

Responsabilidad tributaria de los directores de sociedades anónimas

Humberto Medrano Cornejo

Profesor de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la PUC.

1. PODER TRIBUTARIO Y RELACION JURIDICA

La finalidad del Estado es lograr el bien común. Para conseguir ese propósito requiere de financiamiento que obtiene, esencialmente, de las economías de los particulares a quienes en uso de su poder tributario puede compeler para que le proporcionen los medios necesarios, todo lo cual genera una serie de vínculos entre acreedor y deudor que al ser disciplinados por el derecho dan lugar a la relación jurídico-tributaria.

Por lo tanto, dicha relación es el nexo que surge entre el sujeto activo (en principio el Estado) y el sujeto pasivo (una persona considerada de derecho privado) a quienes la ley atribuye, respectivamente, el derecho de exigir y la obligación de efectuar la prestación pecuniaria materia del tributo.

Desde luego, los derechos y obligaciones de las partes no dependen del arbitrio de una de ellas, por cuanto el vínculo entre ambas es —como se ha dicho— de naturaleza jurídica y surge exclusivamente por mandato de la ley.

El principio de legalidad (o de reserva de la ley) domina el Derecho Tributario. Las circunstancias que determinan el surgimiento de la obligación, la cuantía de la misma, el sujeto activo, el señalamiento del contribuyente, entre otros, son aspectos que deben ser materia de ley expresa.

Se trata, pues, de una relación de derecho donde el Estado moderno no es —a diferencia del príncipe— dueño de vidas y haciendas. Es cierto que el Estado tiene derecho a exigir de los particulares el sacrificio de parte de su patrimonio a título de tributo, pero ello debe efectuarse de la manera en que ha sido reglado a través de sus representantes por el propio pueblo obligado al pago. Esa manera se inicia en la Constitución y concluye —de acuerdo con su importancia— en la ley y sobre ciertos tópicos menores en medidas del poder administrador.

El artículo 1o. del Código Tributario señala que: "La relación que origina el tributo entre el acreedor y el deudor tributario es de naturaleza legal, de derecho público y exigible coactivamente".

Nuestro Código no define el concepto de tributo sino que se limita a enumerar los gravámenes incluidos en ese "término genérico" (norma II del Título Preliminar) y a consagrar los principios generales de tal relación jurídica, en la que pueden distinguirse los elementos siguientes: el sujeto activo, el hecho imponible, el sujeto pasivo, y la prestación.

a) El sujeto activo

Es el acreedor en la relación; es la entidad que conforme a ley tiene derecho a exigir que los particulares sacrifiquen una porción de su patrimonio a título de tributo. En nuestro país tal sujeto activo por excelencia es el Estado, existiendo varios otros sujetos que lo son sólo de manera delegada, aún cuando se trate de entidades de carácter autónomo o autárquico (SENATI, FOPTUR, ITINTEC, etc.). Estos últimos son "entes tributarios menores"; es decir si bien se les considera como sujetos activos, ellos carecen de "soberanía financiera", su calidad de tales puede quedar sin efecto en cualquier momento por mandato de la ley.

En los países de organización federal el carácter de sujeto activo alcanza de manera "originaria" a los diversos estados miembros de la federación ya que tal calidad le es atribuida directamente por la Constitución, de suerte que cualquier alteración del status jurídico tendría que pasar necesariamente por una modificación constitucional.

En nuestro país, de organización unitaria, el carácter de sujeto activo reposa exclusivamente en el Estado. Sin embargo, la Constitución vigente contiene dos casos singulares de sujetos activos que gozan de prerrogativa tributaria por mandato constitucional, aun cuando no se encuentran en el mismo nivel que el Estado.

En primer lugar debemos citar el caso de los Municipios que de acuerdo con el artículo 139o. de la Carta pueden crear, modificar y suprimir contribuciones, arbitrios y derechos o exonerar de ellos "conforme a ley". Es decir que tales Municipios no están constitucionalmente facultados para, por sí y ante sí, crear, modificar o exonerar tributos sino en tanto y en cuanto una ley del Congreso los autorice, ley que además debe establecer la cuantía, el hecho imponible, etc.

Como se sabe, la ley a que se refiere la Carta es la Ley Orgánica de Municipalidades, la misma que reserva al Parlamento la creación de impuestos, señala que las tasas de ciertos arbitrios serán fijadas por el propio Congreso, etc. En resumen, no tienen los Municipios "soberanía" en el sentido que estamos tratando de explicar aquí. Los Municipios pueden actuar como sujetos activos cuando lo señale el Parlamento y respecto de los extremos que éste fije a través de una ley.

No obstante, el artículo 257o. de la Constitución otorga a los municipios derecho sobre la recaudación generada por ciertos tributos, al indicar que son bienes y rentas de las Municipalidades: "Los tributos que gravan el valor de los predios urbanos y rústicos de su circunscripción; las licencias y patentes que gravan el ejercicio de las actividades lucrativas y profesionales; el impuesto de Rodaje; la contribución por peaje, pontazgo y mejora de las obras que ejecutan".

Si bien tales tributos tienen que ser establecidos por ley y pueden, asimismo, ser modificados por el Poder Legislativo lo cierto es que la Constitución ha fijado al sujeto activo señalando que sólo los municipios tienen derecho a ingresar lo que se recaude por los tributos indicados. En consecuencia, no sería constitucionalmente posible que el producto de los mismos sea apropiado por el Estado o destinado a una entidad diferente de los municipios.

Otro caso especial es el de la institución encargada de la seguridad social, ya que el artículo 14o. de la Carta precisa: "Una institución autónoma y descentralizada, con personería de derecho público y con fondos y reservas propios aportados obligatoriamente por el Estado, empleadores y asegurados, tiene a su cargo la seguridad social de los trabajadores y familiares. Dichos fondos no pueden ser destinados a fines distintos a los de su creación, bajo responsabilidad".

También en este caso dicha institución tiene asegurado el ingreso por las contribuciones de seguridad social. Digamos de paso que en nuestro país se ha adoptado un curioso temperamento respecto de esta contribución. Sin duda se trata de un tributo pero el Código le niega expresamente este carácter cuando

después de formular la relación de los mismos (párrafo 1o. de la norma II) señala que "las aportaciones de los regímenes que administra el Instituto Peruano de Seguridad Social, no están comprendidas en el párrafo anterior. . ." aunque más adelante el propio Código precisa (artículo 112o., párrafo 1o.) que el Tribunal Fiscal es competente para resolver en última instancia sobre las reclamaciones que formulen los contribuyentes respecto de tales contribuciones.

Nuestro Código considera como sujeto activo a "la entidad o persona acreedora del tributo" y señala que sólo el gobierno central, los gobiernos regionales y locales son acreedores de obligación tributaria así como las entidades del sector público con personería jurídica propia siempre que la ley les atribuya esa condición.

Interesa destacar que en el caso de los gobiernos regionales su carácter de entes menores fluye con toda nitidez de lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 139o. de la Carta donde se establece que ellos ". . . pueden crear, modificar y suprimir tributos o exonerar de ellos **con arreglo a las facultades que se les delega por ley**".

Como se advierte, la Constitución no les otorga soberanía tributaria sino que, por el contrario, subraya que su carácter de sujeto activo depende en última instancia de lo que decida el Poder Legislativo.

b) El hecho imponible

Naturalmente el legislador no señala nominativamente a las personas que deben cumplir con las prestaciones tributarias sino que se limita a puntualizar las circunstancias o hechos que en caso de ocurrir en la realidad hacen surgir la obligación de pagar el tributo.

Para Geraldo Ataliba: "una ley describe hipotéticamente un estado de hecho, un hecho o un conjunto de circunstancias de hecho y dispone que la realización concreta en el mundo fenoménico de lo que fue descrito determina el nacimiento de una obligación de pagar un tributo"¹.

Para denominar a tal circunstancia se ha popularizado la expresión "hecho imponible". Para el gran maestro brasileño "hipótesis de incidencia" es la descripción en el plano teórico, en el plazo de la posibilidad aún no concretada, mientras que el hecho imponible es lo fáctico, lo que efectivamente ha acontecido en un determinado tiempo y lugar.

Nuestro Código Tributario se refiere a este aspecto esencial de la relación jurídico tributaria denominándolo en diversas formas, así por ejemplo: "Sólo por ley se puede. . . determinar el **hecho imponible**. . ." (Norma IV del Título Preliminar). "En vía de inter-

1. Ataliba Geraldo: "Hipótesis de Incidencia Tributaria", Lima 1987, p. 57.

prestación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o **supuestos distintos de los señalados en la ley**" (Norma IX del Título Preliminar). "La obligación tributaria nace cuando se realiza el **presupuesto** legalmente establecido para configurarla. . ." (Artículo 23o.). "A efectos de lo dispuesto en este título se entiende por deuda tributaria la que procede de un **hecho imponible**. . ." (Artículo 46o.).

Aun cuando, como se observa, nuestro legislador otorga distintas denominaciones a este importante elemento, todas ellas se refieren a lo mismo: el supuesto considerado en la ley que en caso de ocurrir en la realidad dé nacimiento a la obligación tributaria.

En consecuencia, si la hipótesis no se concreta y no se convierte en hecho, el sujeto activo carece de atribuciones para exigir la prestación tributaria; es decir que su carácter de tal sería meramente potencial por cuanto no existiendo hecho imponible no puede válidamente titularse acreedor.

Ahora bien, si a pesar de haber surgido la obligación el sujeto pasivo no cumpliera con la prestación debida nos encontraríamos frente a una conducta (evasión) que —de mediar dolo— puede conducir a lo que nuestro Código llama genéricamente "defraudación tributaria", tal como aparece de sus artículos 163o. y siguientes.

En cambio, no existiría evasión si es que los hechos no son "imponibles" es decir si lo fáctico no se ajusta a la hipótesis descrita por la ley. Ocurre como en el Derecho Penal donde el delito previsto y sancionado sólo es jurídicamente tal si el sujeto activo ha realizado u omitido el acto descrito por el legislador como ilícito penal; el hecho punible es descrito en la ley sancionatoria advirtiendo que serán castigados determinados sujetos que se comporten de la manera que allí se tipifica. Así, por ejemplo, el artículo 212o. del Código Penal al referirse al delito de adulterio señala: "El cónyuge que cometiera adulterio y su cómplice serán reprimidos con prisión no mayor de 6 meses".

Como se advierte, para que exista delito es necesario que sea "el cónyuge" quien mantenga relaciones con un tercero de manera que ello supone la preexistencia de matrimonio. No cometería tal delito el conviviente.

De la misma manera, si una ley gravara "las ventas de automóviles que personas naturales efectúen a favor de sociedades anónimas", no habría lugar al tributo si en el mundo real una persona natural en lugar de vender aportara un automóvil a la constitución o aumento de capital de una sociedad anónima.

En este ejemplo es evidente que el hecho no es imponible porque la realidad ocurrida no tiene correspondencia con la descripción hipotética. Por lo

tanto, el Estado no habría adquirido la condición de sujeto activo y carecería de derecho para exigir la prestación y, correlativamente, el particular no habría sido convertido en sujeto pasivo.

Existe en doctrina una corriente que tiende a prescindir de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes y que para establecer la existencia o no del hecho imponible toma en cuenta sólo el aspecto económico ("interpretación económica") que nuestro Código no admite al señalar que la interpretación no puede conducir a que las leyes tributarias se extiendan "a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley" (Norma IX).

En consecuencia, si la hipótesis es descrita de manera tal que incluye una cierta forma jurídica, no se convertirá en hecho imponible si es que no se presenta esa específica forma prevista en la ley. Cuando los particulares alcanzan un propósito determinado pero a través de un medio distinto al descrito en la hipótesis; es decir cuando "orillan" la hipótesis sin quedar incursos en ella se suele decir que estamos frente a una "elusión". Se trata, pues, de un medio que no da nacimiento a la obligación de tributar y que no implicando una conducta jurídica no resulta sancionable.

Por lo tanto, podemos afirmar que entre evasión y elusión existe la misma diferencia que entre aborto y control de la natalidad.

En efecto, el aborto supone eliminar una vida que ya ha surgido y constituye, por lo tanto, un delito que deberá ser reprimido. En la evasión la hipótesis se ha convertido en hecho imponible y, sin embargo, no se ha cumplido con la prestación debida, lo cual dará lugar a la exigencia fiscal más recargos e intereses.

En el control de la natalidad no surge vida y, en consecuencia, no hay vida alguna eliminada: no se trata de un delito, no es una conducta antijurídica, no habrá pena por imponer. En la elusión los particulares pueden alcanzar una cierta finalidad querida por ellos pero mediante un acto jurídico o una forma jurídica distintos a los específicamente previstos por el legislador como hechos gravados. No surge obligación de tributar y desde luego no se paga tributo alguno.

Para los efectos que aquí interesa reseñar sólo se toma en cuenta el aspecto jurídico sin que ello signifique formular ningún juicio de valor; esto es, sin postular una posición en el plano de la moral o en cualquier otro campo distinto al Derecho.

c) El Sujeto Pasivo

Es la persona de derecho privado o considerada como tal que por mandato de la ley resulta obligada al pago del tributo. Tal persona es de ordinario la que debe sufrir el impacto económico de la prestación.

Sin embargo, la peculiaridad del derecho tributario hace que en ocasiones la exigencia se dirija a un tercero que por encontrarse en una ubicación especial entre el acreedor y el deudor es señalado por la ley para cumplir materialmente con la obligación, aún cuando no sufrirá el "perjuicio" patrimonial que el tributo supone, ya que está en aptitud de exigir el reembolso de parte de aquel a quien la ley desea afectar. En otros casos dicho tercero debe comportarse como agente de retención entregando a la tesorería fiscal el monto del tributo aun cuando el importe del mismo lo extrae de las sumas que corresponden a quien, conforme a ley, debe sufrir el impacto de la prestación tributaria.

El artículo 3o. del Código Tributario señala: "Es deudor tributario la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable".

Como se advierte, para nuestra ley la condición de deudor (sujeto pasivo) abarca no sólo al contribuyente; esto es la persona respecto de la cual se cumple el hecho imponible y cuyo patrimonio (al margen de eventuales traslados económicos) debe soportar el impacto de la prestación, sino que la misma condición de deudor se atribuye a los terceros a quienes se califica como responsables; es decir, a quienes a pesar de no ser contribuyentes están obligados por la ley a responder por el cumplimiento de la prestación a nombre del contribuyente.

Para nuestro Código Tributario son contribuyentes "... las personas naturales o jurídicas y entidades que tengan patrimonio, ejerzan actividades económicas o hagan uso de un derecho que, conforme a ley, genere la obligación tributaria".

La definición adoptada permite identificar el contribuyente con la persona respecto de la cual se cumple el hecho imponible. En otras palabras, el contribuyente es la persona que el legislador ha previsto debe pagar el tributo en caso de materializarse en los hechos la circunstancia considerada por el legislador como hipótesis de incidencia.

Así, por ejemplo, si una ley estableciera: "La venta de inmuebles está sujeta al impuesto a las transferencias con la tasa del 3 o/o. El tributo a que se refiere esta ley deberá ser pagado por el vendedor".

En este caso no cabe duda que el vendedor tiene la condición de contribuyente, cumpliéndose el hecho imponible respecto de él. Sin embargo, si la misma ley agregara: "El impuesto deberá ser retenido del precio por el comprador y entregado al Banco de la Nación dentro de los 15 días siguientes al pago".

En este caso el contribuyente continuaría siendo el vendedor pero el comprador asumiría la condición de responsable. Obsérvese que ambos son calificados como sujetos pasivos, pero sólo uno de ellos (el vendedor) verá disminuído su patrimonio por efecto del tributo. Es él el contribuyente. El vendedor que debe "colaborar" obligatoriamente con el Fisco tiene la condición de responsable.

Sin embargo Villegas considera que es incorrecta la denominación de responsable que se otorga al tercero porque "todos aquellos a quienes la ley declara sujetos pasivos... son igualmente responsables... con prescindencia de si son o no los "realizadores" del hecho imponible".²

En otros casos la ley instituye responsables porque el contribuyente está imposibilitado de cumplir, por sí mismo, la obligación a su cargo; es decir que no obstante que el tributo lo afecta patrimonialmente, la obligación "material" debe ser satisfecha por el responsable. Así, por ejemplo, el Impuesto al Valor del Patrimonio Predial tiene como contribuyente al propietario del inmueble. Si tal propietario es un menor de edad o un enfermo mental, es claro que éstos no podrán cumplir personalmente con el mandato legal, el que deberán satisfacer a través de los responsables (padre, tutor, curador).

En caso de incumplimiento el Fisco puede dirigir su acción de cobranza contra el contribuyente o contra el responsable. Según veremos más adelante, los Directores en ciertas circunstancias tienen la calidad de responsables solidarios respecto de los tributos adeudados por la sociedad anónima.

d) La prestación

El objeto de la obligación tributaria es una prestación generalmente en dinero pero que también puede consistir en otros bienes si es que la ley así lo autoriza. Se trata siempre de una obligación de dar y nunca de una obligación de hacer. La obligación tributaria se cancela transfiriendo la "cosa" ordenada por la ley, de manera que no podría calificarse como tributaria la obligación de hacer el servicio militar o la de cumplir con la labor de ser miembro de mesa en los procesos electorales.

El artículo 27o. del Código Tributario permite al Poder Ejecutivo disponer el pago de tributos en especie. Esta autorización no resulta violatoria del principio de legalidad pues se entiende que la cuantía de la obligación debe ser fijada por la ley. Dicho de otra forma, frente a una obligación ya cuantificada por la ley el contribuyente —de ordinario— la cumplirá desplazando dinero al Estado. No existiría inconveniente para que el Poder Ejecutivo ordenara el pago por importe equivalente pero no en dinero sino en bienes,

2. Villegas Héctor: "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", p. 225.

tal como ocurrió hace algunos años con las empresas petroleras a quienes se exigió pagar el impuesto a la renta mediante la entrega de barriles de crudo.

2. LOS DIRECTORES DE SOCIEDADES ANONIMAS

a) Antecedentes

Conviene destacar que antes de 1966 las leyes impositivas en nuestro país no atribuían responsabilidad solidaria a terceros por las obligaciones correspondientes a las sociedades contribuyentes. Tal responsabilidad es consagrada de manera general sólo a partir de la entrada en vigencia del Código Tributario lo que ocurrió a fines de dicho año, por lo cual carecería de base legal atribuir a terceros la calidad de responsables y exigirles el pago del tributo por hechos ocurridos antes que el Código Tributario resultara aplicable.

Así lo ha reconocido el Tribunal Fiscal (Resolución No. 17041) al señalar "... debe tenerse presente que la liquidación... corresponde al año fiscal de 1963... cuando regía la ley 7904 y dispositivos conexos ninguno de los cuales establecía la responsabilidad solidaria y por lo tanto el recurrente no puede ser compelido al pago...".

Sin embargo, tampoco el Código Tributario contiene una mención expresa a la responsabilidad de los directores de sociedades anónimas, sino que ellos se encuentran incluidos en la denominación global de "representantes" a que se refiere el artículo 7o. inciso 2o. del citado Código. Dicha norma en su versión original establecía: "Son responsables solidarios: Los representantes por las deudas tributarias que dejen de pagar deliberadamente por sus representados respecto de los bienes que administren o dispongan".

En un primer momento la Administración apoyándose en la disposición transcrita comenzó a exigir a los directores el pago de los tributos no satisfechos por las sociedades, sin entrar a considerar la participación o no de determinados directores en la decisión de no pagar los tributos o de pagarlos por monto inferior al señalado por la ley. En otras palabras, para la Administración no era necesario que existiera dolo o culpa sino que se aplicaba la norma "objetivamente", prescindiendo de la intencionalidad ya que se consideraba que la sola circunstancia de haber sido director cuando la obligación debió ser satisfecha era suficiente para formular la exigencia a título de responsable.

Aún más, el director (que podría haber dejado de serlo hace algún tiempo) se enteraba de la pretensión fiscal en el momento que la entidad recaudadora lo notificaba para el pago, sin haber tenido la posibilidad de presentar pruebas de descargo o de alegar lo que creyera conveniente en su defensa.

La entidad administradora del tributo se limitaba a proporcionar los nombres de los directores al

Banco de la Nación para que éste procediera a la cobranza y hubo ocasiones en que simplemente comunicaba a dicho Banco el nombre de las sociedades deudoras y era la entidad recaudadora la que exigía el pago a los directores considerándolos responsables a pesar de no haber sido notificados con la liquidación, de no estar incluidos en ésta y de no haber sido declarados como responsables por la entidad acotadora.

Con frecuencia esta pretendida responsabilidad fue utilizada con criterio político, es decir, como un arma contra los adversarios del Gobierno de turno.

Se puso así en evidencia la razón que asistía a los autores del modelo del Código Tributario para América Latina (proyecto OEA/BID) quienes no recomendaban penas privativas de la libertad por "los caracteres políticos y administrativos de los Fiscos Latinoamericanos. En tales aspectos existen riesgos innegables de que el sistema no funcione eficazmente e, incluso, pueda ocultar móviles de discriminación entre los contribuyentes por razones políticas o deje de aplicarse a los infractores".

La jurisprudencia redujo "la objetividad" de la Administración y exigió el cumplimiento de mecanismos procesales básicos. Posteriormente —hace pocos años— la norma fue variada por el legislador a fin de "subjetivizarla".

b) ¿Deben los directores ser considerados como responsables?

Al respecto consideramos que en éste como en los otros casos la responsabilidad sólo debe atribuirse a quienes incumplen (o hacen incumplir) intencionalmente las obligaciones tributarias de sus representados. Por lo tanto, no puede establecerse a priori que por la sola circunstancia de ser director una persona inevitablemente debe ser considerada como responsable.

De otro lado, al verificar la situación del representante de una empresa debe analizarse la posibilidad que tuvo o no de conocer acerca de los adeudos tributarios de la sociedad y las actitudes que adoptó a la vista de ellos. Es sabido que los directores se reúnen muy pocas veces en el año y cada vez por un corto lapso. Obviamente con tan escasa participación en el manejo social resulta desmesurado, por decir lo menos, exigir a un director el pago de las obligaciones incumplidas por la sociedad, incumplimiento del que, eventualmente, podía no tener la menor noticia.

Es evidente que los directores por el sólo hecho de serlo no se convierten automáticamente en expertos en tributación. Aún más, un director puede ser elegido para el cargo en razón de su versación técnica sobre las materias que constituyen el giro de la empresa pero sin tener ningún conocimiento de cuestiones tributarias.

¿Por qué atribuir responsabilidad a un Director en tales condiciones? ¿Por qué atribuirle responsabilidad si es que en el examen practicado por auditores independientes no se ha hecho ninguna referencia a tales obligaciones?. Si los asesores que, se supone, son expertos en la materia no detectan una omisión tributaria, no es razonable pensar que un director sí debió percatarse de la falta de pago de tributos. Es sabido que muchas veces aún los especialistas en tributación no pueden establecer con exactitud si en ciertos casos existe o no hecho imponible o si determinados beneficios o exoneraciones resultan o no aplicables a un contribuyente concreto.

En tales condiciones ¿qué razón valedera puede invocarse para atribuir responsabilidad solidaria a quien no sólo no conoce la existencia de incumplimientos impositivos sino que está imposibilitado de conocerlos? ¿En las empresas con comunidad industrial puede atribuirse responsabilidad a los directores representantes de los trabajadores?.

Existen al respecto algunos ejemplos ilustrativos recientes. Como se sabe, los bancos por la naturaleza de sus actividades llevan a cabo numerosas operaciones que constituyen sendos hechos imponibles. Cuando los balances, cuenta de resultados, y demás documentos usuales son remitidos a los miembros del directorio es claro que deben haber sido revisados y encontrados conformes por las gerencias respectivas. Si los directores no perciben en tales documentos nada ostensiblemente irregular no se puede pretender atribuirles responsabilidad pues evidentemente en este caso concreto mayor responsabilidad incumbe a los ejecutivos encargados del área específica que dieron su conformidad a tales documentos. Sin embargo tales ejecutivos no son "representantes" de la sociedad y por ello no les alcanza responsabilidad tributaria.

Insistir en la responsabilidad de los directores significaría trabar la marcha de la empresa por cuanto obligaría a todos y cada uno de ellos —interesados en salvar su responsabilidad— a un estudio minucioso de cada uno de los instrumentos o situaciones que se presentaran a su consideración y a investigar sobre temas no sometidos a decisión del directorio pero que pudieran tener repercusión fiscal ya que dentro de la óptica "objetiva" allí donde hay un no pago correcto de cualquier tributo el director resulta responsable.

Hasta el menos observador tiene que percatarse que esta posición extrema conduciría a insalvables absurdos de manera que debe recusarse la posibilidad de establecer que ser director conlleva una responsabilidad automática. En una empresa determinada puede darse el caso que ciertos funcionarios específicos tengan a su cargo supervisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Imaginemos que en

una corporación importante exista un "gerente de impuestos" cuyo campo de responsabilidad sea precisamente cuidar el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias de la empresa. En ese caso carecería de toda lógica pretender atribuir responsabilidad a los directores que aprueban un balance donde no se consigna "tributos por pagar" a pesar que en los hechos la empresa hubiera incumplido con sus obligaciones ya que existiendo un funcionario cuya tarea específica es cuidar que el pago de tributos esté al día, no cabe responsabilizar a quien no es experto ni tiene a su cargo esa área, por el mero hecho de ser director.

Por lo tanto, para que exista la posibilidad de atribuir responsabilidad a un director es indispensable que éste conozca de los adeudos tributarios, que se encuentre en aptitud de decidir acerca de su pago y que, sin embargo, opte por no disponer la cancelación de los mismos. Es decir que, en principio, debe tratarse de un incumplimiento consciente por parte de quien tiene competencia sobre la materia.

Sin embargo, no basta saber o decidir acerca del incumplimiento de las obligaciones tributarias porque aún en la hipótesis que un director supiera que efectivamente la empresa adeuda determinados tributos pero no los puede satisfacer en razón de la mala situación económica o financiera de la empresa ¿puede ser considerado responsable si emplea los escasos fondos de la sociedad a pagar los salarios de los trabajadores o el consumo de energía eléctrica para evitar una huelga, la "toma de la fábrica" o el corte del servicio?.

Puesto en la disyuntiva de pagar al Fisco o pagar los salarios ¿puede considerarse responsable fiscal al director que vote en favor de pagar a los trabajadores o de pagar el servicio eléctrico?

Al respecto bien dice Freytes "Crear que el legislador ha consagrado la norma: El Fisco antes que nada, es incurrir en un serio error. La ley tributaria no puede exigir de un director más de lo que razonablemente éste puede hacer de acuerdo con la situación financiera de la sociedad y ante apremios coyunturales que es indispensable sobrepasar. Evitar ejecuciones de letras y paralizar pedidos de quiebra son medidas que debe tomar imprescindiblemente cualquier administrador y ello no puede acarrearle responsabilidad fiscal, salvo, claro está, que su actuación anterior no haya sido la que llevó a la empresa a la situación de crisis".³

Por lo tanto, creemos que los Directores sólo pueden ser considerados responsables si actúan a sabiendas, con animus de incumplimiento sin que existan situaciones que impidan el pago correcto de los tributos de que se trate.

3. Freytes Roberto Oscar: "Responsabilidad Tributaria de los Administradores de Sociedades Anónimas", Memorias de las VIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, p. 94.

Si no obstante conocer la existencia del hecho imponible, la exigibilidad de la consecuente obligación tributaria y a pesar de contar con los fondos suficientes, el directorio decide —por ejemplo— abonar retribuciones a sus miembros o disponer de otra forma de los recursos de la empresa en lugar de atender las obligaciones fiscales, sólo así podría considerarse la existencia de responsabilidad a los directores. En resumen, la responsabilidad no puede ser objetiva sino subjetiva. Al respecto resulta ilustrativo referirse a lo que ha ocurrido con el régimen de sanciones contenido en el Código Tributario.

Como se sabe, el artículo 146o. de dicho Código consagra el principio de la objetividad en materia de sanciones al señalar: “La infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias”.

Como se aprecia, el Código prescinde del dolo o de la culpa, de la ignorancia o del conocimiento que sobre la materia pudiera haber tenido el infractor. Esta posición sólo es compartida por el Código Tributario del Brasil en cuyo artículo 136o. se establece: “Salvo disposición legal en contrario, la responsabilidad por infracciones tributarias es independiente de la intención del agente o del responsable”.

No obstante, como ya hemos señalado en otra ocasión⁴ es evidente que la posición objetiva no respondía a la realidad de nuestro medio, llegando el Tribunal Fiscal a señalar que en caso de duda razonable procedería dejar sin efecto los recargos, a pesar del mandato objetivo contenido en el artículo 146o. del Código Tributario.

Finalmente, se “subjetivizó” la posición con un texto que, en esencia, mantiene el actual artículo 155o. del Código Tributario que señala que no procede la aplicación de sanciones cuando la infracción resulta de la interpretación equivocada de una norma y siempre que el sentido de la misma haya sido debidamente aclarado por la entidad pertinente después de cometida la infracción.

Un camino similar ha recorrido la jurisprudencia al interpretar el inciso 2 del artículo 7o. del Código Tributario —en su versión original— pues se ha ido reduciendo a límites más razonables la responsabilidad que la Administración pretendía atribuir a los directores. Conviene recordar que dicha norma se refiere a quienes dejen de pagar los tributos “deliberadamente”. Es obvio que la expresión debía ser tomada como sinónimo de “intencionalmente”; es decir voluntaria y conscientemente. Sin embargo, en los primeros tiempos de aplicación de la norma las autoridades no analizaban este extremo y atribuían responsabilidad a los directores por el solo hecho de serlo, sin entrar a considerar la existencia o no de intencionalidad.

Por lo tanto, tuvo gran importancia la primera Resolución en que el Tribunal Fiscal interpretó la norma legal citada efectuando una precisión de sus alcances. En el informe que sustenta dicha Resolución se indica que “la palabra deliberadamente no puede interpretarse en su acepción puramente gramatical, o sea previa una discusión oral del asunto. Sin duda, el legislador ha querido referirse a la intención maliciosa que haya motivado dejar de pagar las deudas tributarias” (R.T.F. 7097 de 9.5.72).

Como se advierte, esta Resolución tiende a “personalizar” la responsabilidad y le otorga una carga de subjetividad al aludir a “intención maliciosa”. Quedó claro, entonces, que no bastaba ser director para ser considerado automáticamente como responsable por las deudas tributarias de la sociedad sino que se requería que en la condición de director se hubiera actuado con intención de no dar cumplimiento de manera correcta a las obligaciones impositivas.

A partir de la citada Resolución, el Tribunal Fiscal comenzó a perfilar el concepto insistiendo en que la intencionalidad era elemento indispensable. Así, en la época en que se permitía establecer la utilidad imponible de empresas por “auditoría interna”; es decir, sin revisar los registros, libros o documentos del contribuyente, el Tribunal señaló que el representante de una sociedad a la que se había acotado mediante ese procedimiento no podía ser calificado como responsable ya que “por la forma en que se ha practicado la acotación y de lo actuado en autos resulta que no se ha demostrado que ha habido intención maliciosa conducente a pagar menores impuestos que los que realmente correspondía” (R.T.F. 8713 de 19.9.73).

Obsérvese que en el caso referido aun cuando por una ficción jurídica pudiera llegarse a la conclusión que la suma establecida mediante ese procedimiento es la “realmente” debida, ello no puede conducir a que el tributo sea exigido al representante de la empresa a título de responsable porque, en rigor, tal representante no tenía posibilidad alguna de tomar conocimiento de que existiera algún tributo pendiente de pago, ya que la determinación fue efectuada mediante el procedimiento de auditoría interna. Este extremo recobra importancia ahora que nuevamente se permite la acotación por auditoría interna, de acuerdo con lo previsto por el Decreto Legislativo 412.

La “personalización” trazada por la jurisprudencia condujo a considerar como responsable solidario a quien había sido “director gerente y en otras épocas presidente del directorio” de la empresa contribuyente, estando probado que “incumplió con el pago del impuesto decidiendo la liquidación de la sociedad y retirando de ella el único bien de valor que poseía, reuniéndose así los requisitos para que opere la solidaridad” (R.T.F. 15444 de 28.9.79).

4. Medrano Cornejo Humberto. “Consideraciones sobre Recargos e Intereses en el Código Tributario”, Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Volumen 7, p. 23.

Es obvio que en el caso descrito el responsable tenía la condición que se le atribuyó porque había actuado en la administración de la sociedad de manera directa, había tomado para sí el único bien de significación con que contaba la empresa y, adicionalmente, era titular del 96.4 o/o de las acciones representativas del capital social. En este caso resulta manifiesta la "intención maliciosa", determinante para generar responsabilidad.

En cambio, cuando el director no ha tenido posibilidad de conocer acerca de los eventuales adeudos tributarios el Tribunal ha señalado que no cabe la atribución de responsabilidad ya que "no hay prueba alguna acerca de que la recurrente haya tomado conocimiento de los mencionados S/. . . y, mucho menos, que haya actuado deliberadamente para dejarlos de pagar (por lo cual) tampoco procede atribuirle la responsabilidad solidaria prevista en el inciso 2 del artículo 7o. del Código Tributario" (R.T.F. 18020 de 25.11.83).

El sentido otorgado por la jurisprudencia armoniza con la Recomendación (Primera A) de las VIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, de acuerdo con la cual la responsabilidad: "Debería imputarse a las personas que en virtud de las funciones que desempeñan tienen facultades de decisión que incidan en la materia tributaria o el deber de controlar

la correcta administración de la empresa. En consecuencia no sería suficiente justificativo la mera calidad de representante o director".

Esta recomendación derivada de un evento científico tiene la máxima importancia y, debe haber influido en las decisiones posteriores de nuestra jurisprudencia. Es indudable que para atribuir responsabilidad es menester que la persona de la cual se trate tenga a su cargo la obligación de vigilar el cumplimiento de las normas tributarias así como la atribución de decidir sobre el particular. Ello supone que debe estar en aptitud de conocer la existencia del adeudo. Por lo tanto, si el directorio de una empresa por considerar que no existe hecho imponible o que ello resulta dudoso por la oscuridad de la norma, decide el no pago después de consultar con sus abogados y obtener de éstos un informe en el sentido de que la empresa no está sujeta a dicho tributo, es evidente que no habría fundamento alguno para atribuir responsabilidad a los miembros del directorio.

En consonancia con lo expuesto nosotros consideramos que no puede atribuirse responsabilidad a los directores cuando resulta aplicable el artículo 155o. del Código Tributario que —como hemos indicado— señala que no hay lugar a recargos en los casos de interpretación equivocada de una norma cuyo sentido se aclara posteriormente o si ha existido dualidad de



COMPAÑIA DE SEGUROS

La Fenix Peruana

críterios. Ello es así porque cuanto si el propio legislador considera que en esos supuestos la empresa contribuyente si bien debe pagar el tributo no está sujeta a sanción alguna, con mayor razón no podrá atribuirse responsabilidad a los directores, ya que las circunstancias enunciadas ponen en evidencia que no ha existido ni podía existir intención maliciosa.

De otro lado, nos parece esencial subrayar que cumplidos todos los supuestos reseñados los directores a quienes puede atribuirse la responsabilidad son aquellos que ejercían el cargo cuando el tributo devino exigible y no aquellos que lo eran cuando se produjo el hecho imponible. Al respecto cabe recordar que según el artículo 23o. del Código Tributario que ya hemos mencionado en el acápite b) del punto 1, "la obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto legalmente establecido para configurarla".

En el Impuesto a la Renta, por ejemplo, tal presupuesto (renta imponible) se produce al cierre del ejercicio que, por mandato de la ley, es siempre el 31 de diciembre de cada año (excluyendo los casos de transformación o disolución) pero, sin embargo, el tributo no es exigible en esa fecha por cuanto el contribuyente dispone de 90 días para realizar el pago. Vencido este plazo es recién que el tributo resulta exigible.

Por lo tanto si en la empresa del ejemplo el directorio varía en enero del año siguiente al del hecho imponible, la responsabilidad no podría atribuirse a quienes eran directores hasta esa fecha sino a quienes desempeñaban el cargo en el momento en que la obligación se tornó exigible. Cuando los primeros dejaron el cargo el Fisco no podía todavía proceder a la cobranza por lo tanto el no pago del tributo no podría considerarse incumplimiento y, por ello, carecería de base legal cualquier pretensión de atribución de responsabilidad a los anteriores directores.

Sin embargo, recordemos que nuestro Código Tributario no se refiere específicamente a los directores sino considera como responsables a los "representantes". Cabe, entonces, preguntarse ¿son los directores representantes de la sociedad?. Es nuestra opinión que la respuesta es negativa. Expliquémosnos. Creemos que la representación de la sociedad descansa en "el Directorio" entendido como órgano colegiado de la sociedad. Ninguno de los directores aisladamente considerado representa a la sociedad, salvo claro está en casos en que los Estatutos hayan previsto atribuciones importantes a cualesquier director singularmente considerado o establezca, por ejemplo, determinadas facultades importantes para el gerente y señale que de iguales atribuciones gozan cada uno de los directores o, en fin, si de cualquier manera en casos puntuales pudiera sostenerse que existe tal representación singular.

Sin embargo, de ordinario, en la generalidad de los casos director no es sinónimo de representante. No existe disposición alguna que establezca esa ecuación. El artículo 162o. de la Ley General de Sociedades señala: "El directorio tiene las facultades de representación legal y de gestión necesarias para la administración de la sociedad. . .".

Aún más el artículo 172o. de la Ley General de Sociedades precisa que los directores estarán exentos de responsabilidad "si hubieran salvado su voto en los acuerdos que causaron daño, pudiendo dejar constancia en la propia acta o mediante carta notarial".

Esto supone como previo requisito esencial que exista un acuerdo del órgano colegiado; una decisión del directorio que cause el daño o en el caso que nos ocupa sería dejar de pagar o pagar en forma diminuta los impuestos adeudados por la sociedad. No debe llevar a confusión lo dispuesto en el mismo artículo según el cual "los directores desempeñarán el cargo con la diligencia de un ordenado comerciante y de un representante legal. . .".

Este texto se refiere sin duda al comportamiento que debe mantener el director, a su actitud en el seno del órgano donde debe tener como norte velar por los intereses de la sociedad. Debe ser, de un lado, diligente y, por otra parte, leal. Pero ese artículo no lo declara ni convierte en representante de la sociedad.

De ordinario por su solo título de director una persona no puede salir a juicio a nombre de la empresa, contestar una demanda, no puede tampoco presentarse a pagar tributos o a interponer reclamación ante las autoridades impositivas. No puede por sí solo girar cheques contra las cuentas corrientes de la sociedad ni aceptar o girar letras de cambio o librar pagarés a nombre de ella o abrir y cerrar cuentas en los bancos o solicitar créditos, etc. Si ello es así, el director —singularmente considerado— no tiene la condición de representante de la sociedad y por lo tanto no se le puede atribuir responsabilidad solidaria.

El representante de la sociedad es el Directorio y por lo tanto es este órgano el que debe haber actuado con intencionalidad, lo cual supone demostrar que el incumplimiento tributario deriva de un acuerdo, de una decisión del representante que es el ente colegiado.

Para Garrigues ". . . el órgano de administración de la sociedad anónima está investido de la representación orgánica de esa sociedad. . ." ⁵ y entre nosotros Montoya Manfredi señala que "la ley conjuga las funciones de administración y representación que corresponden al directorio". ⁶

Por otra parte, debe recordarse que el texto atribuye responsabilidad a los representantes respecto de

5. Garrigues Joaquín: "Comentario a la Ley de Sociedades Anónimas", p. 27.

6. Montoya Manfredi Ulises: "Comentarios a la Ley de Sociedades Mercantiles", p. 286.

los bienes que administren o dispongan. Ningún director, aisladamente considerado, puede administrar o disponer de los bienes de la sociedad. Por lo tanto no se le puede atribuir responsabilidad, salvo que medie —según lo dicho— acuerdo o decisión del directorio.

Dentro de esta óptica es seguro que mayor calidad de representante de la sociedad tiene el gerente aunque —desde luego— habría que analizar los Estatutos de cada sociedad en concreto. Por lo tanto consideramos un error pensar de inmediato en los directores como responsables ya que su actuación de administradores tiene frecuentemente carácter meramente decorativo y resultan nombrados para cumplir con una formalidad. ¿Qué pueden administrar los directores a quienes la ley sólo obliga a reunirse una vez al año?.

Finalmente, si los directores deben responder solidariamente por las obligaciones tributarias de la empresa (si se dan todas las circunstancias requeridas) resulta interesante indagar sobre las consecuencias que se derivarían para tales directores si la empresa contribuyente está obligada a efectuar la prestación tributaria en especie en la forma que señalamos en el acápite d) del punto 1.

Al respecto, imaginemos el caso de una empresa petrolera obligada a pagar el tributo sobre la renta entregando al Estado —físicamente— determinada cantidad de barriles de petróleo crudo. Si se pretendiera —por responsabilidad— exigir a los directores el cumplimiento de la obligación en forma idéntica a la que correspondía a la empresa contribuyente nos encontraríamos frente a un imposible jurídico ya que a tales directores se les estaría exigiendo una prestación que se sabe no podrán cumplir; es decir que de insistirse en una prestación idéntica tales directores estarían en la imposibilidad de satisfacer la pretensión fiscal.

Pero, de otro lado, no resultaría justo que en tal caso no se les pudiera atribuir responsabilidad a los directores. Como ya dijimos en el citado acápite d), la determinación de la cuantía del tributo es un aspecto reservado al legislador. El Poder Ejecutivo puede disponer que ese mismo monto se pague en especie. Si por la naturaleza de la "cosa" materia de la prestación es imposible que los directores puedan tener acceso a ella, nosotros consideramos que la exigencia tendría que serles formulada a través de liquidaciones giradas en términos monetarios por el importe consignado en la ley, aunque la "cosa" resulte distinta a la prevista por el Poder Administrador al disponer el pago en especie.

c) La Garantía Procesal

Como expresáramos en el punto a) "Antecedentes" cuando las autoridades comenzaron a atribuir responsabilidad solidaria, la entidad acotadora se limitaba a indicar los nombres de los directores que por ese solo hecho eran considerados responsables y ocurrió, en algunos casos, que el propio Banco de la Na-

ción de oficio ubicaba y notificaba a los directores a pesar que el nombre de ellos no figuraba en las acotaciones.

Al director se le presentaban, así, los hechos consumados sin haber tenido siquiera la posibilidad de argumentar a su favor o de impugnar la acotación. La injusticia y arbitrariedad del procedimiento descrito no necesitan demostración.

Sobre este extremo las VIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario señalaron (Recomendación 3ra.): "Sin perjuicio de los procedimientos administrativos que cada ordenamiento jurídico establezca para la determinación del tributo o para la revisión de los actos administrativos, deberá reconocerse siempre al responsable la posibilidad de recurrir a la vía judicial con las más amplias garantías de alegación y defensa y sin que se le exija el pago previo de los importes reclamados por la Administración".

De nada serviría la exigencia de "intención maliciosa" si no se otorga a los directores la posibilidad de defenderse; es decir si la "intencionalidad" es definida y decidida por las autoridades tributarias sin escuchar siquiera a tales directores. La actitud de la Administración provocó las reclamaciones de los afectados produciéndose diversas Resoluciones del Tribunal Fiscal que han contribuido a esclarecer las fórmulas procesales que deben cumplirse. De acuerdo con tales Resoluciones es indispensable que la atribución de responsabilidad solidaria sea efectuada por la entidad acotadora, de manera que no puede la entidad recaudadora dirigir su acción de cobranza contra persona distinta a la consignada en la liquidación fiscal.

"Que por tanto, el acto mediante el cual el Banco de la Nación solicita y consigue que en el procedimiento seguido a la compañía. . . se dirija la cobranza. . . a un tercero a quien le atribuye la condición de responsable solidario, adolece de nulidad. . ." (R.T.F. 13718).

De otro lado, si la intencionalidad —como hemos dicho— resulta esencial, la persona a la que se indica como responsable debe tener la oportunidad de defenderse para lo cual debe ser notificada con la acotación respectiva, indicándose las razones en que se basa la Administración para atribuirle responsabilidad.

"Que. . . la Administración Tributaria debe notificar al presunto deudor solidario con las liquidaciones correspondientes a fin de que éste pueda ejercitar su derecho a la reclamación, si no considerara arreglada a ley la responsabilidad que se le atribuye" (R.T.F. 15192).

De acuerdo con ello, el director a quien se indica como responsable debe contar con las mismas garantías que el Código otorga a las empresas contribuyentes, de manera que tendrá el plazo de 30 días útiles para interponer reclamación sin que deba pagar el monto acotado ya que, como se sabe, si el recurso se

presenta en tiempo hábil no opera la regla "solve et repete"; asimismo, dispondrá del término probatorio previsto en el artículo 124 de dicho Código y, llegado el caso, podrá apelar ante el Tribunal Fiscal, etc.

d) El nuevo Texto del Inciso 2o. del Artículo 7o. del Código Tributario

El Decreto Legislativo 300 modificó la norma citada señalando que tienen la condición de responsables solidarios: "Los representantes por las deudas tributarias que dejen de pagar **maliciosamente** por sus representados, respecto de los bienes que administren o dispongan".

Como se aprecia, el texto ha sustituido la palabra "deliberadamente" por la palabra "maliciosamente". Es nuestra opinión que con ello el legislador ha querido acentuar la necesidad del carácter subjetivo del incumplimiento para que éste pueda dar origen a la responsabilidad. Si bien "deliberadamente" es con premeditación, "maliciosamente" es con "malicia" y ésta es "calidad de malo, inclinación a lo malo y contrario a la virtud; calidad que hace una cosa perjudicial".

Se exige, pues, no sólo que exista intencionalidad sino que ésta se encuentre guiada por el ánimo de perjudicar. Si no fuera porque tal carácter debe ser apreciado —por lo menos en principio— por la Administración y el Tribunal Fiscal, podríamos afirmar que el legislador exige que los representantes se hayan colocado, por lo menos, en el umbral del dolo.

Esto tiene importancia porque corresponderá a la Administración aportar las pruebas de tal conducta de un director, de manera que —con mayor razón que antes— no bastará el simple incumplimiento objetivo de la obligación por parte de la sociedad sino que ello tiene que deberse a una actitud intencionalmente perjudicial de los directores de la misma.

Con posterioridad a la modificación del texto, el Tribunal Fiscal ha declarado nula e insubsistente la Resolución de Primera Instancia que "no ha efectuado las verificaciones pertinentes destinadas a probar la existencia de deliberación y malicia al dejar de pagar la deuda tributaria" (R.T.F. 19964 de 10.12.86).

Sin embargo, la Dirección General de Contribuciones en pronunciamientos recientes (véase, entre otras, las Resoluciones Directorales Nos. 00427 y 00422 de 26 de febrero de 1987) señala que los directores de una sociedad son responsables por las deudas tributarias a cargo de ésta porque: "El directorio tiene las facultades de representación legal. . . de conformidad con el Artículo 162 de la Ley General de Sociedades. . .".

"El directorio. . . tenía por costumbre llevar a cabo sus sesiones con frecuencia por lo que el recurrente no puede alegar desconocimiento de las omisiones tributarias. . .".

Como se aprecia, la entidad acotadora de un lado hace bien al referirse al directorio como "representante" de la sociedad, pero —evidentemente— viola el Có-

digo Tributario al limitarse a señalar que el director reclamante "no puede alegar desconocimiento de las omisiones. . .", siendo así que tanto el Código como la jurisprudencia exigen que la entidad acotadora demuestre que el director ha actuado con deliberación y malicia, probanza que evidentemente no se da con la simple afirmación de que los directores no podían ignorar los adeudos tributarios de la sociedad porque se reunían con frecuencia.

Para desvirtuar tal fundamento bastaría con señalar que en ninguna de las reuniones "frecuentes" los directores trataron acerca de los adeudos tributarios, de manera que la presunción fiscal carece de sustento.

Permitir que con el argumento esgrimido por la entidad acotadora se atribuya responsabilidad solidaria a los directores importaría un serio retroceso en este campo que, en el improbable caso de prosperar, induciría a muchos directores a renunciar a sus cargos porque podrían verse comprometidos sin razón alguna en obligaciones cuantiosas.

Resulta curioso anotar que mientras el Tribunal "subjetiviza" la responsabilidad de los directores, la entidad acotadora utiliza criterios "objetivizantes" ya que resulta ajeno a la lógica y al derecho atribuir responsabilidad a los directores sosteniendo que ellos "debían tener conocimiento de los adeudos" cuando lo que corresponde es que las autoridades tributarias prueben que los directores tenían tal conocimiento y que intencionalmente y con fines perjudiciales decidieron el no pago. Las resoluciones comentadas equivalen a sostener que asumir el cargo de director importa haber decidido no pagar los tributos.

El Tribunal Fiscal ha sido muy claro al señalar que "la responsabilidad tributaria no puede presumirse sino que debe ser consecuencia del examen de la actuación del representante que acredite su participación en la decisión de no pagar los tributos adeudados. . ." (R.T.F. 19886).

Con una interpretación de este corte, sumada a la necesidad de notificar al director y al innegable derecho que le asiste de reclamar utilizando todas las garantías que otorga el Código Tributario, nosotros consideramos que de producirse la notificación fuera del término para la prescripción el director puede invocarla para oponerse a la cobranza.

Por tales razones preocupa la forma en que el Tribunal Fiscal se ha pronunciado en la Resolución 19886, citando el artículo 1196 del Código Civil según el cual "los actos mediante los cuales el acreedor interrumpe la prescripción contra uno de los deudores solidarios. . . surten efectos respecto de los demás deudores. . .". Allí parece llegarse a la conclusión que notificada la sociedad contribuyente e interrumpido por lo tanto el término prescriptorio que venía corriendo en favor de ella tal notificación interrumpe también la prescripción que favorecía al director a quien se atribuye responsabilidad.

Obsérvese que si bien la cita del Código Civil no es impertinente en tanto que puede aplicarse supletoriamente de acuerdo con la norma X del Título Preliminar del Código Tributario, debe tomarse en cuenta que la solidaridad en materia civil tiene connotaciones distintas de la regulada específicamente para el campo tributario. En efecto, hemos señalado insistentemente que de acuerdo con la doctrina, con nuestra ley positiva y la jurisprudencia, los directores no pueden ser considerados responsables solidarios en forma automática, por el solo hecho de haber sido elegidos como tales, sino que la entidad acotadora debe demostrar que han actuado con intencionalidad maliciosa.

De ello se sigue que el simple incumplimiento tributario de la sociedad no convierte a los directores en responsables solidarios y que, por lo tanto, la notificación a dicha sociedad no puede interrumpir la prescripción que podría estar corriendo en favor de tales directores. En efecto, si el principio es que la interrupción de la prescripción respecto de un deudor solidario la interrumpe para los demás ello supone como requisito previo que el director tenga la condición de responsable solidario. Por lo tanto la notificación a la empresa interrumpirá la prescripción que corría para el director si él ha sido previamente calificado como responsable solidario. Para los fines de tal calificación —como ya se indicó— se debe poner en su conocimiento la resolución que le atribuye esa calidad la misma que para surtir efecto tiene que ser cursada dentro del plazo de prescripción.

Por lo tanto consideramos que es erróneo aplicar la regulación del Código Civil para el caso que nos ocupa. La solidaridad a que se refiere dicho Código es "originaria"; esto es el responsable conoce de su condición desde el principio por haber asumido una deuda en esa calidad (contratista y subcontratista en el contrato de obra, los fiadores; los mandantes plurales frente al mandatario común, etc.). En cambio la responsabilidad del director está supeditada a que se acredite que efectivamente actuó con la intención maliciosa que le atribuye la Administración, la misma que debe notificarlo a fin de que el interesado pueda alegar lo que creyera conveniente a su derecho.

Es indiscutible que tal notificación tiene que efectuarse dentro del plazo prescriptorio a que se refiere el artículo 39 del Código Tributario porque de lo contrario se llegaría a la absurda conclusión de que no corre el término prescriptorio respecto de quien dejó de ser director hace mucho tiempo, sólo porque

las autoridades notifican a la empresa y a pesar que el ex-director no tenga noticia alguna sobre la pretensión fiscal. Si ello fuera así carecería de sentido la exigencia de poner la obligación en conocimiento del presunto responsable.

De prosperar este temperamento bastaría que la entidad acotadora notifique a la empresa para que ello interrumpiera la prescripción respecto de personas que ignoran la responsabilidad que se les puede atribuir y a las que tal entidad podría ni siquiera haber identificado.

En cambio, la posición que se infiere de la resolución sí podría ser aplicable, por ejemplo, a los condóminos de un inmueble respecto del Impuesto al Valor del Patrimonio Predial originado en dicho inmueble. En este caso se trata de co-contribuyentes donde la responsabilidad es solidaria en forma "original" y donde, por lo tanto, la notificación a cualesquiera de tales condóminos interrumpe la prescripción que venía corriendo en favor de los demás.

La misma tesis podría aplicarse respecto del curador y curado con relación a los tributos en que éste es contribuyente o entre el sujeto pasivo de derecho y el agente de retención que no cumplió con practicar tal retención.

En todos estos casos resulta pertinente remitirse al artículo 1196 del Código Civil, pero tratándose de los directores la norma es manifiestamente inaplicable porque la solidaridad de éstos está supeditada a la concurrencia de la serie de requisitos que hemos enunciado lo que debe ser materia de investigación y probanza por la entidad acotadora.

Sostenemos, por lo tanto, que de acuerdo con el Código Tributario y con la jurisprudencia, la notificación a la sociedad deudora o a ciertos directores de esa sociedad no interrumpe la prescripción que pudiera favorecer a otros directores que no han sido notificados ya que, en principio, no existe responsabilidad solidaria; ésta no es inevitable sino que necesita ser declarada después de escuchar en el proceso a la persona a quien se le atribuye. El derecho del Fisco a exigir el pago a los directores prescribe, individualmente, respecto de cada uno de ellos, quienes deben ser notificados personalmente porque pueden ser distintas las razones que cada uno de ellos alegue para demostrar que no actuaron con la intención maliciosa que es el supuesto esencial exigido por la ley para la atribución de responsabilidad solidaria.