

Los directores y administradores de personas jurídicas como responsables por deuda ajena ante el concurso del deudor principal

Por Santiago Bengoechea

“En este mundo no se puede estar seguro de nada, salvo de la muerte y de los impuestos.”
Benjamín Franklin

1. Introducción [\[arriba\]](#)

Se afirma que a través de la imposición y recaudación de tributos el Estado persigue sus fines en forma mediata, para luego destinar los recursos a la concreción de los mismos[1]. La evolución del conjunto de normas jurídicas que regulan al tributo como instituto, es decir el derecho tributario[2], ha llevado a que la figura del contribuyente, entendido como sujeto pasivo de la obligación tributaria no se limite a la persona en relación a cuya capacidad contributiva y actos se determina el tributo y verifica el hecho imponible, sino que comprende a toda persona que debe cumplir con la prestación tributaria (incluyendo deberes accesorios), lo que abarca a terceros obligados por el legislador[3].

La aparición de estos responsables surge como necesidad de garantía del crédito del Fisco[4], y lleva a distinguir entre sujetos pasivos: (i) responsables por deuda propia; (ii) responsables por deuda ajena; y (iii) responsables sustitutos.[5].

En el caso de las personas jurídicas, dado a que estas son centros de imputación de derechos y obligaciones diferenciadas de sus socios, asociados, fundadores, administradores, etc.[6] y tienen una existencia meramente ideal, el ordenamiento jurídico impone a quienes manejan los fondos y toman las decisiones de administración del ente, ciertos deberes de conducta, tanto formales como materiales, al consagrarlos como responsables por la deuda del ente administrado[7].

Consecuentemente, se facilita al Fisco el cumplimiento de su objeto recaudatorio, a costa del patrimonio de un sujeto distinto al deudor principal o responsable por deuda propia, forzando a una necesaria repetición de lo pagado entre quienes fueron obligados a pagar el tributo.

Ante la insolvencia de la persona jurídica, las posibilidades de que el director deba desinteresarse al Fisco se incrementan exponencialmente, y esta figura ya de por sí compleja cuando el deudor principal se encuentra in bonis, da lugar a múltiples interrogantes que van desde preguntarse si el responsable por deuda ajena puede beneficiarse de las quitas o efectos de la novación concursal respecto de la obligación del deudor principal, a plantearse la posibilidad de que el director se subrogue -o no- en los privilegios que la legislación concursal prevé en favor del Fisco.

El presente abordará brevemente la responsabilidad fiscal de los directores y miembros del órgano de administración de sociedades y personas jurídicas en general, para luego intentar dar respuesta a ciertas consecuencias, resultantes del encuentro de la figura del director o administrador como responsable por deuda ajena, con el concursamiento del deudor principal.

2. La responsabilidad tributaria de los administradores. Naturaleza de la responsabilidad [\[arriba\]](#)

La responsabilidad jurídica es un concepto uniforme, que bien puede ser subsumida en la locución latina *alterum non laedere*. Es decir que, no obstante los rasgos característicos y distintivos de la responsabilidad en cada rama del ordenamiento[8], “la esencia de la institución es la misma”[9]. La teoría general de la responsabilidad siempre exige de antijuridicidad, factor de atribución suficiente, causalidad adecuada y daño, que concurren con los elementos particulares de cada rama[10].

En lo que respecta a la responsabilidad tributaria de los administradores, lo antedicho obliga a analizar la responsabilidad de los administradores tanto bajo la normativa aplicable a la persona jurídica como aquella específicamente tributaria.

La Ley N° 19.550 general de sociedades establece en su artículo 59 que “los administradores y los representantes de la sociedad (...) son responsables, ilimitada y solidariamente, por los daños y perjuicios que resultaren de su acción u omisión”, y en su artículo 274 que “los directores responden ilimitada y solidariamente hacia (...) los terceros, por mal desempeño de su cargo (...)”, consagrándose en ambos casos una responsabilidad de tipo subjetiva, en relación a la cual se puede afirmar que “el fisco es uno de los terceros (...) ante quienes los directores responden ilimitada y solidariamente por el mal desempeño de su cargo, (...)”[11]. Esto es así, a punto tal que se podría predicar la innecesaridad de las disposiciones específicamente tributarias para endosar responsabilidad a los administradores.

Sin embargo, tales normas existen, y no es posible desconocer la prevalencia de los preceptos tributarios[12]. En este sentido, el Código Civil y Comercial de la Nación (“CCCN”) en su artículo 143, establece que “los miembros no responden por las obligaciones de la persona jurídica, excepto en los supuestos que expresamente se prevén en este Título y lo que disponga la ley especial”.

Por su lado, a nivel nacional -y no obstante disposiciones locales en sentido similar- la Ley N° 11.683 de procedimiento tributario, regula la figura del responsable por deuda ajena en sus artículos 5 a 8, concepto que comprende a “los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios”, quienes no realizan el hecho imponible pero se encuentran obligados a ingresar el tributo al Fisco por disposición de la ley[13], sin desplazar al contribuyente de la relación jurídico-tributaria[14].

Resulta de suma importancia poner de relieve que la norma mencionada, establece en su artículo 8 que esta responsabilidad es solidaria al disponer que “responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo”.

La doctrina y jurisprudencia, han discutido largamente en torno a la naturaleza de la responsabilidad tributaria. Al respecto se han planteado dos posiciones: (i) Tesis objetiva: La misma afirma que la ley consagra “una responsabilidad objetiva derivada de la mera circunstancia del desempeño en alguno de los cargos (...) que nace a partir del simple hecho del incumplimiento por los representantes de las obligaciones fiscales de la entidad”[15], de modo que “el mero incumplimiento objetivo de las obligaciones fiscales por parte de la sociedad conlleva el nacimiento de la responsabilidad solidaria del director que ocupa el cargo en ese momento”[16]. Esta postura fue rechazada desde un primer momento por el Tribunal Fiscal de la Nación[17]. Sin perjuicio de ello, la Agencia de Recaudación de la provincia de

Buenos Aires o “ARBA” ha interpretado la responsabilidad de los directores de sociedades anónimas, bajo las disposiciones del Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires, como hipótesis de responsabilidad objetiva[18]; y (ii) Tesis subjetiva: Esta posición entiende que el incumplimiento de sus deberes con dolo o culpa hace al factor de atribución en materia de responsabilidad fiscal de los administradores, fundado en el hecho de que la norma exime de responsabilidad a los administradores que demuestren que han sido colocados en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente sus obligaciones fiscales[19]. Así lo ha entendido la Corte Suprema de Justicia de la Nación y la mayor parte de la jurisprudencia nacional[20]. En consecuencia, hoy resulta poco discutible que la responsabilidad solidaria de los directores y administradores no sea sino subjetiva, subsidiaria y de naturaleza represiva, en tanto requiere que el responsable por deuda ajena haya incurrido en dolo y culpa[21]. En palabras de Carlos M. Folco “no basta el incumplimiento (...) sino que les debe ser imputable”[22].

3. La repetición de los administradores contra la persona jurídica. La insolvencia de la sociedad [\[arriba\]](#)

Esclarecida la cuestión en torno a: (i) el carácter solidario de la responsabilidad administradores de personas jurídicas; y (ii) la naturaleza subjetiva de esta responsabilidad, resta avanzar sobre la relación entre estos últimos y el propio ente.

En el supuesto de que el director (o administrador) tenga que hacer frente a las obligaciones tributarias de la sociedad con su patrimonio podrá luego “reembolsar los montos pagados al Fisco, ya que el destinatario legal tributario (contribuyente) es el realizador del hecho imponible y quien -en última instancia- debe abonar el tributo”[23].

En la medida en que el derecho tributario no prevea aspectos, debe recurrirse al derecho común[24] y por ello afirma Villegas que “se trata de una relación jurídica regulada por el derecho civil”[25].

La situación se complejiza cuando esto concurre con la insolvencia del deudor principal, y la normativa concursal. Este fenómeno puede importar una privación de recursos o fondos, que coloquen al administrador en la imposibilidad de cumplir con los deberes fiscales de la sociedad, evitando así que se verifique la atribución de responsabilidad que consagra la norma.

Sin perjuicio de lo cual, puede acontecer que no obstante la insuficiencia patrimonial mencionada, el Fisco reclame el pago de tributos al director. En particular, de mantener un criterio objetivo como el de la ARBA, o bien que un tributo de monto controvertido quede firme tiempo después de su vencimiento (siendo para este momento posterior insolvente la sociedad), entre otros casos.

4. El director responsable por deuda ajena: ¿acreedor concursal? [\[arriba\]](#)

La Ley N° 24.522 de concursos y quiebras (la “LCQ”) establece en sus artículos 32 y 125 que todos los acreedores de causa o título anterior a la presentación en concurso o declaración de quiebra quedan sometidos a sus disposiciones. En consecuencia, si el potencial crédito del director contra la sociedad por cuya deuda debe responder es de causa anterior, el mismo es concursal y deberá ser verificado conforme a las

disposiciones de la LCQ para ser admitido en el pasivo concursal y permitir la eventual repetición de lo pagado al Fisco.

Resulta entonces necesario: (i) determinar si se trata de un crédito actual o condicional; (ii) determinar la causa y momento en el que se la misma tiene lugar; y (iii) las consecuencias de los puntos anteriores, dadas por el régimen aplicable a estos créditos.

La doctrina no ha abordado de manera extensa y específica esta temática, aunque si es conteste en que los créditos de regreso son el ejemplo por excelencia y más frecuente de créditos sujetos a condiciones suspensivas legales[26], los cuales “nacen desde el momento en que se constituye la relación obligatoria, pero su exigibilidad queda en suspenso hasta el momento en que el garante haga frente al pago del crédito (...)”[27].

Hay quienes se han pronunciado entendiendo que los créditos que se encuentran sujetos a una condición suspensiva no deberían ser verificados hasta tanto se cumpla la condición[28]. No se comparte tal tesis, al igual que el doctor Heredia: El crédito es concursal y debe verificarse, ello por cuanto la condición únicamente supedita la eficacia del crédito, la que se ve suspendida a la expectativa del acaecimiento de la misma[29], en este caso dado por el pago del director. Este pago no hace al nacimiento del crédito, sino que es el hecho futuro e incierto que torna exigible la repetición de lo abonado contra el deudor principal ahora concursado.

Habiendo esclarecido que la causa del crédito no está dada por el hecho del pago de la deuda, cabe ahora aclarar que la misma tampoco está dada por la mera configuración del hecho imponible: El administrador del ente responde por su posterior conducta, consistente en la falta de pago de la deuda ajena, es decir de lo adeudado por el deudor principal[30]. Es el incumplimiento de su deber de satisfacer las obligaciones fiscales sin acreditar la ruptura del nexo de causalidad lo que hace nacer a su obligación fiscal y su calidad de acreedor condicional.

Estos conceptos preliminares y aparentemente inocuos tienen una enorme trascendencia para todo concurso en el que el concursado sea una persona jurídica y existan créditos del Fisco, ya que sus directores deberán verificar como condicionales en forma tempestiva o eventualmente exponerse al riesgo de hacerlo en forma tardía con los costos y desventajas que esto implica.

5. Concurso en el que el Fisco no logra verificar su crédito [\[arriba\]](#)

Ante este escenario cabe preguntarse: ¿subsiste la obligación solidaria en el caso de que la sociedad se haya concursado o decretado su quiebra y el Fisco no haya logrado o intentado verificar su crédito ante el juez del concurso? Se entiende correcto el voto del camarista Jorge E. Morán de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala V, en el caso “Montenegro, Eugenio” donde -en minoría- “propició revocar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación confirmatorio de las resoluciones del organismo fiscal por las cuales se determinó de oficio la responsabilidad personal y solidaria de tres miembros del directorio de una sociedad anónima” sobre la base de que si la obligación del deudor principal o sociedad contribuyente, fue rechazada por una sentencia con autoridad de cosa juzgada por “no probarse la causa de su existencia, los responsables por deuda ajena -es decir, los directores- no podían ser condenados al pago de lo que el contribuyente no debía”[31]. Asimismo, en la causa caratulada “Goldman, David v. Banco de

Londres y América del Sud” -si bien en relación al instituto de la fianza pero con un razonamiento aplicable al punto bajo análisis- se resolvió que “la desestimación de la pretensión verifcatoria en el concurso del deudor principal importa establecer la inexistencia de una obligación válida a cargo de ese deudor y de sus codeudores solidarios, con efecto de cosa juzgada. Esta sentencia es invocable por el fiador, en virtud de la propagación de los efectos del fallo recaído entre el acreedor común y uno de los codeudores, el deudor principal, en razón de la solidaridad pasiva: la cosa juzgada no puede ser opuesta al codeudor que no participó en el juicio, pero éste sí puede invocarla a su favor”[32].

Esto se ve reforzado por el ser la obligación del administrador accesoria de la obligación principal, que recae en la sociedad. De estar extinta esta última, la eventual obligación del director sigue la suerte de aquella[33]. Asimismo, cabe destacar que el artículo 726 del CCCN establece que “no hay obligación sin causa”, de modo que de no acreditarse la causa de la obligación ante el juez que debe decidir sobre su existencia, mal puede el Fisco ir contra el obligado por una deuda ajena que deviene incausada.

6. Efectos del pago: Extensión. Subrogación. Privilegios [\[arriba\]](#)

La figura bajo análisis, al igual que el instituto de la repetición de créditos y la situación de garantes en general, si bien cuenta con cierta mínima regulación, padece de una enorme orfandad normativa en múltiples aspectos de relevancia. Por otro lado, los créditos del Fisco pueden gozar de privilegios especiales (LCQ artículo 241 inc. 3) y generales (LCQ artículo 246 inc. 4). Esto lleva a preguntarse no solo sobre los efectos del pago realizado por el director, sino también si este le permite subrogarse y beneficiarse de los privilegios concursales del acreedor fiscal. Al respecto hay que distinguir las siguientes situaciones:

(i) Pago anterior a la quiebra realizado por el director:

Esta alternativa, importa encontrarse con un Fisco desinteresado respecto de las obligaciones tributarias abonadas por el administrador del ente lo que da lugar a una interesante disquisición, en torno a la naturaleza del crédito a repetir, y por tanto a verificar, así como sobre su extensión, con importantes repercusiones en la transmisión de los privilegios que la LCQ confiere al Fisco. Esto se ve agravado por la falta de normas específicas en la LCQ. Al respecto, podrán darse dos planteos:

(a) Nueva relación jurídica. Se ha afirmado que la repetición por el director “se trata de un resarcimiento posterior, y no es el tributo la prestación objeto del resarcimiento sino la suma pagada al fisco, por lo que se trata de una relación jurídica regulada por el derecho civil y cuya acción es extraordinaria”. [34] En este sentido, y yendo un paso más allá de la afirmación, se puede entender que la obligación tributaria ha quedado extinta, y en razón de esto emerge una nueva relación entre el administrador y el ente, no ya por el monto del tributo y accesorios, sino por el monto efectivamente abonado. Asimismo, y en lo que a la materia concursal respecta, el fundamento del privilegio reside en el otorgar una preferencia o mayor seguridad de cobro al Fisco. Estando este desinteresado, el privilegio carece de razón de ser. Ambos argumentos, separadamente o en conjunto, derivan en entender que sea por perder su razón de ser o por haber nacido una nueva relación (y obligación) extraña al derecho tributario, el administrador no pueda beneficiarse de los privilegios contemplados por la LCQ.

Finalmente, cabe destacar que el artículo 135 LCQ, conforme se expondrá más adelante, admite expresamente la subrogación cuando el pago es realizado con posterioridad a la quiebra[35]. En la medida que el legislador no consagró normativamente el mismo efecto para aquellos pagos que son realizados con anterioridad, se podría inferir que el instituto de la subrogación no les sería aplicable a estos últimos.

(b) Subrogación legal. Por otro lado, se puede afirmar que mediante el pago de la obligación fiscal, el director queda subrogado en todos los derechos y acciones que tenía Fisco contra la empresa, en los términos de los artículos 914 y 915 inciso a) del CCCN. El artículo 914 del CCCN establece que “El pago por subrogación transmite al tercero que paga todos los derechos y acciones del acreedor”. En este sentido el Dr. Alterini explica que “Cuando el artículo hace referencia a “todos los derechos del acreedor y sus accesorios...”, implica que las prerrogativas y el contenido del derecho anterior se trasladan al nuevo acreedor. Ello se integra con los privilegios, los intereses compensatorios pactados, la garantía de evicción, vicios redhibitorios, etcétera. (...) las garantías que pertenecían al titular del derecho (primitivo acreedor) también se transfieren, de allí que el subrogante se puede beneficiar con una garantía hipotecaria o prendaria, la fianza personal, etcétera”[36]. Al comentar el citado artículo, el Dr. Bergallo (h.), afirma que “El tercero ocupa la misma posición jurídica del antiguo acreedor por lo que ejercerá las prerrogativas (i.e.: privilegios, derecho de retención)”Ancla[37]. En este sentido la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la provincia de Mendoza ha resuelto que “el fiador que paga la deuda afianzada queda subrogado en todos los derechos, privilegios y garantías del acreedor (...) quien hizo el pago queda subrogado (art. 3189 y 767 C.C.), y por lo tanto, colocado en la misma posición jurídica que aquél tenía, pudiendo ejercer sus mismas acciones”[38].

Vélez Sarsfield siguiendo a Aubry y Rau, al abordar la naturaleza de la subrogación en la nota al artículo 767 del hoy derogado Código Civil, entendió que se trata de una ficción legal, que permite se mantenga el nexo jurídico del deudor con el tercero que realizó el pago, pese a que la obligación se habría extinto. En rigor, la doctrina y jurisprudencia mayoritarias afirman que se produce una transmisión a título singular del derecho, no asimilable al pago por no extinguir la obligación para el deudor[39].

Por último, el supuesto previsto por el inciso a) del artículo 915 del CCCN expresamente comprende a quienes “se encuentran obligados subsidiariamente por una deuda ajena”[40] como un caso de subrogación legal.

Esta tesis, que se entiende correcta, fue avalada en el caso “Satubal SACIF”, donde se dijo que “el crédito del fiador que pagó los gravámenes adeudados por el concursado debe verificarse con privilegio especial sobre las mercaderías que generaron el tributo que, al haber sido exportadas, se trasladó al importe sustituyente, sin perjuicio de que también corresponde reconocer al crédito el privilegio general”[41].

(ii) Pago posterior a la quiebra realizado por el director:

El artículo 135 de la LCQ dispone que “el coobligado o garante no fallido que paga después de la quiebra queda subrogado en los derechos del acreedor, hasta el monto

del crédito cancelado y accesorios derivados del derecho de repetición”, explicitando la aplicabilidad del instituto de la subrogación para estos casos.

Luego surge el interrogante de si el director que verifica su crédito como quirografario eventual sin insinuar el privilegio del Fisco ante el juez del concurso, y luego desinteresa al Fisco que ha verificado su acreencia como privilegiada, puede beneficiarse de este privilegio.

Si bien respecto de una fianza, en un sentido muy similar y posiblemente aplicable por analogía[42], la Corte de Justicia de la provincia de Mendoza en la causa “Procaro S.A.”, resolvió que “aunque el fiador, constituido como principal pagador de las obligaciones asumidas por la concursada en virtud de un préstamo hipotecario, haya verificado como quirografario eventual, puede aprovecharse de la verificación privilegiada del acreedor hipotecario, puesto que la costa juzgada del incidente de verificación tempestivo no alcanza a la hipoteca que grava el crédito, prioridad real en la que se ha subrogado ministerio legis el garante que hizo el pago”. Análogo razonamiento y subrogación ministerio legis en los términos del artículo 135 LCQ puede entenderse aplicable al director que se encuentre comprendido por la hipótesis descripta[43].

(iii) La situación en el concurso preventivo. Incidencia del acuerdo homologado:

La doctrina es conteste en que lo dispuesto por el artículo 135 LCQ es aplicable para la hipótesis de concurso preventivo[44].

Sin embargo, de mediar la existencia de acuerdo, su homologación de lugar a una situación que exige un mayor análisis[45].

El artículo 55 LCQ establece que “en todos los casos, el acuerdo homologado importa la novación de todas las obligaciones con origen o causa anterior al concurso. Esta novación no causa la extinción de las obligaciones del fiador ni de los codeudores solidarios”. Esta disposición parece romper con un elemento característico y definitorio de la figura de la novación en su concepción clásica[46], a punto que el término empleado ha sido criticado o referido como “novación concursal” para diferenciarla de la novación “del derecho común”.

Sin perjuicio de esto, el CCCN es claro en que sus disposiciones en materia de novación se aplican supletoriamente ante casos de novación dispuesta por ley, lo cual se ve reforzado por la primacía que sobre el CCCN detenta la LCQ por ser norma especial. Ello es así, a punto tal que si bien respecto de la fianza, el propio CCCN dispone en su artículo 1597 que esta “no se extingue por la novación producida por el acuerdo preventivo homologado del deudor (...)”.

En consecuencia, no puede discutirse el hecho de que el acuerdo homologado importe la subsistencia de la obligación del codeudor solidario, pero la extensión de su obligación ha sido objeto de una importante discusión: ¿el codeudor solidario permanece obligado por el monto de la obligación originaria o se beneficia de los efectos del acuerdo preventivo? Al respecto, existen distintas posiciones:

(a) El codeudor deberá cumplir íntegramente con su obligación originaria. Esta es la posición que prevalece en nuestra doctrina y jurisprudencia.[47] En este entendimiento, los codeudores pueden ser perseguidos por el total de la deuda en los términos de su obligación originaria, no obstante la novación concursal del

crédito del concursado[48]. Ello por cuanto: (i) la norma debe interpretarse en el sentido de que sus obligaciones no se extinguen ni transforman. Estas no deben ser modificadas y el codeudor debe responder por la obligación asumida originariamente[49]; (ii) la finalidad de la norma es preservar el verdadero real alcance y contenido de las obligaciones, evitando así una suerte de remisión[50]; (iii) los efectos del acuerdo concursal serían inoponibles, no pudiendo ser invocados por los restantes obligados[51]; (iv) los institutos en virtud de los cuales nace el carácter de codeudor en relación a determinado sujeto tienen en miras precisamente, la hipótesis de incumplimiento por parte del obligado principal y buscan asegurar la intangibilidad de sus créditos a través de diversos mecanismos; y (v) en algunas hipótesis (ej. fianza) vulnerar la finalidad perseguida por el acreedor (al afectar la intangibilidad de su crédito, perseguida por los distintos mecanismos de garantía en sentido amplio), atenta contra la seguridad jurídica, lo que a su vez importaría un riesgo mayor que de ser eventualmente asumido, se traducirá en un mayor costo en el negocio base garantizado o afianzado.

(b) La obligación subsiste pero el codeudor se beneficia de la novación concursal[52]. En contra de lo anterior se ha afirmado que: (i) la norma dispone que la obligación no se extingue, pero no impone mantener el importe de una obligación que ya no existe. Por el contrario, la ley solo excluye el efecto extintivo, pero no otros como pueda ser la extensión de la remisión de deuda; (ii) la novación concursal no da lugar a la existencia de dos títulos y dos obligaciones diferentes; (iii) la novación concursal tampoco afecta la accesoriedad ni la solidaridad, las cuales se mantienen y en consecuencia deberían extenderse los efectos de la obligación principal; y (iv) entender que corresponde mantener la obligación originaria para no beneficiar al codeudor no concursado[53] y la protección del crédito son argumentos no jurídicos. En consecuencia, desde esta posición se ha afirmado que la novación concursal beneficia al codeudor, quien responderá en los términos de la obligación novada a raíz del acuerdo homologado[54].

(c) Quid sobre la aplicabilidad de la “novación civil”[55]. Roullión adhiere y refuerza con su opinión la tesis mayoritaria, aunque realiza una digresión interesante, al distinguir entre: (i) “novación concursal”, en relación a la cual se aplicaría el artículo 55 LCQ e importa que la subsistencia de las obligaciones de fiadores y codeudores solidarios; y (ii) “novación civil” en la que regiría el CCCN y la consecuente extinción de la obligación del codeudor solidario aún en el ámbito concursal, no obstante el artículo 55 LCQ, en aquellos acuerdos en los que no se prevea quita o espera, sino cambios esenciales a las prestaciones originarias o en los que se acuerde expresamente la novación de la obligación.

Se entiende que, sin desconocer y respetando la idea de quienes afirman que la norma dispone únicamente que la obligación del codeudor no se extingue sin establecer que el monto de la obligación originaria se mantenga, es igualmente cierto que tampoco se impone su reducción o la transformación del codeudor en garante del acuerdo. Asimismo, debe tenerse en cuenta que es en previsión al incumplimiento e insolvencia del obligado principal que surgen figuras como la que es objeto del presente análisis y la finalidad de la norma es clara en el sentido de su mantenimiento en los términos originarios. No obstante ello, sería prudente que el legislador disipe en forma clara los grises que presenta esta situación.

Conclusión [\[arriba\]](#)

Los directores y administradores de personas jurídicas son consagrados como responsables por la deuda “ajena” de los patrimonios de los entes sujetos a su administración.

Esto los coloca en situación de ser coobligados solidarios y eventualmente repetir lo pagado contra el ente obligado principal.

En caso de insolvencia de este último, surgen múltiples interrogantes.

En el estado actual de la legislación, se puede afirmar que, en un principio, el crédito del director:

(i) encuentra su causa en el incumplimiento de sus deberes fiscales, y no en el hecho imponible. Este momento determinará si el crédito es o no concursal;

(ii) de ser concursal, deberá verificarse como cualquier otro crédito, circunstancia que debe ser tomada en cuenta por los administradores de la sociedad concursada que tenga acreedores fiscales;

(iii) estará sujeto a una condición suspensiva, dada por el pago al Fisco por el director;

(iv) importa la existencia de una subrogación que comprende también los privilegios del fisco; y

(v) no ve modificada su cuantía ante la novación que opera la homologación del acuerdo en el concurso preventivo. Sin perjuicio de esta breve conclusión, estos aspectos claman por la atención del legislador y una regulación más clara a los fines de evitar situaciones de injusticia, máxime teniendo en cuenta que pueden tener lugar ante el concurso de toda persona jurídica.

Notas [\[arriba\]](#)

[1] Cf. VIZCAINO, Catalina, Tratado de Derecho Tributario, Ed. Abeledo Perrot, (T. I -Parte Segunda - Derecho Tributario en General). Cita Online: proview.thomsonreuters.com/launchapp/ title/laley/2014/41701102/v1/document/C A68.1C1A-9EB5-8875-FA54-65F6FA8081DB/anchor/CA 681C1A-9EB5-8875-FA54-65F6FA8081DB. Ello sin entrar en la tributación extrafiscal a través de la cual “el Estado procura alcanzar sus fines de manera inmediata, ya que puede gravar fuertemente actividades que pretende desalentar, o eximir de gravámenes (o disminuírseles) a las que entiende oportuno alentar. Este último tipo de tributación, en materia económico-financiera, se origina con el proteccionismo - v.gr., por derechos aduaneros altos con relación a mercaderías producidas en el país-, y evoluciona hasta transformarse en un poderoso elemento de política económica, social y ambiental en manos del Estado; v.gr., tributos para la protección del medio ambiente y similares”.

En este sentido enseña Villegas que “el fundamento ético-político debe buscarse en la misma necesidad que desde tiempo pretérito llevó a los integrantes de una

comunidad a crear el Estado como única forma de lograr orden y cohesión en la convivencia. Si los ciudadanos han creado el Estado, es lógico que contribuyan a su sostenimiento.”, citado por VIZCAINO, Catalina, Tratado... en VILLEGAS, Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Astrea, Buenos Aires, 1992 y 1997, págs. 73 y 74.

[2] Ídem. El derecho tributario puede definirse como “el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan.”

[3] Cf. Mariano Abel EZEYZA, “Breves notas sobre la responsabilidad de los administradores de sociedades en materia tributaria e infraccional en la CABA”, Revista de Derecho Penal y Procesal Penal de la CABA - Número 7 - Abril 2018. Cita Online: IJ-DXXXIV-23.

[4] Cf. Gabriel GOTLIB, Walter KEINIGER y Carla M. GRUSKIN, “La responsabilidad de directores y administradores por deudas impositivas de sociedades disueltas y liquidadas”, Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), XVII, Octubre 2006, pág. 949.

[5] Cf. EZEYZA citando a Vizcaino en VIZCAINO, Catalina, Manual de Derecho Tributario - 2da edición, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2016, págs. 341 a 361.

[6] Cf. Fernando Andrés TUPA, “Acerca de la responsabilidad tributaria de los directores de las sociedades anónimas”. Cita online: 0003/012217.

[7] Cf. Ídem.

[8] Cf. Ídem, citando a Mariano GAGLIARDO, “La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades por acciones”, Ed. Interoceánicas, DT III-15-314.

[9] Ídem, citando a Juan C. LUQUI, “La obligación tributaria”, Ed. Depalma, 1989, pág. 223.

[10] Cf. Ídem.

[11] Mariano Osvaldo CASAS, “La responsabilidad tributaria de los directores, gerentes y demás representantes societarios”, El derecho Tributario, 233-813, citando a CASTELLANOS, Fernando, Responsabilidad Fiscal de los directores de sociedades anónimas, Impuestos (T-I, XXXI-A), págs. 113 y siguientes.

[12] Cf. Mariano Osvaldo CASAS, “La responsabilidad tributaria de los directores, gerentes y demás representantes societarios”, El derecho Tributario, págs. 233-813.

[13] Cf. GOTLIB, KEINIGER y GRUSKIN “La responsabilidad...”, pág. 949.

[14] Cf. TUPA, “Acerca de la responsabilidad...”.

José María Martín enseña que las características tributarias del responsable por deuda ajena son (i) la unidad e identidad de la prestación, es decir que el pago que debe hacer el responsable se identifica totalmente con la prestación debida por el contribuyente; (ii) la pluralidad e independencia de los vínculos entre el Fisco, el contribuyente y los responsables; (iii) la excepcionalidad de la responsabilidad de la deuda ajena, que sólo puede ser establecida por ley; y (iv) su inderogabilidad por acuerdo ente particulares, en MARTÍN, José María, Derecho tributario argentino, Ed. Cima, págs. 260 y siguientes, citado por David G., BIO en “La responsabilidad tributaria y penal de los administradores y directores de personas jurídicas”, Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), XVI, Noviembre 1993.

[15] CASAS, “La responsabilidad...”.

[16] TUPA, “Acerca de la responsabilidad...”.

[17] Cf. CASAS, “La responsabilidad...”, citando a GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana Camila, Procedimiento tributario y de la seguridad social - 9na edición, LexisNexis, Buenos Aires, 2005, págs. 137 y siguientes.

[18] Cf. Ana M. MOLFINO, “Responsabilidad solidaria de los dirigentes societarios”, Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), XXXV, octubre 2014.

Ivana HER, “Actualidad en Derecho Comercial”, LLBA2014 (diciembre), 1238. Cita Online: AR/DOC/4473/2014.

[19] Cf. CASAS, “La responsabilidad...”.

- [20] Cf. Ídem. Allí también se menciona la siguiente cita: Derecho Fiscal, T. XX, págs. 409 y siguientes.
Corte Suprema de Justicia de la Nación, “Monasterio Da Silva”, 02/10/1970, Fallos 278:11.
- [21] Cf. TUPA, “Acerca de la responsabilidad...”.
- Cf. GOTLIB, KEINIGER y GRUSKIN “La responsabilidad ...”, pág. 949.
- [22] GOMEZ Teresa y FOLCO Carlos María, Procedimiento Tributario Ley 11.683 - Decreto 618/97, FEDYE, 5ta Edición, Avellaneda, 2008, pág. 84.
- [23] TUPA, “Acerca de la responsabilidad...”.
- [24] Cf. GOTLIB, KEINIGER y GRUSKIN “La responsabilidad ...”, pág. 949.
- [25] TUPA, “Acerca de la responsabilidad...”, citando a VILLEGAS, Héctor B., Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Ed. Astrea, 2002, pág. 340.
- [26] Cf. Pablo D. HEREDIA, “Verificaciones de créditos concursales de características o en situaciones atípicas”, RDCO 255, 01/07/2012, 1, Cita Online AP/DOC/2142/2012 Cf. Teodora ZAMUDIO, “Garantes. Acreedores eventuales,” disponible en http://ntrweb.com.ar/ecomonicas/comercial2/concursos/gconcursos/U5/CL ASE5-5.H TM#_ftn1, consultado el 16.03.2019.
- [27] ROJO, Ángel - BELTRÁN, Emilio M., Comentario a la Ley Concursal, Madrid, Thomson-Civitas, 2004, T. I., 1566, citado por HEREDIA, “Verificaciones de créditos...”.
- [28] Cf. ZAMUDIO, “Garantes. Acreedores...”.
- [29] Cf. HEREDIA, “Verificaciones de créditos...”.
- [30] Cf. TUPA, “Acerca de la responsabilidad...”.
- [31] CASAS, “La responsabilidad...”, citando a la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, en el caso “Montenegro, Eugenio”, disponible en la Revista de Tributación N° 13, págs. 143 y siguientes. El voto de la mayoría transitó por los mismos lineamientos, pero entendió que por omisión de extremos conducentes a la decisión del caso correspondía decretar la nulidad de la resolución impugnada para que se resuelvan los puntos no abordados.
- [32] CNCom, Sala E, 06/4/1990, “Goldman, David v. Banco de Londres y América del Sud”, citado por Claudia B., RODRIGUEZ, “El fiador del concursado y del fallido”, RDCO 2009-B, 201. Cita Online AP/DOC/1338/2013. Asimismo, y en el mismo sentido, la autora cita también los siguientes pronunciamientos judiciales: CNCom, Sala D, 17/10/2001, “Rampino, Federico”; y CNCom, Sala D, 23/12/2003, “Banco Francés SA v. Scharaer, Claudio L. y otro”, extracto relevante del fallo también disponible en <https://www.pjn.gov.ar/Publicaciones/00015/00062321.Pdf>, consultado el 16.03.2019, donde se resolvió que “La última parte del art. 55, ley 24.522, opera cuando la obligación principal es exigible a la deudora afianzada, y no cuando ha sido rechazado el crédito insinuado con base en tal obligación”.
- [33] Cf. GOTLIB, KEINIGER y GRUSKIN “La responsabilidad...”, pág. 949.
- [34] TUPA, “Acerca de la responsabilidad...” citando a VILLEGAS, Héctor B., Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Ed. Astrea, 2002, pág. 340.
- [35] Ver punto 6 (ii) Pago posterior a la quiebra realizado por el director.
- [36] ALTERINI Jorge Horacio, Código Civil y Comercial comentado: tratado exegético - 1ª ed., Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley, 2015, T-IV, pág. 532.
- [37] Santiago BERGALLO (h), “Pago con subrogación legal: sustitución personal en el Código Civil y Comercial”, LA LEY 22/09/2016, 22/09/2016, pág. 10 - LA LEY2016-E, 356 - RCyS2016-XI, pág. 68. Cita online: AR/DOC/2675/2016.
- [38] Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza, Sala I, “Procargo S.A. s/Conc. Prev.”, 24/08/2005, LA LEY 2006-A., pág. 151. Cita Online: AR/JUR/3552/2005.
- [39] Cf. ALTERINI, Código Civil..., pág. 532.
- [40] Ídem.
- [41] CNCom, Sala A, 15/11/1988, “ Satubal SACIF”, citado por RODRIGUEZ, “El

fiador del concursado...”.

[42] Cf. GOTLIB, KEINIGER y GRUSKIN “La responsabilidad...”, pág. 949.: Al respecto cabe destacar que la obligación del responsable se asimilaría a una obligación de garantía o una suerte de fianza legal.

[43] Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza, Sala I, “Procargo S.A. s/Conc. Prev.”, 24/08/2005, LA LEY 2006-A., pág. 151. Cita Online: AR/JUR/3552/2005.

[44] Cf. HEREDIA, Pablo D., Tratado exegético de Derecho Concursal., Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma S.R.L., 2005, T-IV, 947. El autor también cita a TONON A., Derecho Concursal, Buenos Aires, Depalma, 1988, T-I, 157; FASSI, S. y GEBHARDT, M., Concursos, Buenos Aires, Astrea, 1997, 324; y ROBERTS H., Créditos verificados en dos o más concursos preventivos: derechos del acreedor, ED, T. 71, pág. 597

[45] Resulta de interés recordar que, en la medida que los créditos del Fisco sean privilegiados, eventualmente estas acreencias pueden no ser comprendidas por el acuerdo homologado, no siéndoles aplicable en consecuencia el efecto novatorio dispuesto por la LCQ art. 55.

[46] Cf. Juan José CASIELLO, “La novación concursal y los fiadores del deudor”, LLLitoral 2002-17, 2002. Cita Online AR/DOC/669/2001.

Cf. Gustavo A., ESPARZA y Luis María Games, “El artículo 55 de la ley 24.522”, El Derecho 172-894.

[47] Cf. Roberto A., MURGUILLO, “La novación legal (concursal) y los efectos del acuerdo homologado respecto de fiadores y codeudores solidarios”, elDial.com - DC21B1.

Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, “Banco Francés C. Garbin S.A. y otros s/ ejecutivo”, La Ley Online: AR/JUR/56858/2013; CNCom, Sala F, 24/04/2018, “Banco Industrial SA c. Mociulsky, Ernesto y otros s/ejecutivo”, La Ley Online: AR/JUR/41268/2018; CNCom, Sala F, 28/11/2013, “Banco de la Provincia de Buenos Aires c/NL Comercio Exterior SA s/ ejecutivo”, elDial.com -Cita Online: 010415/1991; CNCom, Sala D, 14/04/2004, “Banco CMF S.A. v. Sanjurjo, Daniel A. y otro”, Thomson Reuters Online: 30012631; y CNCom, Sala E, 12/05/2003, “Banco Francés SA v. Zanoni, Oscar D. y otro”, Thomson Reuters Online: 20033088; entre otros.

[48] Ello sin desconocer la interesante posibilidad defendida por Marcelo C. Quaglia, quien afirma que en el caso de concurso por agrupamiento con un único acuerdo y propuesta de pago unificada en la que se establezca una quita, esta alcanzaría no solo al deudor “principal”, sino también a su codeudor, en Marcelo C. QUAGLIA, “Los efectos del acuerdo homologado en el concurso preventivo ante el fiador o codeudor solidario”, JAJA 2000 III-1053, Cita Online: 0003/007695.

[49] CNCom., Sala C, 16/04/2014, “Vital Soja S.A. s/ Concurso Preventivo”, VLEX-643037209, disponible en <http://vlex.com/vid/vital-soja-s-s-643037209>, consultado el 16.03.2019; CNCiv. y Com. Rosario, Sala 1, 24/06/1999, “Jarma Anuart s/Conc. Prev. s/ revisión por Banco de Santa Fe S.A.”, JA 2000-I-138; CNCom, Sala B, 12/03/1999, “Banco Quilmes c. Fernández, Eduardo A.”, La Ley 1999-E,26 - DJ1999-3,268. Cita Online: AR/JUR/159/1999, donde se resolvió que “la prohibición de modificar las obligaciones del fiador debe considerarse incluida en el art- 55 de la ley 24.522”; y CCiv y Com. de Santa Fe, Sala I, 10/03/2000, “Banco del Suquía c. Friedman, David”, LLLitoral 2002, pág. 17, con nota de Juan Casiello. Cita Online: AR/JUR/3022/2000

[50] CNCom, Sala D, 11/03/2004, “Banco Francés S.A. v. Criscola, Carlos H. y otro”, La Ley Online, Cita Online AR/JUR/1745/2004, citando a RIVERA, Julio C., ROITMAN, Horacio y VÍTOLO, Daniel R., Ley de Concursos y Quiebras, Ed. Rubinzal Culzoni, 2000, T. I., pág. 400.

[51] CNCom, Sala D, 11/03/2004, “Banco Francés c. Criscola Carlos H. y otro”, La

Ley Online, Cita Online AR/JUR/1745/2004, dónde se resolvió que “la novación derivada de la homologación del concordato (...) no libera (...) a los codeudores solidarios del deudor concursado de responder por la obligación originaria garantizada (...) pues lo contrario importaría otorgar a dicha novación concursal el carácter de una remisión de deuda o de una concesión “animus donandi” derivada de un instituto típicamente concursal, inoperante frente a quienes no participan del juicio universal”; y CNCom. Sala C, 28/05/1999, “Banco de la Provincia de Buenos Aires v. Vidal, Alicia B.”, JA 1999-IV-189.

[52] Cf. MURGUILLO, “La novación legal (concursal)...”.

[53] Esto ha sido entendido como “un resultado insostenible” por la CNCom, Sala B, 30/12/2002, “Banco San Luis S.A. Banco Comercial Minorista v. Gawiansky, Abraham y otro”, Lexis N° 30011724, citando a Pablo D. HEREDIA, “La Novación concursal y el tratamiento de los fiadores, codeudores y garantes” en JA 2002-II-1246.

[54] MURGUILLO, “La novación legal (concursal)...”.

[55] Cf. Adolfo N. ROULLION, “La inesperada, enigmática y complicada novación concursal”, El Derecho, 179-pág. 887.