

*Instituto de Derecho Tributario y Aduanero
Colegio de Abogados de Rosario*

Rosario, 12 de diciembre de 2.005.

**Sr.
Presidente
Colegio de Abogados de Rosario
Dr. Mario Holand
S / D**

De mi consideración:

Tal como se relatará en el presente, se procede a opinar en punto a lo que se sometió a análisis de este Instituto de Derecho Tributario y Aduanero por V. intermedio.

En fecha 7 de diciembre de 2.005, el Sr. Presidente del Colegio de Abogados de Rosario, Dr. Mario Holand, notificó al Instituto de Derecho Tributario y Aduanero que presido, en forma personal a quién suscribe, la denuncia y solicitud de intervención efectuada por la abogada colegiada Luz Mariela Alvarez a este Colegio en fecha 2 de diciembre de 2.005.

La misma se pone a consideración y dictamen de este Instituto por la especialidad tributaria involucrada.

De lo denunciado.

La abogada denunciante manifiesta que en fecha 29 de noviembre de 2.005 recibió una cédula de notificación judicial en la que se le notifica que se le ha entablado demanda de ejecución fiscal por la Administración Provincial de Impuestos contra ella y contra otra colega como así contra los sujetos clientes de las mismas, todo por una suma que, con más lo estimado para intereses y costas, se acerca al medio millón de pesos. Comunicándoseles, asimismo, como es de rigor, que si no opone excepción legítima en el plazo de 10 días se llevará adelante la ejecución. En su escrito detalla los demás datos del expediente en cuestión.

La colegiada solicitante manifiesta que las referidas actuaciones de la A.P.I. tienen como demandada a su cliente y a la cliente de la otra abogada interviniente (no se reproducen en el presente las identidades de las partes para resguardar la reserva en el dictamen de manera que pueda ser dado a publicidad si así lo dispone el Sr. Presidente). Continúa la denunciante que los referidos clientes, firmantes del convenio, resultan ser deudores del tributo tasa de justicia generado en el convenio de liquidación de sociedad conyugal homologado en autos (al que cita 1296/99), tramitados ante un Tribunal Colegiado de Familia de la ciudad de Rosario, y que el referido convenio fue suscripto por las partes intervinientes con el patrocinio letrado de las mencionadas abogadas.

Señala que la demanda de la A.P.I. se efectuó sin previo aviso o intimación.

Manifiesta asimismo la no percepción siquiera de los honorarios en el susodicho asunto, citando el expediente de apremio a su cliente, y el agravio que experimenta en sus intereses laborales, espirituales y económicos. Adjetiviza de temeraria la demanda incoada por la A.P.I. y la afrenta que la misma representa al trabajo profesional de Abogado (en el sentido del universo que formamos todos los colegiados). En efecto señala que “reclamos semejantes al amparo de normas, que de resultar aplicables, son de manifiesta inconstitucionalidad”.

Finalmente, invoca en su petición el Estatuto del Colegio en su art. 2º inc. e). Destaca el carácter obligatorio de la asistencia letrada en cualquier presentación judicial y se pregunta acerca de una posible persecución fiscal al ejercicio profesional del abogado de manera confiscatoria e ilegítima, e invoca la solidaridad y la intervención del Colegio como imprescindible.

Acompaña a su presentación copias de la cédula de notificación del apremio, de la demanda de ejecución fiscal y de dos planillas liquidatorias de los tributos emitidas por la A.P.I., elementos éstos que son los únicos que se tienen a la vista para dictaminar.

De los tributos reclamados.

Como cuestión previa resulta necesario encuadrar él o los tributos en cuestión. En efecto, corresponde dilucidar lo que pretende cobrar la A.P.I. mediante el juicio ejecutivo incoado.

Una vez dilucidado este interrogante, se analizará el hecho imponible de los tributos en juego y los sujetos pasivos obligados, de manera de poder concluir si lo son los abogados de los sujetos obligados al pago del susodicho tributo; en el caso, si resulta conforme a derecho el reclamo iniciado por la A.P.I. vía apremio en su carácter de abogada.

Si bien la abogada denunciante alude en su presentación al tributo de tasa de justicia, de la documental acompañada -en el caso de la demanda de ejecución- se desprende según suscribe la apoderada del Fisco provincial que la suma reclamada en el apremio proviene *“en concepto de impuestos de sellos cuenta nº 2999-0211365-9 resultante de la liquidación de la sociedad conyugal tramitada mediante expediente judicial 1296/99 conforme a los parámetros establecidos por los art. 192 del Código Fiscal (T.O. ordenado 1997 y modificaciones) y 19 inc. 3) apartado D) de la Ley Impositiva anual vigente... y Tasas de Justicia resultante de la liquidación de la sociedad conyugal tramitada mediante expediente judicial 1296/99 conforme a los parámetros establecidos por los art. 35 inc. a) y 36 inc. g) de la Ley Impositiva Anual.... Homologación judicial 7/07/00.”*

En efecto, la A.P.I. ejecuta a la abogada denunciante el impuesto de sellos, la tasa de justicia por las actuaciones judiciales y la tasa proporcional denominada por la Ley Impositiva Anual como sellado especial de justicia.

Para el análisis se partirá de la normativa aplicable, Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe, Ley Impositiva Anual, Constitución Nacional y Provincial.

De la cuestión a dilucidar.

Clarificados los tributos reclamados y la invocación de la normativa vigente por el Fisco provincial se procederá a analizar -se reitera, con los elementos que se tienen a la vista- si la pretensión fiscal contra la abogada que pide intervención al Colegio resulta conforme a derecho, esto es, **si quién actúa en el ejercicio profesional de abogado resulta sujeto pasivo solidario del realizador del hecho imponible (contribuyente) del impuesto de sellos y de tasas de justicia.**

Se aclara que el dictamen se centrará en dilucidar tal circunstancia, sin entrar a considerar otros aspectos referidos a la falta de procedimiento previo o intimación de pago invocado por la denunciante (lo que además podría validarse por lo dispuesto en el art. 72 del Código Fiscal), analizar si se operó la prescripción, lo que para evaluarse deberá analizarse teniendo en cuenta el momento de realización del hecho imponible alcanzado por cada tributo y las normas del Código Fiscal aplicables al modo de contar los plazos (arts 93 y sgts.), ni tampoco las posibles excepciones que podría plantear la denunciante o si el título ejecutivo cumple con las exigencias formales prescriptas en el art. 73 del referido Código. Y, desde ya, tampoco si se trata de un ilícito de lo cual nada se tiene noticia.

En efecto, el análisis será específicamente jurídico tributario de la normativa en juego en punto al abogado como posible sujeto pasivo solidario por el hecho imponible ajeno.

Cuestiones previas.

En primer lugar, merecen efectuarse en el presente algunas consideraciones previas acerca de la obligación tributaria, el hecho imponible, los sujetos pasivos del tributo y el principio de legalidad, de utilidad para concluir fundadamente.

En efecto, **la obligación tributaria** es un vínculo *ex-lege* y, por ende, todos sus elementos deben estar establecidos por ley en sentido formal. Entre esos elementos se encuentra el sujeto pasivo o sujeto obligado al pago del tributo.

Sujeto pasivo de la obligación tributaria es el deudor de la misma, el obligado al pago de la prestación a favor del fisco según disposición expresa de la ley. El que puede coincidir o no con el realizador del hecho imponible. De este modo aparecen como sujetos pasivos de la obligación tributaria frente al fisco, los contribuyentes (realizadores del hecho imponible) es decir que responden por su propia deuda tributaria y los sujetos ajenos a la realización del hecho imponible cuya responsabilidad surge expresamente de la ley pudiendo ser un sujeto responsable solidario o sustituto del realizador del hecho imponible seleccionado por el legislador para asegurar la recaudación, siempre recayendo la elección en sujetos con cierta vinculación al realizador y no arbitrariamente, y, por último, algunas legislaciones, como la santafesina, prevén a los terceros que faciliten el incumplimiento fiscal del contribuyente con dolo o culpa.

En efecto, el legislador tributario, para asegurar el ingreso del tributo, amplía los sujetos obligados más allá del realizador del hecho imponible.

El **realizador del hecho imponible** es el sujeto que pone en ejecución el supuesto hipotético previsto por el legislador tributario para dar nacimiento a la obligación tributaria. Es, en la terminología de Villegas, el *destinatario legal tributario*, aquél para quién el legislador pensó la norma, cuya capacidad contributiva tuvo en cuenta para gravar, “el personaje que ejecuta el acto o se halla en la situación fáctica que la ley seleccionó como presupuesto hipotético y condicionante del mandato de pago del tributo.”¹

Si bien como ya se manifestó, el sujeto pasivo siempre tiene que estar establecido en la ley para obligarlo (nótese que constituye uno de los elementos básicos y estructurales del tributo), la exigencia es mayor cuando se trata de responsabilizar a un sujeto ajeno a la realización del hecho imponible. Así lo sostuvo Jarach: “El contribuyente es el sujeto que está obligado al pago del tributo por un título propio y, si se me permite la expresión, es obligado por naturaleza, porque con respecto a él

¹ Villegas, Héctor, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y tributario”, Ed. Depalma, pág. 249.

se verifica la causa jurídica del Tributo”². Es muy claro, el carácter de sujetos pasivos y la atribución de ese hecho imponible a quiénes no lo realizaron debe resultar explícitamente de la ley. En efecto, el sujeto pasivo puede surgir de la propia realización del hecho imponible o bien directamente de la ley. Continúa al respecto el autor citado: “mientras no hace falta una norma positiva para determinar el deudor principal, contribuyente, porque el criterio de atribución a él del hecho imponible se desprende de la naturaleza misma del hecho imponible, los otros sujetos, al contrario son tales porque la ley tributaria explícitamente lo determina.”

Existen también los sujetos contribuyentes principales solidarios en el caso que el hecho imponible sea realizado conjuntamente por ellos. Parafraseando al profesor Jarach, “algunas veces el presupuesto de hecho del tributo por su propia naturaleza se atribuye conjuntamente a dos o más sujetos principales. Hay, pues, dos o más contribuyentes deudores de la misma manera, por igual título directo”³. En este supuesto se trata de un único hecho imponible que es atribuido por su misma naturaleza, por ejemplo, a ambas partes titulares de un patrimonio o contratantes, y la deuda es igual y totalmente de las dos. Es el caso de dos o más contribuyentes que realizan conjuntamente el mismo hecho imponible, y vale como ejemplo el caso traído a análisis de la disolución de la sociedad conyugal puesto que en el referido acto ambos cónyuges realizan conjuntamente el hecho imponible que da nacimiento al impuesto de sellos del art. 192 del Código Fiscal.

La obligación tributaria de pago del tributo nace por la realización del hecho imponible descrito en la ley. Efectivamente, sólo si acaece en el mundo fenoménico el presupuesto previsto por el legislador en el lugar, espacio y tiempo y es realizado por el sujeto indicado en la norma, se da nacimiento a la obligación de tributar. Rige el principio de tipicidad del hecho imponible -al igual que lo que ocurre en materia penal con el hecho punible-. Para que nazca la obligación de pago de un tributo deben configurarse todos los aspectos del hecho imponible -material, personal, temporal y espacial- previstos de antemano por el legislador. Y esto no es más que la reiteración del *nullum tributum sine lege*.

Se trata de la plena vigencia del **principio de legalidad en materia tributaria**, el que, al decir de Casás,⁴ “puede ser considerado en la rama jurídica tributaria desde dos perspectivas diferentes. La primera, referida a las fuentes del Derecho y la jerarquía de los preceptos apta para ejercitar la potestad tributaria normativa. La segunda, atinente al obrar de la Administración y a su sometimiento a la ley en el ejercicio de la potestad tributaria aplicativa”.

En efecto, el Fisco no puede exigir un tributo que no está previsto en la ley ni tampoco a un sujeto pasivo que no surja como tal en forma expresa de una ley en sentido formal, caso contrario, se viola la Constitución Nacional (arts. 19, 52, 4º, 17, 75 inc. 2º, 76 y 99 inc. 3º), la Constitución Provincial (arts. 1º, 5º y 54 inc. 7º) y 19), y no es un tributo sino un despojo.

De la cuestión central.

Efectuadas estas consideraciones, nos centraremos en el análisis de si el cobro ejecutivo iniciado por la A.P.I. de los tributos -tasa de actuación judicial, tasa proporcional o sellado especial de justicia e impuesto de sellos- a la abogada del sujeto obligado realizador de los hechos imposables de los tributos mencionados

² Dino Jarach, “El hecho imponible” Ed. El Gráfico, pág. 168.

³ Ibídem, pág. 179.

⁴ Casás, José Osvaldo, “Derechos y garantías constitucionales del contribuyente”, Ed. AD-HOC, pág.216.

resulta conforme a derecho. En efecto, **si según la ley, la letrada es sujeto pasivo solidaria de los referidos tributos.**

Una de las liquidaciones que dan lugar al título ejecutivo fiscal está fundada en el art. 192 del Código Fiscal que establece el pago del **impuesto de sellos** por la disolución de la sociedad conyugal. Invoca, asimismo, la A.P.I. la Ley Impositiva Anual en su art. 19, inc. 3) apartado d) que regula la alícuota y la base imponible para determinar el monto del referido impuesto de sellos en el supuesto regulado en el art. 192 citado.

Esta invocación normativa sustenta, en el caso de corresponder, el crédito fiscal contra los sujetos que eran cónyuges y disolvieron la sociedad conyugal (hecho imponible previsto en el art. 192 del C.F.). Sin embargo, la A.P.I. en la liquidación y/o en la demanda no cita norma alguna que fundamente el cobro de ese impuesto a la abogada de uno de los sujetos realizadores del mencionado hecho imponible del impuesto de sellos previsto en el art. 192 citado ni tampoco de la tasa de justicia y el sellado especial de justicia.

Magüer la omisión de la normativa aplicable por parte del Fisco Provincial que justifique la pretensión de cobro a los abogados de los sujetos obligados, se analizará si la hay.

Sujetos pasivos del Código Fiscal.

En primer lugar se procede al análisis de la parte general del Código Fiscal que regula los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias genéricamente para todos los tributos previstos en su texto. En efecto, en el Título Cuarto se establecen como sujetos pasivos a los contribuyentes (arts. 16 y 17), a los obligados solidarios, es decir la solidaridad de los contribuyentes (art. 18), a los terceros responsables junto con el contribuyente, si bien son ajenos a la realización del hecho imponible (art. 19) en este punto el legislador instituye como sujetos pasivos obligados por deuda ajena juntamente con el deudor a sujetos que tienen cierto vínculo con el realizador referido a la administración o disposición de bienes del contribuyente o bien los que por su oficio o profesión formalicen actos u operaciones que generen hechos imponibles de terceros o los que puedan retener o percibir el tributo o bien sean designados por leyes especiales como agentes de retención o percepción, y luego hace una enumeración expresa de sujetos responsables. A continuación, regula la solidaridad de esos terceros responsables como sujetos pasivos del artículo 19 con el contribuyente (art. 20).

Finalizando, en el art. 21 el Código Fiscal, menciona a otros sujetos responsables que intencionalmente o por culpa, facilitaren u ocasionaren el incumplimiento de la obligación fiscal del contribuyente o demás responsables, estableciendo para ese supuesto la solidaridad con el deudor del tributo.

Como podrá advertirse, el supuesto bajo análisis del abogado apoderado o patrocinante que actúa en el ejercicio de su profesión no está previsto por la ley como sujeto pasivo responsable solidario del tributo del realizador del hecho imponible en las normas que regulan al sujeto pasivo, en el caso para el tributo en cuestión.

A menos que se pretendiera aplicar el artículo 21 mencionado por parte de la A.P.I., lo que no escapa al abogado puesto que en él puede incurrir cualquier sujeto sin importar su oficio o profesión, bastando que actúe con culpa o dolo facilitando u ocasionando el incumplimiento fiscal del obligado, sobre este supuesto nada se expedirá en el presente puesto que no surge de lo que ha sido puesto a la vista con la denuncia de la letrada tal posibilidad. Además, en ese caso, descarto que la A.P.I.

hubiera iniciado un sumario o procedimiento previo que garantice el derecho de defensa del sujeto antes de determinarle esta responsabilidad subjetiva y a título represivo. Por otra parte, tampoco la A.P.I. invoca el art. 21 en la demanda y ni en las liquidaciones.

Continuando con el análisis de los sujetos pasivos, tampoco encuadra responsabilidad solidaria alguna del abogado en el art. 19 al regular a los terceros responsables cuando reza: *"las que participen por sus funciones públicas o por su oficio o profesión en la formalización de los actos y operaciones que este Código, o leyes fiscales especiales consideren como hechos imponibles..."*, desde ya se aclara que este supuesto legal no resulta aplicable al caso del abogado patrocinante o que actúa como apoderado. En efecto, el profesional abogado no "formaliza" el acto, sólo resguarda el derecho de defensa y el debido proceso de su cliente, que es quien realiza el acto u operación, pero no coadyuva a su formalización, incluso cuando actúa como apoderado lo hace en el lugar de la parte. Sin duda, esta mención es, por ejemplo, para el caso de los escribanos quienes sí al intervenir dan al acto la forma necesaria para su existencia.

Formalizar significa según el Diccionario de la Real Academia Española "dar forma a algo", "revestir algo de los requisitos legales". La participación del abogado no está prevista para formalizar el acto sino para resguardar los derechos de cada parte o bien como exigencia legal para la presentación judicial de la parte. Por ende, se descarta su aplicación al caso del abogado puesto que no es sujeto pasivo de este impuesto de sellos responsable ni solidario con el realizador del hecho imponible según el texto legal. Lo que además se descarta puesto que, de estarlo, desnaturaría el sentido de la responsabilidad solidaria además de que significaría un supuesto inconstitucional por impedir ejercer libremente la profesión de abogado en la Provincia (art. 14 CN y 20 CP) corriendo grave peligro la defensa toda de los derechos de la ciudadanía santafesina puesto que ningún abogado querría correr semejante riesgo.

Por su parte, en la normativa específica del Impuesto de Sellos, los Sujetos se encuentran regulados en el Título Tercero del Código Fiscal. Los arts. 177 a 181 regulan acerca de los sujetos pasivos, contribuyentes y demás responsables. El art. 177 establece: *"Son contribuyentes todos aquellos que realicen las operaciones o formalicen los actos y contratos sometidos al presente impuesto"*. Este artículo se refiere a los realizadores del hecho imponible, como podrá advertirse, los sujetos que realizan o formalizan la operación o el acto. En el caso que nos ocupa son los que formalizan la disolución de la sociedad conyugal que antes integraban suscribiendo el convenio respectivo. Los realizadores del hecho imponible previsto en el art. 192 -en base al cual se liquida la deuda- son los que disuelven la sociedad conyugal, ellos conforman el aspecto personal del hecho imponible previsto en el impuesto de sellos para el caso bajo análisis.

El **impuesto de sellos** es un tributo de instrumentación o formalización. Es decir que no se va a gravar con este impuesto actos o contratos si los mismos no están formalizados en un instrumento público o privado. Pero como desarrolla Díaz⁵ "el tributo de sellos lo incide como soporte en cuanto representa la operación económica que él pone de manifiesto por ello, la operación económica como circulación de riqueza, en el concepto doctrinario usual, asume toda la expresión para determinar el hecho imponible por la existencia misma del contrato sin discurrir en los efectos de la convención". También la jurisprudencia ha sostenido que "el

⁵ Díaz, Vicente Oscar, "Impuesto de sellos", Ed. Cangallo, pág. 29.

impuesto de sellos tiene como requisito indispensable la existencia de un movimiento de riqueza. En efecto, no grava la circulación jurídica sino la de tal riqueza, conforme a su naturaleza” (Cam. Nac. Ap. Cont. Adm. Fed., 14-11-97). Como puede advertirse los realizadores del hecho imponible son las partes que revisten interés en el documento o instrumento, que concurren con su firma e instrumentación por sí o a través de representantes y que crean la relación jurídica que se grava. En efecto, esos instrumentos alcanzados implican la circulación de riqueza y, como consecuencia, el realizador del hecho imponible es quien ostenta la capacidad contributiva tenida en cuenta por el legislador. Señala muy claramente Saccone⁶ en punto a este impuesto que “son contribuyentes aquellos que realicen los actos, contratos u operaciones, existiendo solidaridad entre todas las personas que intervengan en los mismos”. Según el Diccionario de la Real Academia Española, “intervenir” significa “tomar parte en un asunto”, y es parte quien tiene un interés “personal” en ese acto o contrato. Claramente, en el caso en cuestión, los contribuyentes solidarios del impuesto de sellos regulado en el art. 192 del Código Fiscal son los cónyuges que disuelven su sociedad conyugal y tienen intereses comprendidos en el acto mencionado y no los letrados actuantes que sólo ejercen su profesión y luego pretenden que se les abonen los honorarios por su tarea profesional.

Por su parte el art. 178 establece un supuesto de responsabilidad solidaria con el consiguiente derecho de repetir. Así reza: “**Cuando en la realización del hecho imponible intervengan dos o más personas, todas se considerarán contribuyentes solidariamente por el total del impuesto, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 18 del presente Código, quedando a salvo el derecho de cada uno de repetir de los demás intervinientes la cuota que le corresponde de acuerdo con su participación en el acto, que se da por partes iguales, salvo expresa disposición en contrario...**” (lo destacado es propio y resulta por demás de elocuente para fundar que el sujeto solidario que regula este artículo no es más que el realizador del hecho imponible, del único hecho en el que participaron dos o más sujetos).

En efecto, en el supuesto caso –el que descarto por absurdo- que el Fisco provincial pretendiera encuadrar la pretensión de cobro a los abogados que patrocinaron o representaron a los realizadores del hecho imponible en esta norma incurriría en un yerro –apartándose de la ley- puesto que el artículo no establece un sujeto tercero como responsable solidario de los regulados en el art. 19 del Código Fiscal, sino que se refiere a la solidaridad de los realizadores del hecho imponible, justamente por ello remite al art. 18 que regula ese supuesto. Nótese que el artículo dice expresamente “**cuando un mismo hecho imponible sea realizado por dos o más personas todas se considerarán como contribuyentes por igual, y serán solidariamente obligadas al pago del tributo por la totalidad del mismo, salvo el derecho del Fisco a dividir la obligación a cargo de cada una de ellas.**”

La “intervención” a que alude el art. 178 es en “la realización del hecho imponible” según la estricta letra de la ley y los realizadores son los interesados cónyuges que disuelven la sociedad conyugal.

Y la solidaridad que invoca la norma es justamente propia de la disolución de la sociedad conyugal puesto que ambos sujetos al disolverla –los cónyuges- concurren en la realización del hecho imponible que da nacimiento al impuesto de sellos, se trata de un único hecho imponible atribuible a ambos sujetos.

⁶ Saccone, Mario, “Manual de Derecho Tributario”, Ed. La Ley, 2ª ed., pág. 352.

Ahora bien, los letrados no intervienen en la realización del hecho imponible del art. 192 –en el caso-, los abogados intervienen en la asistencia letrada de los sujetos que realizan el hecho imponible –en este caso de la disolución de la sociedad conyugal-, a efectos de resguardar los derechos de cada parte, pero de ninguna manera realizan el hecho imponible, la letrada en el caso no concurrió a disolver “su” sociedad conyugal!!! El abogado sólo garantiza que quienes realizan y formalizan un acto no sean burlados en sus derechos por la parte contraria. Por ende la normativa específica tampoco resulta aplicable para obligar a la abogada como responsable del pago del impuesto de sellos de su cliente.

En el caso sometido a dictamen, partiendo de los elementos tenidos a la vista y la normativa aplicable analizada y de las normas invocadas por la A.P.I., no se advierte que la abogada sea responsable solidaria del pago del impuesto de sellos de su cliente que la A.P.I. ejecuta.

Esta pretensión por parte del Fisco provincial de exigir un tributo a quien no está obligado por ley es de una gravedad manifiesta puesto que de seguirse adelante con esta ilegítima pretensión o de iniciarse otras se violaría la Constitución Nacional y Provincial en los artículos que establecen el principio de legalidad en materia tributaria (arts. 19, 17, 52, 4, 75 inc. 2º, 76 y 99 inc. 3º C.N.; 1º, 5º y 54 inc. 7) y 19) C. Pcial.) y resguardan el derecho de propiedad (art. 17 C.N. y 15 C.P.). Por otra parte, implica el incumplimiento de la exigencia del sometimiento de la administración pública a la ley (esto viola el art. 1º de la C.Pcial. que impone “la sumisión del Estado a las propias normas jurídicas en cualquier campo de su actividad) puesto que se aparta del Código Fiscal al pretender obligar a un sujeto que no es sujeto pasivo por ley y, por ende, no puede iniciar un apremio contra quien no es en el caso un sujeto pasivo obligado, sea como contribuyente, responsable o infractor. Así lo establece el artículo 71 que regula la ejecución fiscal: *“El cobro judicial de los créditos fiscales, por deudas de los contribuyentes, responsables o infractores morosos correspondientes a la Administración Provincial de Impuestos, se hará por vía de ejecución fiscal que establece el presente título”* (lo destacado es propio y sirve para señalar cuáles son los sujetos contra quienes el fisco se encuentra legitimado a ejecutar).

Como podrá advertirse, el caso del letrado interviniente en cualquier acto en el que represente o patrocine al realizador de un hecho imponible –en análisis sellos y tasas de justicia- no aparece en norma alguna como responsable solidario del tributo de los realizadores del hecho imponible.

Resta analizar lo liquidado y ejecutado referido al tributo Tasa de justicia y sellado especial de justicia (este último por la invocación de la Ley impositiva Anual). Los mismos se encuentran regulados en el Título Cuarto del Código Fiscal. En el artículo 228 se regula el supuesto de responsabilidad solidaria para el pago del tributo tasa proporcional de justicia. El artículo establece: *“Las **partes** que intervengan en los juicios responden solidariamente del pago de la tasa proporcional de justicia...”* (lo destacado es propio y una vez más pretende demostrar que el abogado interviniente tampoco está alcanzado como sujeto solidario de este tributo). En efecto, parte es, como ya sostuvimos, quien tiene interés propio. El procesalista Falcón⁷ ilustra al respecto, sosteniendo que, “parte es todo titular de la acción que reclame el auxilio de la jurisdicción (por sí o por representante), en forma originaria, sucesiva, principal, incidental o accesorio, una vez que es admitido en el proceso como tal, y los que

⁷ Falcón, Enrique. Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, T. 1 pág. 327.

intervengan como consecuencia de tal reclamo”. El abogado justamente resguarda los derechos de la parte, y si es apoderado su actuación es la actuación misma de la parte a menos que litigue en causa propia, entonces sí genera el tributo en cuestión, lo que no se da en el caso bajo análisis.

En punto a la tasa, el realizador del hecho imponible no se duda que es el sujeto a quien el Estado le efectúa el servicio de justicia y, por ese servicio individualizado en el contribuyente, éste paga la tasa. Así lo establece, por otra parte, expresamente el art. 17 del Código Fiscal provincial. El servicio de justicia sin duda se presta por el Estado a la parte y no al letrado.

El letrado en el ejercicio de su profesión no aparece como sujeto pasivo solidario de este tributo en el Código Fiscal ni en ninguna otra norma especial, por tanto, el Fisco provincial no encuentra fundamento legal para el apremio iniciado ni tampoco lo ha invocado de lo que se tiene a la vista.

Por lo expuesto, igual reflexión a la ya efectuada para la ejecución por el impuesto de sellos cabe para la tasa que se ejecuta por la A.P.I. La letrada no es sujeto pasivo según la ley; luego, el apremio, a priori, viola el principio de legalidad, el derecho de propiedad y pone en jaque los derechos de todos los abogados en el libre ejercicio de su profesión y a la Justicia misma por ser el letrado su auxiliar. Por ende, afecta también instituciones de la República.

De la exigencia de un procedimiento previo para determinar la responsabilidad solidaria.

La atribución de la obligación tributaria a otro sujeto ajeno a la realización del hecho imponible del deudor sólo puede resultar de la ley. La validez de esta premisa es indiscutible en un Estado de Derecho.

Ahora bien, eso no significa que el organismo fiscal por la sola mención de la ley pueda extenderle esa responsabilidad solidaria al sujeto pasivo mencionado en la ley por el hecho imponible de otro. En efecto, es una responsabilidad que requiere, para configurarse, el incumplimiento por parte del sujeto de algunos de los deberes impositivos a su cargo. Nótese que el propio Código Fiscal de Santa Fe establece en el art. 20, inc. 1) y hasta le da la posibilidad de demostrar al sujeto pasivo que el contribuyente lo colocó en la imposibilidad de cumplir. La responsabilidad solidaria por deuda ajena tiene una naturaleza sancionatoria⁸. Por lo tanto, para aplicarla, se requiere previamente de un proceso en la que el sujeto pasivo pueda defenderse, caso contrario se afecta el derecho de defensa. Esta es también una afirmación válida e indiscutible en un Estado de Derecho y es compartida unánimemente por la doctrina y jurisprudencia nacional. En efecto, el Tribunal Fiscal de la Nación y el Poder Judicial⁹ han declarado nulo el reclamo del fisco contra un sujeto pasivo si no medió previamente el procedimiento previsto a tal efecto para determinar la responsabilidad solidaria regulada por la ley 11.683 (art. 8 y 17) o bien que se exima de responsabilidad si demuestra que no hubo incumplimiento de su parte.

Sin embargo, el desarrollo de este tópico excede el objeto del presente puesto que en el caso sujeto análisis directamente el abogado no aparece como sujeto pasivo solidario con el contribuyente de los tributos analizados.

No obstante, parece oportuno recordar que, si bien en la legislación nacional tributaria existe un procedimiento para determinar la responsabilidad solidaria de los

⁹ A título de ejemplo, C.N.Cont. Adm. “Salvatierra” 25/03/1982); “Diéguez” (28/03/1997); T.F.N. “Manso”(31/08/1999); CSJN “Monasterio Da Silva”.

sujetos pasivos, tal cosa no está expresamente prevista en el Código Fiscal de la provincia de Santa Fe y la A.P.I. suele iniciar directamente el reclamo al sujeto sin darle la posibilidad de demostrar que cumplió con los deberes a su cargo, o bien que el propio contribuyente lo colocó en la imposibilidad de cumplir, supuesto que está expresamente regulado en el art. 20 inc. 1º, para que proceda la solidaridad, esto debe modificarse caso contrario la responsabilidad solidaria sin proceso resulta inconstitucional, más todavía con las vías recursivas previstas a partir del art. 63 del Código Fiscal de la provincia de Santa Fe que regulan la exigencia del *solve et repete* incluso para la apelación administrativa, lo que se opone al art. 8º del Pacto de San José de Costa Rica y, por ende, al art. 75 inc. 22 y art. 18 de la C.N. y 1º, 6º y 9º de la C.P.

Conclusión.

Los sujetos pasivos de la obligación tributaria que no son los realizadores del hecho imponible para ser tales deben estar previstos por ley.

El organismo fiscal no puede violar el principio de legalidad y exigir el pago de una obligación tributaria a quien no es sujeto pasivo obligado por ley.

La responsabilidad solidaria del sujeto pasivo por deuda ajena debe, previamente, para hacerse efectiva, permitirle al sujeto ejercer en un procedimiento su derecho de defensa ya que es subjetiva y sancionatoria.

En el caso, "el abogado" no aparece en la ley provincial aplicable como sujeto pasivo obligado solidariamente con el deudor (el cliente a quien representa o patrocina), realizador del hecho imponible del impuesto de sellos, tasa de justicia y sellado especial de justicia.

De las constancias que se tienen a la vista, en el caso la A.P.I. no ha invocado la aplicación del art. 21 del Código Fiscal, ni ha efectuado procedimiento previo alguno a la ejecución.

Por lo expuesto, la ejecución iniciada se pone en jaque a la luz de la Constitución Nacional y Provincial y de las normas contenidas en el Código Fiscal según lo analizado en el presente.

Sin otro particular, solicito al Sr. Presidente del Colegio de Abogados de Rosario tenga por contestado el presente dictamen, y lo saludo con la más alta estima, quedando a V. disposición para cualquier aclaración que se requiera.

Gabriela Inés Tozzini
Presidente del Instituto de Derecho Tributario y Aduanero
del Colegio de Abogados de Rosario