UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO CUARTO

ESPECIALIZACION EN TRIBUTACION

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

EN LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

AUTOR: C.P.N. MARCELO VICENTE GAUMET

DIRECTOR: DRA NORMA MARTINEZ DE PEREZ

RIO CUARTO, 8 DE OCTUBRE DE 1999.

MFN:

Classif.:

I N D I C E:

INTRODUCCION:

La sociedad argentina no ha escapado al indeseable fenómeno de la degradación del trabajo y del sistema de la Seguridad Social. Las preocupantes cifras de desocupación impulsan permanentemente a las personas a aceptar condiciones cada vez menos dignas incluyendo lógicamente, el lograr relaciones laborales sin ningún tipo de cobertura de las instituidas por el sistema previsional.

Esta masa de desocupados pujan permanentemente por intervenir en las actividades productivas que resultan por su parte insuficientes para absorber la totalidad de la fuerza laboral, provocando un circulo vicioso en donde los demandantes de personal advierten la posibilidad de obtener mano de obra cada vez más barata con gran facilidad de reemplazo, que ayuda a disminuir sus costos de producción como única manera de permanecer en la cadena económica crecientemente competitiva y exigente.

En nuestro país, de un total de 8.675.236 trabajadores afiliados sólo aportan al sistema previsional el 55,50% (1), y de acuerdo a "las últimas estadísticas son 3.600.000 las personas que se encuentran en forma clandestina lo que provocaría una pérdida total anual estimada de los trece mil millones de pesos (2). Sea entonces más aproximada la primera cifra o en su caso la segunda, lo cierto es que se percibe claramente la magnitud de la problemática actual, y si se quisiera visualizar esta situación a través del tiempo conviene considerar algunos datos

ilustrativos que ya cuentan con tres años de antigüedad y que se mantienen vigentes:

a) la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en un informe sobre el mercado laboral difundido en París manifestó que "los pronósticos dejan pocas esperanzas de que en los próximos dos años haya una recuperación de la situación del desempleo" (3), proyección de pleno cumplimiento y actualidad dado que la misma se efectuó en 1996.

b) alrededor de 1000 millones de personas (un tercio de la fuerza laboral global) están desempleadas o subempleadas.

c) en América Latina, en donde nuestro país está inserto, el desempleo sigue subiendo.(4)

Si a todo ello agregamos la problemática de la evasión previsional, la situación resulta poco menos que alarmante, ya que aun en períodos de crecimiento económico "la mentalidad evasora se atenúa pero está siempre latente y se toma revancha en los períodos de depresión, impulsando a los actores económicos a diferir sus pagos al Fisco mas allá de lo que sería razonable en función de la caída de la actividad" (5). En este panorama, las circunstancias de no cumplir con los aportes y contribuciones establecidos generan un doble conflicto: torna insuficiente el funcionamiento del régimen de la Seguridad Social actual, obligando a soportar a la clase pasiva condiciones de subsistencia; y por otro lado conducen a que una gran masa de personas alcancen la edad jubilatoria sin posibilidades de obtener el beneficio jubilatorio, que de algún modo deberá ser provisto por el Estado. Sin lugar a dudas, la carga que

irresponsablemente se está transfiriendo a las próximas generaciones es pesada y traumática.

De allí la importancia que cobra la lucha contra la evasión previsional, dentro de la cual la aplicación de la **responsabilidad solidaria** en aquellos casos en que los obligados principales no han cumplido con sus obligaciones, es una de las herramientas importantes con que cuenta la Administración para esos fines.

Se podría arriesgar la definición de esta figura como en la **facultad de trasladar una deuda generada por un actor principal a aquellos involucrados en la relación jurídica nacida entre aquel y terceros, en la medida de la existencia e incumplimiento de una acreencia a favor del Estado**. Esta posibilidad tiene su fundamento en las leyes de la Nación y su aplicación debe sustentarse sin excepción en el derecho vigente, existiendo la solidaridad entre personas ideales, físicas integrantes de las mismas y en definitiva todo aquel sujeto que de alguna manera facilite o coadyuve al incumplimiento de dichas obligaciones.

Por ello el análisis de **cuándo dicha solidaridad resulta aplicable, el procedimiento para llevarla a cabo y las consecuencias en distintas situaciones, será el propósito del presente trabajo**, teniendo en cuenta que los Recursos de la Seguridad Social participan de la categoría de los tributos y compete por consiguiente a la Administración Fiscal, su control eficiente y eficaz en pos del bien común.

Este último representa entonces uno de los grandes desafíos del Estado ya que en cuanto la dignidad de los miembros sea una realidad palpable, se podrá sostener que la Administración es entonces exitosa y

cumple con seriedad con la delegación de autoridad dada por aquellos. De tal dignidad humana el trabajo y la seguridad futura desempeñan un rol esencial que permite "conservar y desarrollar la vida corporal, intelectual y moral, y el uso de los bienes materiales en la conciencia de los propios deberes y de los límites sociales" como derechos fundamentales de las personas. (6)

La metodología utilizada fue de carácter descriptivo y explicativo, intentando establecer en cada una de las conceptualizaciones abordadas una apoyatura teórica completada con datos reales como son por ejemplo los aportes jurisprudenciales. En cuanto al cuerpo del escrito, el mismo no tiene un marco teórico único, sino que en cada uno de los capítulos se hace un mismo tratamiento aportando la teoría pertinente.

Para la estructuración del trabajo se apeló a los institutos legales, doctrina y jurisprudencia tanto administrativa como judicial existente en la materia, pretendiendo como secuencias del presente trabajo analizar en el primer capítulo la existencia de relación de dependencia y su consecuencia es decir, los recursos debidos a la seguridad social: naturaleza y sentido de los mismos y las principales modificaciones introducidas por la Ley 24241; en el segundo capítulo tratar sobre la solidaridad, su definición y características; cuáles son las obligaciones por las que resulta responsable el solidario. En el tercer capítulo referirse a las definiciones legales de estos sujetos en los distintos supuestos, comentando en un cuarto bloque sobre el procedimiento para aplicar la responsabilidad solidaria e intimar las obligaciones a las personas referidas y de las vías de defensa de los implicados, finalizando a modo de

conclusión con opiniones del tema tratado y de las necesarias condiciones para su aplicación.

El objetivo del trabajo es visualizar por su parte, que la relación existente entre el tema propuesto y la especialidad en la carrera de tributación es directa, atento que los Recursos de la Seguridad Social poseen como se verá una naturaleza compleja, desagregándose en aportes (obligaciones de dar por parte del empleado que sufre retención en la fuente ante la existencia de un contrato laboral destinado al sistema único o a la cuenta de capitalización individual según sea la opción ejercida por este), y contribuciones (verdaderos tributos a cargo de los contratantes y destinados a mantener el sistema previsional y la prestación básica universal de la clase pasiva).

Por otro lado la delegación de la recaudación y fiscalización a la por entonces Dirección General Impositiva, imprime la terminación acabada de la situación descripta, motivo por la cual todo especialista en tributación debe poseer una manejo directo y concreto del tema a tratar.

Asimismo, esta cuestión debería ser advertida por los profesionales en Ciencias Económicas y del Derecho a todos aquellos que asumen funciones directivas y de control en personas jurídicas, como también en los casos especiales de contratación, subcontratación, adquisición de fondos de comercio con personal a cargo, empresas subordinadas o relacionadas entre si, interposición y mediación en la contratación, etc.

Muchas veces y dada la falta de especialidad en la materia, gerentes y presidentes de empresas se encuentran en serios problemas que afectan directamente su patrimonio personal, precisamente por no poseer claridad en cuanto a la figura de la responsabilidad solidaria.

El estudio y la propagación del planteo anterior redundarán en mayores beneficios para ambas partes de la relación laboral, unos para actuar con mayor cautela en el desempeño de sus funciones específicas y los otros para conocer y hacer valer sus derechos tendientes a asegurar el porvenir.

CAPITULO I:

RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL: NATURALEZA Y EXISTENCIA.

En el presente capítulo se pasará revista a dos conceptos que tienen relación entre si: por un lado la existencia de relaciones laborales y por otro los recursos de la seguridad social, siendo el segundo una variable dependiente de la primera toda vez que al probarse o negarse su existencia se está asimismo dando nacimiento o no a la obligación subsistente.

El tratamiento de estos aspectos se debe como primera medida a un orden lógico derivado de la situación fáctica y por el otro a un orden jurídico, ya que para que tome cuerpo el instituto a tratar, es condición necesaria la concurrencia de los dos aspectos: relación laboral y cuerpo normativo que regule, defina y delimite a ambos.

I.1: DE LA EXISTENCIA DE RELACIONES LABORALES:

Ahora bien, la ley 20744 en su artículo 22 declara que: *"Habrá relación de trabajo cuando una persona realice actos, ejecute obras o preste servicios a favor de otra, bajo la dependencia de ésta en forma voluntaria y mediante el pago de una remuneración, cualquiera sea el acto*

que le dé origen". , y continúa en su artículo 23 reglando: *"El hecho de la prestación del servicio hace presumir la existencia de un contrato de trabajo, salvo que por las circunstancias, las relaciones o causas que lo motiven se demostrase lo contrario. Esta presunción operará igualmente aun cuando se utilicen figuras jurídicas no laborales para caracterizar el contrato, y en tanto que por las circunstancias no sea dado calificar de empresario a quien presta el servicio".*

Por su parte los autores Fernandez Madrid y Caubet en su trabajo Jubilaciones y pensiones. Análisis de la Ley 24241 (1994) completan el concepto cuando agregan que: *" El contrato de trabajo es aquel por el cual una persona física compromete su trabajo personal infungible a favor de otra (física o jurídica) por cuenta y a "riesgo" de esta última, que organiza y dirige la prestación...* " (7). A su vez la jurisprudencia administrativa acota que: *"cuando haya elementos que reconozcan la prestación de servicio se presume la subyacencia del contrato de trabajo, la que admite prueba en contrario, produciéndose por lo tanto la "carga de la prueba" para desvirtuar la presunción del referido artículo 23"* (8). Para entender esta afirmación conviene recordar que el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación en su artículo 377 establece: *"Incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido o de un precepto jurídico que el juez o el tribunal no tenga el deber de conocer.*

Cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho de la norma que invocare como fundamento de su pretensión, defensa o excepción...".

En estos casos y dada la presunción establecida por la misma ley, se produce la inversión de la obligación de demostrar los hechos, es decir si la administración constatara la existencia de personal prestando servicios a favor de un tercero, en principio y de no mediar probanza en contrario, la naturaleza de tal situación es la de una relación de dependencia. Corresponderá por tanto al supuesto contratante aportar los elementos que desvirtúen esa relación y en cambio no nacerá la obligación del Fisco de seguir investigando con el objeto de lograr pruebas que, analizadas en su conjunto y en forma coherente, lleven a la conclusión acabada de dicha existencia.

Para caracterizar un contrato de trabajo resulta necesario tener en cuenta algunos principios y pautas rectoras que lo identifican: a) primacía de la realidad: la calificación que las partes den al contrato carece de relevancia para encuadrarlo jurídicamente. Vale decir que al respecto no hay margen alguno para que se exprese la autonomía de la voluntad de las partes y no importará para calificar el contrato como de trabajo que en las distintas etapas y manifestaciones contractuales se haya encubierto la existencia de figuras laborales con otras propias del ámbito mercantil o civil; b) presunción legal de la existencia del mismo por la prestación del servicio: cuando se prestan servicios personales para otro lo corriente será que la prestación se efectúe por cuenta y riesgo del beneficiario de dichos servicios y que ellos hayan sido organizados por este último. De ahí que la sola comprobación del servicio prestado para un tercero permita suponer la existencia de las demás notas que caracterizan al mismo invirtiéndose por

tanto, la carga de la prueba; c) indicios que fortalecerían la existencia de relación laboral:

- si el principal tiene la posibilidad de sustituir la voluntad del trabajador por la suya propia cuando lo considere conveniente.
- si las tareas se realizan en el local o establecimiento de la empresa.
- si la inserción de la persona contratada en la empresa es similar a la de otros dependientes aun en actividades no principales pero inherentes a su giro.
- si el empresario asume los riesgos de la actividad y en consecuencia la persona contratada no corre con la suerte del negocio ni percibe sus frutos, ni sea responsable de buscar quién lo reemplace en caso de su ausencia (7).

Resumiendo: se pueden establecer como definitorios tres aspectos de la relación laboral, a saber:

a) Subordinación técnica: o facultad del empresario de organizar dando indicaciones e impartiendo órdenes acerca de la forma de realizar la tarea. Dicha facultad puede estar limitada cuando para realizar las tareas se requiere formación.

b) Subordinación económica: se encuentra insita en el hecho de trabajar bajo las órdenes de otro y fundamenta la dependencia jurídica. La forma y denominación de la retribución del servicio no es un elemento determinante de la figura contractual. Por eso la manera de pago de los servicios no tiene relevancia para la calificación como laboral o no de la relación, puesto que lo que interesa es solamente que se remuneren tales servicios. Por el hecho por ejemplo, de que la remuneración

pactada reciba el nombre de "honorarios" no pierde su carácter salarial si responde a prestaciones propias del contrato de trabajo.

c) Subordinación jurídica: es el empresario el que ejerce el poder de dirección y el empleado debe acatar sus órdenes. En definitiva es la sujeción del trabajador a los poderes del empresario, no implicando esto que efectivamente se den órdenes al trabajador, bastando la sola posibilidad de que ello ocurra.(7)

I.2: NATURALEZA DE LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL:

Pasando al segundo de los presupuestos enunciados se puede comenzar argumentando que todo estado de derecho tiende a obtener aquellos beneficios y protecciones para sus miembros que éstos individualmente serían incapaces de lograr, y en cierta forma el éxito de toda administración puede medirse directamente con relación al logro de tales objetivos.

El trabajo en cuanto actividad humana participa de la dignidad del hombre que la realiza, ya que no sólo transforma la naturaleza adaptándola a las necesidades de la comunidad sino que permite la autorealización del individuo en su proyección personal y social. En consecuencia, a toda persona humana le asisten derechos económicos (a trabajar, a un salario justo, etc) y deberes de igual connotación (actuar con sentido de responsabilidad). (9)

Nuestra Carta Magna adopta este criterio consagrando en su articulo 14 bis que " *El trabajo en sus diversas formas gozará de la*

*protección de las leyes, las que asegurarán al trabajador condiciones dignas y equitativas de labor..." y que "el Estado otorgará los beneficios de la Seguridad Social, que tendrá carácter de integral e irrenunciable...".*La solidaridad es la base fundante de la seguridad social de modo tal que particularmente en materia de jubilaciones, los trabajadores y empleadores efectúan aportes que no se relacionan con el otorgamiento necesario de un beneficio al aportante o respecto de quien aporte. Como consecuencia de este principio, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha declarado que la obligación de aportar a un régimen jubilatorio rige aún cuando el afiliado eventualmente no llegare a gozar de ninguno de los beneficios del régimen previsional (10). Asimismo la aludida corte dio por sentado que el objetivo del derecho previsional es cubrir riesgos de subsistencia y ancianidad. En definitiva, en la consideración de los casos concretos los jueces deben conservar la primacía de aquella alta finalidad a fin de que las normas instrumentales de la ley que rige el caso no haga ilusoria la protección, que es la razón de ser del derecho previsonal (11).

Encontramos entonces que probada una relación laboral de acuerdo a lo referido en el apartado anterior, surgen en forma inseparable obligaciones por parte de los sujetos contratantes de naturaleza compleja:

a) por un lado se encuentran forzados a retener de los haberes estipulados, determinados montos que se destinarán al Sistema Unico de la Seguridad Social (SUSS) o en su caso a una Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones si esta hubiera sido la opción del trabajador a partir de la vigencia de la Ley 24241 (julio/94). Es decir, son responsables por deuda ajena al constituirse agentes de retención de tales conceptos,

los que resultan ser ahorros obligatorios con afectación específica y directa al futuro personal y/o colectivo.

El empleador asume entonces obligaciones de hacer (retener) y de dar (depositar al Fisco lo retenido).

b) unido al concepto anterior y por su parte, los contratantes de las relaciones laborales deben tributar por sobre el haber pactado un importe dado, constituyendo esta porción verdaderos "tributos" en tanto poseen todas las características de los mismos (12):

1) nacen por imperio de la ley (definición del aspecto objetivo)

2) quedan establecidos los sujetos activo y pasivo de la obligación

3) se les define la base de medición o base imponible (nomina salarial)

4) se los aplica en un espacio y tiempo específicos (aspectos temporo-espacial)

5) permiten determinar el quantum de la obligación tributaria por aplicación de la alícuota sobre la base mencionada.

Estas cargas denominadas contribuciones no son medidas sobre la base de la "capacidad contributiva" propiamente dicha como exteriorización de riqueza o ingreso de dinero, sino en forma directa a la cantidad de personal ocupado y sueldos debidos; teniendo afectación especifica ya que sustentan el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones del llamado "sistema de reparto", y la prestación básica universal que corresponde a la clase pasiva cualquiera sea la opción ejercida.

Estas últimas consideraciones no modifican la condición de "tributos" de los mismos, téngase en cuenta por ejemplo, que el impuesto Sobre los Bienes Personales no incorporados al Proceso Económico (o aquel que lo sustituya) posee la misma afectación en virtud del artículo 18 de la norma mencionada con anterioridad.

A lo largo del tiempo y debido a la persistente lucha que con distinta intensidad y resultados llevó a cabo el sector trabajador, se fueron logrando paulatinamente estos derechos esenciales y dignificantes de la vida humana debiendo resaltarse como verdaderas conquistas laborales, siendo ésta probablemente la causa de la diversidad y cantidad de leyes que regulan situaciones laborales y sus consecuencias. De este modo se dictaron diferentes normas que consagraron la obligatoriedad de tales prestaciones: "Los aportes y contribuciones sobre las remuneraciones de los dependientes son obligatorios y se harán efectivos..." (art. 2º Ley 18820 (29.10.70)); " El empleador deberá extender los recibos de pago de las remuneraciones de sus trabajadores dependientes, indicando la fecha en que se efectuó el último depósito de las contribuciones y de los aportes retenidos en el período inmediatamente anterior, con expresión del lapso a que corresponde el depósito y el banco en que se efectuó." (art. 12º Ley 17250 (25.04.67)); y también la ya mencionada Ley 24241 que produjo un cambio substancial en el sistema: " Instituyese con alcance nacional y con sujeción a las normas de esta ley, el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (SIJP) , que cubrirá las contingencias de vejez, invalidez y muerte y se integrará al Sistema Unico de la Seguridad Social (SUSS).

Conforman este sistema:1) *un régimen previsonal público*, fundamentado en el otorgamiento de prestaciones por parte del Estado que se financiará a través de un sistema de reparto, y 2) *un régimen previsional basado en la capitalización individual..."* (art. 1º).

"Los aportes y contribuciones obligatorios al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones se calculará tomando como base las remuneraciones... y serán las siguientes: a) aporte personal de los trabajadores en relación de dependencia comprendidos en este sistema, b) contribución a cargo de los empleadores..." (art. 10º).

"Los aportes y contribuciones obligatorios serán ingresados a través del Sistema Unico de la Seguridad Social. A tal efecto los mismos serán declarados e ingresados... por el empleador en su doble carácter de agente de retención de las obligaciones a cargo de los trabajadores y de contribuciones al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, según corresponda y con las modalidades que establezca la autoridad de aplicación." (art. 11º).

Son entonces obligaciones de los empleadores: "...practicar en las remuneraciones los descuentos correspondientes al aporte personal, y depositarlos a la orden del Sistema Único de la Seguridad Social (SUSS)." (art. 12 inciso c)), y "depositar en la misma forma indicada en el inciso anterior las contribuciones a su cargo."(art. 12 inciso d)...).

Sería pertinente continuar entonces con el análisis del responsable o sujeto como parte indivisible del hecho imponible originante de las obligaciones tratadas.

CAPITULO II:

EL SUJETO EN SU CALIDAD DE SOLIDARIO.

En lo que aquí interesa, el desarrollo del presente capítulo se centrará en el elemento subjetivo de la relación jurídica tributaria entendiendo por tal a la persona física o jurídica generadora del hecho (sujeto pasivo o responsable) que la normativa ha definido como supuesto del nacimiento de una obligación debida a otra (sujeto activo), dado que es aquel quien asumirá la figura de la responsabilidad frente a las obligaciones tributarias, y de acuerdo a las circunstancias y normas que las regulen, se podrá distinguir entre distintos tipos de responsabilidades y deudas que el mismo deberá asumir.

II.1 EL SUJETO EN LA RELACIÓN JURIDICA TRIBUTARIA:

En cuanto nacen de la propia ley, y en esto existe acuerdo unánime de los tratadistas en la materia, las obligaciones fiscales necesitan como requisito fundamental para su existencia la ocurrencia de los hechos definidos por ella, los que por su parte se componen de varios elementos que deben darse en forma conjunta y simultánea: en primer lugar el

surgimiento del hecho objetivo contenido en la definición legal del supuesto (objeto del tributo), en segundo lugar la determinación de los sujetos que resulten vinculados a la obligación (sujetos activo y pasivos), en tercer término la forma de medir tal circunstancia o adopción de parámetros que permitan cuantificar los hechos (base imponible), en cuarto lugar el aspecto temporal y espacial que la norma establece para su nacimiento, y por último la o las alícuotas que deberán aplicarse para lograr el monto de la obligación tributaria.

Aclarado ya que la circunstancia de contratar personal en relación de dependencia en todo el territorio de la república y mientras esta situación se mantenga, hará nacer el derecho por parte del Fisco (sujeto activo) de exigir el pago de los aportes y contribuciones establecidos, faltaría ahondar en el restante elemento de la relación jurídica es decir, el sujeto pasivo o responsable.

Así mencionados estos últimos términos aparentarían ser sinónimos y usualmente se los llega a confundir entre sí, no obstante conviene hacer la distinción entre cada uno y las connotaciones que en estos casos corresponden.

El elemento subjetivo debe establecerse en forma concreta para cada circunstancia de acuerdo con la definición contenida en la norma legal, surgiendo en primera instancia el llamado "sujeto pasivo" o "contribuyente", es decir aquel que por su vinculación directa con el hecho imponible (el que realiza o ejecuta el hecho que tratamos) resulta obligado al pago del tributo.

Muchas veces las normas tributarias establecen perfectamente el elemento objetivo y "descuidan" definir claramente el subjetivo, llegando a la conclusión como no puede ser de otra manera, que los sujetos pasivos en estos últimos casos son todos aquellos que ejecutan el acto que la norma dispuso como hecho imponible. Tanto en el caso de que la ley no mencione al sujeto como en aquellos en que sí lo haga, debe distinguirse entre aquellos que el hecho les es atribuible como propio, de aquellos otros a los cuales la responsabilidad por el tributo deriva del precepto legal que lo establece, resultando en estos supuestos que tal responsabilidad lo será en tanto y en cuanto exista expresa disposición legal en ese sentido.

Resumiendo: el sujeto pasivo es aquel que realiza el acto que la ley estableció como generador de la obligación y de su pago, mientras que los demás responsables son tales, porque la misma ley consideró oportuno y conveniente establecerlos como mayor garantía del crédito a favor del Estado.

Se distinguen entonces dos categorías de sujetos; los responsables por deuda propia y los responsables por deuda ajena, distinción esta que se funda en la separación entre deuda y responsabilidad, siendo por tanto los otros sujetos distintos al sujeto pasivo "titular" del hecho imponible, aquellos que la ley les extiende la obligación de pagar el tributo con diferentes grados de responsabilidad que pueden ir desde la solidaria sin condiciones, a la responsabilidad solidaria supeditada a la verificación de ciertos supuestos, a la responsabilidad subsidiaria, y a la responsabilidad sustitutiva. (13)

II.2 SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD: SOLIDARIDAD, SUSTITUIDAD, SUBSIDIARIDAD:

Aceptando entonces que los distintos supuestos de responsabilidad se establecen para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria en los casos en que aquella puede resultar incumplida por el contribuyente o persona que resultó obligada al pago de la misma, el objetivo de esa responsabilidad en cuanto asegurar del cobro del tributo por parte del Fisco es atraer junto al patrimonio del contribuyente, el patrimonio de otra persona, el responsable, como presupuesto conexo con el hecho imponible y dependiente de éste. Puede afirmarse por lo tanto, que se está en presencia de dos sujetos de dos obligaciones tributarias diferentes: la obligación principal a cargo del sujeto pasivo y la obligación de garantía a cargo del responsable conectada siempre con aquella ya que en ese aspecto, resulta la razón de ser y fundamento de dicha "garantía".

Correspondería distinguir por su parte el supuesto de solidaridad tributaria, en el que concurren distintos titulares en el hecho imponible del que deriva una obligación única a cargo de varios sujetos pasivos, del supuesto de responsabilidad tributaria solidaria en el que

concurren dos obligaciones distintas que surgen de presupuestos de hecho diferentes.

Si se analizan las normas contenidas en el Código Civil en relación al tema, aparecen dos tipos nítidos: a) la contenida en el artículo 699 en donde se establece que *"La obligación mancomunada es solidaria, cuando la totalidad del objeto de ella puede, en virtud del tipo constitutivo o de una disposición de la ley, ser demandada por cualquiera de los acreedores o cualquiera de los deudores"*. Se acepta aquí el principio de representación recíproca de los codeudores solidarios, en donde demandado uno solo de estos la sentencia sólo puede condenar a éste. Asimismo cuando los sujetos activos o pasivos aparecen vinculados con la conjunción disyuntiva "o", la obligación es solidaria (caso de cuentas bancarias recíprocas); y b) la referida en los artículos 523 a 525 del mencionado cuerpo legal: *" De dos obligaciones una es principal y la otra accesoria, cuando la una es la razón de ser de la otra", " Las obligaciones son principales o accesorias con relación a su objeto, o con relación a las personas obligadas...Las obligaciones son accesorias a las personas obligadas, cuando éstas las contrajeran como garantes o fiadores..." y " Extinguida la obligación principal, queda extinguida la obligación accesoria, pero la extinción de la obligación accesoria no envuelve la de la obligación principal".*(14)

Dentro de la normativa del tema que nos ocupa, surgirán situaciones en donde se percibe la posibilidad de existencia de lo que se denominará "solidaridad tributaria" y, en el resto y amplia mayoría de los casos, el de la "responsabilidad tributaria solidaria" siendo esta última la

premisa y entendimiento de la jurisprudencia y de la doctrina a la hora de hacer efectiva la solidaridad. Esto es imprimir el carácter garantista de la responsabilidad que le da la necesaria nota de accesoriedad por la cual la Administración deberá dirigirse en primer lugar al deudor principal y proceder contra el responsable sólo cuando aquel no haya cumplido y sea manifiesta la inutilidad de continuar en ese sentido.

Esta connotación lleva indiscutiblemente a otra conclusión: la responsabilidad tributaria solidaria es también subsidiaria. La diferencia entre solidaridad y subsidiaridad no viene establecida en cuanto a la estructura jurídica porque es la misma en ambos casos, sino que la diferencia principal radica en el beneficio de excusión existente en el régimen jurídico de la responsabilidad subsidiaria que implica como requisito para exigir la deuda fiscal al responsable, la previa declaración de insolvencia del principal y el acto administrativo de extensión de dicha responsabilidad.

En cuanto al responsable sustituto la diferencia es manifiesta, por cuanto mientras el responsable está obligado junto con el contribuyente (solidaria y/o subsidiariamente) al pago de la deuda, el sustituto es un sujeto pasivo que se coloca "en lugar del" contribuyente. Es decir al igual que el solidario no participa en la verificación del hecho imponible pero como consecuencia de la realización del presupuesto de la sustitución desplaza al contribuyente como deudor principal quedando por ello obligado al cumplimiento de los deberes tanto formales como materiales.(15)

II.3 ESENCIA JURIDICA DEL INSTITUTO:

La figura del responsable solidario posee como vimos carácter garantista o de fianza. No solamente ambas situaciones persiguen finalidades análogas: reforzar la seguridad del acreedor de que su crédito será cobrado; sino que además se trata de figuras semejantes en su estructura.

Así podrá observarse que tanto el responsable solidario como el fiador son siempre terceros respecto de la obligación principal. Ambos son deudores de otra obligación con contenido propio mediante la cual se vinculan personalmente en mérito a satisfacer el interés perseguido por el acreedor de la primera, normando en el Código Civil en su artículo 1991 que la fianza no puede tener por objeto una prestación diferente de la que forma la materia de la obligación principal.

En segundo lugar ambos institutos refuerzan la seguridad del acreedor en un doble sentido: porque mediante la obligación del garante la probabilidad de satisfacción del interés del acreedor se acrecienta al existir dos vínculos obligatorios, y porque a través de la obligación accesoria el patrimonio del fiador queda sometido a la eventual ejecución del acreedor en caso de incumplimiento. Además al ser una la razón de la existencia de la otra, se da el supuesto de que extinguida la obligación principal queda extinguida la accesoria, pero no a la inversa: la extinción de la accesoria no libera la principal, que continúa no ya respecto del acreedor primario sino del deudor principal, ahora obligado respecto a su fiador o solidario.

La diferencia radica obviamente en que, mientras la fianza es un acuerdo de voluntades respaldado por la ley en el caso de los responsables solidarios es la misma norma la que lo establece, define y obliga.

Por lo tanto al llevarse a cabo la equiparación entre una institución típicamente tributaria, como es la figura del responsable solidario, con otra típicamente civil como es la fianza, esta asimilación tiene en cuenta que las normas del derecho privado no pueden ser transplantadas en forma indiscriminada a la figura del responsable tributario. Pero, siguiendo al autor Rodriguez Bereijo en su obra "Las garantías del Crédito Tributario", también significa que esta postura no puede ser admitida en forma absoluta, pues determinados preceptos del Código Civil pueden ser aplicados sin inconvenientes a aquel, ya que al ser el mundo del derecho algo unitario, el sentido de las categorías y conceptos de la dogmática deben gozar de un sentido unívoco, sin que quepa aludir a la especialidad o tipicidad de las distintas ramas del derecho para forzar una construcción de conceptos o definiciones que pertenecen al acervo común de la ciencia jurídica.

Ahora bien dado el origen exclusivamente legal de la responsabilidad tributaria no resultan de aplicación los artículos del Código Civil que regulan la fianza convencional que se perfecciona con el consentimiento de las partes (art: 1986, 2001, 2002) que chocan con el principio de indisponibilidad del crédito fiscal que impide cualquier transacción. (15)

II.4 DE LAS OBLIGACIONES QUE SON APLICADAS AL SOLIDARIO:

Tanto en los casos de solidaridad tributaria como en los de responsabilidad solidaria, queda inmersa la idea de que el capital con sus intereses resarcitorios y/o actualizaciones si correspondieran, se adeudan desde el momento en que quede firme el acto que dicte la aplicación o en su caso la extensión de la responsabilidad y la pertinente intimación de pago. Ahora bien, qué ocurre con las multas que le sean imputables al principal por su conducta evasora o elusora.

Podría verse en la responsabilidad solidaria no una finalidad de garantía como se argumentara hasta el momento, sino una sanción de naturaleza penal, esgrimiendo sin que parezca del todo razonable, que la misma reviste el doble carácter de ser represiva y condicional porque nace a raíz de la violación de un deber fiscal atribuible a un responsable a título de dolo o culpa. Tal afirmación sólo puede devenir de una insuficiente distinción entre responsabilidad por la deuda tributaria y responsabilidad en las sanciones tributarias.

La participación en la infracción por parte del responsable se sanciona independientemente de la responsabilidad en la obligación tributaria, evitándose así que el pago de una deuda deje al ilícito sin sanción. El responsable quedará sujeto a la aplicación de las medidas que correspondan a su propio ilícito, y el contribuyente a la sanción derivada de la infracción tributaria a él imputable, con lo cual es evidente que tal sanción relativa al contribuyente no podría formar parte de la deuda

tributaria que se exige al responsable como consecuencia de su obligación de garantía debido al principio rector de la personalidad de la pena. El responsable que hubiere incumplido su deber fiscal responderá por una obligación cuyo objeto coincide con la obligación tributaria del sujeto pasivo, y además responderá con la sanción derivada de su propia conducta ilícita.

La finalidad que se presenta con relación a la responsabilidad solidaria es diferente, puesto que la función ya no será castigar la transgresión al orden jurídico sino garantizar el cobro del crédito fiscal.

La confusión de quienes no compartan este enfoque puede surgir debido a que el presupuesto que da origen a la responsabilidad solidaria y personal es que exista una conducta ilícita que es atribuida al sujeto responsable a título de dolo o culpa. Pese a todo no puede verse en esto mas que la finalidad de garantía del cobro del crédito tributario con que fue concebida por el legislador la responsabilidad solidaria, porque si lo que se pretende es penalizar una conducta reprochable debe recurrirse a la ley correspondiente Nº 24769 cuya finalidad represiva es ajena al pago de la obligación fiscal.

La circunstancia de originarse en el incumplimiento doloso o culposo de un deber fiscal no otorga a la responsabilidad solidaria naturaleza penal, pero constituye el factor subjetivo necesario para que la misma sea aplicada y permite rechazar cualquier intento de conducirla bajo la denominada responsabilidad objetiva.

En consecuencia, cabe concluir que el incumplimiento del deber fiscal atribuible al responsable no constituye elemento suficiente para

calificar a la responsabilidad solidaria como represiva, pero si el presupuesto de hecho que unido al factor subjetivo dará origen a la obligación de garantía a cargo del responsable.(15)

Pero no obstante el fundamento teórico vertido, resulta obligado atenerse a los casos específicos que las leyes en la materia regulan. De ese modo cuando nos referimos a impuestos propiamente dichos cuya ley de rito es la Nº 11683 (texto ordenado en 1998), la aplicación de su articulado es completa debiendo por lo tanto ahondar en la misma para determinar los supuestos anteriormente reseñados.

De este modo el artículo 55 de la norma mencionada estipula que " *son personalmente responsables de las sanciones previstas en el artículo 38 y en los artículos 39, 40, 44, 45, 46 y 48, como infractores de los deberes fiscales de carácter material o formal que les incumben en la administración, representación, liquidación, mandato o gestión de entidades, patrimonios y empresas, todos los responsables enumerados en los primeros cinco (5) incisos del artículo 6º*". Estos son los responsables por deuda ajena, que por otro lado son también responsables en forma personal y solidaria con los deudores de acuerdo al artículo 8º de referido cuerpo legal. Esto es, le son aplicables las sanciones que correspondan, pero no por transferencia de las multas que les hubiera correspondido al principal y que por el carácter solidario debe asumir, sino de una sanción distinta que proviene del mismo hecho pero que dada la condición subjetiva necesaria para la extensión de la responsabilidad, les corresponde al decir el referido artículo 55 como "personalmente responsables".

Ahora bien a los recursos de la seguridad social le corresponden los artículos de la ley que tratamos en tanto hayan sido definidos como aplicables por los Decretos 507/93 y 2102/93. El artículo 55 en cuestión le resulta atribuible a tales recursos pero ocurre que no lo son, los artículos 40, 44, 45, 46 y 48 que establecen en lo que aquí interesa, las sanciones de omisión de impuestos, defraudación y agentes de retención.

Significa entonces que solamente se podrá aplicar la parte sancionatoria de la ley referida cuando el contribuyente no haya presentado las declaraciones juradas correspondientes, o no haya cumplido un requerimiento mediante el cual se le intime la presentación de alguna de ellas y dicha intimación sea ignorada.

En cambio, las multas previsionales son aplicadas por la Ley 17250 (artículo 15) y reglamentada por resoluciones generales del ente recaudador, en donde no se refiere al responsable solidario sino solamente a empleadores, empleados y trabajadores autónomos. Por otro lado el único artículo de la norma mencionada que refiere a socios, directores y administradores responsables es el 18º que regula las penas previstas "en el artículo anterior" (17º), el que por su parte fue derogado por el artículo 19 de la Ley 23771 (antigua ley penal tributaria), por lo que su aplicación deviene en abstracto. Por lo tanto no se encuentra ningún sustento normativo explícito para aplicar sanciones al responsable solidario por incumplimientos del principal.

Si se argumentara por su parte, que cuando se define la solidaridad se menciona la circunstancia de que esta incluye la totalidad de las "obligaciones" contraídas por los sujetos primarios de la relación

tributaria, y que las multas son parte de esas obligaciones, saltaría el inconveniente de que al entrar en tales reflexiones la misma ley sancionatoria previsional Nº 17250 en el artículo específico referido al tema, parece distinguir entre "obligaciones" y "sanciones": "El incumplimiento de las obligaciones dispuestas por las leyes de previsión, dará lugar a la aplicación de las siguientes sanciones...", resaltando nuevamente el principio de la personalidad de la pena.

Podría concluirse que en los supuestos de solidaridad tributaria resultaría procedente exigir capital, intereses y multas a los sujetos en virtud de la pluralidad de los mismos frente a la única obligación, pero queda alejado de todo razonamiento aplicar multas a los responsables solidarios en los recursos de la seguridad social a falta de una disposición concreta en este aspecto.

Con el objeto de clarificar los conceptos vertidos anteriormente se tratará en el capítulo siguiente de la definición de supuestos legales que permitirían la distinción entre las ya mencionadas solidaridad tributaria y responsabilidad solidaria.

CAPITULO III:

LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.

Dos hechos devienen necesario analizar: las solidaridad de "situaciones de fondo" contenidas en las leyes del trabajo y previsión social y las incorporadas por la Ley 11683 a partir del dictado de los artículo 507/93 y 2102/93, respectivamente, que en cierta forma engloban la totalidad de las situaciones posibles de ocurrir con las características propias en cada caso, comentando por otro lado situaciones especiales que resulta apropiado considerar en título aparte.

III.1 DEFINICIONES LEGALES DE SOLIDARIDAD:

Rescatando las ideas de solidaridad tributaria y responsabilidad solidaria se analizaran las normas que las establecen. Con el objeto de priorizar la claridad conceptual y aun a riesgo de abundar en el tema, se enunciarán las normas en forma textual, para luego efectuar las reflexiones que resulten pertinentes.

Como primera medida se visualizará que la solidaridad en los casos por ver no distingue entre personas físicas o jurídicas, pudiendo establecerse en principio que ya sea en los casos de transmitentes, adquirentes, disolución, liquidación, transformación, terceros contratantes, empresas de servicios eventuales, etc, pueden resultar solidarias dos personas jurídicas, dos personas físicas y/o la conjunción de ambas.

Comenzando por la Ley 20744 (Ley de Contrato de Trabajo) refieren los artículos que se detallarán, lo siguiente:

Artículo 29: " *Los trabajadores que habiendo sido contratados por terceros con vista a proporcionarlos a las empresas, serán considerados empleados directos de quien utilice su prestación.*

En tal supuesto, y cualquiera sea el acto o estipulación que al efecto concierten los terceros contratantes y la empresa para la cual los trabajadores presten o hayan prestado servicios responderán solidariamente de todas las obligaciones emergentes de la relación laboral y de las que se deriven del régimen de la seguridad social...". La figura es la de interposición y mediación en la contratación de trabajadores.

En este caso sería factible identificar las prescripciones del artículo como un supuesto de solidaridad tributaria en donde podría intimarse el cumplimiento a los terceros contratantes (sujeto primario de la relación laboral) o a las empresas usuarias de la prestación (ya que los mismos serán considerados empleados directos quien utilice el servicio) en forma indistinta.

Artículo 29 bis: "*El empleador que ocupa trabajadores a través de una empresa de servicios eventuales habilitada por la autoridad competente, será solidariamente responsable con aquella por todas las obligaciones laborales y deberá retener de los pagos que efectúe a la empresa de servicios eventuales los aportes y contribuciones respectivas para los organismos de la seguridad social y depositarlos en término...*".

Aquí encontramos una figura de sustituto tributario previo a la solidaridad esto es, la obligación de retener el importe de las contribuciones y aportes a la empresa de servicios eventuales como primicia de la solidaridad posterior entre ambos sujetos. De tal modo que si se omitiera

retener dichos conceptos, el ingreso de estos por parte de la empresa de servicios eventuales liberará a aquel de los montos adeudados pero quedará expedita la vía para la aplicación de sanciones de su propia omisión. Luego de esto por su parte ambos resultan asimismo solidarios en igualdad de condiciones de tales obligaciones.

Artículo 30: "Quienes cedan total o parcialmente a otros el establecimiento o explotación habilitado a su nombre, contraten o subcontraten, cualquiera sea el acto que le dé origen, trabajos o servicios correspondientes a la actividad normal y específica propia del establecimiento, dentro o fuera de su ámbito, deberán exigir a sus contratistas o subcontratistas el adecuado cumplimiento de las normas relativas al trabajo y los organismos de seguridad social...

...El incumplimiento de algunos de los requisitos hará responsable solidariamente al principal por las obligaciones de los cesionarios, contratistas o subcontratistas, respecto del personal que ocuparen en la prestación de dichos trabajos o servicios y que fueren emergentes de la relación laboral incluyendo su extinción y de las obligaciones de la seguridad social...". Aparecen aquí las formas de subcontratación y delegación.

Con relación a éste, el segundo párrafo fue sustituido por el artículo 17 de la Ley 25013. La nueva redacción, que se narrara anteriormente, mantiene la solidaridad estipulada en el antiguo escrito por el incumplimiento del principal de ejercer el control sobre el cumplimiento que los cesionarios o subcontratistas hagan de sus obligaciones laborales y previsionales. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha expresado que

"*...la norma comprende las hipótesis en que un empresario encomienda a un tercero la realización de aspectos o facetas de la misma actividad que desarrolla en su establecimiento. Son supuestos en los que se contrata prestaciones que completan o complementan la actividad del propio establecimiento, esto es, la unidad técnica o de ejecución destinada al logro de los fines de la empresa, a través de una o más explotaciones*" (Rodriguez, Juan R. c/ Compañía Embotelladora Argentina SA y Otro).(16)

Artículo 31: "*Siempre que una o más empresas, aunque tuviesen cada una de ellas personalidad jurídica propia, estuviesen bajo la dirección, control o administración de otras, o de tal modo relacionadas que constituyan un conjunto económico de carácter permanente, serán a los fines de las obligaciones contraídas por cada una de ellas con sus trabajadores y con los organismos de la seguridad social solidariamente responsables, cuando hayan mediado maniobras fraudulentas o conducción temeraria*".

En el caso enunciado, para que proceda la aplicación de la solidaridad es necesario el elemento subjetivo de "maniobra fraudulenta o conducción temeraria" respecto de la empleadora, para intentar el cobro a las otras con la que forman entre sí un conjunto económico. Esta condición indicaría la pertinencia de solicitar el cumplimiento a la primera y luego a las restantes, presentándose la figura del responsable solidario.

Así por su parte, lo estableció la Cámara Nacional del Trabajo – sala I el 26.02.99 en la causa "Grassino , José L. Y otros c/ Terminal Portuaria Intefema de Buenos Aires SA y otros" al fallar en resumen lo siguiente: para considerar cumplida la condición a la que el artículo 31 de la ley de contrato de trabajo subordina la extensión de responsabilidad no

basta con señalar que se han evadido normas interpretativas, sino que se requiere la prueba asertiva de una situación concreta que pueda ser calificada como maniobras fraudulentas o conducción temeraria. A su vez el hecho de no haberse demandado al responsable principal y directo de las deudas salariales, cuyo pago se persigue, impide condenar solidariamente a quienes tienen una obligación subsidiaria.

Artículo 228: " *El transmitente y el adquirente de un establecimiento, serán solidariamente responsables respecto de las obligaciones emergentes del contrato de trabajo existente a la época de la transmisión y que afectaren a aquel.*

Esta solidaridad operará ya sea que la transmisión se haya efectuado para surtir efectos en forma permanente o en forma transitoria.

La solidaridad por su parte, también operará con relación a las obligaciones emergentes del contrato de trabajo existentes al tiempo de la restitución del establecimiento cuando la transmisión no estuviere destinada a surtir efectos permanentes...".

Igual circunstancia que en el artículo 31 en cuanto a la subsidiaridad aparecerían en estas disposiciones, dado que tratándose de obligaciones emergentes al momento de la transferencia del establecimiento, una prudente conducción reflejaría la necesaria intimación primero al transmitente y luego en forma accesoria al adquirente.

Artículo 22 de la Ley 14236: " *La enajenación, disolución, liquidación y/o toda transformación de entidades civiles o comerciales, cualquiera sea su naturaleza, forma o constitución, no liberará al patrono, empleador o empresa transmitente, de las obligaciones contraídas con las cajas en*

concepto de contribuciones, aporte, o cualquier otra deuda que tuvieran con ellas. Los adquirentes serán solidariamente responsables con los transmitentes por las citadas obligaciones, sin perjuicio de la acción de repetición que pueda corresponder ejercitar a aquellos contra estos...".

En lo que se refiere a este artículo se da también la situación de transmisión de entidades correspondiendo la aplicación de la responsabilidad en forma accesoria, hecho este que se reafirma al sostener "...Los adquirentes serán solidariamente responsables con los transmitentes por las citadas obligaciones, "sin perjuicio de la acción de repetición que pueda corresponder ejercitar a aquellos contra estos...", como un indicador mas de la responsabilidad primaria del transmitente y subsidiaria del adquirente.

No obstante lo curioso de la norma es lo que respecta a las obligaciones cuya responsabilidad puede ser extendida, al referirse en este caso a *" contribuciones, aportes o cualquier otra deuda que tuvieran con ellas."* Aparentaría indicarse que al extender la responsabilidad al solidario éste debería afrontar también las multas firmes existentes al tiempo de la transmisión, lo que resultaría improcedente de acuerdo a las reflexiones anteriores y a los principios generales del derecho.

Estas eran las normas existentes hasta el dictado del Decreto 507/93 (ratificado por el artículo 22 de la Ley 24447) y su complementario el 2102/93 que vino a incluir en la temática la aplicación de los artículos 6º, 7º y 8º (excluido el inciso f) a los recursos de la seguridad social, y en tal sentido convendría hacer una análisis previo de estas dado que la inclusión

de la nueva legislación vino a ampliar de manera sustancial el tema en cuestión por lo que amerita su estudio en título separado.

Resumiendo: las disposiciones de los artículos 29 y 29 bis (con las aclaraciones del caso) serían los supuestos existentes de pluralidad de sujetos ante una misma obligación, esto es la solidaridad tributaria, frente al resto de las normas tratadas y a tratar que responden a la esencia de responsabilidad solidaria y subsidiaria.

No obstante ello, nada impide que se dirija primeramente el accionar de la administración al responsable más cercano al hecho imponible, como ejercicio saludable de la regulación de los vínculos jurídicos.

Por su parte y si bien las cuestiones fundamentales están tratadas en los artículos ya vistos relacionados con el trabajo y la seguridad social, existen tipos de solidaridad específicos en cada norma que regule situaciones especiales:

a) Artículo 136 de la Ley 20744: cuando la relación laboral se da por medio de contratistas o intermediarios el empleador podrá retener de lo que deben percibir los contratistas, los importes que se adeudaren a los organismos de previsión social por el personal que fuera empleado en las tareas. Se puede adoptar aquí la figura del sustituto tributario previo a la solidaridad tributaria, a opción de la empresa usuaria de los empleados contratados por dichos intermediarios.
b) Artículo 4 de la Ley 12713: responsabilidad solidaria de los empresarios, los intermediarios y talleristas que contraten trabajos a domicilio.

c) Artículo 77 Ley 12908: responsabilidad solidaria de las empresas periodísticas por incumplimientos legales de los contratistas, subcontratistas o concesionarios.

d) Artículo 32 de la Ley 22250: responsabilidad solidaria contratistas o subcontratistas de la construcción.

e) Artículo 62 de la Ley 24248: solidaridad en la transferencia de establecimientos agrarios.

Estos y otros supuestos que regulen el tema tratado podrá ser identificado con las situaciones de fondo ya analizadas, sin perjuicio de la aplicación específica de cada artículo según la actividad y materia.

Como las normas específicas citadas aluden a supuestos de solidaridad distintos a los contenidos en la Ley 11683 (texto vigente), con anterioridad al dictado de los decretos que aplicaron ésta a los recursos previsionales (01.04.93), cabría acudir entonces en el período anterior a las prescripciones del derecho común para esclarecer supuestos de extensión de responsabilidad a personas físicas.

En este sentido en el campo del derecho civil, la solidaridad no se presume y debe estar contenida en la obligación en términos inequívocos o de lo contrario las leyes en su conjunto deben aclarar expresamente la existencia de la misma (artículo 701 del Código Civil).

Debe considerarse a tal efecto el principio de la personalidad jurídica de las sociedades plasmado en la ley de sociedades comerciales, que implica la separación patrimonial de estos sujetos de derecho respecto de sus integrantes, lo que determina que esas entidades tengan sus propios créditos, deudas y responsabilidades.

De lo expuesto podría extraerse entonces como regla general que en el período bajo análisis no cabría responsabilizar personalmente a los socios o administradores por las obligaciones laborales o previsionales de la sociedad, pues como bien se ha dicho "*...de lo que se trata precisamente es salvaguardar el principio básico de la personalidad de las sociedades prescindiendo de él sólo en aquellos casos en donde se objetivice la abusiva utilización de dicha personalidad...*".(17)

Sin perjuicio de lo expresado, otro factor a tener en cuenta es el examen de cada tipo societario para determinar que tipo de responsabilidad tienen los socios frente a los terceros, esto es, si resulta acotada a su participación social o si responden en forma ilimitada con su patrimonio por las obligaciones sociales y, en este último caso, si lo hacen en forma directa o subsidiaria.

En particular, respecto de los socios de las sociedades de hecho, estos están obligados solidariamente por las operaciones sociales, no gozando del beneficio de excusión previsto por el legislador para otros entes societarios en los cuales existe responsabilidad limitada.(18)

De acuerdo a lo que se podrá apreciar en el título siguiente, las modificaciones en la aplicación, fiscalización y percepción en los recursos previsionales con la introducción de la Ley 11683 no solo amplía el espectro en cuanto a la derivación de la responsabilidad tributaria sino que además, facilita el procedimiento para extender la misma y proceder a la intimación de las deudas resultantes, debiendo considerarse esto con sentido positivo.

III.2 APLICACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA A LOS RECURSOS PREVISIONALES - LEY Nº 11683:

Como se mencionara anteriormente el decreto 2102/93 vino a introducir a los recursos en cuestión, la aplicación de los artículos 16, 17 y 18 (excluido el inciso f) de la Ley 11683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones).

Como consecuencia del dictado del Decreto 821/98 se establece el nuevo ordenamiento que se denomina ahora Ley 11683 (t.o. en 1998), y en donde los artículos descriptos pasan a ser los Nº 6, 7 y 8, respectivamente.

De ellos, el que aquí interesa principalmente es el 8º en cuanto se refiere **a la responsabilidad personal y solidaria con los deudores,** aclarando que responden con los bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen:

1) los síndicos de las quiebras y concursos que no hicieren las gestiones para la determinación y ulterior ingreso del los tributos adeudados por los responsables respecto de los períodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio.

Responden particularmente si con anterioridad a los quince (15) días al vencimiento del plazo para la presentación de los títulos justificativos del crédito fiscal, no hubieran requerido de la Administración Federal de Ingresos Públicos, las constancias de las respectivas deudas tributarias.

2) los agentes de retención que omitieron retener o que retenido el importe correspondiente, dejaron de pagar a la AFIP.

   Tal responsabilidad existirá si dentro de los quince (15) días siguientes a aquel en que correspondía efectuar la retención, no acreditaren que los contribuyentes hubieren pagado el gravamen y sin perjuicio de la responsabilidad solidaria que para abonarlo existe a cargo de éstos desde el vencimiento de la correspondiente obligación.

3) los agentes de percepción por el tributo que dejaron de percibir, o que percibidos dejaron de ingresar.

4) los sucesores a título particular en el activo y pasivo de empresas o explotaciones que las leyes tributarias consideran como una unidad económicamente susceptible de generar íntegramente el hecho imponible con relación a sus propietarios y titulares, **si los contribuyentes no hubieran cumplido con la intimación administrativa de pago del tributo adeudado.**

5) los terceros que aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo.

6) todos los responsables enumerados en los cinco (5) primeros incisos del artículo 6º, cuando por incumplimiento de cualesquiera de sus deberes tributarios no abonaran oportunamente el debido tributo, **si los**

deudores no cumplen con la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal. No existirá esta responsabilidad personal y solidaria cuando se demuestre que los administrados, representados o mandantes, los hubieren colocado en imposibilidad de cumplir en forma oportuna con sus obligaciones.

Los incisos mencionados corresponden a: a) el cónyuge que percibe y dispone los réditos propios del otro; b) los padres, tutores y curadores de los incapaces; c) los síndicos y liquidadores de las quiebras, los administradores judiciales de sucesiones; d) los directores, gerentes y otros representantes de personas jurídicas, sociedades, asociaciones y patrimonios; e) los administradores de patrimonios, empresas o bienes.

Se habían mencionado anteriormente las distintas corrientes del pensamiento en este tema, en donde una de ellas sostenía que " aunque la responsabilidad por deuda ajena sea una institución propia del derecho tributario, ella ha sido establecida dentro de la Ley 11683, no con un criterio formal sino a título represivo, que responde a los fundamentos de la responsabilidad a título de dolo o culpa y a cuyos efectos debe valorarse la conducta del responsable" (19); en contraposición a otras que sostienen que los diversos supuestos de responsabilidad se establecen para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria en esos casos en que aquella resulta incumplida por el contribuyente (20)

De acuerdo a lo visto en las definiciones de la ley que tratamos, sobre todo a la hora de transferir la responsabilidad a personas físicas, se establece como requisito para que esto ocurra que los principales no hayan cumplido con la intimación administrativa de pago

"previa", que éstos no los hayan colocado en imposibilidad de cumplir con tales obligaciones y que en los casos de agentes de retención los contribuyentes no hubieran abonado el tributo.

En concordancia con este criterio se comparte lo comentado por el tratadista en cuanto a que en materia tributaria la responsabilidad puede ser solidaria o subsidiaria dependiendo la elección de uno u otro tipo, de la discrecionalidad del legislador, pero teniendo en cuenta la condición de responsable por una deuda ajena, resulta más razonable dar preferencia a la **responsabilidad subsidiaria** (21)

Resulta claro que la responsabilidad que aquí tratamos es solidaria y subsidiaria, es decir sólo corresponderá atribuirla cuando el principal no haya cumplido con la intimación que previamente debe efectuarle la administración, se dé el elemento objetivo de no haber estado en imposibilidad de cumplir con las obligaciones y por lo tanto debe ser "imputable", es decir haber actuado con negligencia o malicia en el manejo de los fondos y cumplimiento de las deudas, hecho este último que confunde a quienes pretender ver en la solidaridad una figura represiva.

Al respecto ha señalado la jurisprudencia que la obligación que la ley tributaria pone a los gerentes o directores es incuestionablemente, una obligación de garantía, pero también una obligación solidaria porque aquellos responden no como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto sino como responsables de la deuda ajena, desde que la suya no es una obligación propia. La solidaridad aun así no quita a esta obligación de garantía su carácter subsidiario(22)

Por su parte la jurisprudencia administrativa fijó la naturaleza de la responsabilidad personal y solidaria de los directores de las sociedades:

- todas las personas enumeradas en el artículo 8º de la ley de rito participan de una idéntica situación jurídica básica, caracterizada por la nota de representatividad que es inherente a cada una de las funciones previstas. En esta forma la actividad cumplida con relación al impuesto, tiene el significado de una acto de representación realizado a nombre del contribuyente de derecho, con imputación patrimonial al mismo, como sujeto pasivo de la obligación impositiva.
- sólo un acontecimiento excepcional calificada por la propia ley, sirve como causa para que las obligaciones del representado se trasladen a la esfera patrimonial del representante. Este acontecimiento consiste en el incumplimiento de los deberes impositivos concomitantes al hecho de su gestión, con apercibimiento de responsabilidad personal y solidaria sobre las sumas dejadas de percibir por el Fisco.
- la responsabilidad personal y solidaria de los directores debe establecerse mediante un procedimiento que permita a los mismos el libre ejercicio de su derecho de defensa. Ella depende de la actuación de cada director o representante, condicionada a hechos u omisiones suyas, y se basa en el principio jurídico de la culpa, ya que se origina solamente por "incumplimiento de cualesquiera" de los deberes tributarios de su representada.
- la actuación debe referirse a períodos en los que los directores actuaron como tales, cesando la responsabilidad personal si el responsable

demuestra que sus representados o mandantes los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales. (23)

III.3 ALGUNAS SITUACIONES ESPECIALES:

Atento lo indicado en la introducción del presente capítulo, se creyó necesario tratar en título aparte tres situaciones que por su actualidad en dos casos o poca frecuencia en el otro, resultan interesantes destacar:

a) Unión transitoria de empresas: cuando una UTE es el empleador en realidad lo que ello significa es que la relación se da con los integrantes de dicha unión, quienes responden frente al dependiente en los términos acordados (art. 378, incisos 6 y 8 de la Ley 19550), por lo que no hay solidaridad entre ellos si no está estipulada (artículo 381).

Es decir, el contrato de las UTE que se otorgará por instrumento público o privado, deberá contener las obligaciones asumidas, las contribuciones debidas al fondo común operativo y los modos de financiar las actividades comunes; además de la proporción o método para determinar la participación en las empresas respecto de los ingresos y gastos de la unión. Por su parte, salvo disposición en contrario del contrato, no se presume la solidaridad de las empresas por los actos y operaciones que deban desarrollar o ejecutar, ni por las obligaciones contraídas frente a terceros.

En consecuencia, de omitirse toda estipulación al respecto responderán en partes iguales. Esta es considerada una obligación simplemente mancomunada en donde se tiene más de un deudor, cuyo objeto es una sola prestación y puede ser o no solidaria (art. 690 Código Civil).

El crédito o la deuda se divide en tantas partes iguales como acreedores o deudores haya, si el título constitutivo de la obligación no ha establecido partes desiguales entre los interesados (artículo 691 Código Civil).(24)

b) Responsabilidad solidaria "transitiva": otra situación importante de comentar que por infrecuente no resulta imposible, es la responsabilidad de carácter transitivo. Suponiendo la circunstancia en donde una persona jurídica es solidariamente responsable de otra persona cualquiera en virtud de una transferencia de fondo de comercio por ejemplo, se encuentra aquí que dadas las condiciones para extender el referido instituto a esta sociedad por incumplimiento del principal, puede ocurrir la insolvencia de la subsidiaria, con lo será necesario extender nuevamente la responsabilidad a los directivos de la misma bajo las condiciones referidas. Para ello es necesario como se verá, la existencia de una deuda firme incumplida por parte del primario y del solidario en primer lugar.

Todo ello dado que si bien el acto dispositivo que extiende la responsabilidad podría (y debiera) separase de la intimación de la deuda, en los recursos previsionales a diferencia de los impuestos, ambos actos: extensión e intimación, van juntos en una actuación que por eso mismo resulta mixta en su esencia y connotaciones. Es así que nada impide la

iniciación de oficio de la determinación de una obligación con la extensión de solidaridad, pero la deuda emergente no puede ser intimada al solidario sin el previo incumplimiento de ella por parte del principal.

Este tema será desarrollado en el capítulo siguiente, donde se tratará del procedimiento de aplicación del instituto en cuestión.

c) Responsabilidad fiscal de accionistas: como principio societario la responsabilidad fiscal de los accionistas se entiende limitada a los aportes de capital efectuados. El tercer párrafo del artículo 54 de la ley de Sociedades Comerciales introducido por la reforma de la Ley 22903 versa sobre la inoponibilidad de la personalidad jurídica: : "...La actuación de la sociedad que encubra la consecución de fines extrasocietarios, o constituya un mero recurso para violar la ley, el orden público o la buena fe o para frustrar derechos de terceros, se imputará directamente a los socios o a los controlantes que la hicieron posible, quienes responderán solidaria e ilimitadamente por los perjuicios causados".

Significa entonces que ante los casos de abuso descriptos no resultarán oponibles las limitaciones a la responsabilidad de los accionistas hasta la cuantía del aporte de capital. En este sentido el fallo Duquesly, Silvia c/ Fuar SA y otro, dictado por la Cámara Nacional del Trabajo, sala III el 19.02.98 reafirmó tal concepto.

Ahora bien, considerando que son responsables solidarios de las sociedades sus representantes, siempre que no demuestren que sus mandantes los colocaron en la imposibilidad de cumplir; la única forma en que los aportantes de capital pudieran provocar la insolvencia que coloque a aquellos en situación de carencia de medios para afrontar las

obligaciones fiscales y que en consecuencia se dé la excepción señalada, es la de infracapitalización.

Lo explicado indicaría que la responsabilidad fiscal y previsional de los accionistas de una sociedad, no se limitaría a las aportaciones de capital de los mismos, sino que ante determinadas conductas ilícitas se les imputaría directamente las consecuencias del actuar omisivo del ente, en forma personal y solidaria. (25)

CAPITULO IV:

EL PROCEDIMIENTO APLICABLE.

Como resultado de distintos análisis se llegó a sostener que en todos los casos en que se pretenda hacer efectiva la responsabilidad solidaria de que tratan los artículos .6º y.8º de la Ley 11683 (texto ordenado en 1998), deberá sustanciarse el procedimiento de determinación de oficio reglado en el artículo 17 del referido cuerpo legal, aunque el crédito reclamado no requiera el cumplimiento de tales recaudos para tornarse exigible ante el contribuyente. (26)

El problema fundamental en el caso de los recursos de la seguridad social, entre otros, es que le resultan aplicables en virtud de las

normas vistas los artículos 6º y 8º pero no así el 17 mencionado, lo que motiva el desarrollo del tema del presente bloque.

IV.1 EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO:

Por el artículo 21 del Decreto 507/93 publicado en el Boletín Oficial el 25.03.93, se establece que la determinación y percepción de los recursos de la seguridad social se efectuarán sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables en los plazos y formas que establezca la AFIP.

Las mismas, estarán sujetas a verificación administrativa conforme lo disponen los artículos 11 y 13 de la Ley 11683 (actual ordenamiento) referidos a la misma situación es decir, determinación de los impuestos en base a declaraciones juradas, verificación por parte de la administración de ellas y responsabilidad por parte del declarante de los datos que se consignen.

Por otro lado el artículo 23 del decreto citado estipula que a los fines del cumplimiento de las leyes, decretos y toda otra norma previsional y de la seguridad social, la Dirección General Impositiva tendrá las facultades de verificación y fiscalización contenidas en la ley referida sin perjuicio de las atribuciones descriptas en el artículo 10 de la Ley 18820, y el artículo 29 establece que serán de aplicación con relación a los recursos

que tratamos las normas de la ley en cuestión que por vía reglamentaria determine el Poder Ejecutivo Nacional (motivo por el cual surgió el Decreto 2102/93), no siendo de aplicación supletoria otras normas de la misma.

El llamado procedimiento de determinación de oficio regulado por los artículos 16 y siguientes de la ley de procedimientos Nº 11683 no fue incorporado como norma aplicable a los recursos previsionales, pero se mantienen las disposiciones referidas a fiscalización de la Ley 18820: "...tendrán amplias facultades para verificar en todo el territorio del país, por intermedio de sus funcionarios e inspectores, el cumplimiento de las leyes, decretos, reglamentos y toda otra norma previsional, **fiscalizando el contenido y exactitud de las declaraciones juradas e informaciones o la situación de cualquier presunto obligado o responsable.**

Dichos funcionarios e inspectores podrán:

a) efectuar inspecciones en los lugares de trabajo...

d) practicar notificaciones e intimaciones ..."

El mencionado inciso d), aunque reducido en explicaciones permite la determinación de oficio de las deudas que pudieran surgir de las inspecciones o verificaciones practicadas por el personal autorizado y que dieran como resultado diferencias entre lo que el obligado manifiesta en sus declaraciones juradas respecto de su situación frente a los recursos de la seguridad social, y su situación real.

Este procedimiento es el que corresponde utilizar cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas por exteriorizar una situación que no es la comprobada por los funcionarios competentes. Es en síntesis, la facultad de establecer el

monto de la obligación tributaria en forma unilateral y con impulso propio por parte de la administración, permitida y definida por la ley, y basada en pruebas que permitan el conocimiento cierto de la materia imponible o por estimación de ésta si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquella.

Contra estas determinaciones existe siempre la posibilidad de esgrimir defensa que permita esclarecer la realidad de las circunstancias, ya sea en sede administrativa y/o judicial.

El efecto jurídico que produce la determinación de oficio es idéntico al que surge si el contribuyente hubiera presentado sus declaraciones juradas en forma espontánea (con la salvedad de las sanciones que pudieran corresponder), y en tanto y en cuanto la determinación no resultara discutida, esto es que la deuda se encuentre "firme", significando con ello que por cualquiera de las vías señaladas y dada la falta de discusión de la obligación pretendida se encuentra habilitada la administración para llevar adelante la ejecución judicial de la misma. Esta condición se refiere a la posibilidad de ejecutar una obligación por haber vencidos los plazos otorgados por la ley para discutir el origen, monto y pruebas que respalden el hecho pudiendo no obstante volverse sobre la cuestión por los medios que correspondan, a diferencia de la noción de "cosa juzgada" en virtud de la cual y por medio de una decisión judicial que no puede ser apelada en una instancia superior o distinta, no puede ser discutida nuevamente.

En ambos ámbitos por su parte, las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que

intervienen en la fiscalización de los tributos, no constituyen determinación de oficio de aquellos la que sólo compete a los funcionarios que ejercen las funciones de jueces administrativos a que se refieren los artículos 9º punto 1 inciso b) y 10 del Decreto 618/97.

Se verá también que existe una diferencia procedimental entre las actuaciones referidas a impuestos y a los recursos de la seguridad social que se tratará de explicar en el título siguiente.

IV.2 EXTENSIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA:

Como se afirmara en la introducción del presente capítulo y a fin de garantizar la defensa de los responsables en relación a: las circunstancias de hecho o de derecho que se le imputan, las excepciones que correspondan acerca de la existencia y exigibilidad de la obligación y la excusabilidad de su propia conducta; "en los casos en que se pretenda hacer efectiva la responsabilidad solidaria de los artículos 6º y 8º de la Ley 11683 (t.o. en 1998) deberá sustanciarse el procedimiento de determinación de oficio reglado por el artículo 17 del referido cuerpo legal, aunque el crédito reclamado no requiera el cumplimiento de tales recaudos para tornarse exigible al contribuyente" (26), esto por cuanto existen situaciones en las que no es necesario dicho proceso por no determinarse la materia imponible sino que estando definida la misma sólo corresponde su intimación. Tales son los casos de deducción indebida de conceptos

contra impuestos determinados e intimación de retenciones practicadas no ingresadas.

Ahora bien, la extensión de la responsabilidad requiere de un acto dispositivo en donde se defina la calidad de responsable de un sujeto, y por otro lado, luego de incumplida la obligación por parte del principal, se intime la referida deuda.

En el caso de los impuestos no se observa dificultad alguna dado que es facultativo del organismo iniciar el proceso de determinación de oficio al principal y el proceso de extensión de responsabilidad a los terceros en forma conjunta, con la salvedad de no intimar al solidario hasta tanto el contribuyente haya incumplido con su propia intimación administrativa.(27)

Para los recursos que tratamos la situación es diferente, pues hasta el presente, extensión e intimación se dan en forma simultánea en las denominadas "actas de inspección previsionales", todo ello en virtud de haberse planteado el interrogante de que para hacer efectiva la responsabilidad solidaria dentro del marco del derecho tributario, se precisa que los sujetos en cuestión ejerzan su derecho de defensa por el mecanismo procesal de la determinación de oficio contenido en el artículo 17 de la ley ritual. Dicho mecanismo no fue introducido por ninguno de los decretos que le asignan a la AFIP las atribuciones vinculadas a los recursos de la seguridad social, en consecuencia existía un vacío normativo, por cuanto el artículo 8º de la ley del rito referido a la responsabilidad solidaria que se aplica a los recursos aludidos, no cuenta con ese procedimiento en el marco previsional.

Partiendo por lo tanto, de la autodeterminación de las obligaciones mediante la presentación de las pertinentes declaraciones juradas y continuando con las facultades de verificación y fiscalización ya mencionadas, se concluyó en la actuación 371/95 de la Dirección de Asesoría Legal de la Dirección General Impositiva con fecha 02.95, que es procedente la confección de actas de inspección que determinen e intimen la deuda al contribuyente cuya solidaridad se pretende invocar ante el resultado negativo que arroje una intimación cursada al obligado principal. Esto en razón de que no se enerva la vía recursiva prevista en la materia en resguardo del derecho de defensa de quien se considera afectado. Cabe recordar por su parte que la responsabilidad que tratamos es de carácter subjetivo, es decir que requiere **la imputabilidad de la conducta del tercero responsable.**

Tal situación se da teniendo en cuenta que una vez intimado el supuesto responsable, éste puede impugnar la pretensión fiscal de conformidad a lo estipulado en el artículo 11 de la Ley 18820 y Resolución 877/92 (A.N.Se.S) (hoy Resolución General 79 AFIP del 27.01.98), mediante escrito fundado acompañando la prueba documental de que intente valerse. Si no se manifestara disconformidad la suma intimada quedará consentida (firme) dando lugar a la ejecución fiscal correspondiente (artículo 12 Ley 18820).

Vale decir que con la tramitación de impugnaciones de deudas previsionales, procedimiento que contiene – entre otras diligencias – una etapa probatoria donde el contribuyente tiene derecho a ser oído, a ofrecer y producir prueba y a una decisión fundada, se protege el debido proceso

adjetivo con relación al tercero responsable solidario como principio derivado de la garantía constitucional de la defensa en juicio. Se mantiene entonces un procedimiento paralelo similar al que le corresponde al deudor principal de la obligación previsional.

Por otro lado en caso de que el acto fundado mediante el cual se resuelva una impugnación siga desfavorable al imputado, se puede recurrir ante la Cámara Federal de la Seguridad Social (creada por Ley 24463 B:O: 30.03.95) antigua Cámara Nacional de Apelaciones de la Seguridad Social que fuera instituida por la Ley 23473 del 25.03.87.

Se requiere en este caso el previo pago de la deuda pretendida por el Fisco para abrir esta vía recursiva, principio de "solve et repete" que se encuentra en franca contraposición con el artículo 8º inciso 1) de la Convención Americana de Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) que goza de jerarquía constitucional.

Con relación a esta situación, en donde para la interposición de las acciones o recursos contra decisiones que impongan obligaciones de dar sumas de dinero no se requiere el previo pago salvo las que correspondan al derecho tributario, es un privilegio de la administración. Empero, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido en el sentido de que el principio de "pague y discuta" no cede ante la operatividad del mencionado artículo, **en la medida en que no se demuestre la imposibilidad del depósito debido a su excesivo monto.** (CSJN – 21.12.89 – Microómnibus Barrancas de Belgrano SA (JA 1990-IV-615) – en igual sentido Superior Tribunal del Justicia de Entre Ríos -

23.06.93 – "Círculo de Inversores SA de Ahorro v. Estado Provincial y Dirección General de Rentas" (JA 14.09.94 nº 5898 p.60)). (28)

IV.3 LAS CUESTIONES DE PROCEDIMIENTO:

Todo el procedimiento detallado en el apartado anterior haría las veces de un proceso de determinación de oficio para los recursos de la seguridad social, con la salvedad de que las intimaciones que a tal efecto practiquen los funcionarios autorizados no tienen la condición de actos administrativos, pero en síntesis y en relación al imputado se dan las condiciones de imputación, posibilidad de defensa (impugnación), resolución fundada y posibilidad de recurrir a la Justicia.

Al respecto y en relación a la naturaleza de las actas de inspección tratadas, se comparte lo señalado por el Dictamen DSR 249/97 (Dirección General Impositiva) que estipula: "...conforme lo señala Juan Gilibert en "El derecho a la legítima defensa en el sistema jubilatorio argentino", las diligencias que se cumplen con la intervención de los funcionarios competentes y se instrumentan a través de las actas de verificación, que se notifican al interpelado, no reúnen los requisitos esenciales ni generales del acto administrativo y ello por cuanto no ha mediado una decisión fundada que cause estado, pues hasta tanto no se haya agotado el procedimiento regulado por la Ley 18820 y que da lugar a la ejecución, no es un acto administrativo definitivo, contando el obligado

con los medios legales apropiados para demostrar la improcedencia del débito intimado.

En efecto, es sólo la conformidad del contribuyente mediante la no impugnación de las actas, lo que permite al Fisco proceder a su cobro. Por el contrario cuando aquel se muestra disconforme con la intimación de la deuda o infracción, la ley 18820 pone a su alcance el procedimiento recursivo adecuado para fundamentar sus agravios. En dicho caso, sólo después de una decisión fundada, acto administrativo definitivo contrario a la pretensión del recurrente, la administración estará habilitada para iniciar, de corresponder, la pertinente ejecución fiscal. Ello, siempre y cuando, no medie apelación ante la excelentísima Cámara Federal de la Seguridad Social, pues entonces deberá esperarse una sentencia favorable de ésta a los intereses fiscales.

Es en el contexto reseñado donde debe analizarse la validez de las actas, la cual estará dada porque mediante las mismas se hayan aportado al contribuyente los elementos necesarios para que este, de considerarlo necesario, ejerza su defensa...

Por lo expuesto dicha acta, sin perjuicio de la intimación que en la misma pueda formularse, no es mas que una constatación que hace la administración de la situación del contribuyente, por lo que no cabe exigir de las mismas los requisitos propios de los actos administrativos en los términos del artículo 7 de la Ley 19549 , ya que por tratarse de una constatación la misma puede ser cuestionada y dar nacimiento posteriormente al procedimiento que nos ocupa.

Sumado a ello, cabe señalar lo dicho por la sala I, de la Cámara Federal de la Seguridad Social en autos P. Galimberti y Cía SACIF c/ Dirección General Impositiva s/ impugnación de resolución DNRP expediente Nº 3335/96: "...sentado ello y a mayor abundamiento, respecto de la falta de motivación del acto originado en la inspección, esta sala ha sostenido el criterio que el acta labrada por ella **no es un acto administrativo** en el sentido estricto conforme lo regula el Título III de la Ley 19549, sino que debe considerarse como un acto preparatorio del mismo. Así el recurrente tuvo varias posibilidades de demostrar la improcedencia del cargo (ver autos Grasso, Jorge C. C/ DGI s/ Impugnación de deudas – sentencia definitiva Nº 78028 del 30.05.96...""

(29)

En relación ahora a los procedimientos en si mismos, deben distinguirse el fiscal del previsional: existe una determinación de oficio o principio de ella, se recurre en ambos casos con efectos suspensivos en cuanto a la intimación de pago, el Tribunal Fiscal de la Nación (fuera del ámbito de la AFIP) y las Divisiones Revisión y Recursos (dentro de ella) harían las veces de primera instancia, luego se apelaría en un caso a la Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo y en el otro a la Cámara Federal de la Seguridad Social, y por último a la Corte Suprema de Justicia de la Nación de corresponder, respectivamente.

Con la sanción de la Ley 19549 se establece la aplicación obligatoria de la misma para toda la Administración Pública Nacional, quedando sin efecto todos los procedimientos administrativos con excepción de los que el Poder Ejecutivo disponga que continuaban

vigentes: entre otras las regulaciones en materia impositiva, laboral y de la seguridad social.

Luego se publica el Decreto 9101/72 que posteriormente es derogado por el Dto 722/96 el que fijaba a partir del mes de julio de 1996, los procedimientos especiales que continuaban vigentes: los correspondientes a la AFIP – Dirección General Impositiva y Dirección General de Aduanas -, Minera, régimen de contrataciones del sector público nacional, de las Fuerzas Armadas, de Seguridad, Policiales e Inteligencia, regímenes de derecho de reunión y electoral, procedimientos sumariales y lo inherente al ejercicio de la potestad correctiva interna de la Administración Pública Nacional, regímenes de audiencias públicas y procedimientos ante tribunales administrativos, no figurando como se observa el correspondiente a la seguridad social. (30)

Ahora bien una primera interpretación sería considerar que todos los procesos especiales en tales recursos quedan bajo la órbita de la Ley 19549, exclusivamente. Si se atiene a esta postura la Administración Federal de Ingresos Públicos no estaría cumpliendo en este aspecto las normas procesales en relación a los recursos vistos. Implicaría también esta idea que una intimación de deuda por medio de un inspector que no resulte impugnada no daría mérito para el juicio de ejecución de la misma, debido a que no hubo resolución fundada de juez administrativo y en consecuencia no existió acto administrativo alguno.

Ante lo anteriormente planteado corresponde continuar con dicho análisis: el dictado del Decreto 722/96 dispuso en su artículo 1º - con carácter general para el ámbito de la Administración Pública Nacional,

centralizada y descentralizada – los procedimientos establecidos en al Ley 19549 y el Decreto 1759/72.

Su artículo 2º nomina a los procedimientos administrativos que, conforme la materia que regulan – entre la que se encuentra la impositiva -, continúan vigentes.

Es necesario indicar que el mencionado decreto se circunscribe, exclusivamente, a los procedimientos atinentes a la faz recursiva contra los actos administrativos y no involucra a las facultades legales o reglamentarias que los distintos organismos poseen para llevar adelante su cometido, específicamente mantienen plenamente su vigencia todas las normas de fondo en lo que hace a la determinación de la existencia y la base imponible de los tributos que tratamos, como así también, en lo que respecta a las facultades de fiscalización, procedimientos de determinación de deudas, aplicación de sanciones, libramiento de títulos ejecutivos y demás medidas tendientes al cobro de dichos recursos, que se rigen por legislación específica, algunas de fecha anterior a la ley de procedimientos administrativos.

Ahora bien, como se especificó en la naturaleza de los recursos previsionales, los aportes y contribuciones con destino al Sistema Único de la Seguridad Social, constituyen una especie dentro del género impositivo, por lo que le es aplicable la excepción contenida en el artículo 2º apartado a) del decreto que tratamos y en donde se mantiene la vigencia de los procedimientos administrativos especiales que rigen la materia impositiva.

Reafirmando este concepto afirma la Providencia 625/96 del Departamento Análisis de la Normativa Laboral y de la Seguridad Social que - (DGI) que: "la Procuración del Tesoro de la Nación en el dictamen 163 del 15.09.95 sostuvo: "...Los aportes y contribuciones son forzosos, ni el trabajador ni el empleador podrían eximirse de efectuarlos desde el momento en que derivan de una obligación de la ley;... son definitivos al no poder exigirse su devolución; son proporcionales a las remuneraciones que se perciben,...Los aportes se descuentan de los sueldos para cumplir con un deber de solidaridad y de amparo social. Si cada aportante los pudiera retirar en cualquier momento, la Caja de Jubilaciones estaría expuesta a perder su capital, quebrando los elevados fines de su creación..."".

"...La naturaleza o carácter jurídico de la contribución es de derecho público. La obligación de la prestación deriva de la ley y no de un contrato. El ente público concede una utilidad al contribuyente o a otra persona (derecho habiente), pero la contraprestación no tiene su fundamento en una relación contractual. De ahí que se llegue a sostener que la retención no es sino una de las formas de impuesto que sobre el sueldo se hace pagar al empleado y al empleador...".

Sin perjuicio de lo señalado, el inciso i) del artículo 2º del Decreto 722/96 bajo análisis, determina que continúan vigentes los procedimientos administrativos especiales ante tribunales administrativos. La ley 18820 instituyó una instancia administrativa, en donde se desarrollan, sustancian y prueban los agravios que intenta hacer valer el administrado. (31)

Para identificar al tribunal administrativo que entiende en las impugnaciones contra las tratadas actas de inspección, corresponde mencionar que las normas de la ley 18820 establecía como única instancia administrativa a la Comisión Nacional de Previsión Social, la que fuera absorbida por el Instituto Nacional de Previsión Social creado por ley 23769 atribuyendo dichas funciones en el artículo 2° inciso a). Por su lado el Decreto 2284/91 disolvió el mencionado instituto creando el Sistema Único de la Seguridad Social (SUSS) asumiendo todas las funciones y objetivos de aquel. Continuando con las modificaciones el Decreto 2741/91 crea la Administración Nacional de la Seguridad Social, a cuyo cargo se encuentra el SUSS, ejerciendo las referidas funciones de tribunal administrativo. Por último el dictado del Decreto 507/93 es la Dirección General Impositiva (hoy AFIP), la encargada de entender en la instancia administrativa de la referidas impugnaciones que se deduzcan, reforzando esta situación el hecho de que el inciso b) del artículo 26 de la Ley 24463 (que modifica al artículo 39 bis del Decreto-Ley 1285/58), establece que la Cámara Federal de la Seguridad Social conocerá en los recursos interpuestos contra resoluciones que dicte la DGI que denieguen total o parcialmente impugnaciones de deudas determinadas por el citado organismo en los recursos previsionales.

No quedarían dudas entonces, que los procedimientos utilizados actualmente por la AFIP como tribunal administrativo mantienen plenamente su vigencia.

Por lo expuesto los procedimientos aplicables en los recursos de la seguridad social continúan rigiéndose por su normativa específica, y

sólo supletoriamente por la Ley de Procedimientos Administrativos Nº 19549 y su decreto reglamentario.(32)

No obstante la modificación de los procedimientos en materia de seguridad social resultaría conveniente sobre todo a la hora de separar el acto dispositivo de extensión de la responsabilidad solidaria con el de la intimación de deuda, puesto que el primero podría llevarse a cabo en forma conjunta con la intimación al principal y de esa forma proceder a la traba de medidas cautelares en resguardo del crédito fiscal, situación que en la actualidad resulta diferido en el tiempo hasta la existencia de deuda firme impaga con relación al primario que permita la extensión de responsabilidad/intimación de deuda al solidariamente responsable.

A MODO DE CONCLUSIÓN:

En función al objetivo planteado al comenzar esta investigación, se efectuó un trabajo explorativo en torno al tema de la responsabilidad solidaria en los Recursos de la Seguridad Social a efectos de señalar las relaciones existentes, la importancia que su observancia se deriva de fundamentaciones tanto éticas como jurídicas, y de una dimensión abarcativa importante administrativa y económica.

Como se desprende de los capítulos anteriores, se han ido resaltando las cuestiones que en principio, contenían los ejes temáticos

esenciales de la problemática. Por su parte en el tratamiento de la cuestión planteada se visualiza que el marco normativo ha encontrado una apoyatura doctrinaria y jurisprudencial de plena actualidad.

A su vez los porcentajes de cumplimiento reseñados resaltan una relación llamativa y compleja, ya que por un lado se encuentra una gran cantidad de personas comprendidas en las relaciones jurídicas señaladas y por el otro una baja proporción de aportantes activos (55,50%).

Debido a la amplitud del tema desarrollado, no debe considerarse el presente desarrollo como una investigación concluida, sino que la intención perseguida es sentar las bases para continuar la búsqueda de mayores conocimientos que permitan clarificar situaciones especiales como las que ocurren en concursos y quiebras, sucesiones indivisas, herederos o legatarios, denuncias penales, etc; lo que motivará una futura tesis de maestría.

No obstante ello y a modo de conclusión conviene destacar algunos aspectos:

a) el instituto tratado responde a las necesidades del Fisco en la lucha contra la evasión de los aportes y contribuciones de la seguridad social.
b) debe considerarse al mismo como de naturaleza garantista de la obligación del principal, sin perjuicio de la aplicación de las normas de la Ley Penal Tributaria y Previsional que en cada caso correspondan.
c) la Administración Tributaria en tanto ejercite la aplicación de la responsabilidad solidaria en forma permanente, coadyuvará a que se forme una conciencia respetuosa del más importante bien de aquellos

que carecen de capital: su trabajo como medio de subsistencia presente y futuro.

d) la circunstancia de padecer detracciones del patrimonio personal de administradores y directivos produce un efecto psicológico multiplicador, haciendo reflexionar sobre los deberes que se asumen al aceptar tales cargos, obligando a dependientes y a ellos mismos al cumplimiento de las normas de la seguridad social.

e) por lo indicado en el punto anterior y con el objeto de velar por la seguridad de directivos y empleados debería propiciarse el conocimiento de las cuestiones que tratamos.

f) el procedimiento utilizado por la Administración Federal de Ingresos Públicos para la aplicación de la responsabilidad e intimación de la deuda es correcto y resguarda el debido proceso en cuanto a la legalidad del mismo y al derecho de defensa del administrado. No obstante sería prudente la unificación de los procedimientos relativos a la determinación de las obligaciones de la seguridad social (atento tratarse de verdaderos tributos) adecuándolos a los vigentes en materia impositiva. (33)

RIO CUARTO, 08 de octubre de 1999.

C.P.N. MARCELO VICENTE GAUMET

DNI: 13.955.508

U.N.R.C.

CITAS BIBLIOGRÁFICAS:

(1) Herrera, Jorge - "Récord de aportantes a la jubilación" - **en Ambito Financiero** (27.11.97)

(2) Salinas, Teresa del Valle - "El trabajo informal frente a la Seguridad Social" - en **revista Impuestos B LVII** - 09/99.

(3)"El desempleo será duradero en los países desarrollados" (DPA - EFE - AFP) – **en El Cronista** - 16.07.96.

(4)"Club de pobres" (OCDE) artículo publicado en **El Cronista** - 26.11.96 - Pagina 21.

(5) Remes Lenicov, Jorge - "Se evade porque hay dudas de que el Estado sepa cómo gastar" – en **Ambito Financiero -** 16.12.96 - Pagina 19.

(6) "Mensaje de Navidad de S.S. Pío XII en 1942" - . **Manual de la Doctrina Social de la Iglesia** - Mario Pedro Seijo y Alcides Numa Sanchez - Ed. Claretiana 1987 - Pag: 46.

(7) Fernández Madrid, Juan Carlos y Caubet, Amanda Beatríz - **Jubilaciones y Pensiones – Análisis de la Ley 24241** – Ed: Errepar SA – 07/94.

(8) Dictamen 397/97 (DI) Departamento Impugnaciones (DGI) **"Fundación Banco Sudecor Coop. Ltdo"** – 1997.

(9) Encíclica "Pacem in Terris" - Juan XXIII – **Carta Encíclica de Juan XXIII** – Ediciones Paulinas – 6º edición – 12.06.81.

(10) CSJN 19.05.64 – **en Derecho Tributario - T. XXIV** página 347.

(11) Rolón Zappa, Victor F:J: - **Corte Suprema de Justicia de la Nación** - 30.09.86 (Dictamen del Procurador Fiscal de la Nación).

(12) Bertazza, Humberto - "La contribución patronal debe considerarse un tributo especial".- **en El Cronista**. 09.12.93.

(13) Jarach, Dino - **Curso Superior de Derecho Tributario** – Liceo Profesional Cima – Cap. IV – Pag: 153 y ss.

(14) **Código Civil de la República Argentina** – Ed: Depalma – Bs As 1975.

(15) Manusovich, Patricia N. - "El responsable solidario" – **en revista Impuestos LVI – A** – Pag: 18.

(16) Dictamen 41/98 (D.A.L.) – 23.12.98 – **en Boletín AFIP DGI Nº 26** – Pag: 1667.

(17) Autos Cáceres, Lucio O. y Otros c/ Sastre, Antonio A. y Otro – **CNAT – Sala V** – 31.07.74 – Voto del Dr Morell.

(18) Actuación SICOEX 13368 3130/98 – Dictamen elaborado por el Departamento Análisis de la Normativa Laboral y de la Seguridad Social – **AFIP – DGI** – 19.06.98.

(19) Fallo Brogger, Luis s/ recurso de apelación – IVA – **Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) sala D** - 05.05.98 – en donde se reitera la doctrina del fallo " Quatrocchi, Antonio S. y otros **TFN** del 27.09.66.

Freytes, Roberto Oscar "Responsabilidad personal y solidaria de los Directores de Sociedades Anónimas" – **en Derecho Fiscal XX** 412-414 -

(20) Ferreiro Lapatza, José – " Reflexiones sobre Derecho Tributario y técnica jurídica" – **en revista de Derecho Financiero** – Civitas 85-33.

(21) Valdés Costa, Ramón – **Curso de Derecho Tributario** – segunda edición – Depalma Marcial Pons – página 335.

(22) Gomez, Teresa – comentario a la causa "Barrenechea, Ignacio José María s/ recurso de apelación IVA" – Tribunal Fiscal de la Nación – Sala A – 16.06.98 – Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria por Daniel Malvestiti – Ad Hoc 2 – Pag: 59 – **en Periódico Económico Tributario** – pagina 11 - 09.09.99.

(23) Dictamen Nº 79/71 de la Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos – **Dirección General Impositiva** – 1971.

(24) Causa "Díaz, Francisco c. Huarte SA y otros" – **Cámara Nacional del Trabajo – sala III** – 23.09.97.

(25) Aguilar Caravia, Oscar W.- " La responsabilidad fiscal de los accionistas ente el caso de evasión fiscal " – **en revista Impuestos – T. LVII A** – Pag: 14-16.

(26) Dictamen 3/82 – Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos – **DGI** – 04.01.82. ratificado por el Dictamen 11/86 (D.A.T.y J.) **(DGI)** (1986).

(27) Instrucción General 13/98 – **(AFIP) Dirección General Impositiva** – 20.07.98.

(28) Dromi, Roberto – **Derecho Administrativo** – cuarta edición – 1995 – Pag: 840.

(29) Dictamen DSR Nº 249/97 del 10.09.97 – Tomassoni, Miguel Angel s/ impugnación – Expte: 708-0497 – **Dirección General Impositiva.**

(30) Decretos 9101/72 y 722/96 – **en Errepar – PF II**, paginas 155.008 y ss.

(31) Ley 18820 – Régimen de recaudación de las cajas nacionales de previsión – **en Errepar TPS II**, paginas 453.003 y ss.

(32) Providencia 625/96 del Departamento Análisis de la Normativa Laboral y de la Seguridad Social – **Dirección General Impositiva** – 1996.

(33) V Jornadas de la S. Social - Colegio de Graduados de Ciencias Económicas de la Capital Federal – en **Periódico Económico Tributario** – Ed: La Ley – 1998.