



UNIVERSIDAD
DE LA REPÚBLICA
URUGUAY

Análisis dogmático y jurisprudencial de la responsabilidad de los representantes legales y voluntarios ante un escenario de incumplimiento de convenios de facilidades

Juan Bonet

Universidad de la República
(UDELAR)

Montevideo, 28 de setiembre de 2017

Aspectos puntuales a desarrollar

- **I. Planteo de la cuestión**
- **II. Posiciones del Fisco e Impugnantes**
 - 1) Posición de la Administración Tributaria (manifestada en jurisprudencia) (Evolución)
 - 2) Posición de los impugnantes
- **III. Posición del TCA desde 1995 a 2017**
- **IV. Posición propia**
- **V. Reflexiones finales**



I. PLANTEO DE LA CUESTIÓN

Normativa básica en juego

- **Artículo 21 del CTU (norma general):**

“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 hubieren actuado con dolo”

Normativa básica en juego

- **Artículo 95 del Texto Ordenado 1996**

“Los socios de sociedades personales o directores de sociedades contribuyentes, serán solidariamente responsables del pago del impuesto”

- **Artículo 181 del Decreto 150/007**

“la responsabilidad solidaria de socios y directores queda limitada a las obligaciones fiscales de pago de la sociedad, vencidas a la fecha en que cedieron su cuota, dejaron de pertenecer a la empresa o de integrar el directorio”

Cuestión central en el caso: responsabilidad de los representantes y socios de sociedades personales en los tributos en juego: ~~la existencia de un convenio de facilidades de pago~~

- Sociedad “A” configura HG de tributos “X” con el representante (o socio de SP) “1”
- La Sociedad “A” suscribe un convenio de facilidades de los tributos “X” con el representante (o socio de SP) “1”
- El representante (o socio de SP) “1” abandona el cargo (o cede sus cuotas) en la Sociedad “A”, siendo sustituido por el representante (o socio de SP) “2”
- La sociedad “A” incumple el convenio decretándose por la DGI la caducidad del mismo

¿QUIEN RESPONDE SOLIDARIAMENTE CON LA SOCIEDAD “A”?



Posibilidades lógicas (nacimiento del HG vs. Exigibilidad)

- **Primera posibilidad lógica**

Responde el representante (Representante “1”) que ostentaba el cargo de tal al momento de configuración del hecho generador de la Sociedad “A”. **(teoría del HG)**

- **Segunda posibilidad lógica**

Es solidariamente responsable el representante (Representante “2”) que ostenta tal calidad al momento de incumplimiento del convenio de facilidades celebrado por la Sociedad “A”. **(teoría de la Exigib.)**

- **Tercera y Cuarta posibilidad lógica**

Responden ambos representantes, tanto el que fue representante (“1”) que revestía la calidad de tal al momento de configuración del hecho gravado, como el representante que este investido de tal condición al momento de incumplimiento y posterior caducidad del convenio de facilidades (“2”). **(se descarta del análisis)**

No responda ninguno **(se descarta del análisis)**



II. Posiciones del Fisco e Impugnantes

1) Posición del Fisco (evolución)

- **Posición de la Unidad de Asesoría Letrada de la DGI: 19 de noviembre de 1984 (parece afiliarse a la segunda posición)**

“el criterio de la exigibilidad, es el que limita la responsabilidad solidaria del representante, socio o director, estrictamente a aquellas obligaciones que legalmente se encontró su representada o mandante obligada a cancelar en el período de ejercicio de su mandato, es decir en el concreto período en que el responsabilizado solidariamente por el artículo 21 del Código Tributario tenía:

- a) Representación legal o voluntaria
- b) Facultades de administración o disposición de bienes; y
- c) Finalmente, obligación de actuar diligente”

“...la utilización del criterio de generación...nos llevaría a instituir como responsable al representante, socio o director, respecto de obligaciones... fuera de su período de actuación, haciéndolo así solidario respecto de obligaciones que no pudo o no debió cumplir”

1) Posición del Fisco (evolución) (cont.)

- Sentencia del TCA (1029/99)

“...no puede sostener el accionante que no es responsable de un tributo cuyo hecho generador se configuró cuando integraba la empresa contribuyente, de conformidad a los artículos 14 y 24 del Código Tributario y artículo 391 de la Ley N° 16.060; que los regímenes de facilidades de pagos lo único que hacen es diferir el pago, pero no lo liberan de responsabilidad,..”

1) Posición del Fisco (evolución) (cont.)

- Sentencia del TCA Nro. 639/001 :
“en atención al carácter objetivo de la disposición contenida en el [artículo 59, T. IV, T.O. 1996](#), por su mera calidad de socio durante el período sujeto a determinación debe constituirse en responsable solidario, no obstante ser el incumplimiento del Convenio posterior al alejamiento del actor de la sociedad, o sea, luego de la inscripción de la cesión de cuotas como lo esgrime el reclamante.”

1) Posición del Fisco (evolución) (cont.)

- Posición en sentencia del TCA 187/016
- “Acceder a lo solicitado favorecería el fraude, puesto que los directores podrían actuar en forma negligente o dolosa, desligándose de todo tipo de responsabilidad generada con su actuación, con sólo desvincularse de las sociedades en las que participaron. A su vez, se tornaría ilusoria la seguridad jurídica para quien es designado director, ya que podría ser responsabilizado por la actuación dolosa de director anterior”

1) Posición del Fisco (evolución) (cont.)

- Sentencia del TCA 150/017

“la Resolución No. 3/0975/2008, no es “eterna” como lo expresa la contraparte, pero tampoco cesa ni puede hacerlo por imperio legal, si no opera un modo de extinción de las obligaciones tributarias, que en el caso no ocurrió. Si la responsabilidad declarada por Resolución fuera “desplazada” por la responsabilidad resultante de suscribir un convenio, “favorecería (como lo destaca el acto impugnado en su considerando I), literal d), el fraude, puesto que los directores podrían actuar en forma negligente o dolosa, desligándose de todo tipo de responsabilidad generada con su actuación, con sólo desvincularse de las sociedades en las que participaron”

2) Posición de los impugnantes

- Han manejado la fecha de exigibilidad como uno de los aspectos que marcan cuando se es responsable (Segunda posición)

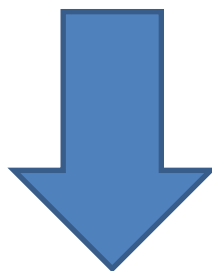
“lo reclamado es improcedente, que no puede ser responsable por tributos que debieron ser pagados en períodos posteriores a la fecha en que se verificó la cesión de cuotas sociales; que a la fecha de cesión de cuotas sociales existía un convenio de pagos vigente, expidiéndose por la DGI los certificados liberatorios necesarios”

(Posición manifestada en sentencia N 1029/99)



3) Posición del TCA desde 1995 a 2017

**Segunda posición: Responde el representante
que ostenta el cargo al momento de
incumplimiento del convenio de facilidades
(Representante “2”)**



**Existen matices en la Procuraduría y en la
Sentencia N 150/017 (ya explicados)**



4. Posición propia

Posición Propia

- Argumentos desde el punto de vista del Derecho Tributario Material. Artículos 21 del CTU y 95 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, 6 inc. 2 del CTU
- Argumentos desde el punto de vista del Derecho Procesal Tributario
- Argumentos en aplicación de los Principios Generales de Derecho Tributario

Posición Propia (CONT.) Derecho Tributario Material

- Aplicación de la diferenciación entre contribuyentes y responsables: quid: la configuración del hecho generador (artículos 17 y 19 del CTU)
- Aplicación del artículo 21 del CTU (su relación con el 14, 29)
- Aplicación del artículo 95 del Título 4

Posición Propia (CONT.) Derecho Procesal Tributario

Artículo 107 del Título 1 del Texto Ordenado de DGI

*“Los documentos suscriptos por los contribuyentes del Banco de Previsión Social o por sus representantes legales, estatuarios o convencionales, en que consten declaraciones de obligaciones que no hubieran sido cumplidas y los **documentos emanados de convenios de facilidades de pago, que hubieran caducado por su incumplimiento, constituyen títulos ejecutivos, sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 91 del Código Tributario (...).***

*Lo dispuesto en el inciso primero **será aplicable a las obligaciones de los sujetos pasivos de los tributos que recauda la Dirección General Impositiva**”.*

Posición Propia (CONT.) Derecho Procesal Tributario

- Artículo 353 del CGP aplicable por el artículo 85 del CTU
- *“Procede el proceso ejecutivo cuando se promueve en virtud de alguno de los siguientes títulos, siempre que de ellos surja la obligación de pagar cantidad de dinero líquida o fácilmente liquidable y exigible:..”*



MUCHAS GRACIAS

Juan Bonet
Universidad de la República
UDELAR

Montevideo, 28 de setiembre de 2017