



**“LOS OBLIGADOS AL PAGO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.
SU PRESENCIA EN LA LEY 11.683 DE LA REPÚBLICA ARGENTINA”**

Alumno: Juan Pablo Cerana

Título a obtener: Abogado.

Facultad de Ciencias Jurídicas.

Rosario, marzo de 2004

PALABRAS.

“...Si aunque sueñas, austero, a los sueños dominas;
Si piensas, mas no eres esclavo de tu idea;
Si al desastre o al triunfo igualmente abominas
Como a dos impostores que traban tu tarea...”

“**If**” de Rudyard Kipling (fragmento)

AGRADECIMIENTOS.

A mis padres y hermanos, por demostrar cuanto me quieren y haber compartido conmigo este proceso.

A mis abuelos, los que están y al que se llevó la eternidad y me protege desde arriba.

A Héctor, “Pelusa”, Adrián, Evangelina, Mauro, Cecilia y “Hety” por su incondicional compañía.

A “Fer” y “Flopy”, por el “aguante” en los buenos y malos momentos.

Al Dr. José D’Agostino, por su colaboración, y en él a aquellos docentes que colaboran día a día con sus alumnos.

A Gabriela, Matías, Danisa, Germán, Cintia, y al resto de los júniores que estuvieron, están y estarán.

A todos los compañeros con los que día a día compartimos las experiencias que hacen al aprendizaje.

ÍNDICE

Palabras	I
Agradecimientos	II
Índice	III
Resumen	1
Introducción	2
De la relación jurídica	4
De la obligación	5
De la obligación tributaria	5
Algunas consideraciones terminológicas	5
Conceptos	6
Caracteres	7
Es de tipo personal	7
Es de tipo patrimonial	8
Su fuente es la ley	8
Nace del cumplimiento de una situación de hecho	8
De derecho público	9
De los componentes de la obligación tributaria	9
Objeto	9
De la pretendida cuestión de la causa. Hipótesis de incidencia y hecho imponible	9
De los sujetos de la obligación tributaria	12
El sujetos activo de la obligación tributaria	12
El doble rol del estado. Potestad tributaria	13
El estado como sujeto activo	13
Otros organismos.	14
Organismos supranacionales	14
De los obligados al pago de la obligación tributaria	15
Un repaso histórico para esclarecer conceptos	15
Clasificaciones propuestas por la doctrina	17
Deudor y responsable patrimonial de una deuda ajena	17
Sujeto pasivo jurídico y sujeto pasivo económico	18
La clasificación tripartita	20

Sujeto pasivo y responsable	21
Sujeto del impuesto y sujeto de la obligación	22
OEA/BID	23
Conclusiones preliminares	23
Los sujetos pasivos	23
El responsable como obligado al pago	24
Capacidad jurídica tributaria y capacidad contributiva	25
El sistema de la ley 11.683 de Procedimiento tributario. Ley General Española (58/2003)	25
Principios constitucionales	27
Potestad tributaria	27
El principio de legalidad	27
La capacidad contributiva	28
Principio de generalidad	29
Principio de igualdad	
Principio de proporcionalidad	29
Principio de equidad	30
Principio de no confiscatoriedad	30
Principio de razonabilidad	30
	31
De los sujetos pasivos de la obligación tributaria	
Contribuyentes	31
Concepto	31
Caracteres	31
Sucesión en la deuda	32
La legislación nacional	32
Transmisión de la calidad de contribuyente por convenio entre particulares	34
De los sustitutos	35
Conceptos	35
Caracteres	35
¿Deuda propia o deuda ajena?	36
La postura del fisco	36
La doctrina	37

Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario	38
Nuestra opinión	38
Consecuencia de tal distinción	39
Repetición	39
Compensación	40
Su presencia en la legislación nacional	40
Ley de impuesto a los premios (ley 20.630)	40
Impuesto a la ganancia mínima presunta (ley 25.063)	40
Impuesto a las ganancias (ley 20.628)	40
Impuesto a las ganancias (ley 20.628)	41
Impuesto sobre los bienes personales (ley 25.585)	41
El estado como sujeto pasivo de una obligación tributaria	42
	44
Otros obligados al pago de la obligación tributaria	
Responsables por deuda ajena	44
Conceptos	44
Caracteres	45
La causa en la obligación del responsable. Accesoriedad de la obligación	45
La no reciprocidad	46
Subsidiariedad	46
La responsabilidad es concurrente	47
El límite de su responsabilidad	48
Esta responsabilidad sólo puede existir por ley	49
Responsable y contribuyente	49
Responsable y sustituto	50
Naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria	51
El deber de garantía	51
Reparación de un ilícito	51
La responsabilidad como fianza	52
	54
La ley 11.683	
Título I. Capítulo II. Sujetos de los deberes impositivos	54
Responsables por deuda propia. Artículo 5°	54
Su análisis	55
Consideraciones preliminares	55
Inciso a)	55

Personas. Clases	55
Capacidad	55
Inciso b)	56
Personas jurídicas	56
Reconocimiento por el derecho privado	56
Inciso c)	57
Agrupaciones de Colaboración Empresaria y Unión Transitoria de Empresas	57
Los fideicomisos	58
La empresa	59
Concentración de empresas	59
Inciso d)	60
Persona jurídica	60
Condominio	61
Nuestra opinión	61
Último párrafo	62
Título I. Capítulo II. Sujetos de los deberes impositivos	62
Responsables del cumplimiento de la deuda ajena. Artículo 6°	62
Su análisis	63
Consideraciones preliminares	63
Inciso a)	64
Inciso b)	65
Inciso c)	65
Inciso d)	65
Inciso e)	65
Administradores	66
Mandatarios	66
Inciso f)	66
Último párrafo	67
Su análisis	67
Artículo 7°	68
Su análisis	68
Título I. Capítulo II. Sujetos de los deberes impositivos	69

Responsables en forma personal y solidaria con los deudores. Artículo 8°	69
Su análisis	71
Consideraciones preliminares	71
Inciso a)	72
Los obligados	72
Carácter subjetivo de la responsabilidad	73
Eximente	73
Inciso b)	73
Inciso c)	
Los obligados	74
La eximente	75
Inciso d)	75
Los obligados	75
Caducidad	76
Inciso e)	76
Inciso f)	76
Inciso g)	77
Inciso h)	77
Los obligados	77
Límites de la responsabilidad	78
Eximente	78
Nuestra opinión	78
¿Existe responsabilidad solidaria? ¿Es responsabilidad concurrente?	78
¿Responsabilidad subjetiva?	80
	82
Responsables por los subordinados. Artículo 9°	
Su análisis	82
Responsabilidad del consumidor final. Artículo 10	82
Su análisis	83
Conclusiones	84
Anexo	85
Citas bibliográficas	89
Bibliografía	91

RESUMEN.

La relación jurídica es el medio en el que se desarrolla la obligación. Si bien de caracteres especiales, la obligación tributaria ha sido considerada desde el comienzo de su estudio tomando los conceptos del derecho privado. A partir de ahí han derivado diferentes interpretaciones en cuanto a los sujetos obligados al pago.

De estas múltiples interpretaciones han derivado muchas teorías que pretendiendo aclarar quienes son los obligados al pago hemos considerado que existen sujetos activos en virtud no sólo de la realización del hecho imponible, sino también de la sujeción al pago del mismo. De cumplir los dos caracteres, se configurará la figura del contribuyente, de no asumir la segunda pero si la primera se configurará el sustituto. En tanto que también encontramos al responsable tributario que en forma subsidiaria, concurrente y accesorio va a satisfacer la obligación no como sujeto pasivo sino como garantizador del cumplimiento de la obligación.

Todos estos sujetos, en virtud de vincularse con el estado, cuentan con garantías constitucionales que tutelan su derecho sobre la propiedad tendiendo a la igualdad entre sí y frente al sujeto acreedor de la relación.

INTRODUCCIÓN.

Nos proponemos, con el presente trabajo, examinar a todos aquellos sujetos que consideramos obligados al pago de una obligación tributaria, sean o no sujetos pasivos de la misma, tratando de aclarar las divergencias doctrinarias que se han suscitado.

Las intenciones que nos mueven a tal empresa no son más que las de buscar dilucidar, aunque más no sea tratando de aportar una mínima cuota de claridad, a aquellas cuestiones que más conflicto han suscitado.

Podrá pensarse que en definitiva nada aporte a la cuestión esta distinción habida cuenta de la vital importancia que juegan las leyes en lo que mueve al derecho tributario y que serán estas las que al fin de cuentas nos suministren los conceptos a los que ajustarnos. No compartimos, desde ya, tal conclusión. El aporte doctrinario, y más cuando este pretende clarificar, es vital para ir, poco a poco, puliendo la técnica legislativa y brindando una mayor asequibilidad a los usuarios del texto normativo y a partir de ello la seguridad jurídica que tanto se pretende.

Así, en el presente trabajo se buscará analizar los sujetos pasivos de la obligación tributaria y la implicancia que la reforma del mes de noviembre de 2003 (por ley 25.795) generó con la inclusión del responsable sustituto dentro del artículo 6° de la ley de Procedimientos Tributario.

El conflicto suscitado deviene, como dijimos previamente, de las múltiples doctrinas que se ocupan del tema, y todas, con fundamentos más que válidos.

Nuestro trabajo se preocupará, en consecuencia, por caracterizar a estos sujetos, analizar sus responsabilidades, tratar su presencia en la legislación nacional y las consecuencias de adoptar una u otra postura, para, al mismo tiempo compararla con la ley 11.683 y la reforma a la que anteriormente aludíamos.

En función de lo expuesto, comenzaremos analizando la relación jurídica, luego nos adentraremos en la obligación tributaria, como consecuencia de la relación jurídica, los caracteres salientes de la misma, veremos su concepto, buscaremos desentrañar lo referente al objeto, analizaremos el hecho imponible y el controvertido tema de la causa. Posterior a esto, nos enfocaremos en lo relativo a los sujetos de la obligación, pasando revista al sujeto activo y sí más detalladamente a los sujetos pasivos, y a aquellos responsable, y dejamos entrever parte de nuestra postura, que satisfacen la obligación tributaria sin ser estrictamente sujetos pasivos de la misma.

Complementaremos el presente trabajo con el papel que juegan estos sujetos dentro del plexo procesal que conforma la ley 11.683, tratando, al finalizar de extraer conclusiones que puedan ser lo más útiles posibles.

DE LA RELACIÓN JURÍDICA.

Lo que a continuación expondremos no es más que una obviedad pero que servirá para comenzar a centrarnos cada vez más en el tema que nos ocupa reduciendo paulatinamente el punto de observación hasta llegar al meollo del trabajo en exposición.

Nos proponemos bajo este acápite comenzar, brevemente, a desentrañar algunos conceptos cuya clarificación nos permitirá llegar a “buen puerto” y así extraer conclusiones que puedan ser lo más útiles posibles para quien se tome el tiempo de leer el presente.

Toda persona a lo largo de su vida establece relaciones, esta verdad (o más bien obviedad) tiene trascendencia en el campo jurídico a partir de que esa relación puede ser dotada de algún contenido jurídico, es decir, que merezcan tutela jurídica. Así, existen relaciones, como las afectivas, que no merecen tutela jurídica en sí mismas, aunque, lógicamente, merezcan el resguardo social y moral.

Esta relación es, a grandes rasgos, el vínculo que se establece entre dos polos, los cuales pueden estar constituidos por personas (una o varias) o cosas. De esta manera, tendremos relaciones entre personas, entre personas y cosas y entre cosas (aunque encontrar un ejemplo satisfactorio sobre este punto pueda demorarnos largo tiempo).

Dentro de esa subespecie que integran las relaciones jurídicas encontraremos que conforme a su contenido económico las mismas serán patrimoniales o extramatrimoniales. Ejemplo de las primeras serán las obligaciones, de cualquier tipo, y ejemplo de las segundas serán aquellas que, por ejemplo, tutelan los derechos personalísimos.

A la relación jurídica se le han pretendido encontrar dos “lados”, los cuales, didácticamente independientes son académicamente simultáneos. Así, tenemos un “lado interno” que es el que se produce entre los dos polos de la relación y un “lado externo” que es el que se manifiesta en el respeto que la comunidad en general debe tener de la relación jurídica ajena.

La importancia de este concepto radica en que a partir de aquí, podemos establecer la causa (no se vea como concepto técnico) de los derechos subjetivos. Es decir, desde este momento, nacen para los extremos de la relación deberes y derechos exigibles jurídicamente.

DE LA OBLIGACIÓN.

El título anterior nos fue útil a los fines de poder dimensionar cuan amplio puede ser el espectro en el que se desarrolla el derecho en la vida de las personas.

En virtud, entonces, de las consideraciones antes vertidas podremos catalogar a las obligaciones como una relación jurídica patrimonial. Cabe aclarar, que no debemos entender la relación entre ambos institutos como de causa – efecto sino como de genero – especie. Si bien obvio, el dato no es menor habida cuenta de que la obligación es un tipo de relación jurídica.

Sin perjuicio de lo que más adelante diremos referente a la obligación tributaria, diremos, siguiendo a los Dres. Pizarro y Vallespinos que obligación es “...*aquella relación jurídica en virtud de la cual el acreedor tiene un derecho subjetivo a exigir del deudor una determinada prestación, patrimonialmente valorable, orientada a satisfacer in interés lícito, y ante el incumplimiento, a obtener forzosamente la satisfacción de dicho interés, sea en especie o de manera equivalente*” (Pizarro y Vallespinos 1999:50 y 51).

DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Tratar un tema como el de los sujetos pasivos nos lleva, en una primera instancia, ya habiendo realizado las aclaraciones propias, a ubicarnos en el contexto en el cual estos se desarrollan, porque por algún motivo, los referidos sujetos, admiten la calidad de pasivos. Así, nos vemos en la imperiosa necesidad de dejar en claro algunos lineamientos referidos a la obligación tributaria y a sus componentes, pretendiendo ser lo más escuetos y claros posibles, sentando en forma breve las consideraciones pertinentes.

Algunas consideraciones terminológicas.

De múltiples y variadas formas se ha hecho referencia a esta “obligación tributaria”. Así, e ilustrados por las referencias bibliográficas que el Dr. Villegas cita en su obra, quien prefiere denominarla “relación jurídica tributaria principal” (aunque no deja de lado otras denominaciones como la aquí utilizada), se hace referencia a: “obligación tributaria” (Giuliani Fonrouge); “deuda tributaria” (Giannini); “relación de deuda tributaria” (Carretero Pérez); “crédito impositivo” (Blumenstein). Autores de la talla de

Jarach, optan por varias denominaciones, como ser: “relación jurídica propiamente dicha”, “relación jurídica tributaria sustancial” o “relación jurídica estricto sensu”. Pensamos que la utilizada es la que otorga mayor claridad y estandariza más las denominaciones, porque, entendemos, la obligación tributaria, con sus peculiaridades, no deja de ser una obligación.

Giuliani Fonrouge, por su parte, alude a la diferencia entre “obligación tributaria” y “relación jurídico tributaria”. Las diferencias que el mencionado autor proponen radican en el hecho de que la primera (la obligación tributaria), tiene por contenido la prestación pecuniaria que exige la ley, mientras que la segunda (la relación jurídica tributaria) tiene por contenido no sólo a la obligación tributaria sino también a cualquiera otra obligación que surja de los particulares para con el estado y que encuentre su motivación en la ley. Desde el punto de vista comparativo, Hensel y Pugliese refieren a esas “otras obligaciones” como de tipo accesorio, aunque utilizan diferentes términos para tales institutos. Vanoni, por su parte, sostiene la tesis de que todas las obligaciones son autónomas, y que ninguna tiene una dependencia de la obligación de dar (el pago del tributo) más allá de que su “subsistencia” dependan de aquella.

Finalmente están quienes exponen la tesis que Giuliani Fonrouge, denominando no siempre a estos institutos de igual manera y muchas veces con ciertas diferencias de contenido. Así, vemos la posición de Blumenstein, quien ve, dentro de la relación jurídica tributaria, conceptos tales como la “relación de deuda tributaria”, que tiene por contenido una obligación de dar y la “relación de determinación” que son aquellas que redundan en el procedimiento de determinación. Por último, Giannini nos dice que el contenido de la “relación jurídica tributaria” radica en la presencia de derechos y obligaciones recíprocos entre el estado y el administrado y que la “obligación tributaria” tiene por contenido una obligación de dar, como antes aludíamos.

Concepto.

Dijimos ya que lo que aquí se busca no es el acabado estudio del instituto en examen, remitimos, a tal efecto a los materiales de prestigiosos profesionales cuyas obras, de exquisita factura, merecen una lectura por quien pretenda acabar, o iniciarse, en el estudio del mismo.

Lo que en este acápite procuramos es ilustrar al lector en la referencia precisa de lo que contorna al motor de esta obra y que pretende ser el núcleo del presente: el sujeto pasivo.

Así, Villegas, define a la obligación tributaria como “... el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco, como sujeto activo que pretende el cobro de un tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a su pago” (Villegas 2003:318).

Giuliani Fonrouge, la conceptualiza diciendo: “...es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley” (Giuliani Fonrouge: 2002:433).

Por su parte, para la Ley General Tributaria de España (ley 58/2003), la Obligación Tributaria Principal, tal como se la denomina en el plexo normativo, “tiene por objeto el pago de la cuota tributaria” (artículo 19). Cabe destacar que la legislación española destaca también la presencia de obligaciones tributarias accesorias, a las cuales, en el artículo 25 del cuerpo legal citado define como “*aquellas que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria*”. Así, enumera entre otras a las siguientes: interés de demora, recargos por declaración extemporánea, recargos por período ejecutivo y otras que imponga la ley. Descarta, a aquellas que tengan naturaleza sancionatoria.

La Dra. Gracia María Luchena Mozo, de la Universidad de Castilla – La Mancha, la conceptualiza como: “...*el vínculo jurídico fundamental, aunque no el único, mediante el cual la Hacienda Pública será titular de un derecho de crédito frena los particulares, deudores de una suma de dinero a título de tributo*”.

Caracteres.

En virtud de lo expuesto hasta aquí, y a sabiendas de que esto sólo puede categorizarse como una mera muestra, es que nos parece propio extraer los caracteres de la obligación tributaria. Así, diremos, siguiendo a Giuliani Fonrouge:

1. Es de tipo personal.

La obligación tributaria es un vínculo que se establece entre dos polos, por un lado el sujeto activo (acreedor), que es el estado, y por otro, el sujeto pasivo (deudor), que es el particular. La idea de que algún tipo de tributo entrañe una relación de tipo real parece ser inaceptable. Así el tributo recaiga sobre la posesión o dominio de cosas, es una circunstancia de tipo objetivo dentro del impuesto, por ejemplo, calcular el monto del impuesto sobre el valor de un inmueble.

Probablemente el error sea consecuencia de la mala técnica legislativa muchas veces utilizada por el legislador y el hecho de que el producto sujeto a tributo (como sucede en los casos de impuestos aduaneros) pueda ser decomisado. Cabe mencionar que similar conflicto suele suscitarse en los impuestos sobre inmuebles como pueden ser el impuesto inmobiliario y la contribución de mejoras.

Tema que merecerá análisis más adelante es el referente al estado como sujeto pasivo. En este caso, autores como Jarach y Villegas manifiestan su oposición a tal hipótesis en virtud que el estado carece de capacidad contributiva¹. Es decir, si bien los órganos del estado tienen un patrimonio propio, el mismo no es “formalmente” propio y por tal motivo, el poder central puede suprimirlos cuando lo crea oportuno por las vías pertinentes.

2. Es de tipo patrimonial.

Se siga la doctrina que se siga, nadie duda hoy de que la obligación tributaria es conceptualizada como una obligación de tipo patrimonial, lo que no significa únicamente de tipo monetaria, en virtud de que indefectiblemente implica un dar, lo que puede ser dinero, en la mayoría de los casos, o cosas, como puede ser algún tipo de aporte en especie en casos cada vez más aislados.

La finalidad de la misma, lógicamente, es hacer llegar a las arcas del estado aquellos recursos que el mismo necesita para cumplir sus obligaciones.

3. Su fuente es la ley.

La ley es la única fuente de obligaciones tributarias. Por el principio de legalidad en el espacio tributario, el cual surge de nuestra Constitución, sólo el legislador puede crear tributos a través de una norma específica. Esto debe ser analizado con lo que más adelante diremos referente al tema de la causa, el hecho imponible y la hipótesis de incidencia.

4. Nace del cumplimiento de una situación de hecho.

Así como antes hacíamos referencia al hecho de que la obligación tiene su fuente en la ley, ahora sostenemos que nace cuando se da lo especificado, abstractamente, en la ley.

Es decir, se sucede en la realidad el presupuesto del tributo, que dispara la potestad del estado, como sujeto activo, de poder exigir el cobro del mismo.

Hay una primera creación hipotética del tributo a través de la hipótesis de incidencia y más tarde su manifestación en el mundo real a través del hecho imponible.

5. De derecho público.

La doctora Gracia María Luchena Pozo hace esta observación en cuanto el Derecho Tributario es propio de esa gran rama del derecho.

De los componentes de la obligación tributaria.

Dentro de esta obligación, como en cualquier otra, encontramos los siguientes elementos constitutivos:

1. Objeto.
2. Hipótesis de incidencia.
3. Hecho imponible (causa).
4. Sujetos.
 - 4.1. Sujeto activo.
 - 4.2. Sujeto pasivo.

Objeto.

Es considerado como la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Algunos autores consideran que el objeto debe ser el tributo mismo que debe ser ingresado.

De la pretendida cuestión de la causa. Hipótesis de incidencia y hecho imponible.

A lo largo de los años, algunos autores han considerado a la causas como un elemento más de los que constituyen la obligación tributaria. Otros, sin embargo, han negado toda entidad a su estudio, descartando que la misma pueda tener relevancia alguna.

Dentro de los autores que le han otorgado algún tipo de valía a su estudio, se han ensayado diferentes interpretaciones. Algunos consideran que la causa permite distinguir a los tres tipos de tributos, otros, por su parte, pretenden ubicarla en lo que

respecta a la racionalidad o no del diferentes tributos, por su parte, otro grupo de juristas pretenden desarrollarla en lo atinente a la motivación de la relación jurídica.

No es nuestra intención extendernos en este tópico, máxime considerando que es un tema sumamente controvertido que no puede ser esclarecido en los pocos párrafos que le vamos a dedicar y, amén de esto, que propugnamos un debate mayor a futuro, pero consideramos que, independientemente de esto merece algún tipo de mención haremos somera referencia al mismo.

Si bien, como hemos visto, el tema es poco claro y en muchos casos es considerado un concepto “variable e inútil”², consideramos que merecen distinguirse los siguientes conceptos que podrán echar luz y esclarecer, en consecuencia, algunas ideas que parecen tener en su génesis paradigmas erróneos. Conviene, entonces, diferenciar entre causa fuente y causa fin:

- Causa fuente: es el conjunto de fenómenos aptos para generar una relación jurídica obligatoria (obligación).
- Causa fin: son aquellas motivaciones que llevan a las partes a hacer algo; por ejemplo, a contratar.

En lo que a obligaciones respecta, la segunda de las causas mencionadas de poco (o nada) nos importa, pero si vemos utilidad en la mencionada en primer término. Va de suyo que ninguna obligación se da por generación espontánea, todas existen en la realidad porque algo (o alguien) motivan su surgimiento, es entonces hora de hacernos dos preguntas: ¿cuál es la causa de la obligación tributaria?, ¿vale la pena tal disquisición?

Todo tributo, en virtud del principio de legalidad, surge de una ley, es decir, para que un sujeto sea pasible de que se le exija el pago de cualquier tributo debe este haber sido previamente sancionado por una ley proveniente del Poder Legislativo; sostener esto no nos brinda mayor claridad en virtud de que cualquier pretensión de contenido jurídico debe tener una base en el derecho vigente. Así, entendemos, no es la ley la causa de la obligación tributaria sino el hecho que genera su puesta en funcionamiento, y ese hecho que genera el “movimiento” no es más de lo que en derecho tributario se denomina el hecho imponible, conforme a estos criterios que venimos analizando de poco vale analizar la causa porque ya la habríamos apreciado al analizar tal elemento de la obligación tributaria. Es por tal motivo que nos permitimos sostener la existencia y presencia de tal instituto en el derecho tributario sustancial.

Conforme a estas apreciaciones que venimos de sostener, para nosotros, el hecho imponible es la causa de la obligación tributaria. Esto también se debe a que

consideramos apropiada la distinción que realizara el jurista brasileiro Ataliba al sostener la presencia de una *hipótesis de incidencia* que sería la descripción hipotética del tributo, y el *hecho imponible* que sería si, el acontecimiento efectivamente sucedido en determinado lugar y tiempo.

Ha sido definida, esta hipótesis de incidencia, como “... el acto, o conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será el objeto de la pretensión fiscal”.

El artículo 20 de la Ley General Española, lo define de la siguiente manera: “1. El hecho imponible (hipótesis de incidencia para nosotros) es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”.

Esta hipótesis de incidencia consta de cuatro elementos, los cuales son:

1. Material: que es el elemento descriptivo del hecho imponible. Generalmente se manifiesta por actos o conjunto de actos, situaciones, etc. Es, como diremos más adelante, el que manifiesta una determinada capacidad contributiva por parte del sujeto pasivo. Dentro de este aspecto encontramos presupuestos genéricos, que son aquellos que aparecen en la norma y que serán definidos por la misma, y presupuestos genéricos, que son aquellos que la norma no va a definir en virtud de que se agotan en sí mismos. De igual manera, tenemos presupuestos de hechos simples, que son hechos aislados o únicos (por ejemplo la transmisión de un inmueble) o presupuestos complejos en donde el disparador del tributo puede incluir varios hechos (es el caso del impuesto a las ganancias, en virtud de que ganancia es llenada con una pluralidad de conceptos que la manifiestan).
2. Personal: relativo a quien realiza el hecho imponible.
3. Espacial: el lugar donde el sujeto pasivo realiza el hecho imponible.
4. Temporal: momento en el que se configura, o se tiene por configurado el hecho imponible. Así, tendremos tributos instantáneos o periódicos. Los primeros serán aquellos que se configuran en el mismo momento, todo se agota en un solo acto, por ejemplo la transferencia de un inmueble y los segundos, son aquellos que se van repitiendo en el tiempo, el ejemplo más palpable de tal tributo es el impuesto a las ganancias.

Somos, igualmente, concientes de que en definitiva esta distinción no es más que doctrinaria, pero creemos que no es menor; se sostiene en todo curso de derecho tributario que de no darse el hecho imponible (para nosotros hipótesis de incidencia) el

tributo no surge, y eso sucede porque no existió su causa, la obligación no nace porque no existe el fenómeno que le da origen.

Sabemos, también, que un tópico que compromete la vigencia de esta postura es lo que refiere al hecho de los pagos a cuenta. Sin duda el pago sin que exista el fenómeno generador de la obligación de pagar implicaría un pago sin causa por no existir la obligación que a su vez no existe por faltar el supuesto “disparador”. Esto no deja de ser cierto sino por el hecho de que en realidad, aún no existe tributo, la obligación no existe, el pago a cuenta lo es de un *impuesto futuro* con lo cual estamos asumiendo su inexistencia y, además, arbitramos los medios, en cada tributo, para resolver aquellos conflictos que puedan surgir por la diferencia entre lo abonado y lo percibido.

Algunos autores sostienen que el hecho imponible tiene la virtualidad de exponer la capacidad contributiva del sujeto percutido por el tributo. Esto, es lo que nos permite fundamentar la presencia de tributos en donde se exige el pago a cuenta. Al exponer una determinada capacidad, el sujeto pasivo está demostrando poseer la capacidad contributiva necesaria para poder solventar el pago del mismo. En palabras de la Dra. Gracia María Luchena Mozo, “...se altera el esquema tradicional del tributo; éste no se lleva a cabo a través de un único acto -esto es, a través de la realización del hecho imponible como constitutivo de la obligación-, sino que es una sucesión de vínculos mediante los cuales se lleva a buen fin la recaudación y cuya finalidad última es hacer efectivo el principio constitucional de contribución al sostenimiento de los gastos públicos en función de la capacidad económica que se evidencia a través de la realización del hecho imponible”.

Debe notarse, que en realidad, las causas de los deberes de responder son presupuestos de hecho, en el caso del contribuyente se llamarán hechos imposables, en los otros casos estos presupuestos de hecho no asumirán una denominación específica.

De los sujetos de la obligación tributaria.

El sujeto activo de la obligación tributaria.

En este breve recorrido por los elementos de la obligación, nos resta ver el último de ellos para posteriormente cumplir con el compromiso tomado de desarrollar lo que al sujeto pasivo de esta tan particular obligación refiere. Así, pasaremos somera revista a lo que consideramos apropiado sobre el sujeto activo de la mencionada obligación (en

líneas generales el estado) y desarrollaremos lo que específicamente refiere a su relación con el polo opuesto en la relación obligatoria.

En honor, entonces, a la brevedad, diremos que el estado se manifiesta, en el campo tributario, de dos maneras. Primeramente, en uso de las atribuciones que le otorga la constitución, el Congreso de la Nación ejerce la “potestad tributaria”, tema que será desarrollado en el ítem siguiente. En una segunda etapa, el estado, a través del Poder Ejecutivo, o por delegación en determinados entes públicos en el caso de las contribuciones parafiscales por ejemplo, se sitúa ya en paridad al sujeto pasivo y pretende la obtención del tributo que fuera institucionalizado en la primera etapa.

El doble rol del estado. Potestad tributaria.

Conforme antes decíamos, es interesante el papel que juega el estado dentro de la obligación tributaria. Por un lado, el Estado es quien crea el tributo y por otro es quien se pone en el papel activo de la obligación, es decir, quien pretende el cobro un tributo como acreedor.

Como consecuencia de este “doble juego”, se ha sostenido el concepto de “Potestad tributaria”, es decir, de esa parte del poder del estado (parte del poder de imperio par Giuliani Fonrouge) que le da la posibilidad de instaurar un tributo para que, una vez que se da la hipótesis de incidencia, este pueda, ya como un acreedor exigir el pago del tributo al deudor (sujeto pasivo del mismo).

Como consecuencia del sistema federal de gobierno que tiene la República Argentina, es que el poder originario para la creación de tributos recae en los tres órdenes de gobierno: nacional, provincial y municipal³. Amén de esto, la doctrina europea, que tiene mayormente que explicar este tópico desde un sistema unitario, prefiere sostener que el único sujeto dotado de potestad tributaria es el gobierno central quien “delega” el cobro de los mismo a los distintos entes de tipo regional como pueden ser las provincias, las regiones o la municipalidad.

El estado como sujeto activo.

Conforme a las consideraciones antes vertidas, es que en nuestro caso, tanto el estado nacional como provincial y municipal poseen tanto la potestad tributaria como son también sujetos activos de la obligación tributaria.

Otros organismos.

En determinados casos, el estado crea organismos a los cuales dota de recursos financieros, pero también los dota de determinada potestad para exigir el cobro de diferentes tributos (en este caso aquellos que son conocidos como contribuciones especiales). Los ejemplos que la doctrina suele dar al respecto son los relacionados con los colegios profesionales.

Organismos supranacionales.

No escapa a nadie que desde la segunda mitad del siglo XX el mundo ha sido testigo de una proliferación de organismos internacionales creados con diferentes intenciones. Así, la Sociedad de Naciones primero y luego la Organización de Naciones Unidas (ONU), con todos los organismos que de ella dependen, la Organización de Estados Americanos (OEA), o el Mercado Común del Sur (MERCOSUR), en América para distintos fines, en el continente Europeo la actual Unión Europea (UE), y en el resto del globo otros organismos regionales de similares fines.

Estos organismos, subsisten por el aporte que realizan los países miembros y también por algunas atribuciones que sus propios ordenamientos les otorgan en lo que a poder tributario refiere. La ONU, por su parte, percibe un impuesto progresivo sobre los sueldos que abona a sus funcionarios. La Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA, antecedente de la actual Unión Europea), percibía de las empresas productoras un impuesto (al cual llamaban “gravamen”) relativo a la producción de las mismas.

DE LOS OBLIGADOS AL PAGO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Una vez formuladas estas enunciaciones preliminares, y dejando en claro algunas posturas relativas a la relación jurídica y a la obligación tributaria, nos adentraremos en lo que respecta al desarrollo propio de la temática a analizar: los obligados al pago de la obligación tributaria.

Un repaso histórico para esclarecer conceptos⁴.

Cualquier obligación, y de ello no escapa la tributaria claro está, posee la idea del sujeto pasivo. Este sujeto pasivo, de caracteres tan peculiares en la obligación tributaria, ha complicado por demás a la doctrina en la unificación de criterios, tratando de establecer un quantum y posteriormente los caracteres de los mismos.

Esta complejidad deviene, creemos, de las muchas formas en que puede ser interpretado el devenir histórico en lo que refirió a la fundación de esta rama del derecho. Así, cada autor valoró con una “lupa” muy particular la doctrina y legislación ajena llegando a conclusiones a veces en extremo divergentes.

El inicio de la caracterización de la obligación tributaria tomó las herramientas del derecho privado. La doctrina alemana, que puede ser considerada de alguna manera como la que dio origen a la independencia del derecho tributario y el derecho de ese mismo país, que fue el primero en plasmar una ordenanza al respecto⁵ tomó de las enseñanzas iusprivatistas todo lo referente a la obligación.

Hasta la constitución de Weimar, la relación de poder que explicaba todo vínculo entre el estado y el “súbdito” impedía cualquier tipo de manifestación legal o doctrinaria relativa a un plano de igualdad entre las dos partes. El estado se encontraba sobre el administrado y cualquier manifestación de tipo democrática en algún texto legal no era más que un precepto vacío de tal contenido. En toda relación entre estas partes hasta ese momento, era una relación de superioridad.

Una vez que las condiciones políticas de los estados se fueron sucediendo y comenzaron a institucionalizar caracteres más propios de una filosofía liberal, a la par que los científicos del derecho continuaron desde la doctrina acompañando el proceso de nivelación de una y otra parte, se transformó en imprescindible reinterpretar esta relación de poder como una relación de igualdad. Evidentemente, el instituto más propio era el de la obligación del derecho privado, que como tal servía para “acercar a las

partes”. A partir de aquí, comienza a construirse una estructura nivelada que va a tomar los paradigmas iusprivatistas y plasmarlos en el derecho tributario. Así, el acreedor (en este caso el estado) va a exigir una prestación, ordinariamente en dinero, a un deudor (particular o administrado) que va a deber satisfacer esa exigencia. La diferencia con la obligación, y en esto creemos radica una importante diferencia con el derecho civil, radica en la presencia del principio de legalidad que enmarca cualquier obligación pública, impidiendo que alguna de las partes pueda alterar unilateralmente el contenido de la misma, la cual surge, según vimos de la realización de un presupuesto de hecho (hecho imponible o hipótesis de incidencia según como pretenda ser tomado).

Esta cercanía entre ambas obligaciones (tributarias y civiles) derivó en que el modelo de estudio de las obligaciones de ese momento, que recaía en tratar de explicar y analizar a los sujetos de la misma, fuera el que se impusiera, relegando lo relativo a la parte administrativa y procedimental. Amén de esto, también implicó que todo instituto del derecho tributario debiera encontrar su explicación en la teoría general de las obligaciones, sin perjuicio de las cuestiones propias que hacen a toda rama del derecho público⁶.

Por otro lado, el hecho de dar tanta importancia a la obligación tributaria, relegando el estudio de los aspectos administrativos y procedimentales produjeron el quiebre de la materia, comenzándose a dividir entre “derecho tributario sustancial o material” (el referido a la obligación como tal) y “derecho tributario formal” (lo referido al procedimiento). Este dato no es menor, en virtud de estos postulados, sumandos a lo que decíamos sobre el método de conformación de la obligación tributaria que recaía en el sujeto, comenzaron, algunos autores como Hensel, a hablar de un sujeto pasivo material (el de la obligación) y un sujeto pasivo “administrativo”, “formal” o “procedimental” que no sería más que la manifestación del “sujeto pasivo sustancial” primariamente en lo relativo a la ejecución forzada del tributo. Independientemente de esto, se comenzó a vislumbrar la presencia de un sujeto pasivo que podría ser denominado como secundario y que son aquellos sujetos que si bien no son deudores del tributo (en ninguna de sus formas), eran aquellos que tenían obligaciones dependientes del pago, como podría ser, por ejemplo, el llevar libros. Otra figura también presente en los doctrinarios alemanes de la época era la referida al “portador del impuesto”, que era definido como la persona que soporta económicamente el impuesto a la que la ley asigna tal función en aquellos casos en que no se corresponde con el sujeto obligado al pago.

Como no podía ser de otro modo, todo este proceso teórico desembocó en la construcción legislativa. Así, en 1919 Enno Becker redactaría la Ordenanza Tributaria

Alemana (RAO) que contendría gran parte de las construcciones teóricas del momento en la teoría general de las obligaciones. Es de esta manera que la misma incluyó institutos propios del derecho civil y su terminología específica, desentendiéndose en todos los casos de los principios propios que gobiernan el derecho público. Probablemente, la incorporación más importante que la RAO haya realizado a la teoría de las obligaciones tributarias es la referente a la dicotomía que la doctrina alemana establecía entre deudor y responsable. Estos conceptos, tuvieron su feliz recepción en legislaciones como la española (LGT), italiana e incluso latinoamericana⁷.

Clasificaciones propuestas por la doctrina.

En los puntos siguientes veremos algunas clasificaciones que la doctrina ha expuesto en este proceso evolutivo de interpretación de la obligación tributaria. Lo que pretendemos con esta exposición es comenzar a entender el conflicto desde la raíz, habida cuenta que de la aclaración de ciertos tópicos complejos podremos arribar a una conclusión más esclarecedora a la hora de inclinarnos por alguna postura, sea esta de las que se han elaborado o una visión al respecto.

Deudor y responsable patrimonial de una deuda ajena.

Como decíamos anteriormente, la doctrina alemana, entre los que se destacan en el derecho privado autores como Brinz, desde mediados del siglo XIX, y la italiana más adelante, se veían influenciadas por la división entre la deuda⁸ (debitum o Schuld) y la obligación⁹ (obligatio o Haftung), que la llevo a clasificar a los sujetos pasivos entre deudores, por un lado, y responsables, por el otro. Estas doctrinas, desconocidas por el derecho romano clásico,¹⁰ tenían como consecuencia que existiera una deuda sin responsable y un responsable sin deuda, es decir, que deuda y responsabilidad eran relaciones jurídicas distintas pero con un mismo sujeto activo. Cabe destacar, que es lo que sucede cuando se hace pesar una obligación de pago sobre un patrimonio ajeno. Aunque se destaca que en el caso de la fianza, que es el ejemplo más corriente, el fiador es igualmente deudor, por un tercero, pero deudor al fin.

En líneas generales puede decirse que estos autores veían en la obligación dos fases o etapas, la primera vinculada al momento estático de la obligación, donde sólo existe la deuda, y la segunda vinculada al momento dinámico de la obligación donde lo que hay

es una responsabilidad, y se ponen en movimiento, por obra legal claro está, mecanismos de agresión patrimonial que permitan al acreedor hacerse de lo debido.

Estos planteos, en el ámbito del derecho tributario era vivificable cuando la ley imponía el peso de una determinada deuda sobre un tercero que no la había constituido.

Cabe destacar que el esquema recién expuesto, de gran predicamento en aquellos años, ha sido hoy dejado de lado. Los autores de ambas ramas del derecho, los civilistas y los que se preocupan de la cuestión tributaria, han superado ambos modelos de definiciones y han pasado a estudiar un concepto que niveló más los elementos propios de cada obligación. Es ilógico, por otra parte, pensar en una deuda sin responsabilidad, o cabría mejor decir, si nos referimos a tal concepto, estaríamos cayendo en una obligación natural. Ahora bien, sigue sosteniéndose por parte de ciertos autores, la existencia de responsabilidad sin deuda, toda vez que las legislaciones tributarias más modernas continúan refiriéndose al sujeto pasivo por deuda ajena. Otros, por su parte, prefieren sostener que en realidad el responsable por deuda ajena no sólo es responsable sino que también debe, negando cualquier entidad a la teoría del debitum y la obligatio.

Sujeto pasivo jurídico y sujeto pasivo económico.

En este caso, los conceptos no serán tomados desde el derecho civil sino que del propio derecho tributario, y se los pretenderá conjugar con los conceptos que devienen del derecho financiero.

Las construcciones que derivarán de estas clasificaciones no pretenderán distinguir en las obligaciones que asume quien paga sino que recaerán en la estructura económica de la relación, es decir, el perfil económico del sujeto. De esta forma tendremos a quienes soportan económicamente el tributo, tengan o no vínculo jurídico establecido con el sujeto activo, y a quienes resultan jurídicamente obligados al pago del mismo, quienes tendrán la facultad legal de trasladarlos o no. De esta gran mezcla de visiones, como consecuencia de la unión de dos ciencias como la jurídica y la económica, generó la presencia de una multiplicidad de conceptos con aún más variados contenidos. De esta manera, se tenían a los siguientes sujetos:

- Sujeto pasivo que veía comprometido su patrimonio de no realizar el pago.
- Sujeto pasivo que veía comprometido su patrimonio en una acción regresiva cuando quien debía ingresar el tributo no lo había hecho.

Amén de esto, en función de la superposición de conceptos entre sujeto económicamente incidido y sujeto obligado al pago del tributo tenemos:

- Sujeto pasivo obligado al pago del tributo para satisfacer una carga tributaria incidido económicamente.
- Sujeto pasivo obligado al pago del tributo para satisfacer una carga tributaria no incidido económicamente.

Una posición interesante es la que sostiene Pugliese, al decir que debe diferenciarse entre deuda y responsabilidad (este autor lo toma con un contenido distinto al que antes hacíamos referencia). Así, se nos dice que es deudor quien paga el tributo, mientras que es responsable quien se encuentra formalmente obligado al pago del mismo.

Diferente denominación, pero similar contenido tiene la teoría enarbolada por Tesoro, quien no utiliza los términos responsabilidad o deuda y utiliza los términos “sujeto pasivo en sentido formal” y “sujeto pasivo en sentido material”, siendo el primero el responsable de Pugliese (quien paga porque lo obligan) y es segundo sería el deudor (quien soporta la carga porque lo une un lazo directo con el tributo). Cabe destacar que a diferencia de Pugliese, Tesoro incluye la idea de responsable, como aquel que paga el tributo porque quien debía hacerlo no lo hizo.

Albiñama, autor español, prefirió diferenciar los conceptos provenientes del derecho financiero y la economía. Se ocupa, entonces, de extraer los conceptos que de sujeto pasivo nos brinda la ciencia financiera, como una especie de síntesis de ambas ciencias. Así, tenemos un sujeto económico, que es sobre el que se incide económicamente porque sobre él pesa una determinada carga fiscal, y un sujeto pasivo del tributo que es sobre el cual el estado puede hacer recaer el cobro del mismo por poseer una determinada capacidad de imposición fiscal. De esta forma, se llega a la siguiente división de conceptos:

- Sujeto pasivo por deuda económicamente propia: en este caso hay una titularidad legal y un peso económico en la misma persona.
- Sujeto pasivo por deuda económicamente ajena: en este caso lo único que se posee es la titularidad legal pero no la económica.

Estas tesis han sido atacadas desde la doctrina mayoritaria por entender que comparan y mezclan conceptos que son absolutamente diferentes entre sí y cuyo único punto en común es la pretensión de explicar un mismo instituto pero desde lugar totalmente distintos sin que puedan confundirse. Por otro lado, no puede permitirse que una misma institución jurídica se vea dividida por conceptos que provienen de otras ciencias. Incluso la doctrina alemana ha rechazado esta comparación sin darse cuenta, al excluir de sus análisis lo que conoció como “Sujeto portador de un impuesto” siendo el que soporta económicamente un impuesto.

En el caso del profesor Albiñama, podemos decir que entender como una síntesis de ciencias, máxime cuando esta síntesis se produce entre economía y derecho, es una interpretación errónea desde su arranque. La hacienda pública no puede ser pasible de un estudio por una ciencia que sintetice a ambas en virtud de que tal empresa pueda llegar a defectos de contenido o incluso sea pasible de graves excesos¹¹.

La clasificación tripartita.

De seguro esta clasificación sea la más corriente entre los sujetos pasivos de la obligación tributaria. En este punto, se han visto tres tipos de sujetos, a saber:

- Sujeto pasivo en sentido estricto o contribuyente.
- Responsable.
- Sustituto.

Lo que no es menor, es que siempre, en esta clasificación, se requiere de la presencia de un sujeto principal (al que llamaremos contribuyente para obviar posibles confusiones) y a partir de allí, se podrán analizar las naturalezas propias de los otros dos desde el momento en que giran como satélites de este.

Diremos, sólo a modo de ir clarificando conceptos que más adelante veremos con detenimiento, que podría entenderse por sustituto a aquel que ingresa en lugar del contribuyente en la obligación tributaria, es decir, hay un mandato legal que impone a un determinado sujeto el deber de ingresar como sujeto pasivo de una obligación tributaria que el no contribuyó a generar. Por otra parte, diremos que el responsable no esta en lugar del contribuyente sino que lo acompaña, esta al lado de él a los fines de satisfacer, también por un mandato legal, la el pago del tributo. En cualquier caso, podría variar el contenido de cada uno de los sujetos, pero lo que no varía es la concepción por la cual la teoría tripartita se explica: un deudor principal y dos que giran en torno a él.

Si el estudio de los sujetos pasivos partiera del análisis del hecho imponible (o hipótesis de incidencia), la teoría tripartita sigue teniendo explicación en virtud de que justificaría el elemento subjetivo de aquel hecho o acto. De esta forma, el contribuyente es quien directamente realiza el hecho imponible, el responsable y el sustituto ocuparían sus respectivos lugares como consecuencia de que otro mandato legal así lo ha dispuesto porque la obligación debe extenderseles (en el caso de los responsables) o porque debe ocupar el lugar del contribuyente (en el caso del sustituto) por iguales motivos. No nos parece inoportuno decir que el sustituto, si bien ocupa el lugar del

contribuyente como hemos dicho, no es, bajo ningún concepto quien realiza la hipótesis de incidencia, salvo, y la que sigue no es una postura que creamos válida, que se entienda que el hecho imponible no es más que un “delator” de cierta capacidad económica que en el caso del sustituto lo hace a través del contribuyente de su realizador, y que pretende que sea sujeto pasivo aquel que tiene la posibilidad económica de solventar un determinado tributo. Entendemos que en la hipótesis de incidencia lo que se manifiesta es una relación directa entre objeto y sujeto, la cual únicamente se entabla con el contribuyente, existiendo otros orígenes con los otros sujetos pasivos.

Sujeto pasivo y responsable.

Citaremos para terminar este repaso de clasificaciones la postura que ha desarrollado en su tesis doctoral para la Universidad de Valencia el Dr. González Ortiz. Este profesor sostiene que debemos referirnos a dos clases de sujetos como deudores del sujeto activo. Tenemos, por un lado, al Sujeto pasivo, que será quien satisfaga la obligación a título propio, es decir, por una deuda propia, pero que no necesariamente será el contribuyente. Esta separación se explica por el hecho de que este autor prefiere separar la idea de realización de la hipótesis de incidencia con la idea de capacidad económica. Estos es, y trataremos de ser lo más claro posible, que el estado, en la creación de obligados al pago de un tributo, puede optar por imputarlo a quien quiera y desee siempre que la persona a quien le imputa la carga fiscal, tenga una suficiente capacidad económica que le permita afrontar el tributo que se le asigna. De esta manera, puede existir quien genera un determinado tributo por cumplir con el hecho imponible y que tiene la suficiente capacidad económica para satisfacerlo, de esta forma, tendríamos al contribuyente (sujeto pasivo por contribución propia). Pero, por otro lado, pueda pasar que exista quien genera el tributo, o sea, quien realiza un determinado hecho imponible, pero que no cuenta con la capacidad económica para hacerle frente, de esta forma, el contribuyente no será quien satisfaga la obligación y se convertirá en un sujeto pasivo por contribución ajena. Nótese que no se encuentra presente la figura del sustituto, por entender este autor que el mismo requiere de dos presupuestos de hecho, primero el hecho imponible, y luego el que implique trasladar el impuesto del contribuyente al sustituto pudiendo ser este paso consecutivo o concomitante según la teoría que se aplique.

A su vez, existirá la figura de quien es responsable tributario, y es tal (responsable) como consecuencia de que lo que hace es satisfacer una deuda que bajo ningún punto es propia sino que es estrictamente ajena y cuya presencia existe por el hecho de que el sujeto activo pretende asegurarse alguna vía que le autorice el cobro del mismo. Cabe aclarar que el mismo está “junto a” y no “en lugar de”.

Finalmente, establece la idea de aquel sujeto que, sin importar la consideración de que la deuda sea propia o ajena, está obligado al pago del tributo por ser titular de la capacidad económica que el estado pretendió gravar a la hora de generar el tributo y a la que sólo designa con el nombre de “obligado tributario”.

Desde este humilde lugar no creemos viable la postura en examen, nos parece que el hecho de introducir un concepto como el de “capacidad económica” en la imputación de una determinada obligación a un determinado sujeto es a todas luces inadmisibles. No pensamos que sea viable el hecho de sostener que puedan existir sujetos que responden por demostrar tal o cual capacidad económica (nótese al respecto lo que se dijo anteriormente respecto de importar conceptos que son propios de otras ciencias). Tampoco compartimos la muy poco clara idea de “obligado tributario” que es consecuencia de aquella importación de conceptos a la que antes hacíamos referencia y que desde ya, reiteramos, no compartimos.

Empero de estas aseveraciones, si coincidimos con la idea de responsable. En el mismo, el estado manifiesta una cuestión de política legislativa y de seguridad que tiene su fundamento en la importancia que yace en todo impuesto toda vez que es el medio por el cual el estado realiza toda actividad.

Sujeto del impuesto y sujeto de la obligación.

Giuliani Fonrouge sostiene que debe distinguirse entre el sujeto del tributo y el sujeto de la obligación. El primero será quien se encuentre sometido al poder tributario del estado, mientras que el segundo, será quien deba cumplir con la prestación exigida por la ley.

Genera, en virtud de esta separación, un distingo interesante, por un lado el deudor, que es el sujeto de la obligación, y por otro, el contribuyente, quien será el sujeto del tributo, aunque reconoce que por lo general ambos sujetos coinciden en una misma persona, lo que justificaría el uso corriente del término contribuyente. Sin embargo, puede suceder que la ley, por una estricta cuestión de política legislativa, atribuya la satisfacción de una carga fiscal a quien a priori no se encontraba sometido al poder

tributario, llegando de esta forma al concepto de responsable. Sin embargo, es necesario destacar que este autor, citando a Vanoni, sostiene que tal distinción deviene en superflua toda vez que la relación tributaria es un cúmulo de obligaciones en donde pueden verse inmiscuido una multiplicidad de sujetos.

OEA/BID.

El modelo de código tributario para América Latina desarrollado por estas organizaciones nos dice, en su artículo 22 que es sujeto pasivo “la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”. Serán contribuyentes “las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria” (artículo 24) y responsables quienes “sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos” (artículo 37).

Conclusiones preliminares.

Los sujetos pasivos.

Bajo este título nos ocuparemos de dar nuestro pensar sobre lo que creemos debe ser la clasificación de los sujetos pasivos de la obligación tributaria. Sin duda, como hemos visto, el trabajo no parece ser nada fácil en virtud de la gran cantidad de opiniones que se han vertido, pero nos parece oportuno simplificar algunas cuestiones y lograr una conceptualización que cuanto menos por ahora nos permita empezar con el análisis que tendrá como lógica consecuencia un concepto más acabado y minucioso de la cuestión.

A tales fines nos parece comenzar diciendo que deberá entenderse como sujeto pasivo a todo aquel que satisface una determinada prestación para con el sujeto activo. Con esto, y para ser lo más claros posibles, pretendemos decir que el sujeto pasivo es aquel que paga el tributo en tanto le sea propio.

Amén de esto, diremos también que no tendremos en cuenta los conceptos de capacidad económica. Esta reticencia se debe a que la misma, de deber ser formulada, lo sería en el análisis específico que deberá soportar cada tributo y no la figura que en abstracto representa el sujeto pasivo dentro del derecho tributario sustancial o material.

Tampoco partiremos para llegar a nuestra meta de la idea de que el sujeto pasivo debe ser conceptualizado como un concepto dependiente dentro de la hipótesis de incidencia.

Tal postura nos parece inadmisibile, piénsese que de ser esto así, transformaríamos al sujeto pasivo no en un elemento de la obligación tributaria, sino en un elemento de la hipótesis de incidencia, de esta manera, toda la obligación dependería de un elemento (en virtud de que ninguna obligación puede carecer de sujeto pasivo), motivo por el cual habríamos de tener un elemento “de primera” y elementos “de segunda”. El hecho de que la obligación sea propia o ajena significa que estará solventando una deuda que contribuyó o no a generar, según el caso, pero que en nada varía su calidad de pasivo toda vez que tiene el deber de pagar.

Hechas estas aclaraciones diremos que al respecto consideraremos dos sujetos pasivos de la obligación tributaria, los cuales serán: el contribuyente y el sustituto. Entenderemos por contribuyente, primariamente, a todo aquel sujeto que es quien genera la obligación y se encuentra obligado a su pago en forma directa.

En cuanto a la figura del sustituto, ya tendremos oportunidad de brindar nuestras consideraciones pero apriorísticamente diremos que el sustituto es un deudor por una deuda que es propia toda vez que es el único deudor. Para sostener que la misma es ajena habría que sostener que el legislador entabla un segundo presupuesto de hecho, que no es una hipótesis de incidencia, por la cual genera el traslado de la deuda desde el contribuyente al sustituto, presupuesto que en el caso de los sustitutos no se da.

El responsable como obligado al pago.

El responsable, por su parte, no tuvo absolutamente nada que ver en la realización del hecho imponible, pero una cuestión de seguridad hace que se vea obligado, con su patrimonio, al pago de la deuda de otro, que debe estar obligado al pago. Si bien este es un punto en el que nos explayaremos más adelante, nos parece oportuno resaltar que la obligación debe ser abonada con el patrimonio del responsable y no con el del contribuyente toda vez que de lo contrario lo que parece surgir, aunque tampoco lo sea, es la figura del mandatario, en tanto que sólo “va y paga” pareciendo ser un autómatas. Asimismo, el responsable lo es en segundo grado, es decir, se lo afecta ante el incumplimiento del contribuyente pero se dice que cumple junto con él toda vez que va a “respaldarlo”. Se reconoce, de esta manera, la naturaleza subsidiaria de la obligación, pudiendo exigir la previa intimación al contribuyente. No se entienda con esto que la responsabilidad es solidaria en virtud de que las causas de las obligaciones son absolutamente distintas.

Capacidad jurídica tributaria y capacidad contributiva.

Se habrá notado ya que muchas veces, el legislador hace pesar el rigor de un tributo sobre “instituciones” a las cuales el derecho privado no les reconoce la calidad de persona, así, las A.C.E., las U.T.E., las sucesiones, etc.

Esto se debe a que al legislador le importa la posesión de una autonomía patrimonial que posibilite que el sujeto pasivo se encuadre en un hecho imponible.

De esta manera, no debe confundirse capacidad jurídica tributaria con capacidad contributiva. La capacidad jurídica tributaria es la posibilidad de estar en el polo pasivo de una obligación mientras que la capacidad contributiva, refiere a una cuestión de tinte económico, es la “posibilidad” de hacerse cargo del tributo. La capacidad contributiva, ha encontrado respaldo constitucional por los principios de equidad y proporcionalidad que debe regir a todo tributo conforme a nuestra Carta Magna. Si bien implícito, entonces, la interpretación integrada de los artículos 4, 16 y 75 inciso 2 de la Constitución Nacional dan por hecho la presencia de la misma¹².

Otra opinión que merece citarse es la desarrollada por el Fisco, conforme a la cual, se ha sostenido que no debe confundirse “sujeto pasivo tributario” con “persona” del derecho común debido a que el derecho fiscal atribuye capacidad jurídica a quienes conforme el derecho privado no la tendrían debido a que son titulares de beneficios económicos materias de grabación impositiva¹³.

El sistema de la ley 11.683 de Procedimiento tributario. Ley General Española (58/2003).

Si bien el análisis de los artículos propios del Capítulo II del Título I de la ley de procedimiento tributario será pasible de análisis en los momentos respectivos, consideramos oportuno hacer algún tipo de introducción referente al sistema que la misma ha desarrollado.

La ley 11.683 (t. o. 1998), en los artículos 5º a 10 ha plasmado una estructura dividida que divide entre dos tipos de sujetos: los “Responsables por Deuda Propia” (artículo 5º) y los “Responsables del Cumplimiento por Deuda Ajena” (artículo 6º), incluyendo en este último, luego de la reforma por ley 25.795 (Sancionada el 29/10/2003 y promulgada de hecho con fecha 11/11/2003) a los responsables sustitutos. En los artículos siguientes, toca el tema de las obligaciones de tales sujetos (artículo 7º); de los responsables en forma personal y solidaria con los deudores (artículo 8º); de los

responsables por los subordinados (artículo 9º) y de la responsabilidad del consumidor final (artículo 10).

Especial análisis merece la ley española a la que ya hemos hecho referencia. En su metodología, a partir del artículo 35, trata de los obligados tributarios, incluyendo, en incisos que no pautan taxatividad, una serie de sujetos entre los que se encuentran el contribuyente, el sustituto, el agente de retención, el agente de percepción, etc. el concepto de tales obligados sería: “las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias. También tendrán el carácter de obligados tributarios aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales”. Amén de esto, esta legislación define, en el artículo 36, a dos sujetos pasivos, a los contribuyentes y a los sustitutos. Entiende por sujeto pasivo a todo aquel “obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa”.

Una vez realizadas estas aclaraciones previas, vamos a adentrarnos, propiamente en los sujetos pasivos que específicamente trata la legislación, conforme la clasificación tripartita que hemos adoptado y a la cual “rellenaremos” conforme lo establece la ley de Procedimiento Tributario 11.683 (t. o. 1998) con las últimas modificaciones a noviembre del año 2003.

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

Bajo este título trataremos las cuestiones con contenido constitucional que hacen a los obligados al pago de una obligación tributaria. Cabe aclarar que no caeremos en el análisis de la normativa constitucional sino que en algunos principios que deben regir en tanto haya que imponer límites a la actuación del estado. Tampoco pretendemos extendernos en el análisis de los mismos sino que sólo nos remitiremos a desarrollar algunas cuestiones como ser la potestad tributaria, a la cual haremos oportuna referencia al tratar el papel del estado como sujeto activo, y aquellos principios que serán de uso en el curso de esta obra. Vale decir, entonces, el desarrollo de este título servirá como una especie de irrigador conceptual a los fines de pulir determinados términos que nos serán de utilidad más adelante.

Potestad tributaria.

En líneas generales puede decirse que la potestad tributaria implica la posibilidad que tiene el estado de generar normas de contenido tributario, generando en los sujetos que con tales se obligan la obligación de responder con su patrimonio.

De esta manera, se dice que la potestad tributaria tiene dos lados, en uno, representa la supremacía del estado para con sus súbditos, y por el otro, la sujeción de estos para con aquel.

Lo particular de la potestad tributaria es que es un instrumento que nace de la constitución y que sólo en ella reconoce sus límites. Tales límites nacen, en realidad, a partir de que el estado ha dejado de tener una relación de poder sobre sus súbditos a partir de la llegada de sistemas liberales, más que nada con la Revolución francesa y la independencia de los Estados Unidos. Puede decirse que esta potestad del estado reconoce límites de tipo formal, con el principio de legalidad y límites materiales.

El principio de legalidad.

Ha sido sintetizado en la ya célebre frase de que “no hay impuesto sin ley”, y es consecuencia de la Carta Magna de Juan Sin Tierra en la que se transfiere el poder de crear tributos al Congreso. Esto significa que será válido, un tributo, en tanto y en cuanto haya sido creado por una ley emanada del Poder Legislativo; vale decir, no será válido cuando lo sea por una disposición del Poder Ejecutivo.

De este principio surge protección para derechos, también constitucionales como puede ser el de propiedad. Por su trascendencia e importancia ya ha sido adoptado en casi todas las legislaciones del mundo y es pacífica su aceptación doctrinaria. En el caso de nuestro país, fue adoptado por la reforma a la Constitución Nacional de 1994 en donde se establece la prohibición del Poder Ejecutivo de emitir disposición de carácter legislativo prohibiéndose para el caso de los decretos de necesidad u urgencia.

La capacidad contributiva.

Es reconocido como uno de los límites materiales que impone un criterio de justicia sobre la creación de tributos. En concreto puede decirse que es la aptitud económica que detentan los miembros de una comunidad. Si bien no está expresamente receptado en la Constitución Nacional, como si lo hizo España por ejemplo, se apoya en principios como el de igualdad (todos somos iguales ante la ley, y ante igualdad capacidad económica igual tributo), equidad, y proporcionalidad, relativo al quantum de la riqueza gravada.

Amén de lo dicho, y de lo importante que parece, el mismo ha sido pasible de ataques por parte de importante doctrina. Para Becker es un criterio poco claro, Giannini lo considera un concepto propio de la economía, etc¹⁴.

Sin perjuicio de lo expuesto, han sido también muchos los autores que la han considera una fórmula válida y de obvia presencia. Para algunos autores el tema representa una cuestión de sentido común y destacan lo necesario de su presencia. Si bien muchos destacan el hecho de que el contenido del concepto varíe de país a país, el mismo puede ir unificándose en aquellos donde las instituciones son similares.

En nuestra opinión el concepto representa mucho interés, y contiene un importante cúmulo de implicancias prácticas que serían óptimas en cualquier país que se precie de “ordenado”. De esta forma se puede llegar a establecer que pague quien puede pagar el tributo, y dentro de los que pagan los tributos que paguen más los que más tienen, el tributo debe ser lo más representativo posible de la capacidad contributiva no recurriendo a circunstancias que por lo general terminan trayendo de personas poco pudientes un alto porcentaje de sus ingresos y por último, determina un tope sobre los tributos que cada sujeto puede y debe pagar.

Principio de generalidad.

Derivado del artículo 16 de la Constitución Nacional y significa que pague quien esté en condición de hacerlo, o como dice Villegas: “*El principio se refiere más a un aspecto negativo que positivo. No se trata de que todos deban pagar, sino de que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta. La Corte Suprema ha dicho que la generalidad es una condición esencial de la tributación y que no es admisible que se grave a una parte de la población en beneficio de otra...*”.

Así, el Estado debe, al imponer tributos, respetar un mínimo que como tal limitan la imposición a personas que ni siquiera tienen para cubrir las necesidades mínimas. El otro costado, es el hecho de que quien puede pagar no puede ser eximido por motivaciones arbitrarias de un legislador.

Principio de igualdad.

Otro principio constitucional que deja traslucir la importancia de la capacidad contributiva es este principio que comenzamos a tratar.

La igualdad es el principio por el cual los sujetos deben aportar igual a igual capacidad contributiva, es decir, que la igualdad genera una lógica “desigualdad” que radica en que todos debemos aportar, en tanto nos sea posible y según nos sea posible. De igual manera, y reforzando lo dicho en el principio anterior, no deben permitirse exenciones que beneficien a sectores sin explicación alguna.

Principio de proporcionalidad.

Otro principio que deja traslucir la importancia de la capacidad contributiva, lo que hace notar su trascendencia. Este principio nos informa sobre que cada habitante debe contribuir proporcionalmente a su capacidad contributiva. En esto radica la proporcionalidad que desarrollan las alícuotas de ciertos impuestos (nótese lo que puede verse respecto al impuesto a las ganancias).

Principio de equidad.

Se lo tiene como un principio con más valor filosófico que jurídico. Es el fundamento sobre el cual debe estar sostenido cualquier tributo. Se entiende por equidad la justicia aplicada al caso concreto. En el campo tributario es utilizado por el contribuyente cuando la prestación exigida es irracional.

Principio de no confiscatoriedad.

Surge como consecuencia de la defensa que la constitución hace de la propiedad. Su concepto ha sido muy complejo y nunca se ha logrado desarrollar un concepto en el que haya uniformidad.

Principio de razonabilidad.

Todo acto, además de apoyarse en la ley debe ser razonable, es decir, no basta el principio de legalidad si tal acto no cumple con parámetros mínimos de equidad y justicia. Es decir, un acto puede ser legalmente válido, pero no ser razonable en tanto violenta la equidad y la justicia.

DE LOS SUJETOS PASIVOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

CONTRIBUYENTES.

Conceptos.

A continuación veremos a los contribuyente y haremos las consideraciones para nosotros más trascendentes sin dejar de reconocer que, aunque existen diferentes criterios, se ha llegado en algún punto a similares caracteres, motivo por el cual las consideraciones que podamos hacer serán de bastante unánimes en toda la doctrina.

Entendemos que contribuyente es todo aquel en quien se verifica la realización de un determinado hecho imponible y que es mandado, por la ley respectiva, a ingresar el tributo.

Este contribuyente, puede actuar por si o a través de un representante, en similar situación a lo que establece el artículo 5º de la ley 11.683, la cual será de minucioso análisis en párrafos venideros.

Los doctores Teresa Gómez y Carlos María Folco prefieren asimilar el concepto que surge del mencionado precepto sosteniendo que el contribuyente es aquel “a cuyo respecto se verifique el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias” (Gómez y Folco, 2004:62), a lo que nosotros agregaríamos lo referente al pago per se del tributo.

Podemos citar, también, lo dicho por la ya citada ley española que los define, en el artículo 36 como a todo sujeto pasivo que “realiza el hecho imponible”.

Vemos, así, que los conceptos citados son contestes en el tópico referido a que el contribuyente es quien realiza el presupuesto hipotético que prevé la norma (hipótesis de incidencia).

Caracteres.

Como consecuencia de lo expuesto, podemos decir que el contribuyente:

- Es quien realiza el hecho imponible.
- Es el encomendado por sí o por representante a ingresar un determinado tributo.

- No necesariamente serán “personas” en función del concepto que nos brinda el derecho privado.

Sucesión en la deuda.

Deberá entenderse por sucesión a la ubicación de un sujeto en la posición jurídica de otro, con respecto a una situación jurídica que continúa asumiendo las mismas características, y pudiendo ser a título singular o a título universal.

Lo relativo a la sucesión particular de deuda como consecuencia de una cesión de la misma a un tercero será objeto de análisis en el punto siguiente. En lo que estrictamente respecta a la sucesión universal, deberá estarse a lo que dispone el Código Civil que regula tal materia y que nos dice que el heredero es una continuación de la persona del causante desde el mismo momento de la muerte, asumiendo todas las obligaciones y derechos del de cuius. De esta forma, el heredero asume la calidad de contribuyente desde la muerte del causante. En caso de que exista pluralidad de herederos la misma se repartirá en forma proporcional sin asumir ningún tipo de responsabilidad solidaria. En caso de tratarse la sucesión particular, la misma será objeto de las normas tributarias específicas.

Por su parte, la doctrina germánica, citada por Giuliani Fonrouge, ha elaborado tres posturas que desde ya no compartimos, máxime existiendo una regulación específica al respecto. Primeramente se dice que la obligación de pago tiene lugar siempre en el ámbito de la sucesión hereditaria (Myrbach – Rheinfeld); en segundo lugar diremos se considera que debe distinguirse entre deuda exigible y deuda no exigible, siendo regulada la primera por la legislación civil y la segunda por el derecho tributario por ser una sucesión en el procedimiento (Blumenstein); la tercera y última postura sostiene que la sucesión en la deudas tributarias es factible en tanto así lo disponga la legislación específica (Schneider y Plattner). Consideramos totalmente inviable la segunda posición en virtud de que tal tesis es sumamente arbitraria y no tiene ningún punto de partida objetivo que amerite tal distinción.

La legislación nacional.

Sin perjuicio de lo que más adelante diremos al analizar minuciosamente la legislación procesal argentina, nos parece oportuno realizar algunas valoraciones respecto del papel de este sujeto.

La ley de procedimiento tributario N° 11.683, establece en esencia dos responsabilidades, por un lado por deuda propia, y por otra por deuda ajena, tal cual ya hemos hecho mención en párrafos anteriores sin perjuicio que más adelante establece responsabilidades que tienen por fundamento una sanción (como por ejemplo en el caso de los dependientes o del consumidor final).

El artículo 5° de la mencionada ley es la que establece lo referente a la responsabilidad por deuda propia. Conforme este artículo, serán responsables por deuda propia:

- El contribuyente y;
- Sus herederos o legatarios conforme lo establezca el Código Civil.

El mencionado artículo caracteriza al contribuyente desde dos puntos de vista:

- Objetivo: al decir "...en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria..." (primer párrafo).
- Subjetivo: en tanto asuman las siguientes características:
 - a) Las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común.
 - b) Las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho.
 - c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas a las que no se les otorgue calidad de sujetos de derecho, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.
 - d) Las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva.
 - e) El Estado Nacional, provincial o municipal y sus respectivas reparticiones si no están expresamente exentas.

Todos estos sujetos se encuentran obligados a pagar el tributo al fisco, es decir, deben colaborar para lograr el sostenimiento del estado permitiendo que este pueda cumplir con sus obligaciones. Piénsese que de esta manera, el contribuyente es el destinatario legal del tributo toda vez que es que es él quien manifiesta una determinada capacidad económica (de lo contrario sería inconstitucional, habida cuenta que la Carta Magna exige la no afectación de la propiedad y la garantía de una proporcionalidad en los tributos).

Trasmisión de la calidad de contribuyente por convenio entre particulares.

Quede claro que bajo este tópico lo que trataremos no es lo referido a la cesión de la deuda, que es tratado por las leyes procesales, sino que nos referiremos a lo atinente a la cesión de una calidad determinada, que es la de contribuyente.

En virtud de que toda obligación de derecho público es de tipo legal, es decir, sólo puede nacer si una ley prevé tal hipótesis, es que nos encontraremos en la imposibilidad de que tal calidad sea transmitida. Ahora bien, la pregunta que cabe hacerse es: ¿Qué valía tienen los convenios que tengan tal característica? ¿Son nulos, anulables o inoponibles?

Consideramos que la discusión es sumamente abstracta toda vez que la mera transmisión de una calidad no representa absolutamente si no está acompañada de la transmisión del derecho u obligación sobre la que se asienta. Con esto queremos significar que de transmitir la calidad de contribuyente se debe transmitir la deuda que el contribuyente primigenio asumió, por lo que de tal modo siempre estaríamos haciendo referencia a una cesión de deuda. Ahora bien, ahora sí, esta cesión ¿puede conllevar la de la calidad de contribuyente?, creemos que no, toda vez que el contribuyente requiere para su configuración la idea de haber promovido el sistema disparador del tributo al realizar el hecho imponible. De existir un convenio con tal contenido el mismo contendría un objeto imposible deviniendo en nulo por aplicación del principio sentado en el artículo 953 del Código Civil¹⁵.

DE LOS SUSTITUTOS.

Bajo este título, analizaremos su concepto, trataremos de delimitar algunos caracteres, buscaremos echar luz a si es un responsable por deuda propia o por deuda ajena y, finalmente, veremos cuales son los tributos nacionales más importantes que lo han receptado.

Conceptos.

Jarach ha considerado, pareciendo ser adoptada esta postura por los Dres. Gómez y Folco, que existe un responsable por deuda ajena que tiene responsabilidad sustituta (en lugar de solidaria). Este sujeto, pasivo, tiene la obligación de ingresar el tributo al fisco como primer y principal obligado, dejando a salvo su derecho de ir contra el contribuyente.

Por su parte, Villegas entiende que el sustituto es quien “reemplaza ab initio al destinatario legal del tributo dentro de la relación jurídica sustancial tributaria. De tal manera, surge un solo *vínculum iuris* entre el fisco y el sustituto” (Villegas 2003:335).

Gómez de Sousa Rubens, citado por el Dr. D’Agostino ha dicho que hay responsable sustituto cuando, “en virtud de una disposición expresa de la ley, la obligación tributaria surge desde un primer momento contra una persona diferente de aquella que está en relación económica con el acto o negocio gravado; en este caso, es la propia ley quien sustituye el sujeto pasivo directo por otro indirecto”.

La ley española nos dice, en su artículo 36 que es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

Caracteres.

Podemos decir, que los rasgos más salientes de este sujeto son:

- No realizan el hecho imponible.
- Son un fenómeno propio de la obligación tributaria.
- Son instituidos por el legislador como una cuestión de política legislativa.
- Conserva derecho a que se le reembolse lo abonado, aunque sea a través de una relación de tipo privada. No está obligado a soportar la obligación sino que a pagarla.

¿Deuda propia o deuda ajena?

Amén de lo que expondremos en lo referente a la presencia de los responsables sustitutos dentro de los responsables por deuda ajena, conforme al artículo 6° de la ley 11.683, se debate en doctrina y en la opinión del propio órgano recaudador, si la naturaleza de estos sujetos es tal.

La caracterización en una u otra postura traerá aparejada consecuencias diferentes y de relevante trascendencia, tales como la sola idea de la compensación de tributos, una posible responsabilidad solidaria (aunque el responsable sustituto no fue incorporado al artículo 8° de la ley 11.683, por lo que se permite pensar que no es posible de tal consecuencia), etc.

Esta distinción viene como consecuencia de la concepción que se tenga del hecho imponible, ¿qué queremos decir? Veamos. Dijimos que hay doctrinas que apoyan su clasificación de los sujetos pasivos de la obligación tributaria en virtud de la relación entre el mismo y el hecho imponible, así, si realiza el hecho imponible es contribuyente y si no será responsable o sustituto en virtud de la naturaleza de la obligación. Pero con el caso del sustituto se les genera un problema, que es el siguiente, su relación con el contribuyente, el cual, de existir sustituto no se encuentra obligado al pago, por lo cual, lo que se debe descubrir es si el contribuyente trasmite al sustituto por un hecho mecánico la carga fiscal o si ya “le viene transmitida”, lo que determinará según la respuesta, su carácter de propio o ajeno. Para explicar este fenómeno, algunos autores vieron como válida la presencia de un segundo presupuesto de hecho tácito que generaría esta traslación y otros sostuvieron que esa derivación la producía el mismo hecho imponible (o hipótesis de incidencia), toda vez que, al ser un “delator” de capacidad contributiva, le pasaba el tributo a quien verdaderamente la ostentaba y no a quien realizara el hecho imponible.

Analizaremos ahora la tan controvertida naturaleza jurídica de los responsables sustitutos.

La postura del fisco.

Analizamos primeramente la postura del fisco habida cuenta de que la presente ha sido por la cual ha optado el legislador en la reforma de la ley 25.795. Esta postura, surge de la nota 1542/03 de la Subdirección General Legal y Técnica Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos al pronunciarse en contra del derecho de

compensación del responsable sustituto dentro del Impuesto a los Bienes Personales tras la reforma de la ley 25.585. Tras esta reforma, se estableció que el ingreso de tal tributo, en lo correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19.550, cuyos titulares sean personas físicas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior o personas de existencia ideal domiciliadas en el exterior, estaría a cargo de la respectiva sociedad y no de tales sujetos, convirtiéndolo así en responsables sustitutos.

El fisco adoptó esta postura sosteniendo que esta “metodología” de ingreso del tributo no altera al sujeto pasivo natural, de manera que el sujeto pasivo se convertiría en un medio de ingreso, máxime considerando que el sustituto tiene la acción respectiva, que se incluyera en la ley, para reintegrar el importe del impuesto.

La doctrina.

Para Soler, la caracterización del sustituto como responsable por deuda ajena es objetable. Sostiene que el sustituto es constituido como deudor principal de una deuda ajena, separándolo de la idea de los agentes de retención o de los agentes de percepción habida cuenta de que estos están al lado del contribuyente pudiendo arrastrar una responsabilidad solidaria de darse los requisitos legales. En este caso, sostiene, la relación jurídica se da entre el fisco y el sustituto sin acarrear responsabilidad alguna en cualquier otro sujeto. De manera que se llega a la conclusión de que el sustituto es un responsable por deuda propia.

Por su parte, el Dr. D’Agostino, en nota referida a esta figura y su derecho a la compensación, cita abundante doctrina que avala la idea de pensar en una responsabilidad por deuda propia. Nos dice este autor que la presencia legal de este sujeto pasivo obedece a causas de tipo recaudatorias y que bajo ningún aspecto puede confundírsele con el responsable por deuda ajena en tanto este último se ubica junto al contribuyente en tanto la figura sub exámine lo que hace es reemplazarlo completamente. También se apoya en un precedente jurisprudencial emanado del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A en los autos “Ekman y COAB” de fecha 17 de noviembre de 1997 que dice: “La ley tributaria puede extender las obligaciones impositivas a personas diversas del sujeto pasivo, sustituyendo completamente a éste en las relaciones con la administración financiera por una persona diversa que ocupa el puesto de aquél y queda, por consiguiente, obligada -no junto al sujeto pasivo, sino en lugar del mismo- al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como

formales, que derivan de la relación jurídico-impositiva. A esta persona se le da el nombre de sustituto, debiendo agregarse que esta responsabilidad sustitutiva hace a la constitución misma de la relación impositiva, de suerte tal que el fisco sólo mantiene relación jurídica con el sustituto”

A pesar de lo dicho, citaremos por último la posición del Dr. Giuliani Fonrouge, el que prefiere ubicar a los sustitutos dentro del campo de los responsables y como tales, como responsables por deuda ajena. Este autor, funda su tesis en las explicaciones que determinada doctrina extranjera ha pretendido darle. Así, cita a Pugliese y Tesoro, quienes sostuvieron que el sustituto es una forma especial de ejecución contra terceros. Por otro lado hace referencia a Bühler, Myrbach y Rheinfeld, quienes sostuvieron la idea de que el sustituto es un intermediario entre estado y contribuyente. También expone lo dicho por Uckmar, quien se aventuró en la idea de una representación ex lege de derecho público, y finalmente, la idea de separar la deuda de la responsabilidad a la que en reiteradas oportunidades hiciéramos referencia, aunque es de destacar que descarta esta postura por sostener que en el caso tratado la ley equipara a deudor y responsable.

Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.

El Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), en sus XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario llevadas a cabo en Cartagena – Colombia en el año 1995 recomendó: “...6) *El sustituto es el único obligado frente al fisco por las obligaciones y deberes que se originen por el acaecimiento del presupuesto de hecho*”¹⁶.

Nuestra opinión.

Comenzaremos diciendo que nos enrolamos en la postura de la doctrina mayoritaria, la cual es la más seguida a pesar de ley de Procedimientos Tributario. Entendemos que el responsable sustituto es una tercera categoría dentro de los sujetos pasivos tributarios. Creemos firmemente que si bien sujeto pasivo tributario, no puede categorizárselo, desde ya, como contribuyente, porque en él no se realiza el hecho imponible. Tampoco puede categorizárselo como responsable por una deuda ajena, porque de ser así no sería el único sujeto obligado al pago, motivo por el cual, como expusimos, sostenemos su naturaleza de “tercer sujeto”.

Ahora bien, se hace imperioso incluir a estos sujetos dentro de uno de los dos grupos de doctrinas que analizáramos, no sólo por el hecho de las consecuencias prácticas, sino para otorgar mayor claridad al panorama.

El sustituto, como sujeto pasivo, es el deudor dentro de una obligación, y dentro de una obligación que de no tenerlo en el polo pasivo carecería de deudor, lo que conllevaría a su inexistencia. Esto nos hace pensar, que el sustituto es un deudor por deuda propia, que la causa de tal obligación sea una ley, un acuerdo de partes, etc., no escinde tal naturaleza. Si la deuda es ajena, el sustituto se subrogaría, una vez abonado el tributo, en el lugar del sujeto activo, teniendo los mismos beneficios y prerrogativas de tal, cosa que de por sí no tiene. La ley le reconoce una acción in rem verso sobre quien realiza el hecho imponible, que es de tipo civil y que no le trae los beneficios que el fisco detenta.

En síntesis, nace una obligación principal en cabeza del sustituto permitiéndole al generador de la obligación la separación de la relación con el sujeto activo, independientemente de que deba, en lo posterior, reponer al sustituto lo abonado por él.

Sin duda el tema es debatible y cuestionable, pero, por otro lado, su caracterización se hace imprescindible en virtud de las consecuencias que a continuación veremos.

Consecuencia de tal distinción.

Para puntualizar en algunas cuestiones que creemos útiles, meritamos trasladar dos inquietudes que devienen de la caracterización del responsable sustituto como deudor propio o ajeno. Amén de esto, este análisis permitirá dimensionar la trascendencia de escudriñarnos tras una u otra postura.

Repetición.

De ser la deuda ajena, el responsable sustituto estaría pagando por otro, pudiéndose, tras el pago, subrogarse en los derechos del acreedor y obteniendo así los beneficios que la postura del polo activo, en este caso el fisco, le concederían.

Por otro lado, de ser la deuda propia, el sustituto no podría ejercer tal subrogación y el hecho de repetir tal pago del contribuyente, tendría por fundamento un criterio de justicia y equidad, tal como parecen sostenerlo las leyes que han adoptado esta figura.

Compensación.

Quizás haya sido esta temática la piedra de la discordia. El hecho de caracterizar la deuda como ajena, impediría la compensación en virtud de que nadie puede compensar aquello de lo que no es deudor.

Si, por el contrario, consideramos a la deuda como propia, la compensación se hace ya viable y el sustituto tendría el camino libre para ejercerla. Esta ha sido la postura de los Dres. D'Agostino y Soler, a quienes ya hemos citado y con quienes compartimos todos los fundamentos. Recalcamos que el sustituto no garantiza una obligación ajena, sino que debe en una deuda propia.

Su presencia en la legislación nacional.

A modo de reseña y sin pretender extendernos en este tópico, dejamos algunas líneas relativas a su presencia en el sistema tributario argentino.

Ley de impuesto a los premios (ley 20.630).

Se le impone a la entidad organizadora del juego o concurso el ingreso del tributo de la forma que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Impuesto a la ganancia mínima presunta (ley 25.063).

En caso de Uniones Transitorias de Empresas, el responsable sustituto será el representante a que alude el artículo 379 de la ley de sociedades comerciales (el cual debe ser designado en el respectivo contrato).

Impuesto a las ganancias (ley 20.628).

Rige respecto de las salidas no documentadas, reguladas en el artículo 37 del mencionado régimen legal.

Impuesto a las ganancias (ley 20.628).

En su artículo 91, establece que cuando se paguen beneficios netos de cualquier categoría a beneficiarios del exterior, el propio artículo contempla excepciones, corresponde la retención e ingreso de un treinta y cinco por ciento a título del impuesto. Estableciendo que de no poder retener, el pago es obligación de la entidad pagadora pudiendo luego repetirlos.

Impuesto sobre los bienes personales (ley 25.585).

Las sociedades enmarcadas en el régimen de la ley 19.550 son responsables sustitutos del pago de los tributos de las personas titulares de las acciones o participaciones en el capital de dichas sociedades, teniendo derecho a reintegrarse el importe abonado, inclusive reteniendo o ejecutando los bienes que originaron el pago.

EL ESTADO COMO SUJETO PASIVO DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Preferimos dedicar un acápite especial a la figura del estado como sujeto pasivo de la obligación tributaria. Cuestiones de tipo metodológicas nos aconsejaron tratar este punto en forma genérica luego de exponer los distintos sujetos pasivos y no tratarlos dentro de cada uno habida cuenta de que haría harto engorroso y poco claro un tópico que puede ser unificado y de esta forma lograr un desarrollo más prolijo.

Nos cabe entonces preguntarnos si el estado, en sus diferentes estamentos, puede o no ser sujeto pasivo de una obligación tributaria. Desde ya que el estado como persona que es, puede ser pasible de “adquirir derechos y contraer obligaciones”, tal como sostiene el Código Civil al desarrollar el concepto de persona en su artículo 30 y de configurar al Estado, en sus diferentes niveles como persona jurídica pública. Esto nos permite concluir que el Estado puede estar en uno u otro polo de la obligación y que nada le impide el encontrarse en el lado pasivo de una obligación que involucre tributos toda vez que ha hecho efectivo el hecho imponible y toda vez que la obligación tributaria no deja de ser obligación, sin encontrar un límite de carácter general a tal imposición.

El fundamento más utilizado para eliminar cualquier posibilidad de tal imposición deriva de la idea de que el estado no puede verse compelido a pagarse impuestos a sí mismo, pero esto no nos parece un fundamento válido en tanto el estado no sostiene no poder ser sujeto pasivo, sino que no se impone un tributo porque existiría una confusión, asumiendo el carácter de deudor y acreedor al mismo tiempo.

Ilustre doctrina ha sostenido la postura que sostenemos. Giannini considera que el estado es sujeto pasivo de tributos pero que no se llega a configurar a tal condición toda vez que existen innumerables exenciones que evitan su configuración. Por su parte, Berliri y Manzini comparten la postura, encomendando, el segundo de los autores, a una redacción de carácter general en lugar del deber de recurrir a cuestiones individuales.

El derecho estadounidense ha vivido períodos en los cuales se ha llegado a negar la sujeción pasiva del polo activo (obsérvese que paradójica), en tanto consideró, la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos, en el caso “Mc. Culloch vs. Maryland” (1819), que el gobierno federal posee “instrumentalidades” (organismos, bienes, créditos, derechos, etc.) que no pueden verse gravados en virtud de la presencia de derechos implícitos que el estado utiliza para el desarrollo de sus tareas. Debe quedar claro, tal como lo hace el profesor Giuliani Fonrouge, que esta visión ha sido hoy superada y data

de tiempos en los cuales el citado país estaba en períodos fundacionales que lo conminaban a tomar ciertas posturas.

El estado nacional ha tenido normas que han prohibido la aplicación de tributos contra su persona. Esta postura, a nuestro humilde entender, no deja de caer en el absurdo, en tanto que, como dijimos, el estado nacional no deja de ser persona y no existe norma, ni constitucional ni de tipo inferior que la prohíba. La sola idea de que un posible futuro deudor se irrogue el derecho de unilateralmente “exencionarse” atenta, incluso contra la constitución al no aceptar el principio de igualdad que la misma establece en el artículo 16.

Por otro lado, hemos visto ya la posibilidad que tienen organismos supranacionales de aplicar cargas tributarias contra los países miembros. Amén de esto, nos parece que en el caso de las tasas y contribuciones especiales no puede negarse la imposición.

OTROS OBLIGADOS AL PAGO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

RESPONSABLES POR DEUDA AJENA.

Hasta aquí hemos desarrollado la figura de los sujetos pasivos de la obligación tributaria. A partir de este momento desarrollaremos lo relativo a los responsables, a quienes hemos separado de la idea de sujeto activo que gran parte de la doctrina pregonaba y lo hemos apartado para considerarlo no ya un sujeto pasivo, sino que responsable de la obligación de otro.

Consideramos al responsable como un “personaje” de segundo grado toda vez que responderá en tanto el contribuyente, deudor principal no lo haga.

Conceptos.

Es responsable aquel que está obligado al ingreso de un tributo al mismo tiempo que lo está el contribuyente pero bajo ningún aspecto, el responsable realizó el hecho imponible.

El responsable es un tercero que responderá por el tributo por una deuda que no contribuyó a generar.

Preferimos no optar por el pensamiento de muy respetados doctrinarios que optan por denominarlos “responsables solidarios”, esto en virtud de las siguientes razones:

1.- No todo responsable será necesariamente solidario con el deudor. Lo que si se establece es una responsabilidad solidaria en ciertos casos y como expresa sanción a una omisión¹⁷. El legislador, de este modo, podría optar por establecer una postura distinta con respecto a ciertos sujetos. Por ejemplo, Jarach entiende que el sustituto no es un sujeto pasivo de la relación tributaria sino que la “sustitución” es una responsabilidad”. Es dable aclarar que más adelante analizaremos si tal obligación es verdaderamente solidaria.

2.- En ciertos casos la denominada solidaridad existe si se dan determinados requisitos y no otros. Máxime considerando que existe solidaridad en los casos en que expresamente así se legisla.

Creemos incorrecta la distinción que realiza Demarco de distinguir dos figuras en una. Este autor, citado por los doctores Gómez y Folco, sostiene que en el responsable por

deuda ajena se sintetizan las ideas de “deudor”, por ser deudores formales del tributo y “responsables” porque la responsabilidad implica la sujeción de un patrimonio al cumplimiento de la obligación. Humildemente, no compartimos tal posición, es complejo pensar, jurídicamente hablando, que una misma persona pueda representar dos calidades (que además se contraponen en la conceptualización que el propio autor realiza). Si bien reviste la calidad de deudor por ser quien debe ingresar el tributo, respondiendo con su propio patrimonio, no nos parece apropiado tal separación de conceptos en tanto, como ya dijimos, las teorías que separan deuda y responsabilidad ya han sido superadas.

Nótese que no hacemos referencia a la denominación de “responsable por deuda ajena” toda vez que no existe otra clase de responsable.

Caracteres.

- No realizan el hecho imponible.
- Responden por una deuda tributaria ajena (entendiéndose por ajena en tanto no contribuyeron a generarla y la asumen por un mandato legal en virtud de tener una calidad determinada por la ley que les impone la carga fiscal).
- Son, independientemente de lo antes expuesto, sujetos pasivos de la obligación tributaria.

La causa en la obligación del responsable. Accesoriedad de la obligación.

Al tratar del hecho imponible en los capítulos superiores, sostuvimos que el mismo puede ser visto como la causa de la obligación. Dijimos en aquella oportunidad que la ley prevé un presupuesto abstracto (hipótesis de incidencia), que al ser ejecutado en la realidad se transforma en el hecho imponible, que es la causa de la obligación tributaria. Eso no deja de ser cierto en el responsable.

Observemos un ejemplo: una persona realiza un hecho imponible que da origen a un tributo por el cual debe afrontar una deuda tributaria de diez pesos, en este caso, el contribuyente deberá abonar tal monto al fisco y de esta forma se extinguirá la deuda. Ahora pensemos que la legislación contempla un segundo presupuesto de hecho en donde una determina persona, por asumir determinada calidad, por ejemplo la de padre, está obligada al pago de un tributo si algún hecho imponible se realiza en cabeza de su

hijo. Este segundo presupuesto de hecho será accesorio del anterior, es decir, existirá en tanto el otro haya existido y no se haya extinguido por la razón que fuere.

Como conclusión podemos extraer que la responsabilidad tributaria nace como consecuencia de la realización de presupuestos de hecho que se suceden en la realidad y que se encuentran ahí por los más diversos motivos (por lo general de tipo recaudatorio). En este caso, la responsabilidad es accesorio del deber del obligado principal, si se extingue para el contribuyente se extingue para él.

La no reciprocidad.

Esta accesoriedad trae como irremediable consecuencia la idea de no reciprocidad. Es decir, de afrontar el contribuyente la obligación, el responsable quedará definitivamente desentendido del vínculo obligacional, pero, si este debiera abonar tal deuda si podrá ser exigida al contribuyente, por lo cual no habrá reciprocidad entre ambos. Esta no reciprocidad es también consecuencia de su carácter de responsable, es responsable por otro, por la deuda de otro.

Este principio trae como lógica consecuencia la necesaria presencia de un derecho de reembolso que debe tener el responsable en caso de haber pagado la deuda de otro. Algunos autores han encontrado su fundamento en que el responsable quizás no tenga la capacidad económica que si detenta el contribuyente. Esta posición ha sido dejada de lado en virtud de que es un criterio relativo, probablemente el caso tenga los caracteres inversos, quizá quien detente capacidad económica sea el responsable y no el contribuyente. Entendemos, que la justificación de este reembolso viene dada por el enriquecimiento sin causa que se produciría en el contribuyente, sin contar el “empobrecimiento” que se produciría en el responsable. Debemos tomar en cuenta que la legislación nacional, tal y como veremos más adelante, aplica otro concepto de responsable, en el cual la obligación radica en el ingreso de un tributo pero con los bienes del contribuyente siendo “solidariamente” responsable en caso de no ingresar tal tributo.

Subsidiariedad.

El responsable, como sujeto pasivo, no es el responsable natural del tributo. El está, como dijimos, porque lo obligan a estar ahí. De esta forma, principios de justicia tornan lógico que pueda exigir del deudor principal el pago. Creemos que no debe tomárselo

como un deudor de segundo orden toda vez que no es un “deudor” sino que responde por el incumplimiento de otro.

La subsidiariedad, por otro lado, es una consecuencia lógica de su deber de responder por una deuda ajena. Su función no es el pago, es el refuerzo del pago de otro. No nos parece que esté demás decir que el pago por el responsable es una alteración a la lógica de cualquier tributo en todo caso dado porque paga quien no lo debe hacer.

El Dr. González Ortiz ha sostenido que el campo tributario tal subsidiariedad es consecuencia del principio de proporcionalidad que informa a cualquier tributo. El estado debe gravar conforme la utilidad y la capacidad contributiva de cada sujeto, y en el caso del responsable este principio no se daría en tanto que este sujeto lo único que hace es pagar algo que no contribuyó a generar.

Amén de esto, entiendo este autor, que podría darse el caso de una responsabilidad concomitante entre ambos sujetos (lo que si transformaría al responsable en sujeto pasivo cuando se convierte en codeudor de la obligación), habida cuenta de la existencia de un fundamento estrictamente similar, el de seguridad en el cobro. Pero de esta manera la facultad de incidir en la esfera particular del responsable por parte del estado se amplía innecesariamente si se tiene en cuenta que puede lograr los mismos resultados de la manera que proponemos. Lo que beneficia haciendo que la intromisión, ya suficiente exigiendo un pago que no se debe, sea lo menos perjudicial posible. Por otro lado, si sostuviéramos que son codeudores, el derecho de reembolso parecería hacerse no sólo más complejo sino que también más limitado en virtud que cada uno respondería por una parte proporcional de la obligación en cuestión.

La responsabilidad es concurrente.

En el caso de incumplimiento por parte del obligado del pago del tributo, el responsable, que estaba latente, deberá satisfacer la obligación. La misma, no puede verse como solidaria en virtud de que si bien los dos deben el todo, las causas de ambas obligaciones son distintas, una habrá nacido como consecuencia de la realización del hecho imponible, en el caso del contribuyente, y la otra como consecuencia del incumplimiento del contribuyente. De ser así, la propagación de los efectos de una a otra obligación variarán considerablemente, en la concurrente no se producen; quien paga la deuda siendo culpable no puede volver contra quien debe hacerse responsable no habiendo tenido participación en la misma (véase lo dicho anteriormente), no tendrá,

entonces, derecho a subrogarse en los derechos del acreedor, debido a que en estas obligaciones no se dan relaciones internas.

El límite de su responsabilidad.

El responsable nunca queda obligado más allá de lo que debía el obligado principal, su responsabilidad encuentra tope en lo que adeuda aquel y no puede responder más allá. Sin embargo, siempre ve en riesgo el total de su patrimonio.

Cabe preguntarse, entonces, qué sucede con aquellas prestaciones que son personales del deudor principal. En virtud de que tales cuestiones no pueden ser transmitidas a ningún título, no puede pensarse que la misma sea objeto de ser respondidas por quien quizás pueda no tener contacto con el deudor, aunque este caso difícilmente se de en la realidad.

Similar respuesta cabe dar en lo que concierne a sanciones que se imponen al deudor, en tanto las penas, sean estas de contenido penal o administrativas no pueden ser transmitidas, en tanto rige el principio de culpabilidad. Sin embargo, alguna doctrina pretendió sostener, en postura que rechazamos, que las sanciones, en este caso de contenido administrativo, deberían ser separadas tal como la doctrina general de las obligaciones alguna vez separó entre deuda y responsabilidad, sosteniendo que tal obligación si podía ser extendida al responsable. Juzgamos inadmisibles tal postura toda vez que le estaríamos trasladando en este caso, al responsable, la sanción de la sanción. La doctrina, casi en forma unánime se ha manifestado en que las sanciones administrativas tienen naturaleza represiva, por lo cual, al ser las sanciones de tipo personal, no podrían trasladarse a nadie más allá de su autor. En apoyo de esto puede decirse que el estado no persigue un fin lucrativo, sino que pretende establecer sanciones que corrijan y reparen el daño causado.

Otro sector doctrinario ha entendido prudente extender la sanción cuando el responsable ha participado en el hecho ilícito, entendemos que en este caso no hay una extensión de la sanción sino que hay una verdadera sanción para quien ha colaborado en la comisión de un hecho reprobable. Es decir, no hay responsabilidad por la deuda ajena sino que hay responsabilidad por el ilícito propio, lo cual cambia radicalmente el ángulo de observación, dejando de ser un punto que se vincule al tema en examen. Sin embargo diremos que la forma en que se dividen las sanciones dependerá de cómo se analice la responsabilidad en cuestión.

Otro tema que ha llamado la atención de la doctrina es el referido a prestaciones de carácter patrimonial más allá de la derivada estrictamente de la cuestión tributaria. Es lo que sucede con costos administrativos, gastos judiciales, etc. Alguna doctrina ha sostenido al respecto que debería extenderse a tales sujetos en virtud que aquí no hay una naturaleza sancionatoria, en algunos casos, y que por otro lado si se le puede exigir la deuda principal, la cual tampoco el responsable tampoco contribuyó a generar también se le puede exigir los gastos que el deudor principal debería haber ingresado. No nos parece exacto sostener esta postura en tanto que de esta forma la administración podría arbitrar cualquier medio para extender responsabilidades a quien está pagando una deuda que no le corresponde; distinto es el caso de quien incurre en mora por la deuda que debería haber ingresado habida cuenta de que la demora si le es propia y la responsabilidad lo es por deuda propia.

Esta responsabilidad sólo puede existir por ley.

Toda responsabilidad, como tal, sólo puede ser establecida por ley. Máxime cuando tal responsabilidad es de derecho público. Indudablemente, el estado puede aceptar una garantía propia o ajena para soportar una deuda tributara, pero la misma nacerá como consecuencia de un contrato que involucre algún tipo de garantía; indudablemente, bajo ningún punto de vista puede permitirse que una persona se comprometa como responsable tributario por vía contractual, porque, en este caso no será responsable tributario sino responsable de una deuda con contenido tributario.

Cabe decirse también que toda la materia tributaria tiene que estar avalada por una ley como consecuencia del principio de legalidad que rige en esta materia por los principios constitucionales respectivos.

Responsable y contribuyente.

Habíamos dicho ya que la realización del hecho imponible constituía un elemento trascendental a la hora de definir el carácter de los diferentes sujetos en análisis, lo que bajo ningún aspecto significa que el sujeto pasivo, o no, vaya a ser un sujeto del hecho imponible sino de la obligación, salvo que entendamos, que como nosotros hacemos, no como elemento de uno y no de otro sino que coincidan el elemento subjetivo de uno con el de la otra. Es decir, el sujeto a que refiere el hecho imponible a la hora de imponer la carga fiscal es el mismo que el del sujeto pasivo de la obligación tributaria. De ser así,

ambos sujetos jamás tendrán vínculo alguno, en tanto que si creemos que la realización del hecho imponible no es exigencia para tal configuración, dependerá de nuestra consideración que ambos sujetos coincidan o no.

Hemos dicho al referirnos al contribuyente que el mismo es el sujeto sobre el cual se verifica el hecho imponible y está obligado al pago del tributo. Es decir, es el destinatario jurídico del mismo.

Como consecuencia de este análisis, extraemos la idea de que un contribuyente jamás será responsable toda vez que le falta el carácter, a este último, de hacedor del hecho imponible.

Responsable y sustituto.

El sustituto, tal como ya vimos es aquel que suple al generador de la obligación en el polo pasivo de la misma; él no realiza el hecho imponible, pero solventa la obligación con su propio patrimonio, pudiendo repetir luego de aquel a quien sustituyó.

Si bien podría decirse que son bastante similares, sustituto y responsables se diferencian por su presencia en la obligación y su fundamento en la misma.

El fenómeno del sustituto se da cuando el legislador, muchas veces por necesidades de comodidad recaudatoria suplanta en lugar de un sujeto el pago de un impuesto, el sustituto responde por una deuda que si bien no contrajo la ley le asigna por motivos de necesidad. Por su parte, el responsable responde por deudas que le son ajenas, hay otro deudor. De aquí, lo que antes sosteníamos sobre los fundamentos, uno está (el sustituto), por motivos de comodidad recaudatoria, de celeridad, etc., el otro (el responsable), se hace presente en virtud de un fundamento de seguridad, pretende “resguardar” el pago de la obligación que se encuentra en cabeza de un contribuyente. Como siempre se ha dicho en la doctrina, mientras el responsable está junto al contribuyente, el sustituto está en su lugar.

Naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria.

El deber de garantía.

La responsabilidad tributaria, toda vez que viene a subsanar, conforme dijimos refiriéndonos a los fundamentos un posible incumplimiento por parte de quien se encuentra obligado al pago, representa estrictamente un plus de garantía que el sujeto activo tiene para ver satisfecho su interés.

En esto, el concepto de la doctrina en poco y nada ha variado y se mantiene el criterio al respecto. En tanto garantía, cabe agruparla dentro de las garantías de tipo personal toda vez que el objeto sobre el cual la acción del acreedor puede recaer es todo el patrimonio del responsable. Con este instituto, el sujeto activo se asegura un nuevo derecho sobre otro patrimonio para satisfacer un mismo crédito. En toda responsabilidad tributaria existe, de esta manera, la presencia de un tercero que no habiendo participado en la conformación de la obligación, es hoy un obligado en virtud de la realización de un segundo presupuesto de hecho que lo pone en la situación de garantizar el crédito de quien si promovió el nacimiento del vínculo obligacional.

De más está decir que el sujeto activo puede valerse de otros medios de garantía, cuales pueden ser las de tipo real en casos donde pretenda asegurar el cobro, pero en este caso no habrá responsables tributarios sino garantías de una deuda tributaria, que no quieren significar lo mismo.

Reparación de un ilícito.

En este punto buscaremos ser lo más claros posible habida cuenta de lo complejo del desarrollo de la tesis que expondremos a continuación.

Algunos autores, más que nada de la doctrina tributaria española, han sostenido que la responsabilidad tributaria sólo puede surgir por la comisión, por parte de este, de un hecho ilícito. Esta sanción, que fuera denominada como de garantía, sería una sanción potencial que se aplicaría al responsable, autor de un ilícito (como por ejemplo coadyuvar al obligado principal a evitar el pago), en tanto quien debe pagar no lo haga. Esta no sería una sanción para ambos sino que sería una sanción condicionada al no pago de la deuda por parte del deudor principal.

Piénsese que de adoptarse esta postura no estaríamos ya en el plano del derecho tributario sustancial sino que en el plano del derecho tributario penal o sancionador si se

quiere. Habría, entonces, que respetar los principios constitucionales que se relacionan con el debido proceso, inocencia, non bis in ídem, tipicidad, legalidad, etc.

A parte, se entendió que por ser esta una responsabilidad de tipo sancionadora, la misma no reconocería el derecho de regreso. Es más, parte de los autores que sustentan esta teoría consideran inconstitucional la responsabilidad sin ilícito en cuanto ella implicaría la sanción de un inocente.

Creemos que deben distinguirse algunos conceptos, varios de los cuales han sido ya tratados con anterioridad. La responsabilidad por hechos ilícitos recae en la persona del autor del hecho típico, antijurídico y culpable independientemente de la responsabilidad que pueda existir para con una deuda en particular. La responsabilidad por ilícitos es propia de que han cometido un hecho contrario a derecho y responderá en virtud de los mismos independientemente de la relación con terceros. La responsabilidad tributaria guarda otros fundamentos, principalmente el de garantía, que nada tiene que ver con ilícitos. Es más, en la gran mayoría de los casos se dará que el responsable, de tener que afrontar la obligación lo hará sin haber tenido contacto con el deudor principal y menos aún de haber colaborado en la comisión de un hecho contrario a derecho. Por otro lado, de existir sanción, la misma se dará independientemente de que se haya pagado por parte del obligado principal monto alguno, de lo contrario, se podría pensar que existió una violación al principio de non bis in ídem por haber percibido dos veces el mismo monto.

La responsabilidad como fianza.

Las ideas de responsabilidad tributaria y fianza pueden compararse perfectamente; sin duda la cercanía que hay entre ambos institutos ha sido la causa por la cual gran parte de la doctrina haya creído encontrar en la responsabilidad una fianza.

Fundados en el hecho de que ambas son obligaciones accesorias, que tienen una función de garantía sobre deudas ajenas, muchos autores han pretendido forzar el término para llegar a la conclusión antes expuesta.

No negamos los fundamentos anteriores pero si rechazamos la idea de que la responsabilidad pueda ser una fianza toda vez que de ellas surgen dos diferencias esenciales:

1. La fianza es un contrato de garantía que surge por la voluntad de partes contratantes y no de la ley.

2. En la fianza quien garantiza lo hace porque así lo quiere, mientras que en la responsabilidad tributaria se garantiza porque la ley así lo quiere.

Amén de estas diferencias que hacen a los institutos en sí, cada uno de ellos tienen caracteres propios y definidos en los espacios en los que son definidos. La fianza encuentra su regulación en el Código Civil y la responsabilidad tributaria, aunque con caracteres distintos a los aquí expuestos, en la ley de procedimiento tributario (Nº 11.683), en su artículo 6º¹⁸

LA LEY 11.683¹⁹

TÍTULO I.

CAPITULO II

SUJETOS DE LOS DEBERES IMPOSITIVOS

Responsables por deuda propia

ARTÍCULO 5° — Están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria: los que sean contribuyentes según las leyes respectivas; sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil, sin perjuicio, con respecto a estos últimos, de la situación prevista en el artículo 8°, inciso d). Son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria:

- a) Las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común.
- b) Las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho.
- c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.
- d) Las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva.

Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, provincial o municipal, así como las empresas estatales y mixtas, están sujetas a los tributos (impuestos, tasas y contribuciones), regidos por esta ley y a los restantes tributos nacionales (impuestos, tasas y contribuciones), incluidos los aduaneros, estando, en consecuencia, obligadas a su pago, salvo exención expresa.

Su análisis.

Consideraciones preliminares.

El artículo en examen se ocupa de delimitar el campo de los contribuyentes. En sus cuatro incisos, y su párrafo final determina a los contribuyentes de la obligación, caracterizándolos, como ya se dijo, como aquellos que realizan el hecho imponible y que ingresan el tributo por sí o a través de un representante.

Así, en los ítems que vienen a continuación, desarrollaremos cada uno de los incisos.

Inciso a) Las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común.

Personas. Clases.

El legislador no se aparta en este inciso de los conceptos referidos a las personas dados por el derecho privado (expresamente dice el inciso: "...según el derecho común"). De manera tal, que debe entenderse que es persona "todo ente susceptible de adquirir derechos y contraer obligaciones"²⁰. Estas personas, a su vez, pueden ser de existencia visible (o físicas) o de existencia ideal (o jurídica). Las primeras son definidas como aquellas que tienen "características de humanidad, sin distinción de cualidades o accidentes"²¹. Las segundas, por su parte, son aquellas que no son personas visibles²².

Capacidad.

Las personas, por ser tal, están imbuidas de capacidad, la cual puede ser de derecho o de hecho. La primera, es la referida a la aptitud para adquirir derechos y contraer obligaciones, mientras que la segunda es la posibilidad de ejercer esos derechos y solventar las respectivas obligaciones por si mismos.

Para el caso en examen, esta ilustración estaría demás, habida cuenta de que el inciso hace responsables a las personas, independientemente de que las mismas sean capaces o incapaces. Esta indiferente distinción surge por aplicación del principio de "capacidad contributiva" al que hemos hecho breve referencia en puntos anteriores. Así, es el Estado quien impone el ingreso de un tributo a través de la ley independientemente de que quien fuera compelido a su pago sea o no capaz.

Ciertos autores han preferido separar capacidades “jurídicas privadas” y “tributarias”, sostienen que cuando el derecho tributario aplica un tributo a quien no es “privadamente capaz” lo hace por existir una capacidad de tipo “tributario”. Se apoyan, para desarrollar tales conceptos, en la autonomía que posee el derecho tributario. Sostener tal postura no nos parece oportuno, la capacidad no es de una rama del derecho sino de todo el ordenamiento jurídico, un país, cualquiera, posee una estructura jurídica integral e integrada con normas que se agrupan según ramas del derecho que poseen un método y una sistemática propias, y cuya autonomía radica, justamente, en una separación de tipo científica para establecer patrones metodológicos, académicos, judiciales y legislativos pero que bajo ningún aspecto son “derechos” distintos entre sí. Lo que el derecho tributario hace al generar cargas tributarias sobre entes sin capacidad es perseguir fuentes de riqueza que detentan una determinada capacidad contributiva (no se entienda en sentido técnico) para poder satisfacer los fines del estado.

Inciso b) Las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho.

Personas jurídicas.

Ya hemos dado, en el análisis al inciso a) el concepto que el Código Civil nos suministra de persona jurídica (por oposición a las visibles). En este caso nos resta decir que las mismas pueden ser de dos tipos: privadas o públicas. Dentro de las primeras, encontramos al Estado nacional, las provincias, los municipios, las entidades autárquicas y la Iglesia Católica, junto con los estados extranjeros, sus provincias y municipios²³. Las segundas (las privadas), están integradas por las asociaciones, fundaciones, las sociedad comerciales o civiles y toda otra a la que se le reconozca la capacidad de adquirir derechos y contraer obligaciones²⁴.

Reconocimiento por el derecho privado.

La legislación nacional regula, en distintos cuerpos normativos a diferentes personas jurídicas. Así:

1. Las sociedades civiles: dentro del propio Código Civil²⁵.
2. Las fundaciones: reguladas por la ley 19.836.
3. Las sociedades comerciales: reguladas por ley 19.550.

Inciso c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.

Hemos insistido bastante ya sobre la cuestión de que no todo sujeto pasivo tributario es persona, y este inciso no hace más que confirmar la presencia de esta regla en la ley de Procedimientos Tributario. Los casos más tradicionales para ejemplificar estos incisos han sido los referentes a las Uniones Transitorias de Empresas (U.T.E.) reguladas en la ley 19.550, las Agrupaciones de Colaboración Empresaria (A.C.E.) reguladas en la misma ley, o los Fideicomisos, regulados por ley 24.441 y modificatorias.

Al decir de Hensel, “...no toda figura económicamente autónoma pero jurídicamente incapaz, puede considerarse deudora de impuestos, sino que es menester que por su función económica (independientemente de la forma jurídica), puedan ser consideradas como verdaderas personas jurídicas”.

Agrupaciones de Colaboración Empresaria y Unión Transitoria de Empresas.

Dentro del capítulo III del Régimen de Sociedades Comerciales, ley 19.550, se regulan los contratos de colaboración empresaria. Este capítulo cuenta con dos secciones, la primera referida a las A.C.E. (artículos 367 a 376) y la segunda a las U.T.E. (artículo 377 a 382).

Desde ya, sólo pretendemos brindar una somera información de las figuras que nombramos, sin buscar un desarrollo exhaustivo de estas cuestiones que pueden ser vistas en la basta bibliografía específica sobre el tema.

Los contratos de colaboración empresaria fueron incorporados a la ley 19.550 por ley 22.903 que buscó beneficiar a los miembros de tales agrupaciones a nivel de conseguir logros concretos por su participación en la agrupación. De esta manera, estas figuras no tienen en ningún momento una estructura verticalista, es decir, no se promueve el hecho de subordinación de una sobre la otra²⁶.

Estas agrupaciones, para decirlo en una forma genérica englobando a ambas estructuras, pueden nuclear tanto a sociedades como a empresarios individuales, lo que ha sido criticado por estar inmersa, su regulación dentro del régimen de sociedades, amén de que la propia ley les niega expresamente la calidad de sociedad, al decir que “no constituyen sociedades ni son sujetos de derecho. Los contratos, derechos y

obligaciones vinculados con su actividad se rigen por lo dispuesto en...” los artículos pertinentes²⁷.

Difieren si, en las finalidades que cada régimen promueve, mientras las A.C.E. pretenden “facilitar o desarrollar determinadas fases de la actividad empresarial de sus miembros o de perfeccionar o incrementar el resultado de tales actividades”²⁸, las partes integrantes de una U.T.E. buscan “reunirse para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro concreto, dentro o fuera del territorio de la República”²⁹.

Para concluir con el punto, y como una pret más del ya sustentado principio que permite la imposición en entes que no son personas, citamos un fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “I.B.M. Argentina c/ Dirección General Impositiva s/ Repetición”, de fecha 4 de marzo de 2003. En los mismos, la actora, junto con Banelco S.A. habían constituido una Unión Transitoria de Empresas destinada a proveer a la Dirección General Impositiva un sistema informático. Estas empresas, recibían el pago por sus servicios a través de la UTE, a la cual la D.G.I. retenía, en cada oportunidad un importe a ser ingresado a cuenta del Impuesto al Valor Agregado. Una vez cerrado el período fiscal, la Dirección General Impositiva exigió a las empresas la diferencia que surgía entre lo abonado y lo que se debía ingresar. Cabe destacar que la UTE, en sus facturas, sostenía que recibía los pagos a cuenta de las empresas que la conformaban. En el considerando 5º del mencionado fallo, la Corte sostiene que “...*en el campo del derecho tributario tales agrupamientos empresarios tienen aptitud para revestir la calidad de contribuyentes*”. Por su parte, en su voto el Dr. Antonio Boggiano argumenta en su voto que en el derecho argentino la unión transitoria de empresas no es un sujeto sino que es una persona.

Los Fideicomisos.

El fideicomiso fue regulado por la ley 24.441 destinada al financiamiento de la vivienda y la construcción del año 1995.

Existe fideicomiso cuando “una persona (fiduciante) transmita la propiedad fiduciaria de bienes determinados a otra (fiduciario), quien se obliga a ejercerla en beneficio de quien se designe en el contrato (beneficiario), y a transmitirlo al cumplimiento de un plazo o condición al fiduciante, al beneficiario o al fideicomisario”³⁰.

El fideicomiso, además de por contrato, puede ser constituido por testamento conforme a las formas que establece el Código Civil.

En lo que al análisis que nos ocupa, en el capítulo 3 del título 1³¹ de la mencionada ley, bajo el acápite de Efectos del fideicomiso, se nos dice que los bienes fideicomitidos integran un patrimonio separado que está exento de la acción de los acreedores particulares de las partes, constituyéndose a tal efecto una propiedad fiduciaria según las normas del Código Civil³².

La empresa.

Nótese que el presente inciso hace referencia a la empresa, la cual no está en la enumeración que realizara el artículo 5º. Esto podría ser visto o bien como una omisión del legislador o bien como una concepción, muy seguida por cierto, que la empresa no es una persona jurídica.

La doctrina comercial ha considerado a la empresa como “una unidad económica de producción”, no pudiendo ser confundida con la “explotación”, que representa un ciclo (la empresa podría tener actividades acíclicas), ni con “establecimiento” o “negocio”. Asimismo, alguna doctrina ha confundido el concepto de “empresa” con el de “fondo de comercio” y otros han sostenido, en posición que parece mayoritaria, su condición de organizador de diferentes recursos, como ser humanos, técnicos y económicos entre otros, dándoles como aditamento la idea de riesgo propio de la actividad comercial.

Para algunos actores de derecho financiero y tributario, tal concepto no puede asumirse merced que lo que interesaría de la empresa para estas ramas del derecho es lo relativo a su capacidad económica y como consecuencia de ello serían pasibles de afrontar una determinada carga tributaria.

Tomaremos, como concepto el siguiente: “...cuando una o varias personas crean una organización que, mediante la utilización armónica de hombres, y de elementos materiales, persigue una finalidad económica” (Giuliani Fonrouge 2002:454).

Lamentablemente la legislación argentina no cuenta con un concepto cabal de “empresa”, llegando, en muchos casos, a una muy mala utilización del término.

Concentración de empresas.

El avance económico producido más nítidamente en estos últimos años se ha traducido en empresas más grandes y más abarcativas. La lucha por la conquista de mercados ha permitido, y exigido, el ingreso de capitales al mercado que brinden mayor potencial y poder a los diferentes actores. Para estos fines, las empresas han buscado todas las

formas posibles para conseguir una porción mayor de rédito y una menor competencia. A tales efectos, se han creado conglomerados que, por uno u otro motivo, han unido a empresas de iguales o diferentes ramos, conservando, no siempre, su personalidad.

Estas uniones, de tipo vertical u horizontal, han tenido, en puridad el mismo fin, pero muchas veces por distintos medios. Así, hay empresas que se unen reglando la competencia, o por la tradicional “absorción” de un competidor o potencial competidor.

Todos estos procesos, como no pueden ser de otra manera, ven a la larga su evolución legislativa y comienzan a regularse no por contratos sino que por leyes que pretenden asegurar los derechos de los particulares que pretendan estas uniones o que contraten con las mismas no viéndose perjudicados.

Ya hemos visto algunos de los medios que la legislación nacional contempla en los casos de las Uniones Transitorias de Empresas o de las Agrupaciones de Colaboración Empresaria. Lógicamente, la regulación tributaria a tales grupos dependerá de la forma que se haya adoptado para su regulación.

Inciso d) Las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva.

Mucho se debate en la doctrina civilista nacional sobre la calidad de la sucesión indivisa, dividiéndose la doctrina entre dos naturalezas jurídicas: como persona jurídica o como condominio.

Tal divergencia se plantea, según Borda, surge de la escasa y no muy buena regulación que el codificador le dio al instituto. En virtud de tal disparidad, es que expondremos brevemente las dos posturas antes referidas.

Persona Jurídica.

Cabe destacar que es la posición que adopta el autor antes citado aunque reconoce su complejo encuadramiento en la legislación de fondo nacional, tal como antes hacíamos referencia. Es interesante remarcar que esta difícil caracterización se debe en gran medida a la postura que toma el Código Civil referente a la presencia de una sucesión en la persona (donde se sucede al causante) y no en los bienes (donde la sucesión si goza de cierta personería jurídica habida cuenta de que el heredero se hace cargo de los bienes una vez liquidado el pasivo).

Amén de lo dicho, no podemos considerar que la sucesión sea una persona por los motivos que a continuación expondremos:

1.- No tiene patrimonio propio: en virtud de que los herederos se hacen cargo de los bienes desde el momento de la muerte del causante.

2.- No tiene un objeto distinto a los herederos.

3.- No tiene órgano directivo.

Es dable destacar, por lo demás, que la jurisprudencia nacional ha debido reconocer determinadas cuestiones como consecuencia de las lagunas legales que hacen pensar, con Borda, en la idea de una “personalidad restringida”.

Condominio.

Ha sido la postura más aceptada por la doctrina nacional, aunque no deja de ser pasible de críticas, a saber:

1.- El condominio recae sobre cosas, y la sucesión sobre todo un patrimonio.

2.- Al condominio lo rige la “mayoría”, mientras que en la sucesión, la “minoría” puede oponerse y requerir de la decisión judicial.

3.- La sucesión es forzada, transitoria y con un fin liquidativo, mientras que el condominio es voluntario, y de ser forzoso, es indivisible. Por otro lado, no busca su liquidación.

Nuestra opinión.

Creemos que la sucesión en estado de indivisión no puede ser categorizada como persona jurídica.

Para ser, además, la opinión que sostiene el legislador al decir que la misma responderá por un tributo cuando así lo disponga la ley respectiva. Este parece ser otro ejemplo más de la separación entre el concepto de “persona” con el de “sujeto pasivo tributario”, tal como antes vimos respecto de las U.T.E. y de las A.C.E.

Un ejemplo de la sucesión como sujeto pasivo es el que nos suministra la ley del impuesto a las ganancias en el artículo 33, al decir: “Las sucesiones indivisas son contribuyentes por las ganancias que obtengan hasta la fecha que se dicte declaratoria de herederos o se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad, estando sujetas al pago del impuesto, previo cómputo de las deducciones a que hubiere

tenido derecho el causante, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 23, y con las limitaciones impuestas por el mismo”.

Al margen de lo ya dicho, cabe agregar que el heredero responde por las deudas del causante, o bien con los bienes que existen en el acervo (en virtud del beneficio de inventario en que se presume aceptada cualquier sucesión), o con todo su patrimonio (si no se opta por tal beneficio), postura que viene a sumarse a lo ya dicho.

Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, provincial o municipal, así como las empresas estatales y mixtas salvo exención expresa.

El presente aparenta ser una aclaración del legislador dentro del legislador, habida cuenta que no se encuentran incluidas como un inciso más en el listado que nos brinda la ley en el artículo bajo examen. Incluso nos dice que quedan obligados al pago de los tributos que se rijan por esta ley u otras a determinar en el futuro.

La referencia a exención expresa estaría demás en virtud de que toda exención, por ser un tratamiento de excepción y por ende de interpretación restrictiva, debe ser siempre de tal forma por medio de una ley que específicamente lo disponga.

Por lo demás, remitimos a lo dicho respecto a la posibilidad del estado como sujeto pasivo del impuesto.

TÍTULO I.

CAPITULO II

SUJETOS DE LOS DEBERES IMPOSITIVOS

Responsables del cumplimiento de la deuda ajena.

ARTÍCULO 6° — Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley:

- a) El cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro.
- b) Los padres, tutores y curadores de los incapaces.

c) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos.

d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5° en sus incisos b) y c).

e) Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero.

f) Los agentes de retención y los de percepción de los impuestos.

Asimismo, están obligados a pagar el tributo al Fisco los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad en que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación. *(Párrafo incorporado por art. 1°, punto I de la Ley N° 25.795 B. O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.)*

Su análisis.

Consideraciones preliminares.

Como ya hicimos referencia antes, la ley denomina responsables por deuda ajena a aquellos que deben ingresar un determinado tributo por los bienes que estos administran, disponen o perciben. Vale decir, entonces, que no coincidimos con el texto legal y consideramos oportuno realizar aclaraciones al respecto. Nuestra postura ha sido clara, creemos, en sostener que el responsable responde junto con el contribuyente y cada cual con su patrimonio en tanto que el responsable que instala la ley de procedimientos tributarios responde con los bienes ajenos, teniendo en su responsabilidad no que abonar la obligación sino que cumplir con su pago con el dinero de otro, lo que hace que el único patrimonio comprometido sea el del administrado. Lo dicho no es un dato menor toda vez que sigue, en la práctica, existiendo un solo obligado que no es otro que el titular del patrimonio. El responsable sería entonces

prácticamente un mandatario en el pago. Esto refuerza nuestra postura de que el artículo 8º de la ley 11.683 es sacionatoria y no establece una nueva responsabilidad.

Independientemente de lo dicho, consideramos interesante remarcar lo que la ley española a la cual hemos hecho reiterada referencia plantea sobre el tema. Esta legislación, trata de los “Responsables Tributarios” en los artículos 41 y siguientes, estableciendo que tal responsabilidad puede no sólo ser solidaria sino que también subsidiaria. Es más, la responsabilidad se presume subsidiaria si no hay norma expresa en contrario. Encontramos a los responsables solidarios en el artículo 42 y a los subsidiarios en el artículo 43. Nos excusamos de citar los artículos en virtud de la extensión de los mismos³³.

Inciso a) El cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro.

La norma, en este inciso, parece inclinarse por regular materia propia del impuesto a las ganancias. Esta interpretación surge del término “réditos”, nombre originario del impuesto antes mencionado.

Tal impuesto nos dice, en su artículo 29, que son propias aquellas ganancias que provienen de actividades personales como puede ser, por ejemplo, una profesión; las provenientes de bienes propios o las provenientes de los bienes adquiridos por su profesión, industria, oficio, etc.

De esta forma, el ámbito de aplicación de este inciso se reduciría notablemente, toda vez que el Código Civil prevé la administración de los bienes de un cónyuge por el otro en casos muy puntuales, requiriendo para la disposición la autorización judicial. Tal carácter puede ser asumido, porque existe un mandato expreso o tácito de uno a otro o bien por el hecho de que un cónyuge es nombrado curador del otro³⁴, cuestión que será tratada en el inciso próximo.

Inciso b) Los padres, tutores y curadores de los incapaces.

El presente refiere a los bienes de los incapaces, que son administrados por los padres, en caso de menores, por los tutores en caso de menores no sujetos a la patria potestad³⁵ y por los curadores en caso de dementes, sordomudos que no pueden darse a entender por escrito, etc.

En resumidas cuentas, alude a los casos en que el derecho privado asigna la administración de bienes de los incapaces a terceras personas.

En el impuesto a las ganancias sucede una cuestión particular. Este tributo permite que el padre, que tiene el usufructo de los bienes del menor incorpore las ganancias así obtenidas, pero en el caso de los tutores, que sólo administran tales bienes, se debe pagar a nombre del menor.

Inciso c) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos.

Encontramos aquí que el legislador, sin decirlo, esta requiriendo la presencia de un juicio previo, en virtud de que todas las personas responsables conforme este inciso, son el producto de algún tipo de proceso judicial. Así, los síndicos o liquidadores requieren la presencia de un concurso o quiebra conforme la ley 24.522, lo mismo para aquellos que administren sucesiones, será requisito la presencia, como condición ineludible, la previa apertura del proceso sucesorio.

Inciso d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5° en sus incisos b) y c).

Por su alto cargo gerencial o administrativo, estos sujetos debieron, en el momento que ocuparon determinados puestos, cumplimentar con los tributos que aquel momento se hubieron requerido conforme el acaecimiento de algún hecho imponible.

El inciso refiere a los incisos b) y c) que son aquellos que aluden a personas jurídicas o a aquellas estructuras que sin ser personas jurídicas, las respectivas leyes les reconocen un potencial económico que las hace susceptibles de hacer acaecer el hecho imponible.

Inciso e) Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero.

En este inciso, el legislador ha incluido dos sujetos que tienen la virtualidad de operar sobre patrimonios ajenos en forma diversa.

Administradores.

En este caso, se alude a aquellas personas que administren patrimonios, empresas o bienes que, además, deben poder determinar, en ejercicio de sus funciones, la materia imponible que grava las respectivas leyes tributarias.

Con respecto a la administración de patrimonios, el Fisco tiene dicho, que la sociedad gerente de un fondo de inversión es pasible de soportar la carga de un tributo si se diera cumplimiento a lo establecido en los respectivos hechos imponibles habida cuenta de su calidad de administradora de fondos ajenos³⁶.

Mandatarios.

El inciso refiere a aquellos mandatarios que tengan “facultad de percibir dinero”. Entendemos que este tramo del inciso está de más por quedar incluidos en la primera parte del artículo a donde dice expresamente que son responsables quienes administren, dispongan o perciban dinero, y en elenco incluye a los sujetos propios del contrato de mandato.

Esta aclaración no parece ser necesaria en el inciso anterior habida cuenta de que a los administradores el inciso les requiere un plus, el hecho de poder determinar la materia imponible en el ejercicio de sus funciones.

Inciso f) Los agentes de retención y los de percepción de los impuestos.

El agente de retención es aquel que por su función, profesión, cargo, etc., tiene contacto directo con un monto de dinero que debe detraer de otro monto propio de otra operatoria (tal el caso de los escribanos, por ejemplo, que retienen un determinado porcentaje en la compra – venta de un inmueble) ingresándola más tarde a las arcas fiscales.

Por su parte, el agente de percepción, es aquel que, también por su profesión, oficio, cargo, etc., percibe un monto que se adiciona al de otra operación y que debe, más tarde,

ingresar al fisco (tal el caso de las empresas de luz o teléfono que adicionan un determinado porcentaje de impuestos a sus facturas).

La ley incluye a estos sujetos dentro de la relación jurídica tributaria como responsables por deuda ajena, aunque algunos autores como Villegas (2003:338), prefieren sostener que estos sujetos deberían ser categorizados como sustitutos en virtud de que quien debe ingresar la deuda es el “retenedor” o el “perceptor” del tributo y no quien el contribuyente. En el caso del agente de retención, Soler le niega el carácter de sustituto por entender que lo que este agente hace es ingresar el tributo por cuenta y orden del retenido.

Entendemos que la distinción se debe hacer, considerando la responsabilidad que la ausencia de tal ingreso le ocasione al contribuyente. Si el contribuyente se desentiende en forma posterior de cualquier responsabilidad, no podremos estar refiriéndonos a un responsable por deuda ajena sino a un sustituto. Si, por el contrario, el contribuyente continúa respondiendo por la obligación impositiva, estamos frente a un responsable por deuda ajena que será pasible de las sanciones que las leyes fiscales incorporen.

Asimismo, están obligados a pagar el tributo al Fisco los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad en que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación.

Su análisis.

A partir de la reforma de la ley 25.795 al artículo 6° de la ley 11.683, se incluyó en la legislación nacional, en forma explícita, el concepto del “responsable sustituto”. Este responsable, ya había sido incorporado al ordenamiento jurídico argentino en forma encubierta en distintos tributos, bastándonos aclarar, como ya hemos hecho, que algunos autores consideran a los agentes de retención y a los agentes de percepción como responsables sustitutos.

Surge, de este artículo, que el legislador nacional ha querido considerar al responsable sustituto como responsable por deuda ajena. Lo que nos lleva a pensar que:

1. Se ha adoptado la clasificación bipartita y no tripartita que hemos adoptado.
2. La ley adopta la postura de la Administración Federal de Ingresos Públicos que veremos más adelante.

Se ha dejado, además de esto, abierta la adopción del legislador para que lo incorpore en los tributos que considere. Lo particular es que esta figura ya ha sido incorporada previamente en el sistema tributario argentino en diferentes tributos en forma solapada.

ARTICULO 7º — Las personas mencionadas en los incisos a), b) y c) del artículo anterior tienen que cumplir por cuenta de los representados y titulares de los bienes que administran o liquidan, los deberes que esta ley y las leyes impositivas imponen a los contribuyentes en general para los fines de la determinación, verificación y fiscalización de los impuestos.

Las personas mencionadas en los incisos d) y e) de dicho artículo tienen que cumplir los mismos deberes que para esos fines incumben también a las personas, entidades, etc., con que ellas se vinculan.

Su análisis.

Lo que el artículo dispone, con una muy mala técnica legislativa, es que los responsables por deuda ajena, según el texto legal, deben cumplir con los deberes de determinación, verificación y fiscalización de impuestos, los cuales incluyen, entre otros, los relativos a:

- Presentación de declaración jurada.
- Contestación de requerimientos
- Facturación.
- Registración de operaciones.

La diferencia entre uno y otro párrafo radica en el hecho de que en los casos de los incisos a), b) y c) del artículo 6º de la ley (cónyuge sobre los réditos del otro, padres, tutores y liquidadores y síndicos y liquidadores de quiebras y administradores), deben hacerlo por cuenta de los terceros; mientras que en el caso del segundo párrafo, que menciona los incisos d) y e) (representantes de personas jurídicas y administradores de

patrimonios empresas o bienes), lo hacen ellos por cuenta de estos y también pesa sobre su propia persona.

TÍTULO I.

CAPITULO II

SUJETOS DE LOS DEBERES IMPOSITIVOS

Responsables en forma personal y solidaria con los deudores

ARTÍCULO 8º — Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:

a) Todos los responsables enumerados en los primeros CINCO (5) incisos del artículo 6º cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del artículo 17. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales. *(Inciso sustituido por Título XV art. 18 inciso 1) de la Ley N° 25.239 B. O. 31/12/1999)*

b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior y con carácter general, los síndicos de las quiebras y concursos que no hicieren las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables respecto de los períodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio; en particular si, con anterioridad de QUINCE (15) días al vencimiento del plazo para la presentación de los títulos justificativos del crédito fiscal, no hubieran requerido de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS las constancias de las respectivas deudas tributarias.

c) Los agentes de retención por el tributo que omitieron retener o que, retenido, dejaron de pagar a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS dentro de los QUINCE (15) días siguientes a aquél en que correspondía efectuar la retención, si no acreditaren que los contribuyentes han pagado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria que para abonarlo existe a cargo de éstos desde el vencimiento del plazo señalado; y los agentes de percepción por el tributo que dejaron de percibir o que

percibido dejaron de ingresar a la ADMINISTRACION FEDERAL en la forma y tiempo que establezcan las leyes respectivas.

La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, podrá fijar otros plazos de ingreso cuando las circunstancias lo hicieran conveniente a los fines de la recaudación o del control de la deuda.

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

La responsabilidad del adquirente, en cuanto a la deuda fiscal no determinada, caducará:

1. A los TRES (3) meses de efectuada la transferencia, si con antelación de QUINCE (15) días ésta hubiera sido denunciada a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS.

2. En cualquier momento en que la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS reconozca como suficiente la solvencia del cedente con relación al tributo que pudiera adeudarse, o en que acepte la garantía que éste ofrezca a ese efecto.

e) Los terceros que, aún cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo.

f) Los cedentes de créditos tributarios respecto de la deuda tributaria de sus cesionarios y hasta la concurrencia del importe aplicado a la cancelación de la misma, si se impugnara la existencia o legitimidad de tales créditos y los deudores no cumplieren con la intimación administrativa de pago.

g) Cualesquiera de los integrantes de una unión transitoria de empresas o de un agrupamiento de colaboración empresaria, respecto de las obligaciones tributarias generadas por el agrupamiento como tal y hasta el monto de las mismas. *(Inciso incorporado por art. 1º, punto II de la Ley N° 25.795 B. O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.)*

h) Los contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieren obligados a constatar su adecuación, conforme las disposiciones del artículo sin número incorporado a

continuación del artículo 33 de la presente ley. En este caso responderán por los impuestos adeudados por el emisor, emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por la misma, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible. (*Inciso incorporado por art. 1º, punto II de la Ley N° 25.795 B. O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.*)

Si bien como antes dijimos, no consideramos que sean responsables solidarios, es esa la responsabilidad que le pauta la ley, pudiendo, como dijimos, haber sido otra.

Tomaremos el tema analizando el artículo en cuestión y haciendo algunas apreciaciones respecto de la pretendida solidaridad en los párrafos siguientes.

Su análisis.

Consideraciones preliminares.

En el presente analizaremos la responsabilidad solidaria que se asigna a distintos sujetos pasivos. En este análisis al artículo, nos limitaremos a desgranarlo sin ingresar en posturas personales que puedan dilatar el desarrollo de la exposición y que, incluso, puedan hacer compleja su acabada comprensión. Dejamos en claro, igualmente, que tales apreciaciones serán vertidas en los títulos siguientes, donde veremos si estamos, o no, frente a una estructura solidaria de la obligación.

Limitándonos entonces a la mera exposición y análisis diremos que el presente artículo consagra la responsabilidad de los sujetos que enumera. Diremos también que tal responsabilidad, por ser solidaria será interpretada en forma restrictiva y que de tal manera se ajustará, estrictamente, a los sujetos que la norma establece. Por su parte es dable remarcar que, por no apartarse la ley 11.683 de los principios consagrados en el Código Civil, deben seguirse los lineamientos que este establece³⁷.

En virtud de lo expuesto, cabe decir, que la solidaridad es entendida tanto por la doctrina como por los magistrados como de tipo subsidiario. Esta interpretación deviene de la diferente causación de uno y otro vínculo obligacional. Por un lado, el contribuyente está obligado frente al fisco por ser quien realiza el hecho imponible generando el nacimiento de la obligación tributaria. Por otro lado, el responsable por deuda ajena está obligado en virtud de que no cumplió con la obligación que la ley le requería. Es importante destacar, en este momento, lo dicho por los Dres. Laura Erman

y Enzo Grillo, quienes exponen otras naturalezas jurídicas. Así, además de la accesoriedad, vislumbran que la naturaleza de la responsabilidad solidaria puede ser de garantía, habida cuenta que la presencia de tal responsabilidad es incrementar la seguridad que tiene el fisco para la percepción de los tributos. Analizan también la postura referida a una especie de fianza solidaria.

Villegas ha entendido, que debemos referirnos a un doble vínculo obligacional cuyo objeto es único. “Ambas ligazones... .. son autónomas, pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto. Por eso, ambos vínculos, si bien son autónomos, adquieren también el carácter de interdependientes”. (Villegas 2003:334 y 335).

Inciso a) Todos los responsables enumerados en los primeros CINCO (5) incisos del artículo 6° cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del artículo 17. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.

Los obligados.

El presente remite a los primeros cinco incisos del artículo 6° de la ley 11.683 (el cónyuge que administra bienes del otro, padre, tutor o curador, síndicos de quiebras o liquidadores de sociedades, directores o gerentes y administradores de bienes, empresas o patrimonios y mandatarios que perciban dinero), es decir, queda fuera de análisis lo relativo a los agentes de recepción o percepción.

Estos sujetos estarán dentro de la responsabilidad solidaria cuando no cumplan con sus deberes tributarios derivando en el incumplimiento de su obligación.

Como plus, se exige a los obligados que no cumplan con el plazo que establece el artículo 17 de la ley de Procedimiento Tributario en su segundo párrafo (“Procedimiento determinativo de oficio”), que es de 15 días.

Carácter subjetivo de la responsabilidad.

La doctrina y la jurisprudencia, han entendido que la obligación solidaria no es de tipo objetivo (no se exige por ser gerente, director, etc.) sino que se exige en virtud de un factor de atribución subjetivo. Esta interpretación implica requerir por parte del obligado, cuanto menos, la idea de culpa (por no decir dolo). Para el Tribunal Fiscal de la Nación³⁸, el incumplimiento es el resultado de una acción u omisión de una obligación tributaria, que no pueden ser consecuencia sino de dolo o culpa.

De esta forma, los autores citan como presupuestos para la solidaridad:

- Existencia de una obligación tributaria.
- Intimación administrativa al contribuyente deudor.
- Falta de regularización dentro del plazo que establece el artículo 17, segundo párrafo de la ley 11.683.
- Dolo o culpa (Gómez y Folco 2004:77)

Eximente.

Este inciso prevé como eximente el hecho de que el obligado pueda demostrar ante la Administración Federal de Ingresos Públicos el hecho de que no pudo ingresar el tributo porque en esa posición lo pusieron quienes debían suministrarles los medios para cumplir sus deberes de tipo fiscal.

El organismo recaudador, por su parte, ha coincidido en lo aquí expuesto. Ha entendido que la responsabilidad es de tipo subjetivo alegando que los sujetos no son responsables por el hecho de ser gerentes, padres, etc., sino por el hecho de haber omitido emplear los medios para cumplir con sus obligaciones.

Inciso b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior y con carácter general, los síndicos de las quiebras y concursos que no hicieron las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables respecto de los períodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio; en particular si, con anterioridad de QUINCE (15) días al vencimiento del plazo para la presentación de los títulos justificativos del crédito fiscal, no hubieran requerido de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS las constancias de las respectivas deudas tributarias.

Este inciso trae una responsabilidad más al síndico que es de tipo específico. Remarca un hecho puntual que es el no ingresar los importes adeudados en la quiebra o proceso concursal.

Además de esto, introduce una consideración particular al establecer que será responsable si no pide las constancias de deudas respectivas ante la Administración Federal de Ingresos Públicos en un plazo no superior a los quince días del plazo para justificar el crédito fiscal que se reclame en tal proceso.

Inciso c) Los agentes de retención por el tributo que omitieron retener o que, retenido, dejaron de pagar a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS dentro de los QUINCE (15) días siguientes a aquél en que correspondía efectuar la retención, si no acreditaren que los contribuyentes han pagado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria que para abonarlo existe a cargo de éstos desde el vencimiento del plazo señalado; y los agentes de percepción por el tributo que dejaron de percibir o que percibido dejaron de ingresar a la ADMINISTRACION FEDERAL en la forma y tiempo que establezcan las leyes respectivas.

La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, podrá fijar otros plazos de ingreso cuando las circunstancias lo hicieran conveniente a los fines de la recaudación o del control de la deuda.

Los obligados.

Recordemos que en el inciso a), los únicos responsables por deuda ajena del artículo 6° de la ley 11.683 no incluido eran los aquí nombrados: el agente de retención y el agente de percepción.

Estos sujetos, serán responsables solidarios en tanto:

- 1.- El agente de retención no retengan el tributo o reteniéndolo no lo ingresen a la Administración Federal de Ingresos Públicos en un plazo de 15 días desde el momento en que tal retención debía ser realizada.
- 2.- El agente de percepción cuando no perciba o percibiendo no ingresaren conforme las legislaciones que los instituyan.

El artículo, sin embargo, deja abierta la posibilidad de que la Administración Federal de Ingresos Públicos altere los plazos en virtud de necesidades de orden o recaudatorias.

Recordemos lo que dijimos al comentar estas figuras en el análisis al artículo 5°, sosteniendo que la diferencia entre estos y el responsable sustituto radica en la presencia de la obligación o no del contribuyente.

La eximente.

Estos agentes se eximen de responsabilidad si a quienes le retuvieron o percibieron ingresan el tributo por su propia cuenta. Esto, sin perjuicio de las relaciones entre el agente respectivo y el otro sujeto con quien tienen una responsabilidad solidaria.

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

La responsabilidad del adquirente, en cuanto a la deuda fiscal no determinada, caducará:

1. A los TRES (3) meses de efectuada la transferencia, si con antelación de QUINCE (15) días ésta hubiera sido denunciada a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS.

2. En cualquier momento en que la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS reconozca como suficiente la solvencia del cedente con relación al tributo que pudiera adeudarse, o en que acepte la garantía que éste ofrezca a ese efecto.

Los obligados.

Este inciso refiere a la sucesión particular en el caso de empresas o explotaciones que puedan ser considerados como susceptibles de generar un hecho imponible y poder solventar el tributo que surge como lógica consecuencia.

Esta obligación solidaria es en relación a los titulares o propietarios. Cabe aclarar que la norma exige que los contribuyentes hayan desoído una intimación administrativa de pago.

Caducidad.

El artículo establece dos causales de caducidad de la responsabilidad, que operará por el sólo cumplimiento de los plazos que la ley establece. Tenemos, entonces:

1.- Pasados los tres meses de la transferencia si esta fue denunciada quince días antes ante la Administración Federal de Ingresos Públicos.

2.- Cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos:

- Considere como suficientemente solvente al cedente.
- Acepte la garantía que el solvente ofrece.

Inciso e) Los terceros que, aún cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo.

Se hace pasible de la sanción aquellos que sin ser el contribuyente, faciliten la evasión del tributo, “aún cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo”. El inciso requiere en este caso la presencia de dolo o culpa en el accionar del tercero.

Villegas ha considerado que el “facilitar” es un término demasiado amplio que puede incluir una serie muy amplia de supuestos.

Inciso f) Los cedentes de créditos tributarios respecto de la deuda tributaria de sus cesionarios y hasta la concurrencia del importe aplicado a la cancelación de la misma, si se impugnara la existencia o legitimidad de tales créditos y los deudores no cumplieren con la intimación administrativa de pago.

El cedente, es decir, quien transmite un crédito tributario será solidariamente responsable con su cesionario, es decir, con quien recibe el crédito si se impugna la existencia del mismo, el cual debe haber sido utilizado para cancelar obligaciones tributarias de quien lo recibiera (cesionario).

Esta responsabilidad solidaria surgirá si:

- 1.- Se impugna la existencia del crédito.
- 2.- Alguno de los deudores no cumple con intimación administrativa de pago.

Cabe aquí hacer referencia a lo que nos dice el artículo 29 de la misma ley 11.683 al establecer conceptos similares pero determinando que para hacer valer tal responsabilidad, será necesario hacerlo por la vía del artículo 17 de la ley de Procedimiento Tributario (“Procedimiento Determinativo de Oficio”).

Inciso g) Cualesquiera de los integrantes de una unión transitoria de empresas o de un agrupamiento de colaboración empresarial, respecto de las obligaciones tributarias generadas por el agrupamiento como tal y hasta el monto de las mismas.

Hemos desarrollado con anterioridad lo relativo a estos dos grupos de colaboración, dichos a los cuales nos remitimos. No resta más que decir que el presente inciso no hace más que llenar una laguna legal, habida cuenta de su incorporación en el artículo 8° de la ley 11.683 por la reforma de noviembre de 2003 por ley 25.795.

Los obligados, conforme a tal incorporación serían todos los sujetos, sociedades o particulares, que integran el grupo y siempre que el tributo tenga su causa en una actividad desarrollada por el grupo como tal.

Inciso h) Los contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieren obligados a constatar su adecuación, conforme las disposiciones del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33 de la presente ley. En este caso responderán por los impuestos adeudados por el emisor, emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por la misma, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible.

Los obligados.

El presente es otra consecuencia de la reforma a la que antes aludíamos y refiere a todos aquellos contribuyentes que reciban por sus compras o locaciones facturas o comprobantes apócrifos y siempre que se encontraren obligados a constatar su adecuación. Para ello es imperioso coordinar la relación que se produce entre este inciso, el artículo agregado sin número detrás del artículo 33 y el artículo 34 segundo párrafo de la ley 11.683. El primero de los artículos al que nos referíamos, impone a ciertos contribuyentes la obligación de constatar que los documentos a los que se refiere se encuentren debidamente autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos. Faculta, también, al poder ejecutivo a limitar tal obligación bajo la aplicación de patrones objetivos, el nivel de las operaciones y los medios de que disponga. El segundo, por su parte, le otorga a la Administración Federal de Ingresos Públicos la posibilidad de “condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás

efectos tributarios de interés del contribuyente quedando éstos obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados” (Soler 2003:1845).

Límites de la responsabilidad.

El contribuyente que en tal calidad sea responsable solidario responde hasta el monto del impuesto que surge de la operación realizada.

Eximente.

El responsable se eximirá de responsabilidad si logra demostrar que no se ha dado el hecho imponible o si el emisor ha abonado el monto del importe, situación bastante extraña y curiosa³⁹.

Nuestra opinión.

Hasta ahora, estuvimos analizando en forma objetiva, y en función de los pensamientos vertidos por los autores los incisos que trae el artículo sub examine. Consideramos, a partir de este momento, hacer algunas consideraciones propias que, humildemente, no pretenden exponer más que ciertos pensamientos que han surgido con el estudio de los institutos analizados y que reflejan una postura que trate, desde otro lugar, las mismas estructuras.

Para ello, si bien partiendo de la legislación nacional, vamos a tratar dos conceptos que consideramos erróneos en la opinión de los prestigiosos autores a los que hemos recurrido, ellos son: la solidaridad y la responsabilidad subjetiva dentro del inciso a) del artículo 8° de la ley 11.683.

¿Existe responsabilidad solidaria? ¿Es responsabilidad concurrente?

Recordemos que nos encontramos aquí dilucidando fuera del campo estrictamente legislativo. Es decir, si bien partimos de los artículos de la ley de Procedimiento Administrativo Nacional, buscamos esclarecer un punto que para nosotros es cuanto menos dudoso.

Nos preguntamos, así, si la tan pretendida solidaridad es tal o estamos frente a una responsabilidad de tipo concurrente.

Por ello, es que ponemos en duda el hecho de que estemos ante dos responsabilidades que, siendo solidarias, una sería subsidiaria de la otra. En lo personal, tal consideración nos lleva a pensar que forzamos las figuras en estudio para tratar de adecuarla a una interpretación del texto legal.

Para aclarar más nuestra postura, comenzaremos analizando la responsabilidad concurrente y cual ha sido, brevemente, la interpretación de autores como Pizarro, Vallespinos y Bustamante Alsina, luego, expondremos cuales son las diferencias entre ambas responsabilidades y finalmente sacaremos nuestra conclusión al respecto.

Para Pizarro y Vallespinos, las obligaciones concurrentes, que “también se denominan “conexas”, “indistintas” o “convergentes”, son aquellas que tienen identidad de acreedor y de objeto debido pero presentan distinta causa y deudor.

A diferencia de lo que sucede en la obligación solidaria, que es por naturaleza una relación jurídica única, en las obligaciones concurrentes encontramos una pluralidad de obligaciones que presentan los caracteres comunes antes indicados” (Pizarro y Vallespinos 1999:606).

Estos autores, no niegan la posibilidad de quien paga de volver sobre quien no lo ha hecho, ello apoyado en principios de justicia y equidad.

Por su parte, Bustamante Alsina, al analizar la responsabilidad del principal por el hecho del dependiente nos dice que tal daño “genera dos obligaciones distintas pero conexas o concurrentes que tienen el mismo acreedor, la víctima y el mismo objeto, la indemnización, aunque difieren en el fundamento jurídico: el causante del daño responde por su culpa y el principal por el deber de garantía que resulta del dependiente en que se encuentra aquél. Va de suyo que el dependiente y el principal no son solidariamente responsables porque no son deudores conjuntos de una misma obligación. El acreedor damnificado puede demandar a uno u otro, sucesivamente o a ambos acumulativamente... .. el principal que paga el daño tiene acción recursoria contra el dependiente que por su culpa causó el perjuicio” (Bustamante Alsina 1980:20 y 21).

Con lo expuesto, queremos demostrar que no se está ante obligaciones subsidiarias sino que continuadas en el tiempo. Primero nació la obligación del contribuyente y ante su incumplimiento, nació la obligación del responsable por deuda ajena, que, de tal forma, reconoce una causa distinta a la anterior. Es decir, para que las cosas queden lo

más clara posible, la tan pretendida solidaridad, no es más que una concurrencia de dos obligaciones con igual objeto e igual acreedor.

Indudablemente, las diferencias pragmáticas recaerán en el hecho de la propagación de los efectos, al existir una obligación solidaria y dos obligaciones concurrentes, los efectos de la primera influyen sobre ambos deudores, pero los efectos en una obligación concurrente no beneficiarán ni perjudicarán a los deudores de la otra.

Por nuestra parte, consideramos contradictoria la postura del Dr. Villegas al referirse a vínculos obligacionales autónomos pero que integran una sola relación jurídica. Entendemos que la obligación puede ser de uno u otro tipo y no tener dos naturalezas al mismo tiempo. Si existe “interdependencia” entre dos obligaciones, eso no quita que sigan existiendo dos obligaciones, que reconocen una “unión” en dos de sus elementos, pero que bajo ningún punto de vista pueden ser lo mismo.

De más está decir, que el texto legal establece la solidaridad en forma expresa y no podemos contradecir tal mandato, pero sin duda, propiciamos que en el campo teórico se distingan estas divergencias.

¿Responsabilidad subjetiva?

El artículo 8º inciso a) ley 11.683 ha sido interpretado, por la doctrina y por el fisco como de responsabilidad subjetiva. ¿A qué refiere tal denominación? ¿Cuándo una responsabilidad es subjetiva y cuándo objetiva?

En un primer momento debemos decir que estamos dentro del campo del factor de atribución de una responsabilidad, es decir, buscamos desentrañar cual es “el elemento axiológico o valorativo en virtud del cual el ordenamiento jurídico dispone la imputación de las consecuencias dañosas” de un determinado hecho.

Este factor de atribución, puede ser de tipo objetivo (responsabilidad objetiva) o de tipo subjetivo (responsabilidad subjetiva). Para distinguir tales responsabilidades, nos parece apropiado separar entre las obligaciones de medios y las obligaciones de resultados. Las primeras serían aquellas “donde el deudor se compromete a realizar una conducta “*diligente*”, orientada a la obtención de un resultado, esperado y querido por el acreedor, *pero no asegurado*. Existe, si se quiere, *un doble juego de intereses*: uno de carácter *primario*, que se satisface en tanto el deudor despliegue una conducta diligente orientada a alcanzarla finalidad satisfactoria del acreedor, y otro de carácter *aleatorio* (el resultado), cuya concreción no depende exclusivamente de la conducta del deudor sino de otros factores contingentes o azarosos” (Pizarro y Vallespinos 1999:581).

Para estos autores, junto con Bueres, las obligaciones de medios traen como consecuencia una responsabilidad subjetiva, donde el responsable tendrá que demostrar su no culpa para eximirse.

Para complementar este tema nos parece interesante el análisis que los Dres. Trigo Represas y López Mesa realizan abordando la cuestión terminológica e histórica de dichos institutos, obra que desde ya recomendamos por su alto valor no sólo teórico sino también didáctico. Estos autores, entonces, nos dicen que existirá obligación de medios cuando “...*lo único comprometido es una actitud apta, eficiente, idónea para producir normalmente un resultado, pero sin que ese resultado pueda ser asegurado*” (Trigo Represas y López Mesa 2004:746). Citan también a autores como Diez-Picazo, Jordano - Fraga, etc., que por girar sobre conceptos similares nos parece mejor obviarlos para evitar confusiones.

Por otro lado, tenemos las obligaciones de resultados, que en palabras de los autores antes mencionados serían aquellas donde “el deudor compromete su actividad para el logro de un interés final del acreedor, *no* contingente o aleatorio, de suerte que su falta de obtención importa incumplimiento. En esta categoría el deudor asegura un resultado exitoso y “*asume todas las contingencias que puedan presentarse en el desempeño de la conducta proyectada, salvo aquellas absolutamente fortuitas, generadas por un factor ajeno y determinable*”” (Pizarro y Vallespinos 1999:582). Estas obligaciones derivarán, irremediablemente en una responsabilidad objetiva, puesto que no le bastará al autor demostrar su no culpa.

Complementando con la opinión de Trigo Represas y López Mesa, citaremos su concepto: “*es aquella en que el deudor garantiza el resultado, ya no alcanza sólo realizar la actividad al acreedor*” (Trigo Represas y López Mesa 2004:752). Esta distinción es la que nos permitirá determinar si la responsabilidad es objetiva o subjetiva y para establecer la diferenciación se deberá estar a lo aleatorio de la obligación asumida. Los autores que seguimos entienden que las obligaciones de dar son por lo general de resultado, mientras que la de hacer son de medios.

Ante estas consideraciones, cabe preguntarse, ¿en qué tipo de responsabilidad ubicamos a los sujetos del artículo 8° inciso a) de la ley 11.683?

No volveremos a repasar los fundamentos que utiliza tanto doctrina como fisco puesto que los mismos fueron aludidos más arriba, por lo que sólo nos limitaremos a verter nuestra humilde opinión.

Para nosotros, la responsabilidad es de carácter objetiva (en contra de lo sostenido por los autores antes mencionados) en virtud de que, el deber del responsable por deuda

ajena consiste en el ejercicio de actos que lo lleven a cumplir con sus obligaciones fiscales, pudiendo solamente eximirse si demuestra que fue puesto en tal condición por el propio contribuyente (lo que constituye una condición ajena a su propio obrar). Su obligación es de resultado, es abonar los tributos de sus representados al fisco con los recursos que previamente poseen ya sea por que los administran, disponen de ellos o porque los perciben.

Responsables por los subordinados

ARTICULO 9° — Los obligados y responsables de acuerdo con las disposiciones de esta ley, lo son también por las consecuencias del hecho u omisión de sus factores, agentes o dependientes, incluyendo las sanciones y gastos consiguientes.

Su análisis.

Con este artículo la ley 11.683 viene a instalar una responsabilidad de tipo objetivo respecto de los responsables y contribuyentes que tienen a su disposición factores, empleados o gerentes. A tales efectos, no basta la mera demostración de la no culpa y se funda en el hecho de que el contribuyente o responsable se vale de personas en los cuales deposita una determinada confianza para ampliar su campo operativo, debiendo, en consecuencia, responder por los actos que estos generan.

Responsabilidad del consumidor final

ARTICULO 10 — Los consumidores finales de bienes y servicios, o quienes según las leyes tributarias deben recibir ese tratamiento, estarán obligados a exigir la entrega de facturas o comprobantes que documenten sus operaciones.

La obligación señalada incluye la de conservarlos en su poder y exhibirlos a los inspectores de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, que pudieran requerirlos en el momento de la operación o a la salida del establecimiento, local, oficina, recinto o puesto de ventas donde se hubieran celebrado las mencionadas transacciones. El incumplimiento de esta obligación en las operaciones de más de DIEZ

PESOS (\$ 10) será sancionado según los términos del primer párrafo del artículo 39 de esta ley reduciéndose el mínimo de la multa a este efecto a VEINTE PESOS (\$ 20). La actitud del consumidor deberá revelar connivencia o complacencia con el obligado a emitir o entregar la factura o comprobante.

La sanción a quien haya incumplido el deber de emitir o entregar facturas o comprobantes equivalentes será un requisito previo para que recaiga sanción al consumidor final por la misma omisión.

Su análisis.

El presente artículo, al igual que el anterior, instala un responsabilidad (en este caso como sanción) ante la actitud un consumidor final por el hecho de no exigir, de otro sujeto que es el proveedor de un bien, el correspondiente comprobante de la operación realizada, aunque más abajo se lea que también debe no sólo exigirlo sino también conservarlo en su poder y exhibirlo si le es requerido ya sea al momento de desarrollar la operatoria o al retirarse del lugar en donde la realizara.

Parecería ser que tal responsabilidad es sancionada en tanto la operación exceda el monto de diez pesos, habida cuenta que es lo que parece surgir de la redacción del artículo instalando una especie de responsabilidad sin sanción para las otras operaciones. La misma será la del artículo 39 de la ley 11.683 aunque se verifica una redacción en el mínimo legal.

Amén de lo expuesto, parece surgir un requisito más en la operatoria de la sanción al consumidor, la cual es la aplicación de la previa sanción a quien proveyó el servicio o bien.

En síntesis, para que la sanción sea tal se exigirá:

- Una operación mayor a diez pesos.
- La previa sanción al proveedor.

CONCLUSIONES.

Acabado de hacer el análisis que propusimos al comenzar el presente nos vemos obligados a desarrollar las conclusiones que como consecuencia de todo el desarrollo hemos ido haciendo. Así:

- 1.- Existen dos clases de sujetos pasivos tributarios: el contribuyente y sustituto.
- 2.- Existe un obligado por deudas tributarias que no es deudor tributario pero que responde por estas: el responsable tributario. Su obligación es subsidiaria, accesorio y una vez que no ha abonado el tributo el deudor principal. Su función es garantizar el pago del deudor principal y cumple una función garantizadora.
- 3.- No todo sujeto pasivo tributario encuadra en el concepto de “persona” del derecho privado, sino que debe revelar cierta capacidad contributiva.
- 4.- Contribuyente es quien realiza el hecho imponible y quien ingresa el tributo.
- 5.- El sustituto es quien no realiza el hecho imponible pero que debe por una obligación propia y con su propio patrimonio.
- 6.- El sustituto puede compensar sus saldos de libre disponibilidad.

En la ley 11.683:

- 7.- La responsabilidad solidaria no es, teóricamente tal sino que es concurrente.
- 8.- La responsabilidad de los sujetos del artículo 8º inciso a) de la ley de Procedimientos Tributarios es objetiva y no subjetiva, debiendo demostrar sólo la imposibilidad de cumplir con el pago del tributo y no la “no culpa”.
- 9.- El responsable sustituto es un responsable por deuda propia, pudiendo compensar sus saldos de libre disponibilidad.
- 10.- El responsable sustituto ha encontrado cabida en la legislación tributaria nacional con anterioridad a la reforma de la ley 25.795.

ANEXO.

TEMA 1: SUJECCIÓN PASIVA Y RESPONSABLES TRIBUTARIOS - 1995

País de origen: Colombia

Jornada: XVII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, CARTAGENA – COLOMBIA – 1995

Contenido:

Las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario

Vistos:

El informe del Relator General, las Ponencias Nacionales y las Comunicaciones Técnicas sobre el tema jurídico: “Sujeción Pasiva y Responsables Tributarios”. Teniendo en cuenta, además, las exposiciones hechas en la Asamblea Plenaria de este tema, y los debates efectuados en la Comisión Redactora y en la Asamblea Plenaria final,

Considerando:

Que al abordar en un concierto latinoamericano y latino europeo el tema de los Sujetos Pasivos Tributarios, conviene tener presente, para evitar equívocos terminológicos, que en el ámbito americano, el sujeto pasivo tributario comprende tanto al contribuyente como al responsable y dentro de éste último suele distinguirse entre responsabilidad solidaria, subsidiaria y sustituta. Sin embargo en ciertos ámbitos de la doctrina europea suele referirse esa denominación al contribuyente y al sustituto del contribuyente, que actúa “en lugar” de éste, en tanto que los responsables solidario y subsidiario, cuya obligación es de naturaleza distinta, se sitúan “junto a” o “después de” el sujeto pasivo. Que la figura del responsable sustituto, particularmente cuando pretende identificarse con los agentes de retención y de percepción, plantea numerosos problema, entre los que cabe destacar, primero, la confusión de planos materiales e instrumentales en los que una y otra figura se desenvuelven y, segundo, la dificultad técnica de hablar de un sustituto del contribuyente, cuando todavía no se sabe si la persona objeto de retención llegará, o no, a ser contribuyente.

Recomiendan:

1) La obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos está ligada a la

previa realización del hecho imponible o hecho generador que deba ser revelador de capacidad contributiva o económica.

2) El que realiza el hecho imponible o el hecho generador es el sujeto pasivo por naturaleza de la obligación o deuda tributaria, al que comúnmente se le denomina contribuyente.

3) El deudor podrá estar sujeto al cumplimiento de distintos deberes tributarios antes, durante y después de haber satisfecho su obligación. Estos deberes pueden también recaer sobre personas que no han sido, no son, ni probablemente lleguen a ser sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Entre estos deberes, tienen en especial significación los de facilitar información a cargo del sujeto pasivo o de terceros. La regulación de estos deberes ha de respetar estrictamente los derechos y garantías fundamentales y deberá ajustarse a los límites y requisitos establecidos por la norma habilitante. En consecuencia, los deberes instrumentales tendrán en cuenta los principios de proporcionalidad, moderación, ponderación y razonabilidad.

4) La figura del responsable obedece a razones de afianzamiento o eficacia recaudatoria. Su presupuesto de hecho debe ser establecido por ley, en base a su específica vinculación con el contribuyente, la que deberá además respetar el derecho al resarcimiento que le es inherente.

5) La responsabilidad subsidiaria, por su propia naturaleza, debe gozar de carácter preferente en el derecho tributario.

En caso de que las legislaciones establezcan la responsabilidad solidaria, es conveniente que la Administración al hacer uso de su derecho de elección, persiga el cobro de su crédito en primer término contra el contribuyente.

6) El sustituto es el único obligado frente al fisco por las obligaciones y deberes que se originen por el acaecimiento del presupuesto de hecho.

7) En el caso de los agentes de los agentes de retención y percepción el contribuyente queda liberado de su obligación de pago sólo por el importe retenido o percibido.

Se transcribe a continuación un memorandun redactado por el Relator General, Dr. Eusebio González García, y leído en la sesión plenaria donde se consideró este tema,

sobre lo ocurrido en el debate que tuvo lugar en la Comisión con relación al tema del sujeto pasivo del impuesto al valor agregado:

MEMORANDUM

“Puede sorprender a la Asamblea que siendo el tema del Sujeto Pasivo del IVA uno de los grandes problemas abordados en las distintas Ponencias nacionales, comunicaciones y; consiguientemente, también en el resumen del Relator General, no aparezca recogido en las recomendaciones que la Comisión de Trabajo presenta. Debo confesarles que el primer sorprendido es quien les habla; pero para que no parezca que la omisión obedece a descuido o desidia de la Comisión, es necesario dejar constancia que la Comisión trabajó, discutió y polemizó ampliamente sobre el tema, llegándose a presentar hasta cuatro proyectos alternativos, que en último término por renuncia de dos de los proponentes, quedaron reducidos a los dos que a continuación se citan:

“PROPUESTA DEL RELATOR GENERAL

“Particulares dificultades presenta la delimitación del sujeto pasivo contribuyente en el caso del IVA, por la sencilla razón de que en este impuesto se ha roto el tradicional hilo conductor que une la capacidad económica, el hecho imponible y el pago de la deuda tributaria. Al disociarse la realización del hecho imponible de la capacidad jurídicamente gravable a través del mecanismo de la repercusión legal obligatoria, las soluciones dogmáticas hasta el presente conocidas resultan poco satisfactorias para explicar el fenómeno descrito, por lo que se hace necesario una mayor profundización en su estudio e intentos de sistematización”.

“PROYECTO SUSTITUTIVO DE LOS DOCTORES ALBERTO FAGET Y JOSE BORDOLLI

“En los impuestos cuyo hecho generador es un negocio en el que intervienen diversos sujetos, el legislador se encuentra habilitado para gravar la capacidad contributiva de uno de ellos a quien, en consecuencia, designa como único contribuyente. “Esta calidad no se pierde por el hecho de que la ley imponga la discriminación del impuesto en la documentación respectiva ni por la eventual traslación económica que ese contribuyente realice a su co-contratante.

“La propuesta del Relator General obtuvo 13 votos y la de los Doctores Faget y Bordolli 10, pero siendo necesarios 14 votos para que una propuesta de la Comisión pueda prosperar, y no siendo posible llegar a ningún acuerdo de compromiso entre

ambas posiciones, el Reglamento por el que se rigen las Jornadas impide en este momento cualquier solución distinta a la escueta relación de los hechos que acabo de someter a su consideración”.

¹ En lo que refiere a la capacidad contributiva diremos por ahora que es la capacidad que tiene una persona de detraer fondos de sus necesidades para aplicarlos al sostenimiento del estado.

² Villegas cita una opinión del jurista brasileiro Araújo Falção, haciéndose eco de la misma, diciendo “La noción exacta del hecho generador en cuanto a su esencia o consistencia económica basta para la correcta interpretación de la ley tributaria sin que sea necesario recurrir al muy discutido, variable e inútil concepto de “causa” como elemento integrante de la obligación tributaria”.

³ Téngase en cuenta la autonomía que la reforma de 1994 a nuestra Constitución Nacional instauró para los municipios, asentando los diferentes precedentes jurisprudenciales que se venían dando desde la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

⁴ Al respecto de este punto, es interesante destacar el estudio realizado en la tesis del Dr. Diego González Ortiz, de la Universidad de Valencia dedicada a los Responsables Tributarios en el Derecho español. En la misma, se hace un estudio pormenorizado de este tema, recomendando desde ya su estudio. A tales efectos, el lugar para ser ubicada en internet figura en la bibliografía del presente.

⁵ Al respecto cabe mencionar la sanción de la RAO en el año 1919.

⁶ Es interesante destacar como autores de la talla de Hensel incluso negaron entidad al estudio del poder tributario estableciendo una estricta relación de igualdad entre el estado y el deudor tributario. Otros autores, por su parte, a los cuales podemos categorizar como mayoritarios, continuaron analizando la presencia del poder tributario en la relación tributaria, independientemente del principio de legalidad que rige en esta materia y al que anteriormente hacíamos mención.

⁷ Es destacable como muchos autores han manifestado su “indignación” por la inclusión de ciertos conceptos en la legislación sin darle una real forma ni adaptarlos a las legislaciones en donde pretendían ser incorporados. En Latinoamérica esto puede verse la legislaciones que siguieron el modelo de Código Tributario para América Latina.

⁸ Sería el deber de prestación.

⁹ La sujeción de un patrimonio al pago de una deuda.

¹⁰ Existieron dos corrientes que se dividieron la explicación de la naturaleza de la obligación. Por un lado, las relativas a valorizar el concepto subjetivo, que siguieron las influencias del derecho romano, con Justiano, y más tarde a Savigny. Por el otro, la doctrina patrimonialista pretendía revitalizaba al patrimonio, sosteniendo que la persona del deudor era incoercible y que por tal no podía forzarse un hacer de este, relegando las ideas de que la obligación recaía, estrictamente, en el comportamiento del deudor.

¹¹ Al respecto recomendamos la nota publicada por el Dr. Juan Carlos Aldao en cuadernos de cátedra N° 2 de la materia Finanzas y Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Rosario, específicamente bajo el título “Separación de la Actividad Económica”, página 61 de dicho trabajo.

¹² Así, es la opinión, por ejemplo del Dr. Humberto Quiroga Lavié.

¹³ Dictamen N° 85/52 del ex - departamento de Asesoría Letrada y Asuntos Legales; citado por GOMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos María, “Procedimiento tributario. Ley 11.683 – Decreto 618/97”, 2° edición actualizada y ampliada; página 62; 2004; Editorial La Ley; Buenos Aires.

¹⁴ Para más datos véase lo citado por Villegas en su obra ya citada, página 261.

¹⁵ **Artículo 953 del Código Civil:** El objeto de los actos jurídicos deben ser cosas que estén en el comercio, o que por un motivo especial no se hubiese prohibido que sean objeto de algún acto jurídico, o hechos *que no sean imposibles*, ilícitos, contrarios a las buenas costumbres o prohibidos por las leyes, o que se opongan a la libertad de las acciones o de la conciencia, o que perjudiquen los derechos de un tercero. *Los actos jurídicos que no sean conformes a esta disposición, son nulos como si no tuviesen objeto.* (La bastardilla es nuestra).

¹⁶ El documento completo puede verse como anexo al presente.

¹⁷ Tal como se hace en el artículo 8° de la ley 11.683, en donde se incluye a diversos sujetos y no sólo a los responsables por deuda ajena que la mencionada ley establece en su artículo 6°.

¹⁸ Sentamos nuevamente la idea de que aquí estamos dando nuestra opinión sobre la forma en que deben configurarse los sujetos pasivos y los obligados al pago de deudas tributarias, dejando para espacios siguientes la normativa al respecto.

-
- ¹⁹ Los artículos citados son tomados de la página infoleg.mecon.gov.ar, que depende del Ministerio de Economía y Producción de la Nación
- ²⁰ Conforme artículo 30 del Código Civil.
- ²¹ Conforme artículo 51 del Código Civil.
- ²² Conforme artículo 32 del Código Civil
- ²³ Conforme artículos 33 y 34 del Código Civil
- ²⁴ Conforme artículo 33 del Código Civil.
- ²⁵ Regulada en los artículos 1648 a 1788 bis del Código Civil.
- ²⁶ Ver al respecto el artículo 368 Segundo Párrafo de la ley 19.550 respecto a las A.C.E.
- ²⁷ Conforme artículos 367 y 377 de la ley 19.550.
- ²⁸ Conforme artículo 367 de la ley 19.550.
- ²⁹ Conforme artículo 377 de la ley 19.550.
- ³⁰ Conforme artículo 1 de la ley 24.441.
- ³¹ Ver, para mayor precisión, los artículos 11, 14 y 15 de la ley 24.441.
- ³² Refiere al Libro III, Título VII – Del Dominio Imperfecto. El artículo 2662 dice: Dominio fiduciario es el que se adquiere en un fideicomiso singular, subordinado a durar solamente hasta el cumplimiento de una condición resolutive, o hasta el vencimiento de un plazo resolutive, para el efecto de restituir la cosa a un tercero.
- ³³ Independientemente de esto, la ley puede ser consultada en:
http://documentacion.minhac.es/doc/NormativaDoctrina/Tributaria/Derecho%20tributario%20General/ley%2058_2003.pdf
- ³⁴ Surge de los artículos 1276 y 1284 del Código Civil. Cabe aclarar que el segundo de los artículos citados hace mención a que la mujer sea nombrada curadora del marido, esto se debe a que continúa vigente el artículo originario, momento en el cual la mujer no gozaba de los derechos actuales.
- ³⁵ Conforme artículo 377 del Código Civil.
- ³⁶ Dictamen A.F.I.P. – D.G.I. N° 87/1999 DAL, de fecha 10/09/1999, citado por los Dres. Gómez y Folco en la obra a la que ya hemos hecho referencia.
- ³⁷ Refiere, así, a los artículos 699 y siguientes del Código Civil.
- ³⁸ T.F.N., Sala D, “Wertheim, Julio s/ Recurso de apelación – impuesto a las ganancias”, 27/02/2001, citado por los Dres. Gómez y Folco en la obra a la que hemos hecho referencia.
- ³⁹ Interpretación a contrario del inciso.

BIBLIOGRAFÍA.

1. Borda, Guillermo A; “Tratado de Derecho Civil. Sucesiones”; Séptima Edición Actualizada; Buenos Aires; Editorial Perrot; 1994.
2. Bustamante Alsina, Jorge; “Pluralidad de sujetos civilmente responsables”; Editorial Zeus; Sección Doctrina; página 13 y siguientes; Rosario; 1980.
3. D’Agostino, José Ramón; “La compensación y el responsable sustituto”; Diario *Ámbito Financiero*; 12 de mayo de 2003.
4. Erman, Laura y Grillo, Enzo A.; “Hacia una efectiva aplicación de la responsabilidad solidaria”; *La Ley – Impuestos 2003 – B – 1785 a 1790*.
5. Gómez, Teresa y Folco, Carlos María, “Procedimiento tributario. Ley 11.683 – Decreto 618/97”; 2º edición actualizada y ampliada; Buenos Aires; Editorial La Ley; 2004.
6. González Ortiz, Diego; “La figura del responsable tributario en el derecho español” (Tesis); Valencia, España; Universitat de València; Mayo de 2003.
7. Luchena Mozo, Gracia María; “La relación jurídico-tributaria. El hecho imponible”; en: <http://www.uclm.es/area/financiero/pdf/doctrina2.pdf>
8. Pizarro, Ramón Daniel y Vallespinos, Carlos Gustavo; “Instituciones de Derecho Privado. Obligaciones. Tomos 1 y 2”; Buenos Aires; Editorial Hammurabi; 999.
9. Quiroga Lavié, Humberto; “Constitución de la Nación Argentina comentada”; 3º edición; Buenos Aires; Zavalía editor; 2000.
10. Soler, Osvaldo H.; “Análisis críticos de algunos aspectos de la reforma a la ley 11.683”; *La Ley – Impuestos 2003 – 1483 a 1490*.
11. Trigo Represas, Félix A. y López Mesa, Marcelo J; “Tratado de la Responsabilidad Civil”; Buenos Aires; Editorial La Ley; 2004.
12. Villegas, Héctor Belisario, “Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario”; 8º edición actualizada y ampliada; Buenos Aires; Editorial Astrea; 2002.
13. Zunino, Jorge Osvaldo; “Régimen de Sociedades Comerciales. Ley 19.550. Texto ordenado 1984 según decreto 841/84”; 16º edición actualizada y ampliada, 3º reimpresión; Buenos Aires; Editorial Astrea; 2001.