



Facultad de Ciencias Económicas - UBA

Carrera de Especialización en Sindicatura
Concursal

El Síndico Concursal

**¿Es responsable solidario en materia
tributaria?**

Autora: *Gabriela Esojo*

Tutora: *Flavia Melzi*

INDICE

INTRODUCCIÓN

Capítulo 1. SINDICO CONCURSAL

- El Síndico como Órgano del Concurso
- ¿EL Síndico Concursal es un Funcionario Público?
- Rol del Síndico Concursal

Capítulo 2. LA RESPONSABILIDAD

- La responsabilidad en general
- Clases de responsabilidad
 - Responsabilidad por deuda propia
 - Responsabilidad por deuda ajena
- Responsables en forma personal y solidaria con los deudores
- La responsabilidad del Síndico
- El actuar debido

Capítulo 3. LA RESPONSABILIDAD TRIBURARIA DEL SÍNDICO

- Atribución de la responsabilidad solidaria
- Responsables por subordinados
- La responsabilidad del Síndico en caso de deudas pre o pos concursales
- ¿Es responsable solidario el Síndico en materia tributaria?
- ¿Se puede imputar al Síndico por mal desempeño de sus funciones?

Capítulo 4. CONCLUSIONES

REFERENCIAS

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

INTRODUCCIÓN

La presente Tesis busca demostrar si el Síndico Concursal es responsable solidario en materia tributaria.

Para ello se llevó a cabo una profunda investigación, abordando el tema de la responsabilidad en materia tributaria que será nuestro tema central y algunos otros temas periféricos que resultan relevantes para la evaluación de la situación, cuando llegue el momento oportuno de respondernos a nuestro interrogante.

Investigamos los antecedentes, la situación actual, la Jurisprudencia y Doctrina aplicable.

Esta Tesis consta de cuatro capítulos.

En el primer capítulo se desarrollarán los conceptos esenciales para poder definir el rol del Síndico Concursal. Se describirán sus atribuciones inderogables e indelegables legalmente establecidas, su responsabilidad plasmada en sus actos realizados en beneficio de la Ley y de la administración de la Justicia.

Asimismo, se abordará su papel como “conductor” en el concurso o quiebra, cuyo compromiso debe ser prudente y de buena fe.

Se detallarán los deberes en el desarrollo de la tarea encomendada cuando fue designado por la Ley para colaborar en la tarea judicial.

Se analizará tanto la Doctrina como la Jurisprudencia para así poder demostrar si el Síndico Concursal es un funcionario público o si le cabe la categorización de Órgano del Proceso Judicial. Ambas discrepan fuertemente sobre este tema.

En el segundo capítulo se analizará la responsabilidad en general haciéndose una clasificación de la misma.

Se tratará la responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades y la vinculación con la obligación jurídico tributaria.

Se abordara la responsabilidad que incumbe al síndico a partir de la aceptación del cargo; y su actuar debido en la causa.

En el tercer capítulo tratara la responsabilidad tributaria del síndico, analizando la responsabilidad solidaria, la responsabilidad de los subordinados.

Se tratara sobre la responsabilidad del Síndico en deudas pre y pos concursales.

Se responderá al interrogatorio de si el síndico es solidario en materia tributaria.

Y si se lo puede imputar por mal desempeño de sus funciones.

El cuarto capítulo contiene las conclusiones del trabajo expuesto.

CAPITULO I.- SÍNDICO CONCURSAL

La Ley 24.522 establece que son funcionarios del concurso (1) el Síndico, el coadministrador y los controladores del cumplimiento del acuerdo preventivo, y la de liquidación en la quiebra.

En cuanto a la figura del Síndico, puede afirmarse que técnicamente es un “Órgano del Concurso”, quien como tal cumple expresas funciones conferidas por el ordenamiento jurídico y cuya designación se encuentra en manos de los magistrados intervinientes.

A decir de Vítolo (2) el Síndico concursal tiene funciones de un oficial público, toda vez que se lo considera como un delegado del Juez, pudiendo distinguirse las propias de un administrador de aquellas de carácter procesal, en las que actúa como un órgano del proceso, participando en todas sus fases.

En caso de que fuera funcionario sería posible simplificar la enumeración de su régimen de responsabilidad, otorgándole carácter de “parte”, pero su asimilación de funcionario concursal es en forma relativa.

Entre los deberes y facultades del síndico pueden citarse el de efectuar las peticiones necesarias para la rápida tramitación de la causa, la averiguación de la situación patrimonial del concursado, los hechos que

puedan haber incidido en ella y la determinación de sus responsables. Como así también la elaboración de informes, la realización y liquidación de bienes y todo otro aporte para la dilucidación que considere necesario tanto él como el magistrado.

Para el ejercicio de sus funciones el Síndico debe desempeñarse en forma personal como lo establece la Ley.

La importancia del rol de Contador Público como Síndico

El proceso concursal y falencial, importa la determinación de la situación económica financiera de las empresas en crisis y la detección de las causas que generaron su insolvencia.

Su realización requiere una labor de profundo contenido contable tanto en orden a la auditoría de gestión y evaluación patrimonial, -aspecto íntimamente vinculado al de comprobación de la legitimidad de la causa de los créditos que convergen al proceso universal-, como respecto al proceso de crisis de la empresa, para brindar el adecuado diagnóstico de las causas de su gestación y profundización; todos aspectos que finalmente se relacionan con la viabilidad empresarial, afectada por los quebrantos y la cesación de pagos.

Estas tareas profesionales exigen, formación académica y conocimientos específicos en el área económico-contable.

CAPITULO II. LA RESPONSABILIDAD

Etimológicamente responsabilidad (responsable deriva del latín; responsum, que viene de responderé, es decir responder) es: “Deuda, obligación de reparar y satisfacer por sí o por otro, a que consecuencia de un delito, de una causa o de otra causa legal”, y también “Cargo u obligación moral que resulta para uno del posible yerro en cosa o asunto determinado” -Diccionario de la lengua española-.

Del concepto deriva que quien está obligado a algo o por algo incurre en responsabilidad a partir del momento que incumple su obligación.

Puede agruparse la responsabilidad según del sector del Derecho al que acceden, la de su configuración y la de su intensidad.

- Clasificación en función del sector del derecho.

La responsabilidad puede ser civil, administrativa, penal o tributaria.

- Clasificación por su configuración.

La responsabilidad puede ser directa o indirecta. Es directa cuando el sujeto es pasible de una sanción por el incumplimiento de una norma que debía acatar. Es indirecta cuando el individuo es sancionado por la conducta de un tercero.

- Clasificación por su grado de intensidad.

La responsabilidad puede ser solidaria, subsidiaria y sustitutiva.

Solidaria: El responsable no lo es sino cuando la ley disponga que deba responder con sus propios bienes, en caso que el contribuyente así no lo hiciere.

Subsidiaria: Afecta a determinadas personas cuando intimados los contribuyentes estos no satisfacen el importe del tributo, ocasionando la responsabilidad solidaria de aquellas.

Sustitutiva: Es aquella en la que el responsable siendo ajeno a la configuración del hecho imponible, actúa no obstante por disposición legal expresa en representación del contribuyente particularizado en la ley para el pago del tributo.

Responsables por Deuda Propia

La figura de la responsabilidad por deuda propia se encuentra legislada en: “el artículo 5º de la ley 11683 (t.o. 1998)”.

En un primer grado de análisis se encuentran obligados a pagar el tributo, en forma personal o por intermedio de sus representantes legales, en su carácter de responsables directos de sus obligaciones tributarias, los contribuyentes según las leyes respectivas, sus herederos y legatarios, según lo normado en el Código Civil.

Son contribuyentes todos aquellos sujetos respecto de los cuales se verifique el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias.

Enumeración de los responsables por deuda propia

1. Las personas físicas (de existencia visible), capaces o incapaces según el derecho común.
2. Las personas jurídicas en un todo de acuerdo con lo normado en el Código Civil.
3. Las sociedades, asociaciones y entidades reconocidas como sujetos de derecho por el derecho privado.
4. Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas aunque no tengan la calidad de sujetos de derecho en el ámbito del derecho privado, ello en la medida en que sean consideradas por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.
5. Los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.
6. Las sucesiones indivisas, siempre que las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible en las condiciones determinadas por la ley del tributo correspondiente

7. 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.

Responsables por Deuda Ajena

Los responsables por deuda ajena se encuentran enumerados en: “el artículo 6º de la ley procedimental (L. 11683 - t.o. 1998)”.

Los responsables por deuda ajena se encuentran obligados a pagar el tributo al Fisco con los recursos que administran, perciben o disponen como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes o acreedores, en la medida en que estos últimos sean los titulares de los bienes administrados o en liquidación.

Enumeración de los responsables por deuda ajena

1. El cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro.
2. Los padres, tutores y curadores de los incapaces.

3. Los síndicos y liquidadores de las quiebras.
4. Los representantes de las sociedades en liquidación.
5. Los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos.
6. Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios considerados como unidades económicas por las leyes tributarias.
7. Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que grava 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.
8. Los agentes de retención.
9. Los agentes de percepción.

Las obligaciones de los responsables por deuda ajena se encuentran tipificadas en: “el artículo 7º de la ley de procedimiento fiscal (L. 11683 - t.o. 1998)”.

- Cumplimiento por cuenta de sus representados

Deben cumplir por cuenta de sus representados, con los deberes tributarios de los contribuyentes, en relación con la determinación, la

verificación y la fiscalización de los impuestos; se encuentran comprendidos en este inciso los síndicos y liquidadores de las quiebras.

- Cumplimiento de los mismos deberes que las personas con quienes se vinculan

Tienen que cumplir los mismos deberes que para esos fines incumben a los sujetos con quienes se vinculan. Se encuentran comprendidos los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios considerados como unidades económicas por las leyes tributarias; 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.

Responsables en forma personal y solidaria con los deudores

La responsabilidad solidaria con los deudores de los tributos se encuentra normada en: “el artículo 8º de la ley 11683 (t.o. 1998)”.

La solidaridad a la que se refiere el legislador se produce "...cuando la ley crea, al lado del contribuyente, otro responsable a quien el sujeto activo de la relación tributaria puede exigirle el pago de la obligación fiscal, aun

cuando respecto de éste no se haya verificado el hecho imponible", según lo expresado por calificada doctrina. (3)

De este modo, el Fisco queda "facultado para exigir el total de la prestación tributaria a ambos conjuntamente, o a cualquiera de ellos, conforme a los principios del derecho común". (4)

Por la gravedad de la figura, ya que los sujetos responden con sus bienes propios, centraremos fundamentalmente nuestro estudio en el presente acápite.

Los sujetos que enumeramos a continuación responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo (y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen).

Dicha responsabilidad se hará efectiva sin perjuicio de las sanciones correspondientes por las infracciones cometidas.

Eximición de responsabilidad

No habrá responsabilidad personal y solidaria para quienes puedan demostrar fehacientemente que sus representados o mandantes los han colocado en la imposibilidad material de cumplir con sus obligaciones fiscales en forma correcta y oportuna.

La norma establece que la solidaridad surgirá en la medida en que los contribuyentes no hubiesen cumplido la intimación administrativa de pago del tributo adeudado, o sea, que se requiere una previa intimación al deudor originario.

En consecuencia, la solidaridad a la que se refiere la ley recae sobre el sucesor o el adquirente por toda deuda determinada que su antecesor o vendedor haya tenido a la fecha de la transferencia si los contribuyentes no hubieran cumplido con la mencionada intimación de pago del tributo. En este caso, no existirá procedimiento alguno que libere al adquirente de su responsabilidad solidaria.

Mientras que cuando se trate de deuda no determinada, el legislador ha previsto un mecanismo de caducidad para liberar de responsabilidad al adquirente.

La responsabilidad del Síndico

La responsabilidad del Síndico resultará (originando reparación pecuniaria o sanción represiva) en la medida que se trate de un acto ilícito (es decir voluntario), prohibido por la Ley, dañoso y originado en la culpa o el dolo del responsable, que hubiese tenido lugar en ocasión o como consecuencia del desempeño de sus funciones.

La responsabilidad tendrá también carácter delictual, cuando el síndico fuera condenado penalmente por delitos cometidos en ejercicio o por motivo de su función

Tiene el mismo origen la responsabilidad cuando el Síndico es cómplice del fallido.

El actuar debido

El actuar regular se materializa en la debida contracción e idoneidad para el desempeño, la necesidad de comprensión de la trascendencia de la labor y el cumplimiento de todos y cada uno de los deberes que corresponden a tan importante función.

Uno de los ejes de la gestión en el Consejo Profesional, es la permanente y atenta defensa de las incumbencias con total sujeción a la normativa vigente, exigiendo el cabal cumplimiento y respeto a la ley federal que marca las actuaciones exclusivas y excluyentes de los profesionales en ciencias económicas, combatiendo todo avance indebido sobre éstas. El Síndico debe actuar siempre con conocimiento, debido a que genera mayor capacidad para realizar sus funciones de manera ética, responsable, honesta, con respeto y dedicación.

CAPITULO III.- LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL SÍNDICO

Atribución de Responsabilidad Solidaria en los términos del Artículo 8 de la Ley 11683

Por el juego armónico de los artículos 8º y 6º de la ley 11683 (t.o. 1998), se establece que los directores *responden* con sus bienes propios, y *solidariamente* con los *deudores del tributo*.

A su vez, el artículo 6º de la norma antes mencionada determina que los directores están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los *recursos que administran*, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados. Nótese que "el artículo 6º de la ley 11683 dice que están obligados a pagar el tributo al Fisco, como responsables del cumplimiento de la *deuda ajena con los recursos que administran*, perciben o de que disponen (no con sus recursos personales), en nombre de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de bienes administrados o en liquidación, los representantes de los incapaces (menores, interdictos, inhabilitados, cónyuges que perciben y disponen de todas las ganancias propias del otro) y de aquellos que no puedan hacerlo por sí mismos por su naturaleza (personas jurídicas en general, sociedades o asociaciones o patrimonios de afectación que no sean personas de derecho, quiebras, concursos civiles, sucesiones indivisas) y los que así deban hacerlo por disposición legal para asegurar el pago del impuesto en la fuente (agentes de retención y de percepción)." (5)

Es decir que el director no es el contribuyente, sino que, por el contrario, es un responsable por deuda ajena, razón por la cual el Organismo Fiscal no podrá, por imperio de esta premisa básica, reclamarle directamente la deuda al presidente sin pasar a analizar la responsabilidad subjetiva en el hecho en cuestión, requisito de primer orden e imprescindible, tal como explicaremos a continuación.

En tal orden de cosas, el artículo 8º dice que *no existirá* responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la Administración Federal de Ingresos Públicos que sus representados los han colocado en la imposibilidad de cumplir.

A tal efecto, seguimos a Freytes, quien dice: "que los responsables (los del art. 8º, L. 11683) *no son deudores solidarios* de la obligación tributaria que ella presupone, sino que su obligación es *accesoria o subsidiaria*, con naturaleza de garantía, agregando que la obligación de los directores y administradores y demás representantes de las sociedades no es la de un deudor solidario, sino la de un *responsable solidario*, lo que es muy distinto". (6)

Por lo expuesto, y como expresáramos anteriormente, citando a tan distinguida y prestigiosa doctrina, esta mención de la ley no debe entenderse en forma lisa y llana, sino todo lo contrario, con el sentido ya expresado de la *responsabilidad solidaria y no como deudor solidario*.

Es decir que por los conceptos expuestos, el accionar del Organismo Fiscal debe primero prosperar hasta agotar la instancia contra la sociedad, y no contra la persona del presidente.

También es importante recordar los dichos de García Belsunce y Freytes: "...para que a los administradores se les pueda endilgar una responsabilidad, hay que basarse en la culpa y en la actuación personal de cada uno de ellos...".

A su vez, destacamos la opinión de Giuliani Fonrouge y Navarrine, quienes consideran "...que para que nazca esa solidaridad del artículo 8º citado es necesario que el incumplimiento del responsable le sea imputable a título de dolo o culpa, porque la responsabilidad por deuda ajena es sancionatoria de la conducta de las que menciona dicho artículo. El Tribunal Fiscal de la Nación ha resuelto en dos casos en que el Fisco pretendía exigir el impuesto a los directores de una sociedad anónima, *sin haber sido parte ni notificados* en el proceso de determinación de la deuda contra la sociedad, que no le era aplicable la responsabilidad solidaria del artículo 8º de la ley 11683, fallos publicados en Derecho Fiscal - Tomo XVII - páginas 75 y 78...". (7)

Es decir entonces que cada director, por ende, debe formar parte del proceso administrativo de determinación del tributo.

En tal sentido, también se ha expresado la Dirección General Impositiva, en el dictamen (DATJ), 3/82 del 8/1/1982, en materia impositiva, y en el dictamen (DAL), 24/95 del 26/6/1995, en materia de los recursos de la seguridad social.

"El incumplimiento debe derivar de un hecho atribuible al sujeto responsable y presuntamente culpable; o sea, que ese hecho le debe ser

atribuido en función de cierta y determinada culpabilidad (dolo o culpa), derivada de una acción u omisión realizada con culpabilidad." (8)

"No se trata de una responsabilidad objetiva derivada del hecho de ser director, administrador, gerente o representante de una persona jurídica o de cualquiera de los otros entes a quienes la ley atribuye la calidad de sujetos de derecho tributario, sino de una responsabilidad subjetiva atribuible a uno o varios de los administradores, representantes o directores, derivada de un hecho personal, ejecutado directamente por sí, y no por otro o por medio de otro, y que le sea imputable a título doloso o culposo. Ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación que el director de una sociedad anónima no puede ser declarado responsable solidario del incumplimiento de una deuda impositiva, si no ha administrado o dispuesto de los fondos sociales. No basta que una persona sea director, gerente, o representante de una persona jurídica para que pueda considerársele responsable en los términos del artículo 8º de la ley 11683. Sólo aquellos que administran o disponen de los bienes sociales son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios, y a ellos alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurrieren, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley. Los demás miembros de una sociedad que no tienen asignadas estas funciones no son, en principio, responsables en la misma." (9)

"Es deudor junto al sujeto pasivo, pero no es sujeto pasivo por la razón de que no interviene en la realización del hecho imponible cuya realización da lugar al tributo.

Para que la ley imponga a una determinada persona la responsabilidad de una deuda tributaria junto al sujeto pasivo de ésta se precisa la realización de determinado presupuesto jurídico o económico, a cuya realización va ligada la imputación de responsabilidad, es decir, es preciso que, junto al presupuesto o hecho imponible en virtud de cuya realización surge determinado tributo y determinado contribuyente, exista otro presupuesto que origine el nacimiento de una nueva obligación tributaria; es necesaria la concurrencia de dos presupuestos de hecho, el primero para que nazca el tributo cuya deuda tributaria asume el sujeto pasivo en su condición de contribuyente o sustituto, y además otro presupuesto en virtud del cual nace la obligación impuesta por la ley de atribuir la responsabilidad a otra persona. La relación existente entre estos dos presupuestos de hecho es de dependencia del segundo hacia el primero, en el sentido de que no puede existir el presupuesto de naturaleza jurídica o económica cuya realización origina el nacimiento de la obligación de responder sin la previa existencia del presupuesto que da lugar al tributo cuya deuda es declarada responsabilidad del tercero.

"Esta relación de dependencia presupone, obviamente, la existencia anterior de una obligación a cargo del sujeto pasivo. No se puede colocar al responsable junto a alguien si no existe este alguien; la inexistencia de la obligación del sujeto pasivo comporta la inexistencia de la obligación

del responsable; es necesaria la concurrencia de los dos presupuestos de hecho para que nazcan las dos obligaciones, una a cargo del sujeto pasivo y otra a cargo del responsable; existen así dos presupuestos fácticos que determinan el nacimiento de dos obligaciones tributarias: la obligación tributaria principal (que corresponde a los "sujetos pasivos o deudores principales") y la accesoria (la del responsable)." (10)

"El surgimiento de esta solidaridad, que hará responsables a los sujetos mencionados, con su patrimonio, de las obligaciones del contribuyente, requerirá para su configuración que el responsable incurra en un incumplimiento de sus deberes, que esta inobservancia le sea imputable a él por culpa o por dolo, y que los contribuyentes no cumplan con la intimación administrativa previa para regularizar su situación fiscal, pudiéndose agregar que los sujetos responsables podrán eximirse de esta responsabilidad personal y solidaria si demuestran que fueron los propios contribuyentes los que los colocaron en la imposibilidad de cumplir con sus deberes fiscales en la forma correcta y oportuna." (11)

Obligación de practicar la determinación de oficio a los responsables como único medio idóneo para hacer valer la responsabilidad

Con la finalidad de respetar el derecho de defensa de los responsables, nuestra Ley de Procedimiento Fiscal, en el quinto párrafo de su artículo

17, establece claramente que la única posibilidad de hacer valer la responsabilidad solidaria normada en su artículo 8º es a través del procedimiento de determinación de oficio en cabeza de los citados responsables.

El Organismo Fiscal deberá, en primer lugar, determinar la deuda al contribuyente, sujeto pasivo de derecho, y recién en segundo lugar, también mediante el procedimiento de determinación de oficio, en un todo de acuerdo a lo normado en: "el artículo 17 de la ley 11683 (t.o. 1998)", hacer valer la responsabilidad solidaria en la persona del responsable.

De no cumplirse el procedimiento antes mencionado, no podrá bajo ningún punto de vista hacerse efectiva la responsabilidad solidaria descripta por el legislador.

"Por tal razón, el proceso de determinación de impuestos, debe ser cumplido cuando se pretende hacer efectiva la responsabilidad solidaria, siendo nula la resolución dictada que intimase el impuesto sin el debido proceso."(12)

"En virtud de lo afirmado, surge indudable el carácter subjetivo de la solidaridad que prevé esta disposición, y así se ha entendido, previéndose entonces que se deberá llevar a cabo el procedimiento de determinación de oficio para hacer efectiva la responsabilidad solidaria que estamos tratando, como forma de garantizar el debido proceso adjetivo." (13)

Destaquemos, asimismo, tal cual ya lo hiciéramos en el punto anterior del presente trabajo, que el propio Organismo Fiscal, por intermedio del dictamen (DATJ), 3/82 de fecha 8/1/1982, en materia impositiva, y del

dictamen (DAL) 24/95 de fecha 26/6/1995, en materia de los recursos de la seguridad social, reconoce la exigencia del procedimiento de determinación de oficio en la persona del responsable por deuda ajena, como cuestión previa al endilgamiento de la responsabilidad solidaria.

A mayor abundamiento, sobre esta cuestión téngase en cuenta que la actuación desplegada por los funcionarios debe adecuarse a las propias normas internas que sobre el particular ha dictado la Dirección General Impositiva.

Por un lado, en el dictamen 3/82 se determinó que "en todos los casos en que pretenda hacerse efectiva la responsabilidad solidaria de que tratan los artículos 6º y 8º de la ley 11683 (t.o. 1998 y modif.) Deberá sustanciarse el procedimiento de determinación de oficio previsto en el artículo 17 de dicho cuerpo legal aunque el crédito reclamado no requiera el cumplimiento de tales recaudos para tornarse exigible ante el contribuyente".

Y, por otra parte, en el dictamen 24/95 se establece que la Dirección General Impositiva está facultada para realizar "...ante el resultado negativo que arroje una intimación cursada al obligado principal, la confección de actas de inspección que determinen e intimen la deuda al contribuyente cuya solidaridad se pretende invocar pudiendo el responsable por deuda ajena, ejercer su derecho de defensa...".

Debemos destacar en la reforma tributaria (L. 25239 - BO: 31/12/1999) puntualizó que la responsabilidad solidaria (en cabeza de los responsables por deuda ajena) se hará efectiva si los deudores

(contribuyentes responsables por deuda propia) no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal *dentro de los 15 días hábiles del dictado de la resolución que resuelve la contestación de la vista de la determinación de oficio.*

Responsables por los subordinados

La responsabilidad por los actos de sus subordinados se encuentra legislada en el artículo 9º de la ley 11683.

Los obligados y responsables mantienen plena y absoluta responsabilidad por las consecuencias del hecho u omisión de sus factores, agentes o dependientes, incluyendo las sanciones y los gastos consiguientes.

La actuación profesional del síndico en el ámbito concursal, conlleva responsabilidad, delimitada tanto a través de la Ley 24.522 como así también de la responsabilidad patrimonial del funcionario por la deuda fiscal impaga de la fallida, es decir supone responsabilizarle por deuda ajena.

Así debemos diferenciar su actuación entre dos posibles circunstancias:

- a) Concurso Preventivo: en este caso el deudor conserva la administración de su patrimonio bajo la vigilancia del síndico. No se produce ninguna alteración del sujeto pasivo tributario, el deudor,

ahora concursado, no es desapoderado de la propiedad y administración de sus bienes.

El síndico ejerce una función de control que no lo faculta a inmiscuirse en los negocios del concursado.

- b) El decreto falimentario conlleva el desapoderamiento de la totalidad de los bienes del deudor, así como la pérdida de la disposición y administración de los mismos. Es el síndico concursal quien asume ese rol, de ahí su responsabilidad y la procedencia de la aplicabilidad de las normas establecidas en la Ley de Procedimiento.

No obstante ello, entendemos que si el funcionario no cuenta con los medios cancelatorios, y aun a pesar de poderse determinar en forma fehaciente la deuda de la fallida, su responsabilidad queda superada.

La Ley 11.683 se ha ocupado de las obligaciones del síndico y de sus responsabilidades.

Su artículo 6 establece que están obligados a pagar el tributo al fisco con los recursos que administran, perciben o disponen, como responsables de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación.

Asimismo, el artículo 7 también establece que tienen que cumplir con los deberes que la ley de procedimientos y las leyes impositivas imponen a las contribuyentes verificación y fiscalización de los impuestos.

El artículo 8 dispone el tipo de responsabilidad del síndico estableciendo que responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo.

Los Síndicos de las quiebras y concursos que no hicieran las gestiones necesarias para la determinación e ingreso de los tributos adeudados por los responsables respecto de los periodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio y en particular si con anterioridad de 15 días al vencimiento del plazo para la presentación de los títulos justificativos del crédito fiscal no hubieran requerido de la AFIP las constancias de las respectivas deudas.

Modificado por la ley 26.044 , establece en los síndicos de los concursos preventivos y las quiebras dos obligaciones; una general cuando la ley dice que serán responsables por los períodos anteriores y posteriores a la apertura del concurso o auto de quiebra los síndicos que no realicen las “gestiones necesarias” para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados, y una particular, si dentro de los 15 días corridos de aceptado el cargo en el expediente, no hubieran requerido al organismo recaudador constancias de las deudas tributarias del contribuyente

La redacción de la norma resulta poco clara e incomprensible, teniendo en cuenta el significado y alcance de la carga que quiso imponer el legislador. Gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos, resulta una obligación muy amplia y extraña a las funciones de la sindicatura, sobre todo la concursal.

En materia de síndicos de concursos preventivos, no vemos fundamento para atribuir al funcionario judicial la responsabilidad de determinar y colaborar con el

Ingreso del tributo -esas no son las funciones asignadas a ese funcionario por el estatuto concursal-, toda vez que el contribuyente concursado conserva la administración de sus bienes bajo la vigilancia del Síndico; entonces si este último no maneja “la caja”, no imparte ordenes, en definitiva no administra, resulta carente de toda lógica atribuirle una responsabilidad para determinar e ingresar el tributo.

La ley 24.522 es de orden público, por lo que nos parece un exceso la regulación de este tópico por la ley 11.683, la cual no detenta mayor jerarquía que el estatuto concursal, en nuestra pirámide jurídica.

Mientras tramita el concurso preventivo la obligación del Síndico en materia tributaria del concursado es de información al Juez de la causa, mediante el informe mensual sobre la evolución de la empresa y el cumplimiento de las normas legales, previsto en el artículo 14 inciso 12 de la ley falencial, incorporado por la ley 26.086, con noticia a todos los interesados, entre ellos la AFIP.

En consecuencia resulta totalmente arbitraria la pretensión de reclamar la responsabilidad del Síndico, cuando el organismo recaudador, que es parte del proceso universal, es informado por aquel de los eventuales incumplimientos tributarios de la concursada, paralelamente a la presentación de las determinaciones que haga el contribuyente, al ejercer un típico acto de administración.

En consecuencia, proponemos que la responsabilidad solidaria en materia tributaria se circunscriba a los Síndicos de las quiebras, donde opera el desapoderamiento de bienes y administración y la pérdida de legitimación procesal del fallido en manos del Síndico, y en caso de concursos a aquellos que no cumplan con los reporte mensuales del artículo 14 inciso 12 de la ley 24.522.

En materia de obligaciones tributarias anteriores al concurso y las propias del Síndico de coadyuvar y/o facilitar el pago de la obligación tributaria, recordemos que la Resolución General AFIP n° 1975 reglamenta la materia estableciendo ciertas obligaciones a cargo de los síndicos designados en los concursos preventivos o quiebras, a saber:

- Deberán requerir, dentro de los 15 días corridos de haber aceptado el cargo, las constancias de las deudas que mantiene el fallido o concursado con el organismo fiscal.
- Deberán prestar la colaboración que le requieran los funcionarios de AFIP, y como si no hubiese quedado claro en la ley, realizar

todas las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables.

- Solicitar el alta en los tributos que correspondan, esto en virtud de la realización de operaciones.
- Publicación de edictos de la apertura de los concursos preventivos o declaraciones de quiebras.

Como se puede apreciar, las obligaciones endilgadas a los síndicos, desconocen la naturaleza de órgano del proceso que inviste este funcionario en los concursos preventivos, en donde no es parte contradictoria ni administradora de la empresa cesante, además afectan la par conditio creditorum, particularmente, otorgándole al organismo fiscal un mayor plazo para preparar su presentación verifcatoria en desmedro de los otros acreedores que recién se van a notificar de la apertura del concurso o quiebra, según sea el caso, y de la fecha para presentar su pedido verifcatorio vía publicación edictal o circular despachada por la sindicatura, cuestión que en la práctica es posterior a la notificación a AFIP.

Otra cuestión particularmente importante, con relación a las deudas fiscales anteriores al concurso, es que, con el dictado de la Resolución General nº 970, se imposibilita al contribuyente concursado, a cancelar la obligación tributaria de otra forma que no sea la prevista en dicho ordenamiento (sin quitas y con intereses). Caso contrario la AFIP no

presta conformidad a propuestas de acuerdo preventivo que no se encuadren en el formato regulado por la resolución citada. Ello ha llevado a la Justicia Comercial en la mayoría de los fallos a excluir el voto del organismo fiscal del cómputo de las mayorías necesarias, ya que de admitirse se frustrarían las soluciones preventivas.

En consecuencia, si la R.G. n° 970 de la AFIP establece un régimen diferenciado de pago para deudores concursados, que viola la paridad de acreedores y si a eso se agrega la prohibición del cesante de pagar deudas preconcursales durante el periodo de exclusividad -excepto los pronto pagos de créditos laborales-, y después de homologado el acuerdo se pagarán de forma igualitaria entre los iguales, conforme a sus términos, concluimos que la norma tributaria colisiona seriamente el estatuto concursal y coloca al contribuyente frente a una carga de casi imposible cumplimiento.

Insistimos, no encontramos razón alguna, en estos casos, para involucrar al Síndico como responsable solidario.

Las estadísticas de los Juzgados concursales, en materia de acuerdos homologados, nos muestran, en forma abrumadora, que la administración tributaria no queda incluida en el concordato, lo que prueba la poca operatividad de la R.G. n° 970 de la AFIP.

En lo que respecta a la intimación al deudor principal, como paso previo para habilitar la acción respecto del deudor solidario, la Sala D del

Tribunal Fiscal de la Nación sentenció: La notificación al síndico y al juez de la quiebra no puede ser considerada como intimación de pago al deudor principal para habilitar la acción respecto del deudor solidario. Al contrario, al encontrarse fallida, no podía efectuar pago alguno, situación conocida por el Fisco. Éste debió intimar en la persona del síndico de la quiebra, cosa que no hizo, y en caso de no ser satisfecha por insuficiencia de fondos, intimar al responsable solidario, no pudiendo considerarse cumplido dicho requisito con la remisión de copia de la resolución determinativa al síndico y juez de la causa (Bonetto y Cía. SA – TFN Sala D 07/02/2003)

La responsabilidad del Síndico en caso de deudas pre o pos concursales

Resoluciones administrativas de los Organismos de Recaudación Tributaria, por medios de los cuales se ha considerado “prima facie” responsables solidarios del pago de obligaciones tributarias a los Síndicos que actúan en concursos y quiebras.

En sus considerandos se menciona “El Código Fiscal obliga a los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, entidades o empresas, a pagar el impuesto con los recursos que administren o que disponen en su calidad de responsables del

cumplimiento de la deuda tributaria de dichas entidades, art. 18, estableciendo a su vez la responsabilidad con sus bienes propios y solidariamente con la de los verdaderos deudores del tributo y eventualmente otros responsables”.

En los casos de concursos preventivos, el contribuyente conserva la plena administración y disposición de sus bienes, bajo la vigilancia del Síndico y del Juez del concurso, por lo cual estos últimos carecen de todo poder de disposición sobre los fondos que genera el ente. Una vez homologada la propuesta concursal, es responsabilidad del síndico concursal o del comité de acreedores controlador.

En los casos de quiebra, la Ley 24.522 establece con carácter de orden público un procedimiento de realización de los bienes del fallido, cuyo proyecto de distribución de fondos se somete a consideración del Juez.

En consecuencia, el cobro por parte de los entes fiscales de los créditos a su favor, está condicionado a la existencia de fondos suficientes para atender a los mismos.

El Síndico no dispone de fondos ni tiene facultades para disponer de cualquier erogación o pago, estando a consideración del la justicia. Atento a ello deviene improcedente pretender que el síndico de la quiebra sea genérica y apriorísticamente responsable solidario e ilimitado de las obligaciones del contribuyente.

Entiéndase que es inadecuada la pretensión de extender al síndico la responsabilidad solidaria e ilimitada cuando actúa como un auxiliar de la justicia dentro del marco regulado por la Ley 24.522, sin disposición de los fondos que puedan existir, incluso en casos donde no existen activos y donde el paradero de los verdaderos responsables es desconocida.

Sanción de multa al Síndico Concursal por mal desempeño en sus funciones

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial remarcó que resultan causas de sanción del Síndico la negligencia, la falta grave o el mal desempeño de sus funciones.

Por negligencia se entiende la omisión de hacer aquello a lo cual se estaba obligado por la Ley o por el Juez en las modalidades de tiempo, modo y lugar en que debían efectuarse esas conductas.

Por falta grave se entiende la realización de actos que, por acción u omisión, acarrearán en perjuicio grave a los intereses del concurso, que es deber del síndico concursal proteger.

Por último, el mal desempeño se vincula con el requisito de idoneidad, es decir, que implica una conducta inadecuada, impropio del rol de la sindicatura.

CAPITULO IV.- CONCLUSIONES

Mediante nuestro trabajo Entendemos que es inadecuada la pretensión de extender al sindico la responsabilidad solidaria e ilimitada cuando actúa como auxiliar de justicia dentro del marco regulado por la ley 24.422, sin disposición de los fondos que puedan existir, incluso en casos donde no existen activos y donde el paradero de los verdaderos responsables es desconocida.

No hay que extender la solidaridad más allá de toda lógica porque colisionan las respuestas solidarias reglamentadas tanto por el Código Civil como por la Ley de Sociedades Comerciales; como así también a la “presunción de inocencia”, entendiéndose por éste concepto la inocencia de la persona como regla, solamente a través de un proceso o juicio en el que se demuestre la culpabilidad de la persona, podrá el Estado aplicarle una pena o sanción.

Destaquemos entonces que no nos encontramos frente a deudores solidarios, sino frente a responsables solidarios, cuya obligación es de carácter subsidiario, de lo cual se desprende claramente que, en primer lugar, se deberá accionar contra la sociedad, y recién si la misma no hace frente a su obligación como contribuyente, se podrá hacer valer la responsabilidad accesoria en cabeza de sus administradores.

Para que a los administradores se les exija el pago de las obligaciones que corresponden a sus representados, el Fisco deberá probar la responsabilidad subjetiva de los mismos en los hechos que se le imputan. De no probarse tal responsabilidad, no se puede bajo ningún punto de vista hacer valer la responsabilidad solidaria en la persona de aquéllos.

De lo expuesto, queda claro que el Organismo Fiscal no puede elegir la figura de los responsables solidarios para reclamarles arbitrariamente la obligación tributaria sin previa acción contra la sociedad contribuyente.

Anhelamos que se prime en un análisis profundo en cada caso a resolver, hasta tanto no se legisle justas excepciones para ciertos casos, principalmente administradores de personas jurídicas y Síndicos concursales, en donde el supuesto responsable solidario no ha intervenido en los hechos y se enfrenta con la imposibilidad de actuar y/o vigilar para poder concretar el pago del tributo.

Es improcedente pretender que el Síndico sea responsable solidario e ilimitado de las obligaciones del contribuyente.

Por todo lo analizado concluimos que para que el Síndico Concursal sea solidario en materia tributaria debiera incumplir en sus funciones o el Fisco dirimir una justa excepción que haga que la responsabilidad del

pago del tributo recaiga sobre la cabeza del Síndico y no en cabeza de los administradores de la sociedad contribuyente.

REFERENCIAS

- 1) Régimen tributario de los concursos de 2da La Ley – pág. 3 y ss.-
Flavia Melzi -
- 2) Ob citada en nota 1. - Flavia Melzi –
- 3) Boletín de la Asociación de Estudios Fiscales, nov/97 – Págs 27 y ss. -
González de Rechter, Beatriz -
- 4) Estudios de derecho fiscal – pág. 160 y ss. (trabajo citado por
González de Rechter, Beatriz – Ob citada en nota 3) - Martínez
Francisco –
- 5) Derecho tributario penal – pág 233 – Ob citada en nota 3 - García
Belsunce Horacio –
- 6) Derecho tributario penal – pág 235 - Ob citada en nota 3 - García
Belsunce Horacio –
- 7) Derecho tributario penal – pág 237 - Ob citada en nota 3 - García
Belsunce Horacio –
- 8) Derecho tributario penal – pág 238- Ob citada en nota 3 - García
Belsunce Horacio –
- 9) Derecho tributario penal – pág 238/9- Ob citada en nota 3 - García
Belsunce Horacio –
- 10) La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las
sociedades - Garreta Such, José María –
- 11) Procedimiento tributario Ley 11683 – Ed. Macchi – pág. 169 - Díaz
Sieiro, Veljanovich y Bergroth –

12) Procedimiento Tributario – Ed. Depalma – pág 109 - Giuliani Fonrouge
y Navarrine -

13) Ob. Citada en nota 11 - Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth –

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

Doctrina

- Flavia Melzi - Régimen tributario de los concursos de 2da La Ley
- La responsabilidad del Síndico Concurzal – Héctor J. Foiguel López
- Real Academia Española, 19 ed., 1970)
- Vitolo, Roque: Comentarios a la Ley de Concursos y Quiebras 24.522, Ad Hoc, p.397
- La responsabilidad Tributaria - Villar Ezcurra Marta
- Responsables por Deuda Propia y Ajena. Responsabilidad Solidaria - Por Alejandra Schneir, Oscar A. Fernández - Fuente Errepar - 1/11/00
- García Belsunce Horacio – Derecho tributario penal
- Internet - www.consejo.org.ar
- Internet - www.iprofesional.com/notas/65617

Legislación

- Ley 11683 – Procedimiento Tributario
- Ley 24522 - Concursos y Quiebras
- Ley 25239 – Reforma tributaria
- Ley 26044 – Procedimiento Fiscal

Jurisprudencia

- Bonetto y Cía SA – TFN Sala D – 7/2/2003

- Resolución General 970 - AFIP
- Nota 1015 6/4 /2009 – CPCEABA

Dictámenes

- Dictamen 3/82 – 8/1/82
- Dictamen 24/95 – 26/6/95