

# VIII JORNADAS TRIBUTARIAS DE DGI

## CUESTIONES PROBLEMÁTICAS DE LOS RESPONSABLES TRIBUTARIOS

Dr. Sebastián Arcia  
Dr. Andres Hessdörfer

# 1er problema: El “responsable del responsable”

# ¿Qué es un responsable? ¿Cómo se diferencia de un contribuyente?

- Art. 17 CT: *“Es contribuyente la persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”*
- Art. 19 CT: *“Es responsable la persona que sin asumir la calidad de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones de pago y los deberes formales que corresponden a aquél, teniendo por lo tanto, en todos los casos, derecho de repetición”*

# ¿Qué es un responsable? ¿Cómo se diferencia de un contribuyente?

Bases de la diferenciación entre ambos sujetos pasivos.

Dos posiciones:

- (i) El contribuyente es deudor por “deuda propia” y el responsable lo es por “deuda ajena”.
- (ii) Se tratan de obligaciones diferentes con presupuestos normativos diferentes. Cada sujeto pasivo es deudor por su propia obligación, sin perjuicio de reconocer dependencia o accesoriedad de la obligación del responsable respecto de la del contribuyente.

# ¿Qué es un responsable? ¿Cómo se diferencia de un contribuyente?

Nuestra opinión es coincidente con (ii)

El art. 17 del CT define al contribuyente exclusivamente en función de verificar el “hecho generador” de la “obligación tributaria” (arts. 24 y 14 del CT).

El art. 19 del CT define al responsable como aquel que no es contribuyente. Por lo tanto la obligación del responsable no puede generarse, al menos exclusivamente, por el mero acaecimiento del hecho generador.

# ¿La obligación del responsable es “obligación tributaria”?

Por lo expuesto precedentemente, nuestra conclusión es negativa. La “obligación tributaria” solamente se corresponde con la del contribuyente.

Correspondencia perfecta entre los artículos 14 inciso 1, 17 y 24 del Código Tributario:

El primero centra la definición de “obligación tributaria” exclusivamente en torno a la circunstancia que determina su nacimiento, cual es la verificación del hecho generador o “presupuesto de hecho”. Por su parte, el artículo 24 define al hecho generador como “*el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo y cuyo acaecimiento origina la existencia de la obligación*”. Finalmente el artículo 17, define al contribuyente mediante la necesaria y exclusiva articulación de las dos normas anteriores, como “*la persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria*”.

# ¿La obligación del responsable es “obligación tributaria”?

Cuestionamientos a tales conclusiones:

- El inciso primero del artículo 14 del CT no hace referencia a “contribuyente” sino a “sujetos pasivos” por lo que comprendería a los responsables.
- La misma norma tampoco invoca al “hecho generador” sino al “presupuesto de hecho”.

Siendo el responsable un sujeto pasivo y cuya obligación se genera a partir de la verificación de un presupuesto de hecho, en consecuencia dicha obligación califica de “obligación tributaria”.

# ¿La obligación del responsable es “obligación tributaria”?

Contra argumentación:

- La referencia a “sujetos pasivos” del art. 14 no es feliz. De todos modos entendemos que no es correcto apelar al elemento gramatical como único método interpretativo. El Código Tributario registra varias “sorpresas”.
- A pesar de la referencia genérica a “sujetos pasivos”, la definición continúa y establece como exclusiva condición, que la obligación nazca *“en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley”*.
- Ese presupuesto de hecho, no es otro que el “hecho generador”. El CT utiliza ambos términos de forma indiferente (ver art. 11,12 y 13). Por otra parte el art. 24 define al *“hecho generador”* como el *“presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo y cuyo acaecimiento origina la obligación”* y el art. 17 hace referencia al “hecho generador” de la “obligación tributaria”.



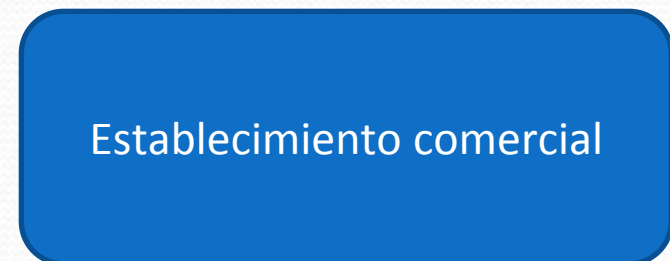
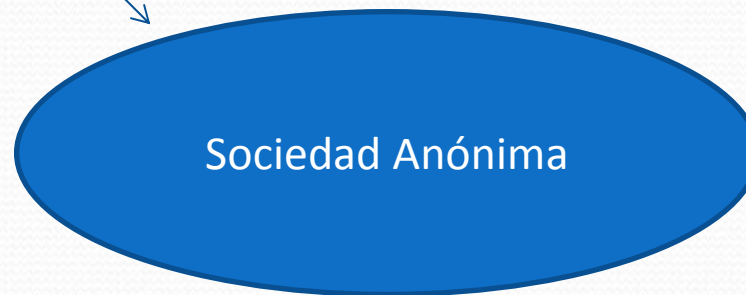
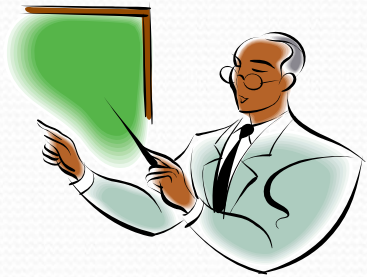
# ¿Es posible la existencia de un responsable de responsable?

- No vemos inconvenientes teóricos para la designación de deudores tributarios cuyas obligaciones pecuniarias se relacionen (en los niveles de accesoriedad y dependencia antes vistos) con las obligaciones de otros deudores tributarios (“responsables”) que a su vez se relacionen (también en forma accesorial y/o dependiente) con obligaciones de contribuyentes.
- Obviamente que tal eventual designación debería ser dispuesta por la ley, la cual, al igual que en el caso de los “responsables” respecto de los contribuyentes, debería considerar dentro del supuesto normativo habilitante para dicha responsabilidad un especial grado de vinculación entre ambos deudores (en este caso entre el responsable y el “responsable del responsable”) y de subordinación de la obligación del segundo respecto de la del primero.

# ¿La normativa actual admite la designación de responsables de responsables?

Se ha justificado la admisión de este tipo de responsable en el art. 21 del CT por cuanto el mismo designa como responsables tributarios a los representantes legales o voluntarios respecto de las “*obligaciones tributarias de sus representados*” (no hace referencia a “contribuyentes”).

Ejemplo en caso que art. 21 del CT incluyera a responsables de responsables y su relación con el art. 22 CT (pero extensible a cualquier otro responsable)



# ¿La normativa actual admite la designación de responsables de responsables?

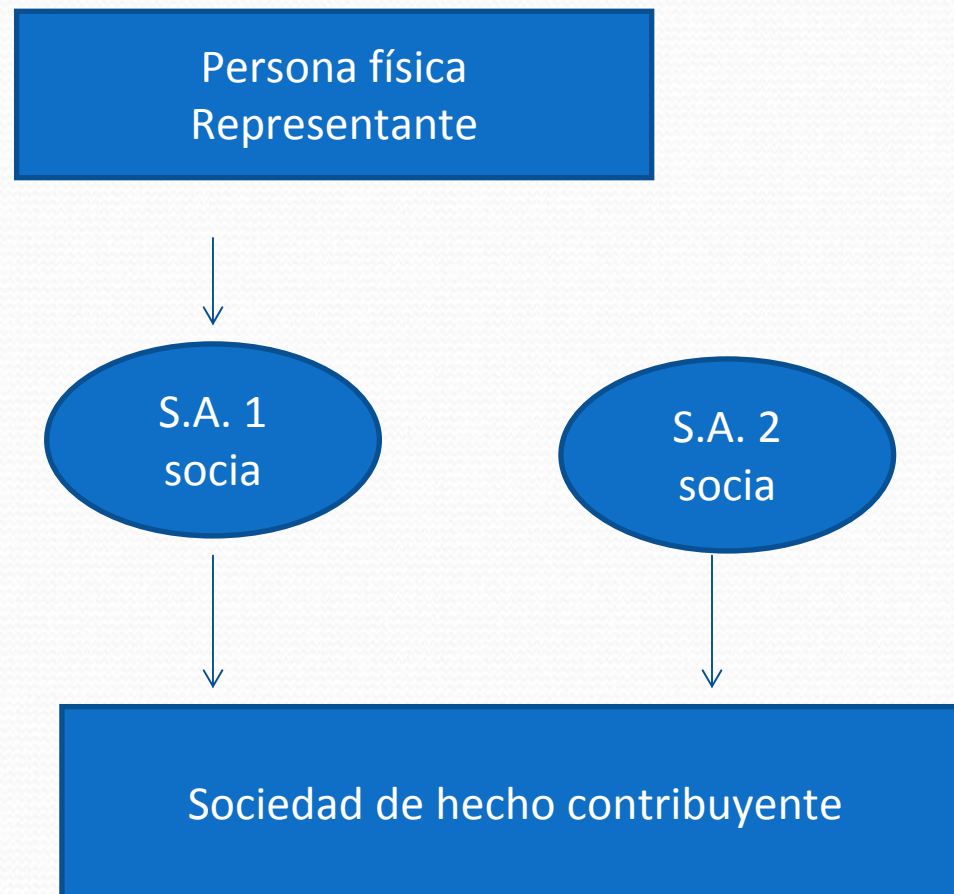
**NO**

- La referencia a “*obligaciones tributarias*” que hace el artículo 21 solamente se compadece con aquellas obligaciones correspondientes al contribuyente.
- No obstante y con total independencia de la postura que se adopte respecto del alcance del término “obligación tributaria”, el artículo 19 del Código Tributario es extremadamente claro en definir al “responsable” en base a su vinculación exclusiva con la de un “contribuyente”.

El art. 21 del CT debe interpretarse armonizándolo con el art. 19. La referencia a “representados”, indefectiblemente deberán ser atribuible a “contribuyentes” ya que éste es el único supuesto sobre el cual se estructura la definición de responsable tributario en nuestro Derecho.

# ¿La normativa actual admite la designación de responsables de responsables?

Sentencia del TCA N° 410/014:



# ¿La normativa actual admite la designación de responsables de responsables?

Sentencia del TCA N° 410/014:

- Considerando II: *“Esa sociedad de hecho fue la que verificó los hechos generadores de las obligaciones tributarias por las que se responsabilizó al actor, al amparo del art. 21 del CT. En otras palabras, la contribuyente en cabeza de quien se generaron los adeudos tributarios fue la sociedad de hecho (arts. 17 y 24 del CT)” (...)* *“el actor, “XX”, figuraba como representante de una de las sociedades integrantes de la sociedad de hecho”*
- Considerando IV.II *“Resulta totalmente irrelevante que el actor fuera representante de una de las sociedades socias, de la contribuyente. Su condición de representante en esa sociedad, será relevante para los adeudos tributarios que deba enfrentar esa sociedad, pero no la sociedad de hecho en la que, la sociedad participa”*

## 2° problema: el estándar de diligencia del artículo 21



# CUESTIONES PREVIAS

- Recae sobre representantes y no sobre otros sujetos que, ocupando posiciones de decisión, no revisten la primera condición.
- Régimen de responsabilidad de corte netamente subjetivo.
- Se responde únicamente en caso de falta de diligencia.



# CUESTIONES PREVIAS

## Representantes

- Distinguir representantes de otros sujetos que ocupan posiciones de decisión o administración (gerentes, administradores, directores). Distinción entre ellos se puede encontrar en art. 104 del CT.
- Representante actúa en nombre de un tercero, pudiendo obligarlo e incidir en forma directa en su patrimonio.
- ¿Cualquier representante?
- Construcción doctrinaria (ILADT Lima 1977, Valdés Costa, Berro) y TCA: Representante con injerencia en materia tributaria. S. 1103/91

# CUESTIONES PREVIAS

## Debida diligencia

- Base del régimen del artículo 21 del CT. Actuar prudente, con apego a derecho, en ejercicio leal del cargo.
- Dificultad de único estándar.
- Sólo se responde en caso de ausencia de diligencia en sus “funciones”.
- ¿Puede haber un representante “diligente en sus funciones” pero responsable bajo el artículo 21?
- Funciones debe entenderse relacionado a cuestiones de gestión y administración, pero con impacto en las obligaciones tributarias y formales del representado.

# DEBIDA DILIGENCIA

## Un caso de responsabilidad “in vigilando”

- Sentencia 344/014 del TCA.
- Presidente y único miembro del directorio de una sociedad anónima con actividad comercial es responsabilizado de los adeudos tributarios determinados a su representada, por actuación culposa (con límite).
- Defensa: las cuestiones administrativas de la sociedad y, en particular, todo lo relacionado a la liquidación de impuestos, fue encomendado a un Contador Público de confianza de los accionistas.

Consideró que no era un representante en los términos del artículo 21, ya que no tenía injerencia en los aspectos tributarios de la sociedad representada.

# DEBIDA DILIGENCIA

## Un caso de responsabilidad “in vigilando”

- TCA confirma responsabilidad del representante.
- Sostiene existencia de responsabilidad “in vigilando” (omisión de controlar debidamente a quien se le encomendó la gestión).
- Director era representante en los términos del art. 21. Era la única persona facultada para actuar en nombre de la sociedad y había efectivamente ejercido actos de representación.
- Durante el período reliquidado se constataron omisiones como: no presentación de DJ, no pago de tributos, no inclusión en DJ de patrimonio del único bien de la sociedad.
- Director fue negligente en los términos del art. 21.

# VALORACIONES A LA LUZ DEL FALLO

- El representante no se libera de responsabilidad por el mero hecho de contratar a un profesional a quien le encomiende los asuntos tributarios de su gestión.
- En otros casos, la contratación de un profesional puede ser un indicio de actuación diligente.
- La negligencia del representante en la sentencia se dio por su falta total de control a cuestiones de su incumbencia.

# CUESTIONES A LAS QUE EL REPRESENTANTE NO DEBE ESTAR AJENO

- No está obligado a ser experto o idóneo en temas tributarios.
- Debe asesorarse debidamente y controlar aquellas cuestiones a su alcance (presentación de DJ, inscripción y modificaciones en el RUT, pago de impuestos).
- No está obligado a adoptar la interpretación más gravosa de la norma para salvaguardar su responsabilidad.
- No está obligado a promover consultas vinculantes ante cada situación dudosa que se plantee.
- Debe mantener actitud prudente, respaldar sus decisiones y actuar según su leal saber y entender y a la luz del consejo fundado de quienes lo asesoren.
- La responsabilidad del representante es una situación excepcional para la tributación (exigencia del pago a quien no posee capacidad contributiva) y así debe ser analizada.