

---

<sup>19</sup> Langón, M. Manual..., cit., págs. 232-233. Este destacado, como los siguientes, no está en el original.

<sup>20</sup> Langón, M. Manual..., cit., págs. 237.

<sup>21</sup> Langón, M. Manual..., cit., págs. 239.

<sup>22</sup> Gamarra, J. Tratado..., cit., pág. 132.



relación a la configuración del tipo (lo que se denomina generalmente “participación personal” en la infracción).

Esta diferencia de perspectivas no hace sino afirmar que la culpa requerida para atribuir responsabilidad a los representantes opera por el contraste con un actuar debido, un estándar (debida diligencia), esto es por su carácter potencial (deber de desarrollar una determinada conducta) y no por la apreciación concreta de la conducta del sujeto específico.

Y a estas razones se agrega otra, no menor y es que el texto positivo reproduce la definición de culpa del Código Civil en términos idénticos: “falta de la debida diligencia”:

<b>Art. 21 Código Tributario</b>	<b>Art. 1344 Código Civil</b>
Los representantes legales y voluntarios que no procedan con la <b>debida diligencia en sus funciones</b> , serán solidariamente responsables...	Se entiende por culpa la <b>falta del debido cuidado o diligencia</b> .

Esta referencia textual idéntica a las disposiciones del derecho privado confirma la referencia al modelo de atribución de responsabilidad por culpa según la perspectiva civil.

Por otra parte, es compartible resaltar, como lo ha hecho la dogmática, la referencia del texto del art. 21 CT a “*en sus funciones*”, aunque con ciertas prevenciones. En efecto, esta mención a las “funciones” es requerida por tratarse de la responsabilidad de representantes, por lo cual la medida de la diligencia estará dada por sus facultades de acción como tales y la inclusión (necesaria en el caso) de la esfera de decisión tributaria entre las mismas.

Ahora bien, si la perspectiva de la que se parte es la de apreciación de la culpa por contraste con el estándar debido, ello tiene consecuencias mucho menos radicales de las que suelen propugnarse y se reducen a excluir a aquellos representantes que carecen de facultades para decidir en materia tributaria (hipótesis muy distinta de aquellos que efectivamente actúan en materia tributaria –como a veces se sostiene-, porque sino bastaría, por ejemplo, con una mera distribución de tareas entre los integrantes de un directorio con facultades de representación indistinta, para exonerarse de responsabilidad tributaria o **con no hacer nada** –como en nuestro caso- para dejar de ser responsable).

Conviene también hacer mención al texto utilizado para delimitar el tope de responsabilidad para los casos de actuación con culpa: “*valor de los bienes que administren o dispongan*”. Se ha dicho, con acierto que, si no hay facultades de administración o disposición este límite es inaplicable, idea que se usa frecuentemente como argumento en apoyo de la exclusión del ámbito de la responsabilidad de aquellos que figuran como representantes sin serlo en la realidad (por ejemplo, porque se desvincularon tiempo antes de generadas las obligaciones tributarias objeto de determinación). Viene a cuento no obstante una disquisición y es que la referencia a “administración” es, otra vez, un enunciado referido a un deber: el representante **tiene el deber de administrar** (controlar la gestión tributaria, elegir a las personas idóneas para

la gestión cotidiana, vigilar que se cumpla con los deberes formales, etc.). La administración es un deber inherente al cargo o mandato y, si se omite, la consecuencia es, justamente, la responsabilidad del representante (nunca su liberación).

Parece innecesario, pero igualmente lo mencionaré, que en las empresas que cuentan con una mínima estructura organizacional, es normal que exista una distribución de tareas entre los integrantes del directorio o que la gestión cotidiana se delegue en otros funcionarios de cierta jerarquía. Ello no supone que se extinga el deber de administrar de los directores-representantes, quienes igualmente deben velar por el cumplimiento de las obligaciones de la empresa (y específicamente de las tributarias), sin necesidad para ello de estar específicamente a cargo de su desarrollo efectivo (de ahí la importancia de controlar la producción de información relevante para esta vigilancia) o de ser un experto tributario, porque el estándar elegido por el sistema jurídico es el de un modelo o estándar de diligencia media propio del cargo que asume (sobre este punto volveré en el apartado siguiente).

Esta es la línea que siguen algunos fallos del TCA, como el caso de la Sentencia N° 179/2015 de 12 de marzo de 2015. En este caso, el actor (único director del contribuyente) se había agraviado porque entendía que no existía prueba de que había actuado sin la debida diligencia. El Tribunal descarta el agravio, señalando: *“En la especie, emerge de infolios que... no presentó declaraciones juradas, no cumplió con los deberes formales de la sociedad y no efectuó los pagos correspondientes al Fisco, surgiendo probada la responsabilidad que se le imputa...”*. Y más adelante, en referencia a la imputación de responsabilidad por infracciones tributarias, indica: *“En el caso, dado que el actor era el único director de la empresa contribuyente, está claro que es correcto imputar al mismo una actuación personal en las infracciones, pues era él quien tenía que hacerse cargo de cumplir con las obligaciones materiales y con los deberes formales de la empresa que dirigía y administraba...”*<sup>23</sup>

En otro orden, el único argumento que podría sostenerse para fundamentar una apreciación penal de la culpa del representante es la idea que se ha reivindicado por cierto sector de la dogmática de que el régimen de responsabilidad tributario operaría como un régimen sancionatorio encubierto (con la consecuencia de que aplicarían a su respecto las reglas y principios penales).<sup>24</sup>

No obstante reconocer lo ingenioso de la propuesta, parecería que sostener que toda consecuencia perjudicial prevista por el sistema jurídico convierte a esa norma en una disposición de carácter penal, implicaría una inflación inconmensurable del área penal en desmedro de todas las restantes, en contra de lo que propugnan los dogmáticos penales en relación a ser el derecho penal un derecho de última ratio. Así, por ejemplo, la disposición normativa sobre interpretación de los contratos que establece que las cláusulas ambiguas extendidas por una de las partes deben interpretarse contra ella (art. 1304 del Código Civil) sería penal (no puede dudarse que la interpretación contra la

---

<sup>23</sup> El enfoque del Tribunal en el caso deja abierta la duda de si habría sostenido la misma postura en caso de que el directorio hubiera estado integrado por más de un miembro (como en la situación hipotética que utilicé como camino para el análisis del problema).

<sup>24</sup> Esta idea ha sido sostenida en algunos foros académicos por parte, por ejemplo, del Prof. César Pérez Novaro.

parte redactora es una consecuencia perjudicial). Lo mismo aplicaría a las disposiciones sobre indignidad de los herederos (art. 842 del Código Civil), porque no puede ponerse en tela de juicio que la pérdida de la herencia es una consecuencia perjudicial (y afecta directamente el patrimonio del posible heredero) o sobre pérdida de la patria potestad, ni qué hablar de la infinidad de reglas laborales que establecen indemnizaciones a favor de los trabajadores o las comerciales que prevén consecuencias negativas por su incumplimiento (irregularidad de la sociedad, causales de rescisión o disolución, etc.).

Amén de que esta posición extinguiría la alegada diferencia (reflejada por otra parte en los textos legales respectivos) entre las reglas para la atribución de responsabilidad por tributos y por infracciones, según se viera más arriba. Y que, como señala Gamarra, en la responsabilidad civil, al igual que ocurre en la tributaria: “...*las consecuencias no son tan graves como en la responsabilidad penal, ya que el resarcimiento no es pena ni castigo, sino reparación del daño causado*”.<sup>25</sup>

### **Algunas pistas para la elaboración de un modelo de debida diligencia del art. 21 CT: “el buen representante del contribuyente”**

Una vez definida la opción por un modelo de apreciación de la culpa basado en el contraste con un estándar, la cuestión pasa a centrarse en la determinación de ese estándar, esto es, cuál es la debida diligencia de un “buen representante del contribuyente”, teniendo en cuenta que no se trata de describir lo que el representante medio habitualmente hace, sino lo que debe hacer.<sup>26</sup>

Entiendo que, como sucede en el caso del estándar del “buen hombre de negocios”, la diligencia debida del representante del art. 21 CT no es ya la del hombre/mujer común, sino que se le exige, como administrador del contribuyente, una actuación profesional (sin que se requiera la calidad de experto tributario, sino simplemente una diligencia propia de alguien que asume el deber de administrar los asuntos de otro).

Sin pretender realizar una postulación cerrada de las características esenciales de este modelo, propondré algunas líneas gruesas de lo que entiendo debería ser el comportamiento del “buen representante del contribuyente” como estándar contra el cual contrastar la conducta del representante al que se le pretende atribuir responsabilidad según el art. 21 CT:

A.- Se asesora con especialistas en lo que hace a las áreas específicas que integran sus funciones y que escapan a su conocimiento técnico, concretamente, en el área tributaria.

B.- Se informa de la gestión tributaria de la sociedad, solicitando y estudiando los datos que elaboren y proporcionen los encargados de desarrollar la tarea cotidiana, en particular en relación a las consecuencias tributarias de la actividad del contribuyente.

C.- Toma las medidas que, según el tamaño, estructura organizacional, giro y demás características específicas del contribuyente, le permitan un adecuado control del cumplimiento correcto y oportuno de: a) los pagos de tributos; b) los deberes formales (documentación de las operaciones, presentación de las declaraciones juradas con

---

<sup>25</sup> Gamarra, J. Tratado..., cit., pág. 125.

<sup>26</sup> Cfr. Gamarra, J. Tratado..., cit., pág. 126.

contenido veraz e íntegro, entre otros); c) la elaboración actualizada y completa de la contabilidad, en tanto insumo para el cumplimiento de las obligaciones fiscales; d) otras circunstancias relativas a las obligaciones para con las administraciones tributarias, según el caso (por ejemplo, control de exoneraciones o regímenes de franquicias fiscales).

D.- Desarrolla los procedimientos que permitan detectar y sancionar, en su caso, las deficiencias de gestión de aquellas personas en las que ha delegado funciones en materia tributaria (empleados, asesores, etc.).

Si bien se trata de trazos generales de la actuación debida, estas características propias del estándar medio permiten delinear los mínimos aspectos de la diligencia exigida al representante del contribuyente y aportar una herramienta primaria (que requerirá de posteriores desarrollos y profundización) para la consideración de la culpa en los términos del art. 21 CT.

### **Conclusiones**

1. La culpa del art. 21 CT debería apreciarse con un modelo de corte iusprivatista, es decir por contraste con un estándar debido y no en función de la conducta y características concretas del representante: es culpable (no actuó con la debida diligencia) el representante que debiendo haber desarrollado determinada acción dirigida al correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de su representado no lo hizo.

2. El representante que, teniendo facultades de decisión en materia tributaria, no las ejerce, derivando dicha omisión en incumplimientos del contribuyente, es responsable por no haber actuado con la debida diligencia.

Por eso, no sólo es acertado sostener que “basta la potencialidad” para ser responsabilizado como representante, sino que es justamente esa potencialidad (pudo y debió actuar y no lo hizo) la que marca el límite de la culpa como condición de aplicación de la responsabilidad del art. 21 CT.

3. Si contribuyente y representante han producido prueba (declaraciones-documentos) ante la administración que acredita la calidad del segundo como representante del primero con facultades irrestrictas (incluyendo por ende las funciones tributarias) y alegan que estas declaraciones y documentos no eran (o han dejado de ser) veraces o exactos, los riesgos de la falta de producción de la prueba deben recaer sobre ellos.

4. Es posible y deseable construir un estándar para la medición de la culpa de los representantes tributarios, que refiera a la diligencia media que, como tal, debería guardar para exonerarse de responsabilidad por el incumplimiento de las obligaciones tributarias de sus representados.

5. En definitiva, la apreciación de la culpa en el art. 21 CT debería realizarse por contraste con el estándar de la diligencia debida y no en concreto, como es apreciada en el modelo penal.