

PARTICULARIDADES DE LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE REPRESENTANTES A DIRECTORES DE SOCIEDADES COMERCIALES

ANDRÉS HESSDÖRFER ROZEN *

1. ALCANCE Y OBJETIVOS DEL TRABAJO

La amplitud con la que el legislador patrio reguló el instituto de la responsabilidad solidaria de los representantes en el art. 21 del Código Tributario Uruguayo (CTU)¹, nos impone la necesidad de formular una delimitación al objeto de estudio del presente trabajo. Las situaciones comprendidas dentro de la expresión “*representantes legales y voluntarios*” alcanzan a una variedad de sujetos que incluye a padres, tutores, curadores –como hipótesis de representantes legales–, y a todos aquellos sujetos que ejercen la representación de terceros en virtud de un acuerdo de voluntades, como ser el caso de representantes de sociedades comerciales, mandatarios, agentes, y otros.

En virtud de ello, hemos optado por enfocar el análisis únicamente desde la perspectiva de los directores de sociedades comerciales². No se trata de una resolución arbitraria, sino que, por el contrario, pretende centrar la cuestión en el ámbito en el que entendemos este régimen reviste mayor interés; tanto desde el punto de vista jurídico, como del económico. A través de la hipótesis del director de sociedades comerciales, procuraremos destacar los aspectos teóricos y prácticos más relevantes de aquellas situaciones en que los directores deben afrontar el escollo de asumir frente al Fisco la obligación de dar cumplimiento a los adeudos tributarios de la sociedad en forma solidaria.

2. EL DIRECTOR COMO INSTRUMENTO IMPRESCINDIBLE PARA MANIFESTAR LA VOLUNTAD DE SOCIETARIA

Sin ánimo de soslayar de la extensa discusión que en el pasado ha generado la naturaleza de las personas jurídicas, y en particular respecto de su naturaleza de sujeto de derecho independiente³, resulta inobjetable la necesidad del soporte humano, que le permita a la sociedad interactuar y relacionarse con terceros, a los efectos de desarrollar su giro y cumplir con su objeto social. La existencia de una organización jurídica y económica, como es la sociedad comercial durante su etapa de actividad, requiere de personas físicas que constituyan tal organización⁴.

1 *Profesor Aspirante de Derecho Financiero I y II en la Universidad de Montevideo.

Art. 21 del CTU: “*Los representantes legales y voluntarios que no procedan con la debida diligencia en sus funciones, serán solidariamente responsables de las obligaciones tributarias que correspondan a sus representados. Esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieron actuado con dolo*”.

2 Art. 1 Ley N° 16.060: “*Habrà sociedad comercial cuando dos o más personas, físicas o jurídicas, se obliguen a realizar aportes para aplicarlos al ejercicio de una actividad comercial organizada, con el fin de participar en las ganancias y soportar las pérdidas que ella produzca*”.

3 Frente a esta cuestión, se han expuesto dos tesis: la de la ficción, y la de la realidad independiente.

La doctrina, con apoyo legislativo, es conteste en señalar que existen elementos básicos que deben estar presentes para que una persona jurídica constituya un sujeto independiente de los sujetos que la integran, pasible de derechos y obligaciones. Así, está consensuado que debe tratarse de una organización de personas y bienes, con un interés o un fin, contando con el debido reconocimiento del Estado.

SAVIGNY es seguramente el más destacado exponente de la teoría de la ficción. Señala dicho autor que la personería jurídica era el mero resultado de una concesión del legislador, quien creaba artificialmente y con fines específicos un ser con capacidad jurídica, que podía asemejarse a la del sujeto individual.

Por su parte, quienes conciben a la persona jurídica como una realidad independiente, afirman que estos organismos sociales son capaces de ser sujetos de derecho, dado que existen naturalmente, y que el ordenamiento jurídico no hace más que reconocerles tal capacidad, siendo su nacimiento independiente del reconocimiento que le da el Estado. (Vé. CESTAU, Saúl, “Personas”, 5ª edición, FCU, Montevideo, 1999, Vol. 1, pág. 32 y ss., y VÉSCOVI, Enrique, “Introducción al Derecho”, 20ª edición, BdeF, Buenos Aires, 2001, pág. 83 y ss.)

4 CABANELLAS DE LAS CUEVAS, Guillermo, “Derecho Societario. Parte General. Los Órganos Societarios”, Heliasta, Buenos Aires, 1999, pág. 18.

La Ley N° 16.060, de Sociedades Comerciales (LSC), distingue la función de administración de la función de representación, más allá que, como regla general, ambas confluyen en el mismo órgano⁵. Conceptualmente, es posible distinguir la función de administración de la de representación de la siguiente manera: mientras que la primera supone la gestión diaria de los negocios sociales, así como la toma de decisiones -gestión interna de la sociedad-, la segunda implica un contacto con el ámbito externo, exteriorizando la voluntad societaria. Así, podemos afirmar que la función de representación se caracteriza fundamentalmente por la realización de conductas constitutivas de actos jurídicos imputables a la sociedad, mientras que la de administración tiene como atribución principal la adopción de decisiones⁶. Desde la óptica del Derecho Civil, afirma GAMARRA que el rasgo distintivo de la representación es la eficacia directa que el obrar del representante tiene sobre el patrimonio del representado⁷. De este modo, podemos apreciar claramente dos ámbitos: el del representado, que verá afectado su patrimonio por los actos llevados a cabo por el representante; y el del representante, que comprometerá un patrimonio ajeno, perteneciente a su representado⁸.

OLIVERA GARCÍA sintetiza con meridiana claridad la referida distinción al afirmar que: “[p]or administración cabe entender la gestión interna de la sociedad, en virtud de la cual se toma decisión sobre los asuntos sociales. La representación, en cambio, implica la manifestación externa de la voluntad social. La exteriorización del querer social (...)”⁹. En definitiva, la función de administración será aquella destinada a formar la voluntad, mientras que la función de representación será la que permitirá exteriorizarla¹⁰.

Funciones de administración y representación confluyen a menudo en la figura del director, sujeto que en razón de su particular posición institucional, le corresponde ejercer funciones de “dirección, de control de los procesos económicos, financieros y comerciales de la sociedad que administran y en consecuencia, tareas y cometidos de diversa naturaleza que en ocasiones se concretan en la propia ley y en otros casos se conectan a los deberes inherentes al cargo, que se materializan en la promoción y ejecución de nuevas operaciones y relaciones jurídicas con terceros y socios”¹¹. Dada esta convergencia, y amplitud de tareas desarrolladas, es que hemos centrado nuestro interés en la figura del director de sociedades comerciales.

3. RESPONSABLES TRIBUTARIOS

De manera de proseguir un orden lógico en el análisis del tema de estudio, corresponde introducir el fenómeno de los responsables tributarios, señalando sus características, los fines perseguidos mediante su designación, y las particularidades que emergen del caso en cuestión.

3.1. Naturaleza de la obligación del responsable en materia tributaria

A menudo nos encontramos con definiciones de responsable, formuladas a partir de sus diferencias con el contribuyente, en lugar de centrarse en sus rasgos propios. En efecto, nuestro derecho positivo provee una definición de responsable como “la persona que sin asumir la calidad de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones de pago y los deberes formales que corresponden a aquél (...)”¹².

5 Art. 79, inc. 1º, LSC.

6 CABANELLAS DE LAS CUEVAS, Guillermo, “Derecho Societario. Parte General. Los Órganos Societarios” cit., pág. 576.

7 GAMARRA, Jorge, “Tratado de Derecho Civil Uruguayo”, 4ª edición, FCU, Montevideo, 2005, Tomo I, pág. 16. El citado autor entiende que el fundamento se refleja en el art. 1254 del Código Civil Uruguayo, que dispone: “El contrato que hiciere una persona a nombre de otra estando facultado por ella o por la ley, producirá respecto del representado, iguales efectos que si hubiese contratado él mismo”.

8 BERRO, Federico, “Responsables Tributarios”, AMF, 1990, pág. 13.

9 OLIVERA GARCÍA, Ricardo, “Responsabilidad Tributaria de los Directores de Sociedades Anónimas”, en La Justicia Uruguaya, 1980, Tomo LXXXI, pág. 353.

10 ARAMBEL, Nancy, en “Análisis Exegético de la Ley 16.060 Sociedades Comerciales”, obra dirigida por GAGGERO, Eduardo, PÉREZ IDIARTEGARAY, Saúl y RIPPE, Siegbert, FCU, Montevideo, 1992, Tomo I, pág. 75 a 77.

11 VENTURINI, Beatriz y RODRIGUEZ MASCARDI, Teresita, “Nuevamente sobre la naturaleza de la responsabilidad de los directores de las sociedades anónimas frente a terceros”, en La Justicia Uruguaya, Tomo CXXXV, 2007.

12 Art. 19 CTU.

Siguiendo esa línea argumental, encontramos definiciones doctrinarias que señalan que, mientras el contribuyente es obligado por deuda propia, el responsable lo es por deuda ajena. En este sentido, sostiene BLANCO que es posible formular una división de criterios, distinguiendo entre quienes sostienen que la nota diferencial entre contribuyente y responsable se encuentra en la propiedad o ajenidad de la deuda, y aquellos que entienden que la distinción radica en el presupuesto de hecho de la deuda de cada uno¹³.

Conforme a la tesis de VALDÉS COSTA, existe un único elemento diferenciador entre contribuyente y el responsable, que es la naturaleza de la responsabilidad. Mientras que el contribuyente sería responsable por deuda propia, el responsable lo sería por una deuda ajena¹⁴. Este criterio es recogido por la Ley Fiscal Argentina (LFA), que distingue a texto expreso entre responsables por deuda propia y responsables por deuda ajena¹⁵. No obstante, el destacado tributarista argentino GIULIANI FONROUGE se ha apartado de la terminología de la LFA, designando con la expresión responsable a todas aquellas personas que por mandato de la ley están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser deudores de la obligación¹⁶.

En este último sentido, FERREIRO LAPATZA entiende que el nacimiento de la obligación del responsable requiere la realización de dos presupuestos de hecho diferentes. El presupuesto de hecho del que deriva la obligación tributaria del contribuyente, y el presupuesto de hecho del que deriva para el responsable la obligación responder solidaria o subsidiariamente por tal obligación¹⁷. En consonancia, SHAW define al contribuyente como aquel sujeto que está vinculado naturalmente al hecho generador, y al responsable como aquel cuyo vínculo depende exclusivamente de la designación legislativa¹⁸.

Desde nuestra óptica, entendemos que la distinción entre “propiedad” y “ajenidad” de la deuda es jurídicamente inexacta, aunque resulta una manera práctica y gráfica de describir la situación en que se encuentra cada deudor. Sostenemos que es imprecisa desde el punto de vista jurídico, en virtud de que ambas deudas –la del contribuyente y la del responsable– sólo pueden catalogarse como propias. La diferenciación entre la obligación de uno y otro deudor radica en el presupuesto de hecho. En el caso del contribuyente, dicho presupuesto será el acaecimiento del hecho generador del tributo, mientras que para el responsable será la ley –y las condiciones que ésta establezca– que lo declaren como tal.

En todo caso, podríamos referirnos a obligaciones conexas, donde la obligación del contribuyente es principal, y la del responsable accesoria. De esta manera, y por regla general de derecho¹⁹, extinguida por cualquier motivo la obligación principal, se extinguirá la obligación del responsable. Si fuere el responsable quien diera cumplimiento de la obligación, éste contará con el derecho de repetición frente al contribuyente²⁰.

3.2. ¿Qué fin persigue la designación de responsables tributarios?

Entendemos que el objetivo trazado con la designación de responsables tributarios - solidarios en este caso - determinados por la ley²¹ es nada más ni nada menos que la tutela del crédito fiscal. Esta afirmación la realizamos en el entendido que la norma por la cual se designa a un sujeto como responsable provoca dos grandes efectos, los cuales redundan en un beneficio para la tarea recaudatoria.

13 BLANCO, Andrés, “Los agentes de retención y de percepción en el Derecho Uruguayo”, en Revista Tributaria N° 166, IUET, Tomo XXIX, Numero 166, enero – febrero 2002, Pág. 6 y ss.

14 VALDÉS COSTA, Ramón, “Curso de Derecho Tributario”, 2ª edición, Depalma - Temis - Marcial Pons, Buenos Aires - Santa Fe de Bogotá - Madrid, 1996, pág. 313.

15 Arts. 5 y 6 de la ley N° 11.683 de la República Argentina.

16 GIULIANI FONROUGE, Carlos M., “Derecho Financiero” Depalma, Buenos Aires, 1965, Vol. 1, pág. 376.

17 FERREIRO LAPATZA, José Juan, “Curso de Derecho Financiero Español”, 15a edición, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 386.

18 SHAW, José Luis, “Impuesto al Valor Agregado. Hecho Generador”, Acali, Montevideo, 1978, pág. 21.

19 El artículo 1251 del CC, siguiendo la regla romana “*accessorium sequitur principale*” dispone: “El contrato se llama principal cuando subsiste por sí mismo sin necesidad de otra convención; y accesorio cuando tiene por objeto asegurar el cumplimiento de una obligación principal, de manera que no puede subsistir sin ella”.

20 La parte final del art. 19 del CTU consagra, entendemos que de manera meramente declarativa, el derecho de repetición. Sostengo el carácter declarativo, en razón de que la propia naturaleza de la obligación del responsable otorgaría este derecho.

21 Nuestra legislación recoge el principio que limita la responsabilidad solidaria a los casos que las partes así lo establecieran, o que la ley lo determinase. Dicho precepto puede apreciarse en el art. 1391 del CCU, así como en el art. 20 del CTU.

En primer lugar, promueve el desempeño diligente del cargo. Entendemos que, si en el ejercicio de sus funciones, el responsable es conciente que su actuar puede comprometer su patrimonio personal, y no exclusivamente el de la sociedad, habrá de ser más cauteloso en la toma de ciertas decisiones, elevando significativamente el nivel de diligencia en el desarrollo diario de sus tareas.

En segundo lugar, destacamos el fin clásico de la responsabilidad solidaria: la garantía que para cualquier acreedor constituye la posibilidad de exigir la totalidad del crédito tanto a su deudor, como a un sujeto ajeno a la relación al momento de contraerse la obligación²². Resulta claro que la alternativa de reclamar indistintamente al contribuyente y al responsable solidario colabora a mitigar los riesgos generados por deudores insolventes. De esta manera, la tarea recaudatoria se torna más eficiente, elevándose las posibilidades de lograr la íntegra satisfacción del crédito²³. La designación de responsables solidarios permite que la Administración determine según su conveniencia a quién reclamar, desentendiéndose de la dilucidación de las relaciones internas entre contribuyente y responsable, y la eventual repetición de lo pagado. En efecto, la Administración Fiscal no está obligada a dirigirse en vía principal al sujeto pasivo y subsidiariamente al responsable, sino que es libre para hacer valer su pretensión contra uno u otro o contra ambos al propio tiempo. Asimismo, la liquidación del impuesto llevada a cabo frente a uno de ellos produce todos sus efectos también respecto al otro²⁴.

3.3. Cualidades a las que deben atenderse para la designación del responsable tributario

Ya expuestos los fundamentos que motivan la designación de responsables tributarios, corresponde ahora estudiar los elementos que habrán de ser ponderados en el sujeto designado, de manera de nombrar a aquel que resulte más conveniente para los intereses recaudatorios del Estado. En este caso, la designación no estará signada por el criterio rector de la capacidad contributiva, sino por parámetros diversos, entre los que se destacan los nexos jurídicos o económicos que posee con el destinatario legal tributario²⁵, elementos que se aprecian con claridad en la particular situación que nos disponemos analizar.

Asimismo, debemos considerar la designación del responsable como consecuencia del riesgo de insolvencia del contribuyente, sea este por mala administración, o por fraude. En adición, sostiene VALDÉS COSTA que el fundamento también se encuentra relacionado con el deber de todo representante de dar cumplimiento a las obligaciones de sus representados que la ley o el contrato ponen a su cargo, so pena de responder frente a su representado²⁶.

3.4. Derecho de repetición

Debe destacarse aquí que, por regla general, y sin perjuicio del estudio particular enfocado en la responsabilidad del art. 21 del CTU que realizaremos más adelante, el sujeto designado responsable que da cumplimiento a la obligación del contribuyente tiene derecho a ser resarcido. Según ha sido sostenido, el pago del responsable solidario produce un enriquecimiento injusto en el contribuyente que se libera, frente a la Administración, de una deuda que, según la ley, debía ser satisfecha por éste último²⁷. Es por ello que el responsable tiene siempre el derecho esencial a ese resarcimiento por cualquier medio jurídico: repercusión,

22 La solidaridad en la deuda, o solidaridad pasiva, lejos está de constituir una novedad. Sus orígenes pueden encontrarse en los casos de plures rei promittendi del Derecho Romano, referidas también por los autores como obligaciones correales. Se trata pues de obligaciones "en que existiendo pluralidad de acreedores o deudores, cualquiera de aquellos puede, en virtud de una cláusula del acto que le dio origen o de una disposición de la ley, exigir de cualquiera de los últimos, el cumplimiento íntegro de la prestación". (Así, CARAMES FERRO, José M., "Curso de Derecho Romano", 10ª edición, Editorial Perrot, Buenos Aires, 1976, págs. 95 y 96).

23 GIANINNI, Achille Donato, "Instituciones del Derecho Tributario", Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 124; FERREIRO LAPATZA, José Juan, "Curso de Derecho Financiero Español" cit., pág. 386; GIULIANI FONROUGE, Carlos M., "Derecho Financiero" cit., pág. 376; OLIVERA GARCÍA, Ricardo, "Responsabilidad Tributaria de los Directores de Sociedades Anónimas" cit.

24 GIANINNI, Achille Donato, "Instituciones del Derecho Tributario" cit., pág. 126.

25 VILLEGAS, Héctor B., "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", 8ª edición, Astrea, Buenos Aires, 2002, pág. 337.

26 VALDÉS COSTA, Ramón, "Curso de Derecho Tributario" cit., pág. 335 y 336.

27 FERREIRO LAPATZA, "Curso de Derecho Financiero Español" cit., pág. 387.

retención, percepción, repetición –aunque la ley no lo establezca- por la indiscutible razón de que se trata de una responsabilidad por una deuda que, en principio, no le es suya²⁸.

Como ya hemos mencionado, entendemos que el derecho de repetición surge de la accesoriedad de la obligación, y no de la ajenidad de la deuda.

4. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE REPRESENTANTES: ANÁLISIS DEL ART. 21 DEL CTU Y SU APLICACIÓN A LOS DIRECTORES DE SOCIEDADES COMERCIALES

4.1. Elementos contenidos en el art. 21 del CTU

El texto del art. 21 del CTU nos provee varios elementos que tornan la responsabilidad solidaria de representantes en un régimen particular de responsabilidad tributaria, el cual merece un análisis pormenorizado desde la aplicación a la dinámica societaria.

El art. 21 del CTU impone responsabilidad solidaria a aquellos representantes legales o voluntarios que no procedan con la debida diligencia en las obligaciones tributarias que corresponden a sus representadas. La extensión de la responsabilidad estará limitada al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieren actuado con dolo.

Del texto legal entendemos que emanan cuatro elementos medulares para la aplicación del régimen del art. 21 del CTU a los directores de sociedades comerciales, a saber: a) alcance del concepto de representantes; b) criterios para determinar la debida diligencia; c) limitación de la responsabilidad; y d) derecho de repetición. Asimismo, corresponde amalgamar éste régimen particular con las disposiciones generales contenidas en el art. 19 del CTU, así como las normas de responsabilidad previstas en la LSC para los directores de sociedades comerciales.

4.2. Representantes

De manera de ceñirnos al objetivo planteado primeramente, no ahondaremos en la representación como instituto general, sino en la presencia de dicha facultad dentro del espectro atribuciones que le caben al director de sociedades comerciales. Con ello, mantenemos a un lado a los representantes legales, así como a otras especies de representante contractual.

Considerando que existen diversas formas de desempeñar los cargos dentro del directorio de una sociedad comercial, corresponde analizar cuáles son aquellas hipótesis que quedan comprendidas dentro del concepto de representantes, empleado por el legislador al regular la responsabilidad solidaria en el art. 21 del CTU.

En lo que resultó un apartamiento de la redacción provista por el art. 28 del Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL)²⁹, el legislador nacional dio un giro más genérico al sujeto alcanzado por la norma. Mientras que el MCTAL formula un listado que incluye a directores, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida, el CTU se limitó a referirse a “*representantes legales y voluntarios*”.

Esta divergencia entre el MCTAL y el art. 21 del CTU ha dado lugar al surgimiento de dos posiciones doctrinarias: una minoritaria, que entiende que basta con revestir el cargo de director para estar alcanzado

28 VALDÉS COSTA, Ramón, “Curso de Derecho Tributario” cit., pág. 313.

29 El art. 28 del MCTAL, fuente inmediata del art. 21 del CTU, dispone: “*Son responsables solidarios en calidad de representantes: 1) Los padres, los tutores y los curadores de los incapaces; 2) Los directores, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida; 3) Los mandatarios, respecto de los bienes que administren y dispongan; 4) Los síndicos de quiebras o concursos, los liquidadores de las sociedades en liquidación, los administradores judiciales o particulares de sucesiones.*”

La responsabilidad establecida en este artículo se limita al valor de los bienes que se administren, a menos que los representantes hubieran actuado con dolo. Dicha responsabilidad no se hará efectiva si ellos hubieran procedido con la debida diligencia.”.

por el art. 21 del CTU, y otra, mayoritaria, que por el contrario, afirma que no es suficiente detentar el cargo, sino que necesariamente deben encontrarse presentes facultades efectivas de representación.

La primera tesis afirma que no existen antecedentes que indiquen que el legislador uruguayo haya pretendido apartarse de la solución provista en el MCTAL, en la cual los directores de personas jurídicas calificaban como responsables, sin hacer referencia a su legitimación para manifestar la voluntad societaria frente a terceros. En este mismo sentido, sostienen que, en la medida que las decisiones de la sociedad son tomadas en forma conjunta, tanto por los directores que gozan de facultades de representación como por los que no, no existe razón alguna para reposar la responsabilidad solidaria por las obligaciones tributarias únicamente sobre los primeros³⁰.

En sentido contrario, la doctrina mayoritaria –con amplio recibo jurisprudencial–, sostiene que los directores de sociedades comerciales responden solidariamente únicamente en la medida en que tengan atribuida la representación voluntaria de la sociedad. Dicha teoría parte de la inferencia que puede realizarse de la intención del legislador, cuando resolvió apartarse del texto del MCTAL. Sin perjuicio de ello, no surge de las transcripciones de las discusiones parlamentarias referencia alguna respecto de esta cuestión. Sin perjuicio, en tesis a la cual adherimos, entienden que será necesario que se confiera la facultad de representación, sea por estatutos, o por acta de asamblea –ordinaria o extraordinaria en su caso–, posibilitando así al director actuar en nombre de la sociedad, relacionándose y obligándola frente a terceros. Por ende, no bastaría con integrar el directorio para estar alcanzado por el art. 21 del CTU, sino que dicho supuesto debe necesariamente verificarse de modo conjunto con la facultad de representación, que es la que, en definitiva, podrá hacer incurrir a la sociedad en el incumplimiento de obligaciones tributarias³¹.

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA), ha sido constante en sus fallos en el sentido de dispensar de responsabilidad solidaria a directores “aparentes”³². El TCA ha entendido que el mero hecho de encontrarse registrado como miembro del órgano directivo de una sociedad ante el Fisco no es elemento suficiente para ser responsabilizado bajo el art. 21 del CTU, siendo improcedente el reclamo en forma solidaria en los casos en que el director no ha sido investido de facultades de representación, ni ha tenido participación efectiva en la formación y manifestación de la voluntad de la sociedad³³.

En definitiva, entendemos acertado y fundamentalmente razonable admitir la aplicación del régimen de responsabilidad solidaria del art. 21 del CTU únicamente en los casos en que confluyan las cualidades de director y representante, por ser esta la solución que emerge del tenor literal de la norma. Teniendo especialmente en consideración la naturaleza aflictiva de éste régimen de responsabilidad, la interpretación de su alcance debe ser estricta. Por ello, si el texto refiere a “*representantes legales y voluntarios*”, resulta inapropiado extender la aplicación a sujetos que, ocupando cargos similares, no tienen facultades de expresar la voluntad de la sociedad, ni a obligarla frente a terceros.

4.3.1. Debida diligencia

Como fuera expresado, el art. 21 del CTU aplica a todos los casos en que el actuar del representante no esté embebido de la diligencia debida. Sin embargo, la norma hace un distinguo entre dos hipótesis alternativas: culpa y dolo. La actuación de una u otra manera determinará la extensión de la responsabilidad del representante. Si fuere con culpa, la responsabilidad estará ceñida al valor de los bienes administrados o de que disponga; y si fuere con dolo, la responsabilidad será ilimitada. Hete aquí la importancia de delimitar con precisión ambos conceptos. En efecto, si bien la violación de las leyes, estatutos o reglamentos sociales

30 En este sentido se han pronunciado OLIVERA GARCÍA, NOBOA y MAZZ. Vé. OLIVERA GARCÍA, Ricardo, “Responsabilidad Tributaria de los Directores de Sociedades Anónimas” cit., NOBOA, Rafael, “La Responsabilidad Tributaria de los Administradores de Sociedades comerciales en la Legislación Uruguaya”, en Revista de Derecho Tributario, IUET N° 20, 1977, pág. 789; y MAZZ, Addy, “Curso de Derecho Financiero y Finanzas”, FCU, Montevideo, 1991, 3ª edición, pág. 246.

31 VALDÉS COSTA, Ramón, VALDÉS DE BLENGIO, Nelly y SAYAGUÉS ARECO, Eduardo, “Código Tributario de la República Oriental del Uruguay – Comentado y concordado”, 5ª edición, FCU, Montevideo, 2002, pág. 283.

32 No nos referimos aquí al criterio de aparente en los términos del art. 53 de la LSC, sino al caso de un individuo que figura como representante, sin ejercer en la vía de los hechos tal cargo.

33 Vé. jurisprudencia compilada en VALDÉS COSTA, VALDÉS DE BLENGIO Y SAYAGUÉS ARECO, “Código Tributario de la República Oriental del Uruguay – Comentado y concordado” cit., págs. 290 y 291.

apareja la responsabilidad civil de la sociedad, son los encargados de representarla quienes deben responder por los perjuicios, en virtud de ser éstos quienes forman la voluntad de la sociedad y la manifiestan frente a terceros³⁴.

En lo que refiere a culpa, debemos tener presente que, por tratarse de un estándar jurídico, su contenido es dinámico y dependerá tanto de circunstancias de hecho, como de los sujetos a los cuales se pretenda calificar, por lo que resulta imposible aplicar un patrón único a todos los sujetos alcanzados por el art. 21 del CTU. Para los directores de sociedades comerciales, entendemos que las exigencias de cuidado deben apreciarse en función de dicha profesión y de las normas que la rigen. Así, entendemos debe recurrirse a la LSC, cuyo texto sienta pautas de conducta para directores y administradores, exigiéndoles que obren de manera leal, y con la diligencia de un buen hombre de negocios³⁵.

La diligencia del buen hombre de negocios entraña un *plus* respecto de la diligencia del buen padre de familia, en razón de tratarse de alguien conocedor de los negocios, que hace de ese cargo su profesión habitual³⁶, y del cual se presupone capacidad técnica, experiencia y conocimientos³⁷. A nuestro entender, dentro del amplio elenco de factores que el director debe atender en función de su cargo y profesión, se encuentra la adecuada gestión tributaria de la sociedad³⁸. Ello, sin perjuicio de que la tarea la desarrolle directamente el director, o en caso de no contar con los conocimientos necesarios en la materia, recurra al asesoramiento de terceros. En todo caso, deberá ocuparse y, por qué no, preocuparse de la misma.

Algo más dificultosa puede resultar la determinación de la hipótesis de dolo. Entendemos que, a tales fines, debe atenderse a la naturaleza del vínculo que existe entre el Fisco y el contribuyente, de manera de sentar el criterio con el cual debe ser aplicado a la situación planteada. La obligación tributaria es definida por nuestra legislación como *“el vínculo de carácter personal que surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley”*³⁹. Más allá de sus particularidades –las cuales indudablemente deben ser ponderadas- resulta evidente que el CTU considera el concepto de obligación como parte del ámbito de la teoría general del derecho, y no de ninguna rama en particular⁴⁰. Consecuentemente, el dolo debe ponderarse bajo los mismos parámetros que son empleados en sede de responsabilidad contractual para el caso de incumplimiento de cualquier obligación, por encontrarnos ontológicamente frente a una situación de idéntico carácter⁴¹.

De este modo habrá dolo, y consecuentemente extensión ilimitada de la responsabilidad, en aquellos casos en que surja con claridad que el director tuvo la voluntad de no dar cumplimiento a la obligación tributaria que la ley ha puesto a cargo de la sociedad. Entendemos que la intencionalidad es el elemento diferenciador entre una hipótesis de culpa y una de dolo⁴². Discrepamos con que se limite esta hipótesis, o que sea asimilada al

34 PÉREZ FONTANA, Sagunto F., “Manual de Sociedades Anónimas”, FCU, Montevideo, 1983, pág. 156.

35 Art. 83 de la LSC.

36 MERLINSKY, Ricardo, “Manual de Sociedades Comerciales”, 2ª edición, Carlos Álvarez, Montevideo, 2008, pág. 63.

37 HALPERIN, Isaac, y OTATEGUI, Julio, “Sociedades Anónimas” 2ª edición, Depalma, Buenos Aires, 1998, pág. 549.

38 Criterio recogido en las Recomendaciones de la VIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario de Lima, 1977.

39 Art. 14 CTU: “(Obligación tributaria).- La obligación tributaria es el vínculo de carácter personal que surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley.

Le son aplicables las normas propias o específicas en la materia, correspondiendo las del derecho privado, en caso de disposición expresa o subsidio.

Su existencia no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o contratos o a la naturaleza del objetivo perseguido por las partes en éstos, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas, ni por los convenios que celebren entre sí los particulares.

Se consideran también de naturaleza tributaria las obligaciones de los contribuyentes, responsables y terceros, referentes al pago de anticipos, intereses o sanciones, o al cumplimiento de deberes formales”.

40 VALDÉS COSTA, VALDÉS DE BLENGIO Y SAYAGUÉS ARECO, “Código Tributario de la República Oriental del Uruguay – Comentario y concordado” cit., pág. 249.

41 En este sentido, GAMARRA afirma: “la responsabilidad contractual es aquella que proviene del incumplimiento de cualquier obligación, aunque no tenga por fuente el contrato. Por consiguiente la terminología no resulta del todo adecuada; es mejor hablar de ‘responsabilidad por el incumplimiento de una obligación’ (...).” GAMARRA, Jorge, “Responsabilidad Contractual. I. El Incumplimiento”, 1ª edición, FCU, Montevideo, 1996, págs. 8 y 9.

42 GAMARRA, Jorge, “Tratado de Derecho Civil Uruguayo” cit. Tomo XVII, Vol.1, pág. 203.

dolo en materia infraccional⁴³. Consecuentemente, no será necesaria en este caso la realización de maniobras tendientes a evadir injustificadamente el pago de tributos, pues es debido diferenciar el ámbito de aplicación del derecho tributario material, del ámbito en el cual resulta aplicable el derecho tributario infraccional.

4.3.2. La excepción al régimen del art. 21 del CTU: art. 95 del Título 4° del Texto Ordenado de la DGI de 1996

Como singular excepción al régimen general de responsabilidad previsto en el art. 21 del CTU, resulta oportuno señalar lo preceptuado en sede de Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE), régimen que proviene del ya derogado Impuesto a la Renta de la Industria y Comercio (IRIC), anterior al CTU⁴⁴. Dicha norma dispone que los socios de sociedades personales, o directores de sociedades contribuyentes responden solidariamente por las obligaciones derivadas del IRAE en cabeza del contribuyente, sin referir de modo alguno a la negligencia del responsable. Como es posible apreciar, se trata de un régimen que se aparta de la solución general prevista en el art. 21 del CTU.

La convivencia de estos dos sistemas en nuestro derecho nos plantea la disyuntiva entre la conveniencia de un régimen de responsabilidad subjetiva o uno de responsabilidad objetiva. Para valorarlo de manera apropiada, debemos apreciar cuáles son los beneficios y perjuicios que ambos aparejan tanto para el Fisco como para el responsable solidario.

Desde la perspectiva del ente recaudador, podría afirmarse que un régimen de carácter objetivo es más beneficioso, puesto que provee a la Administración de un sujeto más a quien reclamar, sin la necesidad tener que acreditar ningún tipo de conducta por parte del director. Empero, entendemos que existen argumentos suficientes para inclinarse a favor de un régimen de responsabilidad subjetiva, el cual habrá de redundar en resultados beneficiosos para ambas partes.

En primer lugar, responsabilizar únicamente cuando el actuar es negligente, puede constituir un estímulo más para que el director actúe de manera apropiada, ya que en el obrar diario procurará realizar sus tareas de manera tal de resultar exento de responder personalmente por las obligaciones de la sociedad. No podemos imaginar perjuicio semejante para el Fisco que un director desinteresado en el pago de los tributos de la sociedad, por ser éste conciente que la diligencia empleada no será ponderada. Ante una situación de crisis empresarial, en la que sea imposible cumplir con todos los acreedores, la no consideración de la diligencia empleada parece apta para provocar desinterés en el director de dar cumplimiento a los adeudos tributarios, priorizando el pago de otros créditos que le permitan seguir operando.

En segundo lugar, los regímenes de responsabilidad objetiva, que comprometen el patrimonio de los sujetos responsables, desestiman a los profesionales de mayor capacidad. Parece razonable que un sujeto altamente calificado no esté dispuesto a asumir riesgos de semejantes dimensiones, en los que la determinación de su responsabilidad estará desprovista de toda consideración respecto de la corrección, rectitud, pericia y prudencia de su obrar.

Por último, y como consecuencia natural de lo anterior, los únicos sujetos que estarían dispuestos a asumir tales condiciones serían los de menor capacidad, o, lo que puede ser peor aún para los intereses del Fisco, los insolventes. Es probable que quien no tenga nada por perder sea más propenso a asumir riesgos de semejantes dimensiones⁴⁵.

En suma, entendemos que los beneficios de un régimen de responsabilidad subjetiva son ostensibles. Lamentablemente, el legislador no tomó la excelente oportunidad que la reforma tributaria aprobada en 2006 le brindó para unificar el régimen de responsabilidad, adecuando toda la legislación a las disposiciones del

43 Tesis esgrimida por BERRO (Vé. BERRO, Federico, "Responsables Tributarios" cit., pág. 43).

44 Art. 95 del Título 4° del Texto Ordenado de la DGI de 1996: "(Responsabilidad solidaria): Los socios de sociedades personales o directores de sociedades contribuyentes, serán solidariamente responsables del pago del impuesto". Esta redacción proviene del decreto-ley N° 14.252 de 22 de agosto de 1974, y el antiguo Título 4° del Texto Ordenado de la DGI. La posterior aprobación del CTU, con un régimen diametralmente opuesto, generó incertidumbre y posiciones encontradas respecto a la vigencia de esta norma, o a su eventual derogación tácita por el CTU. La Reforma Tributaria aprobada en 2006 por la Ley N° 18.083 zanjó la discusión, conviviendo en la actualidad ambos regímenes.

45 En este sentido, LOAIZA KEEL, Carlos, "La responsabilidad tributaria de los socios y directores: interpretación jurídica orientada política y económicamente" en "Responsabilidad de Administradores y Socios de Sociedades Comerciales", FCU, Montevideo, 2006, pág. 341.

CTU. Por el contrario, “revitalizó” el régimen introducido en nuestra legislación por el IRIC, zanjando toda duda respecto de su vigencia.

4.4. Limitación de la responsabilidad

La responsabilidad solidaria que puede caberle al director de una sociedad comercial podrá encontrarse limitada en su cuantía, y estará ceñida a un determinado período de tiempo.

4.4.1. Limitación cuantitativa

Como mencionáramos, el quantum de la responsabilidad solidaria del art. 21 del CTU estará limitado o no en función del actuar del director. Mientras que en los casos en que haya culpa la responsabilidad estará acotada, responderá ilimitadamente por las obligaciones de la sociedad si hubiese actuado con dolo. Podemos apreciar aquí la trascendencia de la apropiada determinación del alcance de uno y otro concepto, en virtud de que éste será el fundamento para asentar o no una limitación a la cuantía de la responsabilidad del director.

El legislador estableció como límite a la responsabilidad personal del director en los casos de culpa el valor de los bienes que administre o que disponga. Esta reseña al valor de los bienes no es más que un límite que discrecionalmente ha establecido el legislador, comprometiendo en todos los casos el patrimonio del director. Una vez verificados los extremos del art. 21 del CTU, responderá solidariamente con su patrimonio, tal como lo indica su naturaleza de sujeto designado responsable solidario. En efecto, de haber cumplido en tiempo y forma, el director hubiese empleado legítimamente fondos de la sociedad.

En este sentido, será imprescindible determinar cuál es el valor de los bienes, y cuáles son aquellos bienes que se consideran que dispone el director; extremos que no fueron resueltos expresamente por el art. 21 del CTU. La norma no nos brinda régimen alguno de valuación, ni precisiones respecto al alcance de la expresión “*de que disponen*”, imprescindible para establecer un mojón en el límite cuantitativo por el que deberá responder solidariamente el director.

Desde nuestra perspectiva, entendemos pertinente hacer un análisis finalista de la norma. De este modo, el art. 21 del CTU propone tener en consideración la actitud del representante, lo cual resulta evidenciado por la divergencia de soluciones para el caso de culpa respecto del de dolo. En este sentido, entendemos que en los casos de culpa, deberán tenerse en cuenta aquellos bienes de los cuales el director hubiese podido disponer para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad; sea dinero, o en su caso, bienes de relativamente sencilla realización. Bajo esta postura, debemos excluir de los bienes que determinarán la limitación, activos intangibles como el valor llave, autorizaciones gubernamentales, derechos de propiedad intelectual, entre otros, aún cuando se traten de un patrimonio relevante de la empresa. El justificativo a esta posición, es que director jamás hubiese podido disponer de ellos para cumplir en tiempo y forma la obligación tributaria de la sociedad.

Una última cuestión relativa a los bienes gira en torno al valor que debe asignárseles. Ante la ausencia de previsiones en el art. 21 del CTU, entendemos que en primer lugar deberá atenderse a las normas particulares de valuación que puedan surgir del impuesto adeudado⁴⁶. De no contar la norma tributaria con disposiciones de esa índole, deberá considerarse el valor que surja de los balances de la sociedad, formulado acorde a las normas contables adecuadas⁴⁷. En caso de que existiera objeción de cualquier naturaleza respecto al valor que le fuera asignado por la sociedad, podrá en todo caso recurrirse una pericia contable que determine el valor de mercado de los bienes.

4.4.2. Limitación temporal

El criterio temporal, necesario para la determinación de cuáles tributos quedan comprendidos en éste régimen responsabilidad, es otro aspecto relevante que no fue resuelto de forma expresa por el legislador. La Dirección General Impositiva (DGI) entiende que la responsabilidad solidaria del director alcanza a todos los tributos que se hubieren devengado durante su gestión. Por el contrario, el Tribunal de lo Contencioso

46 Así, el IRAE, en sus arts. 30 a 37 establece normas específicas de valuación. Lo mismo ocurre con el Impuesto al Patrimonio (PAT), que ofrece normas de valuación para personas físicas (art. 9), y para personas jurídicas (art. 15), remitiéndose este último a las disposiciones del IRAE.

47 Vé. arts. 87 a 103 de la LSC

Administrativo (TCA), en tesis compartida por la doctrina mayoritaria, sostiene que el director es responsable únicamente por los tributos que fueran exigibles durante su gestión, prescindiendo del momento en que acaeció el presupuesto fáctico previsto por la norma tributaria. Esto es, será responsable aquel director que poseía facultades de representación al momento en que la obligación tributaria debió ser pagada, y no aquel que ejercía el cargo cuando el hecho generador se verificó⁴⁸.

Por nuestra parte, adherimos plenamente a la última tesis, en el entendido que el acaecimiento del presupuesto de hecho normativo no guarda relación alguna con el actuar del director, lo cual es premisa fundamental para la aplicación del régimen de responsabilidad del art. 21 del CTU. La diligencia del director en el cumplimiento de obligaciones tributarias puede apreciarse únicamente cuando dichas obligaciones resultan exigibles, y no en un momento previo y ajeno a él, como lo es la verificación del hecho generador. Consecuentemente, los tributos que resultarán incluidos en el marco de la responsabilidad del art. 21 del CTU son aquellos que fueren exigibles durante la gestión del director, aunque éste no hubiera participado en los hechos que dieron lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

4.5. Derecho de repetición

Como señaláramos anteriormente, el CTU proclama expresamente el derecho de repetición del responsable que da cumplimiento a las obligaciones de su representada. Sin embargo, existen ciertas particularidades en el caso que nos ocupa, que lo hacen merecedor de una reflexión puntual respecto de la procedencia del derecho del director a resarcirse.

En función de nuestra posición acerca de los parámetros que debemos emplear para apreciar la diligencia exigida a los directores por el art. 21 del CTU, es que corresponde analizar las normas de conducta previstas en la LSC para directores de sociedades comerciales. Frente al esquema de competencia amplia que propone la LSC, apenas pautada por la genérica referencia a la “*gestión de los negocios sociales*”⁴⁹, la responsabilidad no puede quedar limitada o acotada de principio, como sí ocurre en el caso de los accionistas assembleístas. Este esquema no se limita únicamente a responsabilizar por la trasgresión de normas legales y estatutarias. Por el contrario, considera también la actuación comercial de los directores mediante estándares como el deber de lealtad y el deber de debida diligencia comercial, sancionando con responsabilidad cuando se infringen estos deberes, definiendo estas hipótesis como “*faltas de gestión*”⁵⁰.

La importancia del régimen de responsabilidad de los directores de sociedades comerciales no radica en su aplicación efectiva, sino en su efecto preventivo, ya que éste aumenta el cuidado en el manejo de los negocios societarios, y colabora a reflexionar ante la tentación de postergar los intereses de la sociedad en beneficio de los propios⁵¹.

Ahora bien, considerando las exigencias de conducta que el director tiene frente a la sociedad, y que la aplicación del art. 21 del CTU está condicionada a un actuar inapropiado, ¿podemos igualmente afirmar que los directores poseen derecho de repetición en este caso?

La respuesta a esta interrogante debemos buscarla en el contenido de la obligación por la cual responde el director en virtud del art. 21 del CTU, y en su adecuada interpretación en función de la naturaleza del régimen.

Ésta responsabilidad frente al Fisco comprende únicamente la obligación tributaria de la sociedad representada entendida en sentido estrictamente material⁵². Así lo sostiene nuestra doctrina más destacada, en el entendido que la

48 Para este punto, vé. BERRO, Federico, “Responsables Tributarios” cit., pág. 33 y ss.

49 Art. 79 inc. 1° de la LSC.

50 MILLER, Alejandro, “Sociedades Anónimas”, AMF, Montevideo, 2005, págs. 89 y 90.

51 HALPERIN, Isaac, y OTATEGUI, Julio, “Sociedades Anónimas” cit., pág. 544.

52 Podemos encontrar en doctrina extranjera dos posiciones demarcadas respecto de la inclusión de las sanciones dentro de la obligación tributaria. Por un lado, GIANININI entiende que la relación jurídico tributaria está dotada de un contenido complejo, integrado tanto por la deuda tributaria a cargo del contribuyente a favor del ente público, como por obligaciones y derechos de naturaleza y contenido diversos, tanto del ente público como de la persona sujeta a la potestad estatal (GIANNINI, Achille Donato, “Instituciones de Derecho Tributario” cit., pág. 67 a 69). En cambio, JARACH entiende inadmisibles el planteo de la relación compleja, ya que existen claras diferencias entre los deberes de colaboración con la Administración pública, las relaciones que nacen de las infracciones y pretensiones a las multas o sanciones correspondientes y la relación propiamente dicha, cuyo objeto es la prestación del tributo (JARACH, Dino, “Curso Superior de Derecho Tributario”, Liceo Profesional Lima, Buenos Aires, 1969, tomo 1, pág. 159).

inclusión de las sanciones en el inciso final del art. 14 CTU⁵³ tiene como único fin declarar su pertenencia al derecho tributario, sin que ello implique que integren la obligación tributaria en sentido estricto⁵⁴. Por otra parte, en virtud de su carácter excepcional, el instituto de la responsabilidad solidaria debe ser interpretado de manera restrictiva. Por ello, realizando una lectura conjunta de los arts. 14 y 21 del CTU, se desprende claramente que las sanciones no forman parte de la obligación tributaria, sino que “*se consideran también de naturaleza tributaria*”⁵⁵, y que por ende no estarán alcanzadas por la responsabilidad del art. 21 del CTU.

En consecuencia, el director que responda solidariamente por el art. 21 del CTU, lo estará haciendo por una obligación que nació en cabeza de su representada, y que, en efecto, de haberse cumplida en tiempo y forma, lo habría hecho con toda certeza empleando el patrimonio de la sociedad para el pago. La obligación tributaria nace con la verificación del hecho generador, independientemente del modo de actuar del director. A raíz de ello, si cumpliera con los adeudos de la sociedad representada en forma solidaria tendrá, en todos los casos, derecho a ser resarcido por ese pago.

Ahora bien, las consecuencias del incumplimiento de obligaciones tributarias van mucho más allá de un reclamo de pago por parte de la DGI. De verificarse el incumplimiento, pueden ocasionarse perjuicios a la sociedad suficientes para atemperar, o incluso neutralizar, el monto que el director tiene derecho a reembolsarse. Un ejemplo paradigmático es el del régimen de suspensión de certificados⁵⁶ el cual procede en caso de incumplimiento de obligaciones tributarias, y que conlleva la muerte *de facto* de la empresa. Sin el certificado de vigencia anual, la sociedad no podrá enajenar o gravar bienes inmuebles y vehículos automotores; distribuir utilidades a título definitivo o provisorio; importar o exportar; e incluso solicitar préstamos a instituciones de intermediación financiera, entre otras⁵⁷.

Otro claro perjuicio que puede padecer la sociedad en virtud de la omisión del director de dar cumplimiento en tiempo y forma a las obligaciones tributarias de su representada es la posibilidad de que ésta última sea incluida en un listado de carácter público, confeccionado por la DGI, que contiene nombre y demás datos identificatorios de los contribuyentes que se encuentran morosos en el pago u omisos en la presentación de las declaraciones juradas de tributos. Este mecanismo, sin perjuicio de su dudoso apego a la Constitución, es innegablemente capaz de deteriorar la imagen en plaza de una empresa, y de ocasionarle, consecuentemente, graves perjuicios económicos y comerciales en general.

Como apreciamos a través de estos dos ejemplos, las posibles circunstancias que puede atravesar la sociedad en razón del incumplimiento de sus directores, en adición a los naturales perjuicios y desgastes que el reclamo fiscal en vía administrativa y judicial implica, son de gran magnitud. Por ello, de verificarse alguna de estas hipótesis, u otra de similar índole, la sociedad estará legitimada para ejercer la acción social de responsabilidad (ASR) prevista en el art. 391 de la LSC contra el director negligente⁵⁸. Mediante de la ASR, la sociedad entablará el reclamo por todos los perjuicios ocasionados en virtud del actuar inapropiado del director, a los efectos de resarcir la merma

53 Ut supra 37

54 En este sentido, VALDÉS COSTA, VALDÉS DE BLENGIO Y SAYAGUÉS ARECO, “Código Tributario de la República Oriental del Uruguay – Comentado y concordado” cit., págs. 249 y 250.

55 BERRO, Federico, “Nota a la Sentencia 5/87 del Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Resolución 4377/87 del Juzgado de 1ª Instancia en lo Civil de 13er Turno”, en Revista de Derecho Tributario, N° 78, 1987.

56 Vé. MEZZERA ÁLVAREZ, Rodolfo, “Curso de Derecho Comercial”, actualizado por Siegbert Rippe, FCU, Montevideo, 1999, Tomo III, págs. 163 y 164. Para un estudio pormenorizado del instituto de la suspensión de certificados, vé. SHAW, José Luis “Inconstitucionalidad de la suspensión del Certificado Único de la D.G.I. por medidas cautelares”, en Revista Tributaria N° 200, IUET, 2007.

57 Arts. 80 y ss. del Título 1 del Texto Ordenado de la DGI de 1996.

58 Art. 391 LSC: “El administrador o los directores responderán solidariamente hacia la sociedad, los accionistas y los terceros, por los daños y perjuicios resultantes, directa o indirectamente, de la violación de la ley, el estatuto o el reglamento, por el mal desempeño de su cargo según el criterio del artículo 83 y por aquellos producidos por abuso de facultades, dolo o culpa grave.

Estarán exentos de responsabilidad quienes no hayan votado la resolución y hayan dejado constancia en actas de su oposición o comunicado fehacientemente la misma a la sociedad dentro de un plazo no mayor a diez días, contados a partir de la reunión en que se haya adoptado la resolución o de la fecha en que se haya tomado conocimiento de ella. La abstención o la ausencia injustificada no constituirán por sí solas causas de exención de responsabilidad.

Si el opositor no hubiera asistido a la reunión que haya aprobado la resolución deberá solicitar su reconsideración procediéndose luego como se dispone en el inciso anterior.

Cuando se trate de actos o hechos no resueltos en sesiones del directorio, el director que no haya participado en los mismos no será responsable (inciso segundo del artículo 83), pero deberá proceder en la forma dispuesta en el inciso precedente en cuanto lleguen a su conocimiento”.

ocasionada en el patrimonio de la sociedad. La procedencia de la ASR será analizada en función de lo dispuesto en el art. 83 de la LSC, y la falta de diligencia será presupuesto indispensable para el andamiaje de la ASR. Así, podemos establecer cierto paralelismo entre la responsabilidad del art. 21 del CTU con la ASR en virtud de los parámetros exigidos para la procedencia de ambas, sin soslayar las diferencias que entre ellas evidentemente mantienen. Esto es, si la DGI pudo aplicar con éxito el art. 21 del CTU al director, es altamente probable que las condiciones estén dadas para que, posteriormente, la sociedad entable una ASR contra su representante.

Dada la convivencia de ambos regímenes, podemos afirmar que si bien por regla general el derecho de repetición existe, por la vía de los hechos dicho derecho podría quedar atemperado, e incluso sin efecto alguno, en virtud del reclamo patrimonial que la sociedad pueda hacer al director por los perjuicios ocasionados. Cada caso estará signado por las condiciones particulares que lo envuelvan, mas resulta absolutamente posible que un director deba abonar a la sociedad más de lo que debía recibir de la misma por vía de repetición, en razón de una misma situación de hecho.

5. CONCLUSIONES

Del análisis realizado podemos extraer, en resumidas cuentas, las siguientes conclusiones relativas a las singularidades de la aplicación del régimen de responsabilidad solidaria de representantes del art. 21 del CTU, a los directores de sociedades comerciales:

i) El concepto de representantes admite únicamente la aplicación del régimen de responsabilidad solidaria a los directores con facultades de representación. En virtud de los principios que rigen el instituto de la responsabilidad solidaria, el alcance de la norma debe ser interpretado con carácter restrictivo. Consecuentemente, no debe extenderse la aplicación del art. 21 del CTU a sujetos que, ocupando cargos de dirección, no tienen facultades de expresar la voluntad de la sociedad, ni a obligarla frente a terceros.

ii) El elemento subjetivo de la responsabilidad, sea culpa, sea dolo, deberá analizarse en función de la profesión de director. Así, será de aplicación el estándar del buen hombre de negocios, ya que entendemos que la gestión fiscal de la sociedad forma parte del elenco de tareas en que el director debe prestar especial cuidado, asesorándose debidamente cuando fuera necesario. En relación al dolo, entendemos que deberá evaluarse con el mismo criterio con el cual se evalúa en cualquier vínculo obligacional. De este modo, nos enfrentaremos a una hipótesis de dolo en aquellos casos en que exista intención del director de no dar cumplimiento a las obligaciones tributarias de la sociedad. Asimismo, abonamos a la conveniencia de los regímenes subjetivos de responsabilidad, por sobre aquellos que responsabilizan a los directores sin atender a su correcto o incorrecto desempeño.

iii) La responsabilidad patrimonial del director para los casos de culpa estará limitada al valor de los bienes que administre o de que disponga. Los bienes a ser considerados serán aquellos pasibles de ser empleados para satisfacer los créditos de la sociedad, no debiéndose considerar aquellos que no fueren realizables.

En principio, entendemos que deberá atenderse a las normas de valuación del tributo en particular. De no existir tales disposiciones, se deberá tomar el valor contable de los bienes, siendo posible practicar las pericias necesarias para determinar el valor de mercado, en caso de discrepancias. En todos los casos, el director responsable deberá hacer frente a la deuda con su patrimonio personal. La expresión "*bienes que administre o que disponga*" no refiere a los bienes con los que deberá hacer frente, sino un límite fijado discrecionalmente por el legislador para determinar el alcance cuantitativo de la responsabilidad.

iv) Por regla general, y por disposición expresa del CTU, el director que responda solidariamente por la deuda de la sociedad tendrá derecho de repetición. Ello no vedará a la sociedad de ejercer la ASR, en virtud del perjuicio patrimonial padecido. En consecuencia, puede darse la hipótesis en que, por más que el director efectúe la acción de repetición, el mismo salga económicamente perjudicado. Dicha situación se verificará en los casos en que los perjuicios patrimoniales padecidos por la sociedad excedan el monto de la obligación tributaria abonada por el director.