

UNIVERSIDAD RICARDO PALMA
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS



**RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS
REPRESENTANTES LEGALES EN MATERIA
TRIBUTARIA**

Tesis para optar el Título de Abogado, que presenta el bachiller

Katia Cristina Sánchez Velazque

ASESORA: Mg. Fiorella Samhan Salgado

Lima, Noviembre de 2016

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS REPRESENTANTES
LEGALES EN MATERIA TRIBUTARIA

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	5
CAPITULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	8
1. DESCRIPCIÓN DE LA REALIDAD	8
1.1. Problema Principal	10
1.2. Problema Secundario	10
2. FORMULACION DE OBJETIVOS	11
2.1. Objetivo Principal	11
2.2. Objetivos Secundarios	11
3. JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA	11
4. PLANTEAMIENTO DE LA HIPÓTESIS	12
4.1. Hipótesis Principal.....	12
4.2. Hipótesis Secundaria	12
CAPÍTULO II.....	13
MARCO TEORICO	13
1. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	13
1.1. El Tributo	13
1.2. La relación-obligación tributaria	15
1.2.1. Clases de la Obligación Tributaria.....	17
1.2.2. Características de la Obligación Tributaria	17
1.3. Hipótesis de Incidencia	18
1.4. Hecho Imponible	19
1.5. Principios tributarios aplicables	21
1.5.1. Principio de Legalidad	21

1.5.2.	Principio de Reserva de Ley	22
1.5.3.	Principio de No Confiscatoriedad.....	24
1.5.4.	Principio de Capacidad Contributiva.....	25
1.5.5.	Principio de Seguridad Jurídica.....	27
2.	SUJETOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA Y OBLIGADOS TRIBUTARIOS	28
2.1.	Sujeto Activo.....	29
2.2.	Sujeto pasivo	29
2.2.1.	Contribuyente.....	30
2.2.2.	Responsable.....	30
2.2.2.1.	Responsable solidario.....	32
2.2.2.2.	Responsable subsidiario.....	33
2.2.2.3.	Responsable sustituto.....	34
2.2.2.4.	Responsable sucesorio.....	35
3.	ASPECTOS SOCIETARIOS	35
3.1.	Cuestiones preliminares	35
3.2.	El directorio.....	36
3.2.1.	Atribuciones del directorio.....	37
3.3.	La gerencia.....	39
3.3.1.	Facultades de los gerentes	39
4.	IMPUTACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA TRIBUTARIA.....	40
4.1.	Supuestos de imputación de responsabilidad solidaria	40
4.1.1.	El dolo	44
4.1.2.	Negligencia grave.....	45
4.1.3.	Abuso de facultades	45
4.2.	Atribución de la responsabilidad solidaria.....	46
4.3.	Efectos de la responsabilidad solidaria.....	47
	 CAPITULO III.....	 50
	 APLICACIÓN PRACTICA DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA	 50
1.	Regulación vigente en el Código Tributario.....	50

2. Directivas de la SUNAT	55
3. Informe y Circulares emitidos por la SUNAT	57
4. Criterios Jurisprudenciales	61
4.1. Criterios jurisprudenciales del Tribunal Fiscal	61
4.2. Criterios jurisprudenciales del Tribunal Constitucional	71
CONCLUSIONES	75
RECOMENDACIONES.....	76
BIBLIOGRAFIA.....	77

INTRODUCCIÓN

Desde la llegada de los españoles, se instituyó la obligación de pagar tributos por parte de la población en favor de los conquistadores. Esta obligación, podía ser en dinero, especie o trabajo y fue instaurada con la finalidad de que el Estado realice obras o brinde servicios para el bien común.

En la actualidad, el Derecho Tributario es la rama del derecho público que estudia las normas jurídicas que tienen como fin regular la relación del Estado con el individuo, por lo que la Administración Tributaria haciendo uso de su potestad, exige a los particulares cumplir con la prestación pecuniaria (tributo) con el propósito de sostener los gastos que demanden el cumplimiento de sus fines (brindar servicios públicos).

En el ámbito tributario, los individuos son denominados contribuyentes, y están en la obligación de cumplir con las prestaciones de tipo tributario, dada la posición vertical y subordinada en la que se encuentran frente a la Administración Tributaria. En esta relación, el Estado puede exigir el pago de la obligación de forma coactiva, pudiendo ser el contribuyente una persona natural o jurídica.

El Código Tributario como cuerpo normativo, regula la relación tributaria entre el Estado y el contribuyente, estableciendo en ese sentido normas para garantizar el pago de la deuda tributaria. Por lo tanto, dentro de su normativa, establece supuestos en los que la obligación de realizar la prestación pecuniaria puede trasladarse a un tercero denominado responsable, quien originalmente no forma parte de la denominada relación jurídico-tributaria.

Entre los supuestos para el referido traslado - y que es materia de nuestra investigación – se encuentra la responsabilidad solidaria atribuida a los representantes legales de una Sociedad, lo cual a la fecha se encuentra expresamente referido en el Código Tributario.

Al respecto, los representantes legales cumplen una función de dirección respecto a la sociedad que representan, son designados por sus cualidades de administración, y en consecuencia cumplen un rol importante al realizar acciones u omisiones respecto a las obligaciones contraídas en atención a dicha labor.

En ese sentido, corresponde resaltar que nuestra legislación actualmente no regula completamente la responsabilidad solidaria, teniendo como consecuencia para los contribuyentes cierta incertidumbre en relación a la aplicación de esta atribución por parte de la Administración Tributaria, surgiendo en consecuencia la necesidad de una mejor regulación al amparo de los principios tributarios.

El presente trabajo de investigación tiene como finalidad corroborar la existencia de una insuficiente regulación en las normas tributarias, así como analizar las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal sobre la denominada “responsabilidad solidaria”, en específico, respecto a los representantes legales. Cabe señalar que estos fallos a la fecha no tienen carácter de Observancia Obligatoria, por lo que si bien sirven como criterios, no es obligatoria su aplicación.

En ese sentido, en el primer capítulo del presente trabajo se ha creído preciso profundizar respecto a la problemática existente como consecuencia de la escasa regulación existente sobre la responsabilidad solidaria de los representantes legales en materia tributaria, llegando a sostener que se requiere de una mayor regulación a medida que no se vulnere la seguridad jurídica.

En el segundo capítulo se desarrolla el Marco Teórico de nuestra investigación, quedando definidos conceptos tributarios necesarios para

entender la figura de la responsabilidad solidaria en el ámbito tributario; por otro lado, se hace mención a las facultades de los representantes legales desde un aspecto societario, ello con el objeto de visualizar el panorama de lo que comprende la atribución de la referida responsabilidad. En esta parte de nuestra investigación hemos creído preciso incluir referencias al nacimiento de la obligación tributaria, los sujetos de la obligación tributaria y los obligados tributarios, aspectos societarios así como la imputación de la responsabilidad solidaria,

Por último, se ha considerado pertinente incluir en el tercer capítulo una recopilación de normas tributarias vigentes establecidas en el Código Tributario relacionadas al referido tema, además de Directivas, Circulares e Informes de conocimiento interno y de aplicación por parte de los funcionarios de la Administración, agregando a ello un análisis de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal en su condición de máximo interprete de las normas tributarias (en sede administrativa).

Por lo anterior, esperamos que nuestra investigación pueda ampliar el análisis que el tema merece y adicionalmente, permita entender – no solo teórica sino también en el campo práctica – las consecuencias derivadas de la aplicación de la actual regulación sobre la materia, llegando a recomendar – desde nuestro escenario estrictamente académico – ciertas soluciones que podrían implementarse a fin de resguardar en el aspecto estudiado no solo el cumplimiento de las funciones a cargo del Fisco, sino también el respeto requerido al contribuyente mismo, siendo esto último una consecuencia lógica y necesaria a fin de resguardar las garantías previstas para todo ciudadano.

CAPITULO I:

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1. DESCRIPCIÓN DE LA REALIDAD

La Administración Tributaria tiene la facultad de recaudar los tributos de los contribuyentes, siendo una de sus funciones asegurar el pago de las deudas correspondientes, de ésta manera existe una figura en el que esta entidad como acreedor de la deuda tributaria puede exigir el pago de la deuda a un sujeto denominado “responsable”, distinto al contribuyente.

Al respecto, toda sociedad cuenta con una estructura interna de administración en la que existen órganos de dirección destacados por ser los encargados en representarlo y administrarlo. Para ello de acuerdo a las cualidades, capacidades, profesión o experiencia se delegan facultades de representación a uno o más personas con el fin de que dirijan las actividades económicas, cumplan y hagan cumplir las obligaciones, velen por el cumplimiento del objeto social, asuman responsabilidades y a la vez representen a la sociedad frente a terceros.

En ese sentido, al tratarse de una tarea de dirección, el representante o los representantes legales conllevan una responsabilidad muy importante para con la empresa toda vez que estos asumen los riesgos y costos por cada decisión que adopten, teniendo ante el o ellos consecuencias civiles, penales, administrativas, tributarias entre otros por el mal manejo de sus decisiones.

En el ámbito tributario; materia del presente trabajo, la legislación ha establecido una figura en la que el representante legal en calidad de

“responsable” asume la responsabilidad solidaria respecto a las deudas tributarias contraídas por la empresa representada.

Para entender lo que implica la solidaridad, esta tiene por efecto que el contribuyente y el responsable se encuentren en la misma posición, es decir la de deudor tributario, por lo que cada uno de ellos responde por el íntegro de la obligación.

En ese sentido, esta responsabilidad solidaria comprende en que si bien el representante legal no ha realizado el hecho imponible, existen supuestos en los que la norma lo declara como responsable de la deuda tributaria de su representada, conllevando como consecuencia que el representante responda ante la Administración con los bienes que administre y su patrimonio personal.

No obstante, el riesgo por responder ante esta responsabilidad incrementa cuando no existe una legislación clara acerca de los alcances tributarios sobre la determinación e imputación de la responsabilidad solidaria de los representantes legales en el ejercicio de sus facultades.

Ante esta figura y para ir abordando nuestra problemática, el Código Tributario en su artículo 16° establece que: “están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que administren o que dispongan, las personas siguientes:

(...)

Inc.2. “Los representantes legales y los designados por las personas jurídicas”.

Asimismo, para atribuir la responsabilidad a los representantes legales, el artículo en mención establece supuestos de dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario. No obstante, el Código Tributario no establece normas que regulen la aplicación de la

Administración Tributaria para atribuir responsabilidad solidaria ni otros criterios específicos que se requieren conforme se presentan los hechos.

En ese sentido, ante la insuficiente regulación, surgen varias preguntas como ¿Cuándo la representación de una persona jurídica genera responsabilidad solidaria en materia tributaria? ¿En qué supuestos es viable la imputación de responsabilidad solidaria de un representante legal? ¿Cuál es el acto administrativo por medio del cual será imputada tal responsabilidad? ¿Qué órgano tiene facultades de imputación? ¿Qué sucede si las facultades del representante nombrado jamás fueron ejercidas? ¿Cuándo se considera que hay dolo, negligencia grave o abuso de facultades? ¿Es conveniente insertar en nuestra legislación tributaria un sistema de responsabilidad subsidiaria?

Cabe señalar que solo existen directivas, circulares, un informe de la SUNAT y jurisprudencia del Tribunal Fiscal el cual ha ido marcando los lineamientos de la responsabilidad solidaria de los representantes legales en materia tributaria pero estos no tienen carácter de Jurisprudencia de Observancia Obligatoria que establezcan que sus resoluciones vinculen a la Administración Tributaria.

Formulación del problema

1.1. Problema Principal

¿Se requiere de una mejor regulación en materia tributaria de la responsabilidad solidaria de los representantes legales de una sociedad?

1.2. Problema Secundario

¿La presunción que aplica la Administración Tributaria en la imputación de responsabilidad solidaria pone en riesgo los principios tributarios?

2. FORMULACION DE OBJETIVOS

2.1. Objetivo Principal

Los objetivos de esta investigación son establecer mediante el análisis de las normas sobre la responsabilidad solidaria establecidas en el Código Tributario que se tiene una ausencia de causas claras o criterios específicos para establecer dicha responsabilidades.

Además, dar a conocer la importancia de que exista una regulación clara en el Código Tributario sobre la responsabilidad solidaria de los representantes legales de una sociedad para que no existan excesos de la potestad de la Administración Tributaria con respecto al perjuicio del patrimonio de sus administrados.

2.2. Objetivos Secundarios

Analizar los fallos del Tribunal Fiscal respecto a la responsabilidad solidaria que se les atribuye a los representantes legales de una sociedad.

Asimismo, brindar una mayor seguridad jurídica a los representantes legales a fin de que no se vulneren principios ni obstruyan derechos de los administrados y así continúen con sus actividades económicas.

3. JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA

La presente investigación estará basada en doctrina, artículos referidos a la responsabilidad solidaria establecidos en el Código Tributario, Directivas, Circulares e Informes de la SUNAT y Resoluciones de Tribunal Fiscal.

El representante legal en su calidad de garante de la sociedad frente a la Administración, adoptara la figura de responsable solidario toda vez que

como tercero se le exigirá el pago de las deudas asumidas en un principio por su representada como contribuyente.

Por lo último expuesto, y visto la problemática de la responsabilidad solidaria atribuida a los representantes legales de una sociedad, estos sujetos ya sea por sus acciones u omisiones dentro de su labor de dirección están sujetos a incurrir en una presunción injustamente aplicada por parte de la Administración Tributaria debido a un desconocimiento íntegro de la regulación de la responsabilidad solidaria, materia de nuestra investigación.

4. PLANTEAMIENTO DE LA HIPÓTESIS

4.1. Hipótesis Principal

Ausencia de causas claras respecto a la responsabilidad solidaria de los representantes, por lo que se requiere incorporar normas complementarias que regulen los alcances de la Administración Tributaria

4.2. Hipótesis Secundaria

La Administración Tributaria al imponer la responsabilidad a los representantes haciendo uso de la presunción vulnera la seguridad jurídica; por ello, el Tribunal Fiscal, como órgano máximo en materia tributaria, debe emitir sus decisiones con carácter de Observancia Obligatoria.

CAPÍTULO II

MARCO TEORICO

1. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

1.1. El Tributo

El Estado requiere de la obtención de recursos económicos para poder financiar el gasto público, debido a ello una manera de financiarse es mediante la obtención de recursos los que denominaremos “tributo”. El tributo es exigido a los ciudadanos en su calidad de contribuyentes quienes por ley se encuentran obligados a realizar una prestación económica en favor de la Administración Tributaria para cumplir con el sostenimiento de los servicios públicos.

Entonces, el tributo nace con una finalidad recaudatoria ya que consiste en obtener ingresos para la sostenibilidad de los servicios o gastos públicos de nuestro país respondiendo de esa manera a las necesidades económicas del Estado.

Desde una perspectiva jurídica, podemos decir que el tributo consiste en una prestación pecuniaria, cuyo sujeto activo es la Administración pública (Estado), mientras que por otro lado se encuentra el sujeto pasivo (contribuyente o responsable) quien es alguien puesto en esta situación por voluntad de la ley.

Se dice que un tributo recaudatorio debe tener siempre como base la capacidad contributiva subjetiva del contribuyente, pues dentro de la

capacidad contributiva subjetiva se configura el mínimo existencial del individuo.¹

En ese sentido, coincidimos que en virtud de la capacidad contributiva, el legislador ha de tomar en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente ya que no todos los individuos poseen los mismos ingresos o se tiene los mismos gastos.

Ahora bien, siguiendo algunas definiciones de tributo, para Sergio de la Garza, “tributo o contribuciones son las prestaciones en dinero o especie que el estado exige en ejercicio de su poder de imperio con objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

Augusto Fantozzi define al tributo como “una prestación patrimonial impuesta que evidencia la capacidad de contribuir a los gastos públicos”.

Asimismo, Hector Villegas define al tributo como “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”.²

Por otro lado, GIANINI señala que el tributo tiene tres características esenciales: a) son debidos a un ente público, b) tienen su fundamento en el poder de *imperium* del Estado y c) son establecidos con la finalidad de procurar los medios para cubrir las necesidades financieras del mismo.³

Conforme a la doctrina española SAINZ DE BUJANDA define al tributo como “la obligación de realizar una prestación pecuniaria en favor de un ente público para subvenir a las necesidades de este, que la ley hace nacer directamente por la realización de ciertos hechos que la misma establece”.

¹ RIOS GRANADOS, G. (2009). *La función del Tributo en el Estado Moderno de Derecho*. Tomado de: www.juridicas.unam.mx, 6 de marzo de 2012.

² Universidad de las Américas de Puebla (UDLAP). El tributo. Consulta: 20 de agosto del 2016

http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/garcia_b_ar/capitulo3.pdf

³ GIANINI citado por LUCHENA, Gracia María. (2013) *Derecho Financiero y tributario Parte General*. Barcelona: Editorial Atelier, p.232.

Volviendo a nuestra doctrina el tributo se clasifica en 3 clases:

- Impuestos.- Tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado. Ej: Impuesto a la renta, impuesto de alcabala, impuesto general a las ventas, impuesto selectivo al consumo, impuesto a patrimonio vehicular.
- Contribuciones.- Tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales. A diferencia del impuesto, en este pago si existe contraprestación
- Tasa.-Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente. Ejm: el pago de arbitrios por el mantenimiento de un servicio público, derechos en el pago que se realiza para obtención de una partida de nacimiento en RENIEC o partida electrónica en SUNARP, licencias que graven autorizaciones específicas como la licencia de funcionamiento de un establecimiento comercial. Se trata del pago que una persona realiza por la utilización de un servicio, entonces, si el servicio no es utilizado, no existe la obligación de pagar.

Ahora, visto algunas definiciones del tributo y entendiendo su razón de ser, de lo expuesto se concluye que su importancia se debe a que en medida que exista participación de la población respecto al pago del tributo, se puede dar una mayor satisfacción de necesidades en la prestación de servicios del Estado.

1.2. La relación-obligación tributaria

Felipe Osterling Parodi señala que desde un concepto general de obligación, esta es una relación jurídica que liga a dos o más personas, en virtud de la cual una de ellas llamada deudor, debe cumplir una

prestación a favor de la otra llamada acreedor para satisfacer un interés de este último digno de protección.⁴

En primer lugar, La Obligación Tributaria tiene como base el principio de la legalidad, ya que ésta obligación surge de la ley. Por ello, al ser una obligación impuesta por ley es que se trata de una relación jurídica impuesta únicamente por el poder tributario del Estado.

En segundo lugar, La relación jurídica tributaria es una relación en la cual el Estado actúa con *ius imperium*, por lo que la exigencia del pago del tributo es compulsiva y no es un acto voluntario del deudor tributario, razón por la cual es una relación jurídica de Derecho Público.⁵

Asimismo, se debe tener presente que la “obligación” es un vínculo de naturaleza jurídica en tanto que la “prestación” es el contenido de la obligación y está constituida por la conducta del deudor tributario (cumplir con una prestación de dar una cierta cantidad de dinero al fisco).⁶

Es así que esta relación se diferencia de una relación civil toda vez que la obligación no nace por acuerdo de las partes quienes configurarían una relación civil de Derecho Privado sino, que existe un sujeto activo que impone a un sujeto pasivo calificándose como una relación de Derecho Público ya que como bien se podría decir una parte se encuentra sometida a la otra. Para ser más concretos, existe una relación vertical entre ambas partes.

La importancia de éste concepto radica en que dentro del análisis jurídico del impuesto se consolida el derecho del Estado a cobrar el gravamen y el

⁴ CARRASCO, Luciano. (2007). *Deuda Tributaria*. Lima: Estudio Carrasco Buleje Asesoría y Consultoría S.A.C, p.24.

⁵ BASALLO, Carlos Alberto (2012). *Código Tributario para contadores*. Lima. Gaceta Jurídica. S.A. p. 24.

⁶ ROBLES MORENO, Carmen. (2014). *Código Tributario: doctrina y comentarios*. Lima: Instituto Pacífico. p.124.

derecho del contribuyente a exigir que sólo se le cobre la cuantía y las condiciones previstas en la norma legal.⁷

1.2.1. Clases de la Obligación Tributaria

Esta obligación puede ser sustancial o formal:

a) Obligación sustancial

También llamada obligación principal, se trata de una obligación de “dar”, es decir de pagar los tributos.

b) Obligación formal

O también conocida como obligación necesaria, se trata de una obligación de hacer (presentar declaración jurada), obligación de tolerar (soportar los controles fiscales), obligación de no hacer (prohibición de ciertos hechos).

1.2.2. Características de la Obligación Tributaria

a) Los tributos sólo pueden ser exigidos por un ente público en base a la competencia atribuida, por lo que se infiere que son ingresos de **carácter público**, colocándose la Administración Pública en una situación de supremacía frente a los particulares.

b) Tienen carácter obligatorio, es decir **puede ser exigidos coactivamente**. Son obligaciones que surgen independientemente de la voluntad del deudor.

⁷ TRUJILLO, Sandra. (2010) *La Obligación tributaria, origen, determinación y extinción*. Trabajo de Investigación Aplicado para Optar el Título de Contador Público. Bogotá: Universidad de San Buenaventura. p.23.

c) La obligación tributaria nace la voluntad de la ley cuando se configura un hecho previsto en la norma. Es la ley la que puede obligar a un sujeto a realizar una prestación en favor de un ente público. **“Ex lege”**.

d) El pago de la prestación económica debe consistir en la entrega de una suma de dinero al ente público, se trata de una **prestación pecuniaria**.

Por otro lado, según la doctrina, la obligación tributaria está comprendida por cuatro elementos tales como: Sujeto activo, sujeto pasivo, objeto y el hecho imponible; figuras que iremos describiendo conforme el desarrollo del tema investigado.

1.3. Hipótesis de Incidencia

Como toda norma, las normas tributarias tienen dos partes: supuesto y consecuencias, encontrando dentro del primero (supuesto) a la hipótesis de incidencia.

Se trata de un supuesto, en el que existe una descripción genérica e hipotética de un hecho, un concepto legal, un criterio genérico de identificación del sujeto pasivo, un criterio de fijación del momento de configuración, además de una eventual previsión genérica de circunstancias de modo y lugar.

El profesor Bravo Cucci afirma “El presupuesto es la descripción legal del hecho generador de la obligación tributaria”.⁸

Por su parte, Geraldo Ataliba reafirma que “la hipótesis de incidencia contiene una descripción hipotética y abstracta de un hecho. Es el medio por el cual el legislador instituye un tributo”. Esta creado un tributo desde

⁸ BRAVO, Jorge (2003). *Fundamentos del Derecho Tributario*. Lima: Editorial Palestra. p.152.

que la ley describa su hipótesis de incidencia asociando a ella el mandato “pague”.⁹

Por ello, la hipótesis de incidencia está compuesta por cuatro aspectos:

- a) Aspecto objetivo, consiste en el hecho generador de la obligación tributaria, precisa que se está afectando o gravando.
- b) Aspecto subjetivo, trata sobre el autor del hecho gravado, señala quien es el sujeto obligado a cumplir la prestación tributaria.
- c) Aspecto espacial, trata sobre la dimensión territorial del hecho generador de la obligación tributaria, precisando el lugar donde se desarrolla la operación.
- d) el aspecto temporal, se refiere a la fecha en que se cometió el hecho generador de la obligación tributaria, indicándonos el momento en que nace esta obligación.

1.4. Hecho Imponible

Se trata de un hecho ocurrido que puede ser verificable empíricamente, existe un sujeto activo y un pasivo ya determinado, es decir, ya se ha configurado el hecho.

Según el Dr. Dino Jarach, se trata de un conjunto de hechos que hacen nacer, indefectiblemente, la pretensión del tributo y la obligación. De manera que no es “imponible”, sino “impuesto”. De lo que podría interpretarse que el concepto en debida forma, sería “Hechos Impuestos”.¹⁰

⁹ Ataliba, G. (1977). *Hipótesis de incidencia tributaria*. Fundación de Cultura Universitaria.

¹⁰ JARACH, Dino. (1982) *El hecho imponible-Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Buenos Aires: Editorial ABELEDO-PERROT, p. 65.

Por su parte, Geraldo Ataliba señala que el hecho imponible es un hecho concreto, localizado en tiempo y espacio, sucedido efectivamente en el universo que por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia, da nacimiento a la obligación tributaria”

Al respecto, Héctor Villegas dice: “El hecho imponible como hipótesis legal condicionante tributaria, puede describir hechos o situaciones ajenas a toda actividad o gasto estatal (impuestos), una actividad administrativa o jurisdiccional (tasa), o en beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado (contribuciones)”.

Siguiendo al autor en mención, el hecho imponible debe contener los siguientes elementos: a) la descripción objetiva de un hecho o situación (aspecto material); b) los datos necesarios para individualizar a la persona que debe realizar el hecho (aspecto personal); c) el momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho imponible (aspecto temporal); d) el lugar donde debe acaecer o tenerse por acaecida la realización del hecho imponible (aspecto espacial).

La mayoría de tratadistas coinciden con Ataliba en el sentido que el hecho imponible es la realización de la hipótesis de incidencia, siendo esta la concretización de aquel hecho hipotético establecido en la ley. Cabe señalar que dicha concretización se da en lugar, momento determinado y es atribuida a una persona, sea natural o jurídica.

Por otro lado, la profesora Gracia Luchena agrega que el hecho imponible será el elemento que nos permita identificar a cada especie dentro de su género. Además de cumplir una función individualizadora ya que nos permite realizar una clasificación estructural de los presupuestos de hecho en función de cada uno de los elementos objetivos del presupuesto de hecho.¹¹

¹¹ LUCHENA, Gracia María. (2013) *Derecho Financiero y tributario Parte General*. Barcelona: Editorial Atelier, p 258.

Hipótesis de Incidencia	Hecho Imponible
Descripción Genérica e hipotética de un hecho	Hecho concretamente ocurrido verificable empíricamente.
Concepto Legal	Hecho jurídico o jurígeno
Designación del sujeto activo	Sujeto activo ya determinado
Criterio genérico de identificación del sujeto pasivo	Sujeto pasivo ya determinado.
Criterio de fijación del momento de configuración.	Acaecimiento, día y hora determinados.
Eventual previsión genérica de circunstancias de modo y lugar.	Modo determinado y objetivo, lugar determinado.
Criterio genérico de la base imponible	Medida determinada

Fuente: ATALIBA, Geraldo. Hipótesis de Incidencia Tributaria.
Consulta: 16 de agosto de 2016.

1.5. Principios tributarios aplicables

Como bien venimos señalando, los contribuyentes se encuentran sujetos por ley al “ius imperium” del Estado, por lo que en materia tributaria lo entendemos como potestad tributaria. Ahora bien, dicho esto entendemos como potestad tributaria a la facultad del Estado para crear, modificar o derogar tributos, así como para otorgar beneficios tributarios. Esta potestad se puede manifestar a través de los distintos niveles de Gobierno; sin embargo, esta potestad no es ilimitada, por lo que su ejercicio no puede realizarse indistintamente a los principios y límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establecen.

1.5.1. Principio de Legalidad

“NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE” – No hay tributo sin Ley

“(…) En sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a las leyes generales y abstractas que

*disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes (...)*¹²

En sentido estricto, el tributo solo es creado por ley. Consiste en que todos los elementos esenciales de las contribuciones deben estar establecidos en la ley. Como se sabe en nuestro ordenamiento, el Poder Legislativo es el único órgano facultado para establecer los tributos.

Sin embargo, cabe mencionar que la ley que establezca la obligación tributaria debe señalar los elementos propios que dieron a desencadenar la configuración del hecho (sujeto, objeto, tiempo, tasa). Es decir, el hecho imponible debe estar previsto en la norma jurídica a fin de no incurrir en arbitrariedades.

1.5.2. Principio de Reserva de Ley

Para poder definirlo primero hay que precisar que tanto en la doctrina como en la jurisprudencia este principio muchas veces es comparado con el principio de legalidad tributaria.

Sin embargo, cabe su distinción en que el Principio de Reserva de ley es definido como aquel que restringe el uso del instrumento normativo y señala que determinadas materias están “reservadas” para ser reguladas exclusivamente por una ley en sentido formal. Mientras, que el principio de legalidad es identificado como el principio de normatividad, es decir a la exigencia que la materia tributaria sea regulada a través de las normas que resultan pertinentes de acuerdo a la delegación de competencias, según la

¹² Sentencia 042-2004-AI/TC

doctrina este último principio se debe entender como el sometimiento de todos los poderes públicos al mandato de la ley.

(...) El principio de reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias.¹³

Entonces, recalcamos que este principio deviene de la Constitución; y concluimos que el Estado solamente puede ejercitar legítimamente sus potestades normativas por conducto del Poder Legislativo.

Por otro lado, siguiendo a Antonio Jiménez¹⁴ el principio de reserva de ley tributaria puede desarrollarse en forma absoluta o relativa, es absoluta “cuando indiscriminadamente todo el sector tributario queda reservado para ser objeto de regulación en forma exclusiva por normas de rango de ley; mientras que por el contrario dicho principio rige en forma relativa cuando sólo determinados sectores o aspectos del campo tributario se reservan en exclusiva a la ley.

Ambos principios tanto el de Reserva de Ley y el Principio de Legalidad¹⁵ se refieren a la producción normativa, siendo el primero el principio tributario sobre la emanación de normas, mientras que

¹³ Sentencia 042-2004-AI/TC

¹⁴ JIMÉNEZ, Antonio.(1991). *Lecciones de Derecho tributario, parte sustantiva*. Tercera edición. México: Editorial Ecasa, p. 126.

¹⁵ **EXP. N.º 2689-2004-AA/TC** señala que “En el ámbito constitucional tributario, el principio de legalidad no quiere decir que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado está sometida sólo a las leyes de la materia, sino, antes bien, que la potestad tributaria se realiza principalmente de acuerdo con lo establecido en la Constitución. Por ello, no puede haber tributo sin un mandato constitucional que así lo ordene[8]. La potestad tributaria, por tanto, está sometida, en primer lugar, a la Constitución y, en segundo lugar, a la ley.

A diferencia de este principio, el principio de reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración –entre otros– de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley. Este principio tiene como fundamento la fórmula histórica “no taxation without representation”; es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir.

el segundo principio, el del sometimiento de los poderes públicos al mandato o imperio de ley, respectivamente Cabe señalar que ambos principios se encuentran reconocidos en el Artículo 74° de la Constitución.

Como comentario a nuestro tema de investigación, al ser el responsable solidario una figura atribuida por ley, esta debe ser precisa y debe de regularse de manera que se conozca todos los alcances de esta atribución.

1.5.3. Principio de No Confiscatoriedad

Si nos percatamos este principio esta expresado de manera negativa por lo que lo primero que podemos inferir es que implica una prohibición al legislador.

Se trata de extender en el campo tributario la garantía de que el estado respete la propiedad privada de los particulares y por tanto, no utilice a los tributos como una forma disfrazada para despojar a los sujetos de lo que es suyo.¹⁶

Se rige en que debe haber un límite al monto del tributo. El Estado no puede atentar contra la inviolabilidad de la propiedad.¹⁷ Es decir, no se pueden establecer tributos que por su magnitud impliquen quitarle a la persona todo lo que le pertenece. A continuación se expone dos puntos de vista.

- a) Desde un punto de vista cuantitativo, cuando el contribuyente a fin de pagar el tributo debe desprenderse de una parte sustancial de sus rentas o capital.

¹⁶ SEVILLANO, Sandra (2014) *Lecciones de derecho tributario: principios generales y código tributario*. Lima: Fondo Editorial PUCP, p. 111.

¹⁷ VELASQUEZ, Juan (1997). *Derecho tributario moderno: introducción al sistema tributario peruano*. Lima: Editorial Grijley p. 25.

- b) Desde un punto de vista cualitativo, cuando el tributo ha sido creado en violación de otros principios tributarios.

Ahora bien, el Principio de “No Confiscatoriedad” guarda relación con el principio de capacidad contributiva ya que mientras que el legislador aprecie correctamente la aptitud económica del contribuyente, el tributo impuesto no tendrá efectos confiscatorios.

De este principio podemos concluir, que si bien la Potestad tributaria tiene la capacidad de exigir el cobro de los tributos, no se puede caer en el detrimento del patrimonio, esta obligación debe ser razonable y congruente a la posibilidad económica del sujeto sin limitar o afectar sus necesidades básicas.

Por ello, respecto a la atribución de la responsabilidad solidaria, debe primar el principio de No confiscatoriedad toda vez que si bien la Administración tiene la facultad de exigir el pago del tributo, este debe de realizar un correcto procedimiento para determinar al representante legal que debe responder con su patrimonio ya que de no realizar una correcta verificación o fiscalización, el representante será exigido al pago de las deudas de la empresa con su patrimonio sin causa justificable perjudicando de esa manera su patrimonio personal arbitrariamente. Es de enfatizar, que el responsable solidario deberá cumplir con la obligación del pago de la deudas de un tercero (la sociedad a la que representa).

1.5.4. Principio de Capacidad Contributiva

Primero, para entender este principio debemos señalar que nace en razón de que todos los individuos estamos sujetos al mantenimiento del Estado y los servicios públicos. Sin embargo, no

todos tenemos la misma capacidad económica para tributar, ya que no todos tenemos los mismos ingresos, gastos o necesidades.

Segundo, este principio se encuentra relacionado con el Principio de Igualdad toda vez que si bien todos en nuestra calidad de contribuyentes tenemos la obligación de tributar, debe ser exigido de acuerdo a la solvencia de cada uno en particular.

Tercero, si bien algunos autores hacen referencia al principio de igualdad, prefieren acentuarlo más en otros ámbitos del derecho, mientras que en el ámbito tributario se enfatiza como el principio de capacidad contributiva.

En ese sentido, es la capacidad económica del sujeto pasivo para contribuir a la cobertura de los gastos públicos. Supone que el sujeto pasivo es titular de un patrimonio o de una renta, los cuales una vez cubierto los gastos vitales, son aptos para hacer frente al pago de tributos.

Para Adam Smith, consiste en la facultad o capacidad para pagar que tiene el contribuyente dependiendo de sus propias aptitudes o ingresos. Por lo que, los contribuyentes deben contribuir en razón a su aptitud económica.

Por último es necesario señalar que a diferencia del Principio de Igualdad, el principio de Capacidad Contributiva no se encuentra reconocida en nuestra Constitución; no obstante, el Tribunal Constitucional si se ha pronunciado al respecto.¹⁸

¹⁸ Sentencia N° 0053-2004-AI/TC “para que el principio de capacidad contributiva como principio tributario sea exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74° de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no sólo sirve de

Como comentario señalamos que refiriéndonos a nuestro tema la responsabilidad solidaria, la Administración puede dirigir el cobro de una parte o el total de la deuda a uno o más representantes legales indistintamente. No obstante, de acuerdo al principio expuesto, se debe evaluar la capacidad económica del representante a responsabilizar.

1.5.5. Principio de Seguridad Jurídica

Comencemos por definir que seguridad es el estado en que se encuentra una persona que tiene la certeza y confianza de no estar sometida a peligros o a daños imprevisibles.

Entonces, en sentido estricto, la seguridad jurídica consiste en que los individuos tengan la posibilidad de realizar decisiones correctas toda vez que en el marco de este principio conozcan las consecuencias tributarias de sus actuaciones.

Se trata de una aspiración de todo ser humano el cual en el ámbito jurídico constituye un fin esencial del Derecho.¹⁹

Hector Villegas señala que el principio de seguridad jurídica tiene tres aspectos siendo estos la confiabilidad, la certeza y la interdicción de la arbitrariedad.²⁰

- a) La confiabilidad toda vez que las personas es decir, los contribuyentes, se sienten seguros si los sistemas jurídicos

contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical".

¹⁹ SIMON, Eugenio (2011). *Cuestiones Actuales de Derecho Tributario. I Jornada de Derecho Tributario*. Lima: Palestra Editores, p.16.

²⁰ VILLEGAS, Héctor. (1993). *El contenido de la seguridad jurídica*. *Revista Impuestos (noviembre-diciembre de 1993)*, LEGIS, Bogotá, Colombia.

cumplen con los postulados de la legalidad y la no retroactividad.

- b) Certeza, en el sentido de que los contribuyentes deben tener una mínima certeza de respecto a la legislación de fondo estable y coherente, así como una legislación calificada apta para hacer valer sus derechos.
- c) No arbitrariedad, ya que el contribuyente se sentirá seguro siempre que se advierta una adecuada protección por parte de los organismos administrativos y jurisdiccionales, es decir que las normas no sean distorsionadas.

Por lo expuesto, en virtud de este principio, así como los contribuyentes merecen conocer las consecuencias de sus actos en el ámbito tributario, los representantes legales también deben contar con la certidumbre de las consecuencias de sus decisiones en su labor de dirección de una sociedad. Cabe señalar que esta certeza aumentará a medida que los alcances de la responsabilidad solidaria se encuentren regulados expresamente en la ley.

2. SUJETOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA Y OBLIGADOS TRIBUTARIOS

Como bien se ha señalado en una relación jurídica los sujetos que lo conforman son el sujeto activo o acreedor tributario y el sujeto pasivo o también llamado deudor tributario.

A medida que ya se ha desarrollado lo que comprende la obligación tributaria en el presente trabajo de investigación, para empezar a describir los sujetos de la obligación tributarios es necesario considerar indubitablemente que el acreedor tributario es el Estado como ente que se encarga de la gestión y recaudación del tributo mientras que el deudor

tributario es quien con su comportamiento ha incurrido en el hecho imponible. No obstante, el deudor tributario se derivara en dos figuras que veremos más adelante.

2.1. Sujeto Activo

Como hemos mencionado el sujeto activo o también llamado acreedor tributario es el Estado, esto en virtud al *ius imperium* del que está investido. Ahora, este va a estar conformado por una entidad pública de Gobierno, los que cuentan con recursos financieros para cumplir con la prestación de los servicios públicos y el cumplimiento de los fines para los que fueron creados.

Cabe señalar que el acreedor tributario es aquel en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria, reconociendo que pueden ser acreedores el Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia cuando la ley les asigne esa calidad expresamente tal como lo señala el Artículo 4° del Código Tributario.

Asimismo, el sujeto activo de la relación tributaria puede definirse como aquel al que la constitución le ha otorgado la potestad tributaria, por lo tanto, es el que puede crear, modificar, regular, suprimir o exonerar tributos.

2.2. Sujeto pasivo

Visto la relación jurídica de la obligación tributaria, del otro lado de esta relación se encuentra el sujeto pasivo o también llamado deudor tributario, el cual puede tener la calidad de contribuyente o responsable, estando en ambos casos obligados a cumplir con la obligación tributaria, es decir con el pago del tributo.

Generalmente, el sujeto pasivo protagoniza el hecho imponible, sin embargo, no significa que siempre será el realizador del mismo.

2.2.1. Contribuyente

Remitiéndonos a nuestro Código Tributario, un contribuyente es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria. Esto quiere decir que es quien efectúa o ha realizado el hecho imponible, quien con su acto ha configurado la hipótesis de incidencia prevista en la ley. En consecuencia, la ley al reconocer capacidad contributiva del contribuyente, éste es quien debe cumplir con el pago del tributo frente a la Administración.

Se debe tener en cuenta que el contribuyente puede ser una persona natural o jurídica.

2.2.2. Responsable

Ahora como hemos señalado en párrafos anteriores, si bien la obligación tributaria está compuesta por el acreedor y el deudor tributario siendo este último el contribuyente, la ley establece supuestos en el que surge la figura del responsable, quien sin tener la condición de contribuyente y sin haber realizado el hecho generador, debe de cumplir la obligación tributaria que la Administración le ha atribuido obteniendo también la calidad de deudor tributario. Se entiende que el contribuyente es el obligado principal. Sin embargo, la ley designa un responsable con el fin de salvaguardar el cumplimiento de la prestación tributaria.

Un aspecto general de la responsabilidad tributaria es que el responsable no es un deudor principal, sino que la ley lo sitúa junto al mismo. Es importante señalar que el responsable no desplaza al contribuyente, sino que en estos casos existen dos obligados frente a la Administración Pública, lo que supone que si el responsable no

paga, la Administración podrá exigirle el pago de la deuda al deudor principal o viceversa.

Por otro lado, se afirma que “las condiciones o presupuestos para la declaración de la responsabilidad son la falta de pago por parte del deudor principal”.²¹

Ahora bien para materia de nuestro estudio, nuestro Código Tributario dentro de los supuestos de responsables solidarios designa a los representantes legales como tal toda vez que estos se van a encontrar obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en su condición de representantes.

Según Sainz de Bujanda, la obligación no nace de un hecho imponible, sino de la realización de un presupuesto de hecho distinto.²²

Según Javier Galán, el responsable se va situar junto al sujeto pasivo, es decir al contribuyente, sin desplazarlo de la relación tributaria y sin ocupar su lugar, ampliando de esa manera el número de obligados al pago del tributo.²³

La responsabilidad tributaria encuentra fundamentos en la garantía y el aseguramiento del crédito tributario. Siendo esta fuente del financiamiento del Estado, el legislador ha entendido que en determinados casos se designen responsables que atendiendo a algún vínculo con el contribuyente y con mayor o menor cercanía con el hecho generador de la obligación tributaria, se lo llame a responsabilidad tributaria, aumentando el número de obligados. La figura del “responsable” constituye un instrumento para combatir la evasión.

²¹ SÁNCHEZ, María (2013). *Derecho Financiero y tributario Parte General*. Tercera Edición. Barcelona: Editorial Atelier, p. 333.

²² ROMANI, Arturo (1975). *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*. Madrid: Instituto de estudios fiscales, p.200.

²³ GALÁN RUIZ, Javier (2005) *La Responsabilidad Tributaria*. Navarra: Editorial Aranzadi, p.36.

En ese sentido, el responsable cumple una función de garantía para el caso de la falta de pago del sujeto pasivo o deudor principal.

2.2.2.1. Responsable solidario

En Derecho Tributario, la responsabilidad solidaria comprende una regla en la cual el acreedor puede dirigirse *indistintamente* contra cualquiera de los deudores solidarios o simultáneamente contra todos ellos. Esto quiere decir que cada una de estos sujetos se encontrará igualmente obligados al cumplimiento de determinada obligación tributaria, encontrándose en un mismo plano, en la misma posición, sin considerar algún orden de prelación y por el íntegro de la obligación.

Fernández Cartagena agrega que “la responsabilidad solidaria cumple una finalidad garantista frente a la Administración Tributaria, permitiéndole dirigirse simultáneamente o alternativamente contra el patrimonio del contribuyente o de un tercero a fin de satisfacer su “acreencia impaga”²⁴.

Siguiendo a la jurista Rosendo Huamaní, se recalca que el responsable solidario es el deudor o sujeto pasivo de la obligación encontrándose al lado del contribuyente; es un tercero ajeno al acaecimiento del hecho imponible (no ha realizado el hecho imponible o respecto de él no se ha producido el hecho generador de la obligación tributaria), a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento. Asimismo, también lo define como el sujeto pasivo a título ajeno a quien por disposición legal expresa se le hace responsable de la deuda, junto con el contribuyente.

Por ello, una vez establecida la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria puede cobrar (o dirigir las acciones de

²⁴ FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio. (2007) “*Las últimas modificaciones al Código Tributario en materia de Responsabilidad solidaria*” citado por HUAMANÍ, Rosendo (2011) *Código Tributario Comentado*. Lima: Juristas Editores E.I.R.L, p.272.

cobranza) de manera indistinta, simultánea, alternativa, conjuntamente o por separado al contribuyente o responsable solidario en igualdad de condiciones y por el íntegro de la deuda tributaria.

La profesora Samhan Salgado señala que atribución de responsabilidad solidaria proviene **única y exclusivamente** de la ley y no de la naturaleza misma del hecho imponible. En efecto, esta “carga impositiva” corresponde solo a determinadas personas que por razón de su profesión o de su oficio se encuentran involucradas en la relación jurídica tributaria generada en virtud a una obligación tributaria principal.²⁵

2.2.2.2. Responsable subsidiario

El fisco debe dirigir sus acciones de cobro por las obligaciones tributarias definitivas o parciales en primer lugar contra el contribuyente quien materializó el hecho imponible y en caso de no haber logrado la cancelación de dicha obligación, recién podrá dirigirse contra el responsable sustituto.

A diferencia del responsable solidario, el responsable subsidiario fuerza a la Administración a agotar todas las posibilidades de pago del contribuyente antes de exigir al responsable.²⁶ En otras palabras, se trata de una obligación tributaria en el que el responsable subsidiario no desplaza al contribuyente de la relación jurídica.

Para que la Administración pueda dirigirse contra los responsables subsidiarios y así derivar la acción para exigir el pago de la deuda

²⁵ Samhan Salgado, Fiorella. *Alcances de la responsabilidad solidaria de los representantes legales en materia tributaria*. Revista de la Facultad de Derecho de la USMP.

²⁶ CHECA, Clemente.(2013) *Los Responsables Tributarios*. Lima: INDESTA Editorial Gráfica Delvi S.R.L, p.41.

tributaria, se requiere la previa declaración de fallido del deudor principal.²⁷

Cabe señalar que esta figura no se encuentra recogida en nuestra legislación. No obstante, coincidimos con Villegas²⁸ al señalar que para alcanzar una justicia tributaria y en virtud del principio de capacidad contributiva, el legislador debería considerar esta responsabilidad en las normas a fin de obligar a la Administración Tributaria a agotar todas las posibilidades y exigencias de pago al contribuyente antes de dirigirse al responsable ya que el representante legal de una empresa no ha reflejado capacidad económica para responder por actos que en un principio fueron realizados en beneficio de la empresa a la que representa

2.2.2.3. Responsable sustituto

El sustituto es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que si bien no ha incurrido en el hecho, desplaza al destinatario legal tributario ocupando su lugar en la relación jurídica tributaria.

En otras palabras, el sustituto quedará obligado al pago de la deuda tributaria en lugar del contribuyente como obligado principal quien quedara totalmente afuera de la obligación tributaria, quedando de esa manera el sustituto como único obligado de la prestación.

Se encuentra obligado al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales. La sustitución es total, por lo que no se

²⁷ BARRACHINA, Eduardo (2013). *Responsabilidad Tributaria de los Administradores*. Lima: INDESTA Editorial Gráfica Delvi S.R.L, p.179.

²⁸ VILLEGAS, Héctor. *Responsabilidad de los Directores y Gerentes de las Empresas frente a la Administración Tributaria*. Revista peruana de derecho tributario. Lima: Editorial Centro de Estudios Tributarios (USMP), p.27.

produce la sustitución si su actuación se limita a las obligaciones que tengan naturaleza de anticipos o pagos a cuenta.²⁹

Cabe señalar que el Código Peruano no establece la existencia de esta figura ni de la responsabilidad sustituta.

2.2.2.4. Responsable sucesorio

La responsabilidad solidaria en calidad de adquirente se plasma en la realidad como consecuencia de la transmisión de los bienes que el deudor originario poseía y sin interesar si específicamente dichos bienes fueron causa del nacimiento de la obligación tributaria.

Por esa razón, el adquirente se hace responsable solidariamente por las deudas contraídas por el deudor originario debiendo responder hasta por el monto que tengan en su poder como resultado de la adquisición de los mismos.³⁰

Entre estos tenemos a los herederos y legatarios, hasta el límite de lo que reciban; los socios que reciban bienes por liquidación de sociedades, hasta el límite del valor de dichos bienes.

3. ASPECTOS SOCIETARIOS

3.1. Cuestiones preliminares

La sociedad como una ficción jurídica es creada por el hombre para poder realizar actividades económicas. Toda sociedad cuenta con una estructura interna de administración, en esta estructura los órganos que destacan se encargan en representarlo y administrarlo, para ello de acuerdo a las cualidades, capacidad, profesión o experiencia se delegan

²⁹ MADAU, Mario A. (2006), *Los Sujetos Pasivos Responsables en Materia Tributaria* en IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario.

³⁰ IANNACONE, Felipe. (2001). *Comentarios al Código Tributario*. Lima: Editora Grijley. p.118.

facultades de representación a uno o más personas con el fin de que este se encargue de las tareas de dirección de la empresa. Por lo que al tratarse de una tarea de dirección, el representante o los representantes conllevarán una responsabilidad muy importante para con la sociedad toda vez que estos asumirán los riesgos y costos por cada decisión que adopten, teniendo ante el o ellos consecuencias civiles, penales, administrativas, tributarias entre otros por el mal manejo de sus decisiones.

Ahora bien de conformidad a la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, los directores y gerentes de las sociedades anónimas, tienen facultades de representación de acuerdo a los estatutos de la sociedad y en virtud a esas facultades deberán cumplir con las obligaciones tributarias del contribuyente al que representan. Visto esto, los órganos encargados de representación de una sociedad son el directorio y la gerencia.

3.2. El Directorio

El artículo 153° de la LGS establece que *“el directorio es un órgano colegiado elegido por la junta general. Cuando una o más clases de acciones tengan derecho a elegir un determinado número de directores, la elección de dichos directores se hará en junta especial.”*

Por otro lado el artículo 172° de la LGS reconoce que *“El directorio tiene las facultades de gestión y de representación legal necesarias para la administración de la sociedad dentro de su objeto, con excepción de los asuntos que la ley o el estatuto atribuyan a la junta general”.*

Entonces por su propia naturaleza, el directorio es un órgano subordinado a la junta general, que cumple un rol fundamental en la marcha de la sociedad toda vez que tiene directa relación con la aprobación de los actos y contratos relacionados con la actividad económica de la sociedad,

fija políticas generales que deben ser ejecutadas a través de la gerencia y, en suma, es el órgano de administración de la sociedad.³¹

En ese sentido, el directorio abarca un órgano importante para la subsistencia de una sociedad ya que está encargada de su gestión y representación. Este órgano puede estar compuesto por uno o más directores.

Siguiendo a Ricardo Beaumont³², el ámbito de competencia del directorio se desdobra en dos aspectos: externo e interno. El primero concierne a las facultades de representación mientras que el segundo a los deberes de gestión.

Cabe señalar que los directores deben comportarse en función a los intereses de la sociedad y no en función de un interés personal.

3.2.1. Atribuciones del Directorio

El directorio como poder decisorio goza de amplias facultades de gestión para la realización del objeto social. Su competencia en la realización de actos de administración y disposición del patrimonio social está únicamente limitada por la ley y el estatuto.³³

El Primer Pleno del Tribunal Registral aprobó un Precedente de Observancia Obligatoria señalando las facultades del directorio.

Primer Pleno del Tribunal Registral (Res. Del Superintendente Adjunto de la SUNARP N° 003-2003-SUNARP/SA, del 22/01/2003)

³¹ OSWALDO, Exebio. (2012) *Manual de Derecho Societario*. Segunda Edición. Lima: Editorial Gaceta Jurídica. p.154.

³² BEAUMONT, Ricardo (2014). *Comentarios a la nueva Ley General de Sociedades*. Cuarta Edición. Lima: Editorial Gaceta Jurídica, p.430.

³³ PALMADERA, Doris (2011) *Manual de la Ley General de Sociedades*. Segunda Edición. Lima: Editorial Gaceta Jurídica, p.295.

Facultades del Directorio

“Excepto en asuntos que la ley o el estatuto atribuyan a la junta general u otro órgano o excluyan expresamente de la competencia del directorio, dicho órgano social se encuentra facultado para realizar todo tipos de actos de administración y disposición”.

(Precedente de Observancia Obligatoria aprobado por Resolución 021-2002-ORLC/TR del 19/01/2002).

Ahora, La Ley General de Sociedades no contiene una enumeración taxativa sobre las funciones del directorio, tampoco requiere que el estatuto señale en forma expresa e indubitable las facultades que le son asignadas.

No obstante la Ley General de Sociedades asigna al directorio las siguientes competencias de orden interno:

- Revisar la valorización de los aportes no dinerarios (LGS: art 76).
- Convocar a la junta general de accionistas y fijar la agenda (LGS: art 113).
- Disponer la asistencia de funcionarios, profesionales y técnicos a las sesiones de la junta general de accionistas (LGS: art. 121).
- Elegir a su presidente, cuando corresponda (LGS: art. 165).
- Establecer la delegación permanente de sus facultades (LGS: art 174).
- Proporcionar a los accionistas y al público las informaciones suficientes, fidedignas y oportunas que la ley determine respecto de la situación legal, económica y financiera de la sociedad (LGS: art. 175).
- Ejecutar los acuerdos de la junta general de accionistas (LGS: art. 177).

-Aprobar la celebración de contratos, créditos, préstamos o garantías entre la sociedad y los directores que no cumplan con las condiciones de ley (LGS: art. 179).

-Iniciar las acciones por responsabilidad contra los gerentes (LGS: art. 195) entre otras.

3.3. La Gerencia

Se define a la gerencia como un órgano interno de administración, representativo y ejecutivo a la vez que tiene la responsabilidad de velar por el cumplimiento de los acuerdos de la junta general y del directorio, además de ver por la eficiente marcha de los negocios societarios.

Como bien señala Enrique Elías “el trabajo de la Gerencia General se circunscribe a la ejecución de los actos que exige la correcta conducción de los negocios y para lograr esta correcta conducción es necesario que el Gerente General no sea cualquier persona, sino una persona con cualidades y los conocimientos necesarios para enfrentar el día a día de la empresa.”³⁴

Se debe tener en cuenta que por medio del gerente o gerentes, la sociedad actúa directamente y sin intermediarios en sus relaciones con terceros. La voluntad que manifiesta el gerente es la voluntad de la sociedad y la extensión de sus facultades y atribuciones depende del estatuto y/o de los demás órganos, siendo así procedemos a mencionar algunas de sus facultades.

3.3.1. Facultades de los gerentes

Las facultades de administración y representación del gerente pueden estar determinadas en el estatuto o ser otorgadas por el directorio y la junta general de accionistas.

³⁴ GUERRA, J. María Elena (2009) *Levantamiento del Velo y Responsabilidad de las Sociedades Anónimas*. Lima: Editorial Grijley EIRL, p. 215.

Según el artículo 188° de la LGS las atribuciones del gerente se establecerán en el estatuto, al ser nombrado o por acto posterior.

Salvo disposición distinta del estatuto o acuerdo expreso de la junta general o del directorio, se presume que el gerente general goza de las siguientes atribuciones:

1. Celebrar y ejecutar los actos y contratos ordinarios correspondientes al objeto social.
2. Representar a la sociedad, con las facultades generales y especiales previstas en el Código Procesal Civil.
3. Asistir, con voz pero sin voto, a las sesiones del directorio, salvo que éste acuerde sesionar de manera reservada.
4. Asistir, con voz pero sin voto, a las sesiones de la junta general, salvo que ésta decida en contrario
5. Expedir constancias y certificaciones respecto del contenido de los libros y registros de la sociedad
6. Actuar como secretario de las juntas de accionistas y del directorio.

4. IMPUTACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA TRIBUTARIA.

4.1. Supuestos de imputación de responsabilidad solidaria

Para Hector Villegas, la responsabilidad solidaria existe cuando “no se excluye de la obligación tributaria al destinatario legal del tributo, y se lo mantiene como deudor del fisco, además que “a su lado se ubica a un tercero por deuda ajena y se le asigna también el carácter de sujeto pasivo”.

En ese sentido, se entiende que la responsabilidad solidaria en materia tributaria implicaría que la deuda pueda ser exigida en su totalidad tanto al contribuyente o al responsable ambos en calidad de deudores tributarios, no existiendo orden de prelación para el cobro del pago del tributo.

El Art. 16° de nuestro Código Tributario contiene una relación de aquellos sujetos que pueden ser considerados como responsables solidarios, lo que implica que la deuda tributaria originada por el contribuyente, que no haya sido pagada dentro del plazo establecido, pueda ser exigida a ambos o a cualquiera de los dos (contribuyente o responsable). En ese orden, el primer párrafo de este artículo señala que están obligados a pagar tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que administren o dispongan las siguientes personas:

1. Los padres, tutores y curadores de los incapaces.
2. Los representantes legales y los designados por las personas jurídicas.
3. Los administradores o quiénes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica.
4. Los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas.
5. Los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras y los de sociedades y otras entidades.

Siguiendo con la descripción del artículo en mención, en los casos de los numerales 2, 3 y 4 existe responsabilidad solidaria cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se dejen de pagar las deudas tributarias.

En los casos de los numerales 1 y 5 dicha responsabilidad surge cuando por acción u omisión del representante se produce el incumplimiento de las obligaciones tributarias del representado.

Es en el numeral 2 del artículo en mención donde se le atribuye la calidad de responsable a los representantes legales.

En base a lo expuesto entonces, la Administración puede atribuir responsabilidad solidaria a los representantes legales de las empresas respecto del pago de las obligaciones tributarias que sus representadas hubieran originado. Vale decir, que los directores y gerentes generales de una empresa o sociedad anónima, por disposición expresa de la ley, se encuentran frente a la Administración Tributaria obligados a hacer efectivo el pago de la deuda tributaria que no se haya cumplido.

Felipe Iannacone³⁵ señala que no basta la designación de gerente de una sociedad comercial a un sujeto determinado para que le pueda imputar esta responsabilidad representativa. Habrá que revisar las facultades que le han sido conferidas por el estatuto de la sociedad con el fin de precisar cuáles les fueron atribuidas dentro de la esfera de sus facultades como representante, así como analizar si se estaba en posición de administrar los recursos de la sociedad.

El legislador ha intentado que la exigencia del pago sea efectiva por lo que con la modificatoria a este artículo, a través del Decreto Legislativo N° 953 de fecha 05 de febrero del 2004, se ha extendido los supuestos de presunción de responsabilidad solidaria estableciendo que para el caso de los representantes legales de las personas jurídicas existe responsabilidad solidaria cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades éstos dejan de pagar las deudas tributarias a cargo de su representada, enumerando una serie de presunciones a favor de la Administración, salvo prueba en contrario.

³⁵ IANNACONE, Felipe. (2001) *Comentarios al Código Tributario*. Lima: Editorial Grijley, p.110.

Ahora, siguiendo con la descripción del artículo en mención, se establece también que esta responsabilidad solidaria tendrá lugar cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades el responsable deje de pagar las deudas tributarias del contribuyente, considerándose como presunción *iuris tantum*; es decir, que la Administración Tributaria va a presumir la existencia del dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario, cuando el deudor tributario:

1. No lleve contabilidad o lleva dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos.
2. Tengan la condición de no habido.

Emite y/u otorga más de un comprobante de pago así como notas de débito y/o crédito, con la misma serie y/o numeración, según corresponda.

4. No se ha inscrito ante la Administración Tributaria.
5. Anota en sus libros y registros los comprobantes de pago que recibe u otorga por montos distintos a los consignados en dichos comprobantes u omite anotarlos, siempre que no se trate de errores materiales.
6. Obtiene, por hecho propio, indebidamente Notas de Crédito Negociables, órdenes de pago del sistema financiero y/o abono en cuenta corriente o de ahorros u otros similares.
7. Emplea bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden.
8. Elabora o comercializa clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las

características de los bienes; la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos.

4.1.1. El dolo

El término dolo de manera genérica significa engaño, fraude o simulación. Al revisar la doctrina, observamos que CABANELLAS define al dolo del siguiente modo: “Constituye dolo la resolución libre y consciente de realizar voluntariamente una acción u omisión prevista y sancionada por ley”.

Ello calificaría como la intencionalidad. Inclusive, al tratar de realizar la prueba del dolo, nos percatamos que ésta “consiste en acreditar que la conducta típica del contribuyente se ha encaminado conscientemente a burlar los tributos (dolo directo), lo que debe probar la Administración Judicial respectiva, recurriendo a los diversos medios legales de prueba, en especial a instrumentos, testigos, etc. inclusive la información de terceros y los informes de peritos.”

Por su parte, GRISANTI establece como definición de dolo a “la voluntad consciente, encaminada u orientada a la perpetración de un acto que la ley prevé como delito”.

El profesor ZAFFARONI indica que “dolo es la voluntad realizadora del tipo, guiada por el conocimiento de los elementos del tipo objetivo, necesarios para su configuración”.

COLARTE precisa que el dolo es “aquella conducta manifestada, conociendo que es contraria a la ley, y con la intención de transgredirla ocasionando algún daño.

Visto ello, el dolo resulta ser el actuar intencional de una persona con el fin de realizar o dejar de hacer para obtener un beneficio. Del caso en concreto, para que se atribuya responsabilidad

solidaria el representante o los representantes con voluntad debe realizar u omitir actos con el fin de evadir las normas tributarias ya sea para evadir los tributos u otras obligaciones tributarias.

4.1.2. Negligencia grave

Continuando con CABANELLAS, definimos primero que la negligencia es la omisión de la diligencia o cuidado que debe ponerse en los negocios, en las relaciones con las personas y en el manejo o custodias de las cosas.

Por lo tanto, nos referimos a la falta de prevención para evitar el incumplimiento de las obligaciones tributarias. El representante teniendo la responsabilidad de concretar una obligación, no toma el interés debido incurriendo en negligencia.

De tal forma la negligencia grave se define además como la omisión, más o menos voluntaria pero consciente de la diligencia que corresponde en los actos jurídicos, en los nexos personales y en la guarda o gestión de los bienes.³⁶

4.1.3. Abuso de facultades

El abuso de facultades hace referencia al uso excesivo del poder, facultad, derecho sobrepasándose de las atribuciones adquiridas, tal es el caso cuando un gerente dispone un cierto dinero recaudado destinado a cumplir con obligaciones tributarias a otra finalidad para la cual no fue prevista.

Del mismo modo podemos señalar que existe abuso de facultades cuando aprovechándose del cargo de director o gerente se excede del ámbito de sus facultades.

³⁶ Ossorio, M. (2006). *Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales. Argentina*: Editorial Heliasta.

En consecuencia, visto los tres supuestos de imputación se atribuye responsabilidad solidaria a los directores y gerentes de las sociedades cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades incumplan con el pago de las obligaciones tributarias de las empresas que representan. Es necesario hacer hincapié que esta responsabilidad solidaria puede darse por acción u omisión de los representantes.

4.2. Atribución de la responsabilidad solidaria

La obligación del responsable tributario va derivar de la realización de un presupuesto de hecho distinto del presupuesto del hecho generador de la obligación tributaria. La obligación del responsable está sujeta a dos presupuestos de hecho. El hecho generador de la obligación tributaria establecido en el Artículo 1° y 2° del Código Tributario (concepto y nacimiento de la obligación tributaria), y el presupuesto de hecho de la obligación del responsable establecido en los Artículos 9° y 16° principalmente (responsable y representantes).

El procedimiento para la determinación o atribución de la responsabilidad solidaria no se encuentra regulado. Sin embargo, de lo previsto en el Código Tributario y en la jurisprudencia se puede deducir que la Administración posteriormente a la fiscalización debe emitir un acto administrativo en el que se sustente los motivos que ha conllevado a imputar esta responsabilidad al representante. Cabe señalar que el acto administrativo³⁷ debe cumplir con los requisitos establecidos en el Artículo 77° y 103° del mismo Código.

³⁷ **Artículo 77°.-REQUISITOS DE LAS RESOLUCIONES DE DETERMINACION Y DE MULTA**

La Resolución de Determinación será formulada por escrito y expresará:

1. El deudor tributario.
2. El tributo y el período al que corresponda.
3. La base imponible.
4. La tasa.

4.3. Efectos de la responsabilidad solidaria

Como bien hemos visto, la obligación del responsable tributario deriva de un supuesto establecido en el que la ley señala al responsable y no en el que se ha realizado el acaecimiento del hecho generador de la obligación tributaria.

En nuestra legislación, el procedimiento para la determinación, atribución o imputación de la responsabilidad solidaria no se encuentra regulado.

Los efectos de la responsabilidad solidaria se encuentran regulados en el Artículo 20-A del Código Tributario.³⁸

5. La cuantía del tributo y sus intereses.

6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria.

7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen.

Artículo 103º.- ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

³⁸ **Artículo 20º-A.- EFECTOS DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA**

Los efectos de la responsabilidad solidaria son:

1. La deuda tributaria puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores tributarios o a todos ellos simultáneamente, salvo cuando se trate de multas en los casos de responsables solidarios que tengan la categoría de tales en virtud a lo señalado en el numeral 1. del artículo 17º, los numerales 1 y 2. del artículo 18º y el artículo 19º

2. La extinción de la deuda tributaria del contribuyente libera a todos los responsables solidarios de la deuda a su cargo.

3. Los actos de interrupción efectuados por la Administración Tributaria respecto del contribuyente, surten efectos colectivamente para todos los responsables solidarios. Los actos de suspensión de la prescripción respecto del contribuyente o responsables solidarios, a que se refieren los incisos a) del numeral 1. y a) y e) del numeral 2. del artículo 46º tienen efectos colectivamente.

4. La impugnación que se realice contra la resolución de determinación de responsabilidad solidaria puede referirse tanto al supuesto legal que da lugar a dicha responsabilidad como a la deuda tributaria respecto de la cual se es responsable, sin que en la resolución que resuelve dicha impugnación pueda revisarse la deuda tributaria que hubiera quedado firme en la vía administrativa.

Para efectos de este numeral se entenderá que la deuda es firme en la vía administrativa cuando se hubiese notificado la resolución que pone fin a la vía administrativa al contribuyente o a los otros responsables.

5. La suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva respecto del contribuyente o uno de los responsables, surte efectos respecto de los demás, salvo en el caso del numeral 7. del inciso b) del artículo 119º. Tratándose del inciso c) del citado artículo la suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva surtirá efectos para los responsables sólo si quien se encuentra en dicho supuesto es el contribuyente

El artículo citado señala que para que surta efectos la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria debe notificar al responsable la resolución de determinación de atribución de responsabilidad en donde se señale la causal de atribución de la responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad.

Es necesario precisar atingencias señaladas por la Dra. Bueno Chocano³⁹

1. A fin de conocer si la omisión de pago de la deuda tributaria es atribuible a la conducta dolosa o negligente del responsable, es indispensable determinar si éste tiene entre sus funciones el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, dado que no todo representante goza de tales facultades.

2. No puede exigirse al gerente, ni a los demás administradores, que asuman las funciones de contadores ni de auditores. Resultan diligentes si se encargan de contratar a los profesionales competentes que tengan a su cargo los asuntos contables y tributarios de la sociedad; de requerirles informes periódicos; así como contratar auditorías externas cuando lo disponga el pacto social, estatuto o la junta general o lo soliciten los accionistas.

3. No actúa dolosa ni negligentemente el representante de una sociedad que frente a las dificultades económicas de ésta, decide postergar el pago de tributos y opta por cancelar otras deudas, cuando postergar la atención de estas últimas pueda poner en peligro la marcha de los negocios y la estabilidad de la sociedad.

4. Nuestro Código Tributario no ha incluido entre los representantes solidarios a los directores, salvo que adicionalmente se les hubiera otorgado facultades de representación, en cuyo caso responderán en calidad de representantes y no de directores.

³⁹BUENO CHOCANO, Patricia (2001). *“La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades en la legislación peruana”*. En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario- IPDT-, N° 37, pp, 55-57.

5. Para demandar judicialmente al director se requiere que haya actuado con dolo o negligencia, lo que debe ser probado, en todos los casos, por la Administración Tributaria, dado que la LGS no establece presunciones.

6. Lamentablemente, en la práctica, la característica esencial de la responsabilidad solidaria, que consiste en permitirle al acreedor tributario dirigir su cobranza indistintamente contra el contribuyente o contra el responsable o contra ambos simultáneamente, puede desvirtuar el objetivo buscado, que es asegurar el pago de la deuda, para convertirse en una figura que persigue facilitar la labor de la Administración Tributaria, permitiéndole dirigir su cobranza directamente contra el responsable que goce de un patrimonio más interesante o de más fácil realización que el del contribuyente, aun cuando el de éste baste para cubrir la deuda.

7. La responsabilidad solidaria prevista en el Código Tributario requiere ser regulada integralmente, pues se presentan diversas situaciones que no pueden ser resueltas con las normas del Código Civil.

CAPITULO III

APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

1. Regulación vigente en el Código Tributario:

- **Artículo 1° del Código Tributario**

“La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente. “

- **Artículo 2° del Código Tributario**

“La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación.”

- **Artículo 7° del Código Tributario**

“Deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable.”

- **Artículo 8° del Código Tributario**

“Contribuyente es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria.”

- **Artículo 9° del Código Tributario**

“Responsable es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.”

- **Artículo 16° del Código Tributario**

Están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que administren o que dispongan, las personas siguientes:

(...)

Inciso 2. “Los representantes legales y los designados por las personas jurídicas.”

(...)

En los casos de los numerales 2, 3 y 4 existe responsabilidad solidaria cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se dejen de pagar las deudas tributarias. En los casos de los numerales 1 y 5 dicha responsabilidad surge cuando por acción u omisión del representante se produce el incumplimiento de las obligaciones tributarias del representado.

Se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario, cuando el deudor tributario:

1. No lleva contabilidad o lleva dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos.

A tal efecto, se entiende que el deudor no lleva contabilidad, cuando los libros o registros que se encuentra obligado a llevar no son exhibidos o presentados a requerimiento de la Administración Tributaria, dentro de un plazo máximo de 10 (diez) días hábiles, por causas imputables al deudor tributario.

2. Tenga la condición de no habido de acuerdo a las normas que se establezcan mediante decreto supremo.

3. *Emite y/u otorga más de un comprobante de pago así como notas de débito y/o crédito, con la misma serie y/o numeración, según corresponda.*

4. *No se ha inscrito ante la Administración Tributaria.*

5. *Anota en sus libros y registros los comprobantes de pago que recibe u otorga por montos distintos a los consignados en dichos comprobantes u omite anotarlos, siempre que no se trate de errores materiales.*

6. *Obtiene, por hecho propio, indebidamente Notas de Crédito Negociables, órdenes de pago del sistema financiero y/o abono en cuenta corriente o de ahorros u otros similares.*

7. *Emplea bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden.*

8. *Elabora o comercializa clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las características de los bienes; la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos.*

9. *No ha declarado ni determinado su obligación en el plazo requerido en el numeral 4 del Artículo 78°.*

10. *Omite a uno o más trabajadores al presentar las declaraciones relativas a los tributos que gravan las remuneraciones de éstos.*

11. Se acoge al Nuevo Régimen Único Simplificado o al Régimen Especial del Impuesto a la Renta siendo un sujeto no comprendido en dichos regímenes en virtud a las normas pertinentes.

En todos los demás casos, corresponde a la Administración Tributaria probar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

Comentario:

Creemos importante recalcar que este artículo regula la responsabilidad de los representantes y los supuestos en el que esta responsabilidad se convierte en solidaria. Por lo que se deduce que los representantes no siempre serán responsables solidarios con el contribuyente sino solo en los supuestos que menciona el Código Tributario.

Por lo expuesto, el tercer párrafo de éste artículo hace mención que en caso de los numerales 2,3,4, existe responsabilidad solidaria cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades. La legislación tributaria establece a favor de la Administración supuestos objetivos que le permiten presumir la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades. Sin embargo, en la mayoría de los casos la sola verificación de dichos supuestos no permitiría a la Administración imputar directamente dicha responsabilidad. Más debemos recordar que no existen estas tres figuras en el Código Tributario por lo que debemos remitirnos al Código Civil el que si los define.

- **Artículo 20° del Código Tributario**

Los efectos de la responsabilidad solidaria son:

1. La deuda tributaria puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores tributarios o a todos ellos simultáneamente, salvo cuando se trate de multas en los casos de

responsables solidarios que tengan la categoría de tales en virtud a lo señalado en el numeral 1. del artículo 17°, los numerales 1 y 2 del artículo 18° y el artículo 19°.

2. La extinción de la deuda tributaria del contribuyente libera a todos los responsables solidarios de la deuda a su cargo.

3. Los actos de interrupción efectuados por la Administración Tributaria respecto del contribuyente, surten efectos colectivamente para todos los responsables solidarios. Los actos de suspensión de la prescripción respecto del contribuyente o responsables solidarios, a que se refieren los incisos a) del numeral 1. y a) y e) del numeral 2 del artículo 46° tienen efectos colectivamente.

4. La impugnación que se realice contra la resolución de determinación de responsabilidad solidaria puede referirse tanto al supuesto legal que da lugar a dicha responsabilidad como a la deuda tributaria respecto de la cual se es responsable, sin que en la resolución que resuelve dicha impugnación pueda revisarse la deuda tributaria que hubiera quedado firme en la vía administrativa.

Para efectos de este numeral se entenderá que la deuda es firme en la vía administrativa cuando se hubiese notificado la resolución que pone fin a la vía administrativa al contribuyente o a los otros responsables.

5. La suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva respecto del contribuyente o uno de los responsables, surte efectos respecto de los demás, salvo en el caso del numeral 7 del inciso b) del artículo 119°. Tratándose del inciso c) del citado artículo la suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza

coactiva surtirá efectos para los responsables sólo si quien se encuentra en dicho supuesto es el contribuyente.

Para que surta efectos la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria debe notificar al responsable la resolución de determinación de atribución de responsabilidad en donde se señale la causal de atribución de la responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad.

2. Directivas de la SUNAT⁴⁰ :

DIRECTIVA N° 011-99/SUNAT (Publicada el 20 de agosto de 1999)

Del análisis efectuado resaltamos lo siguiente:

- En materia tributaria, la responsabilidad solidaria surge por mandato de la ley, cuando ante una misma obligación existen varios deudores a título de contribuyentes y/o de responsables.
- La solidaridad tiene por efecto que el contribuyente y el responsable se encuentren en la misma posición, la de deudor tributario, por lo que cada uno de ellos responde por el íntegro de la obligación.
- La Administración Tributaria puede dirigirse contra todos, algunos o cualquiera de los deudores tributarios - responsables o contribuyentes - simultánea o sucesivamente a su elección para el cobro de la deuda tributaria.

⁴⁰ Directivas aprobadas por la SUNAT en las que se preuncia respecto a la interpretación y alcance de las normas tributarias, en virtud de su Reglamento de Organización y Funciones.

- En este sentido se entiende que el incumplimiento de las obligaciones tributarias por las que se imputa responsabilidad solidaria al responsable, debe haberse efectuado durante su gestión, por lo que debe responder, entre otros casos, por las omisiones siguientes:
 - Los tributos cuya determinación correspondía a sus representados como contribuyentes o responsables y cuyo plazo de pago venció durante el período de gestión del responsable.
 - Los intereses que se hubieran derivado de la falta de pago de la deuda tributaria que debió pagarse durante la gestión del responsable.
 - Las multas por incumplimiento de obligaciones formales a cargo de sus representados, que debieron cumplirse durante la gestión del responsable.
 - Las cuotas impagas de beneficios tales como el fraccionamiento, cuyo vencimiento se produjo en su gestión.
 - Las obligaciones tributarias que resultan exigibles durante su función, aún cuando el nacimiento de las mismas se haya producido con anterioridad.

DIRECTIVA N° 004-2000/SUNAT (Publicada el 19 de julio de 2000)

Del análisis efectuado resaltamos lo siguiente:

- Los representantes legales y los designados por las personas jurídicas son deudores tributarios en la medida que se les hubiera atribuido la calidad de responsables solidarios. Esta atribución operará únicamente cuando dichos sujetos hubieran actuado con dolo, negligencia grave o abuso de facultades, vale decir que, la

responsabilidad solidaria no se adquiere "per se" (por la calidad de representante) sino que debe probarse que el no pago de tributos se debió a un acto imputable a dichos representantes.

- La doctrina señala que la responsabilidad de quien por su culpa o dolo facilita la evasión del tributo, tiene carácter sancionatorio siendo este tipo de responsabilidad -la que se establece a título de sanción- una "solidaridad imperfecta", la cual es propia del derecho penal y requiere de la culpa para configurarse.
- La responsabilidad solidaria tiene naturaleza subjetiva y sancionatoria, dado que la misma se configura en base a condiciones y cualidades personales ("intuito persona") del representante legal o el designado por la persona jurídica.
- Dada la naturaleza estrictamente personal de la responsabilidad solidaria de los representantes legales y los designados por las personas jurídicas, la obligación tributaria que corresponda a los mismos, no puede transmitirse por causa de muerte a sus herederos.

3. Informe y Circulares⁴¹ emitidas por la SUNAT

- **INFORME 339-2003/2B000-SUNAT** (04.12.13)
- Para efectos de la exigencia de determinada deuda tributaria a un sujeto que tenga la condición de responsable solidario, será necesaria la emisión de un acto de determinación en el que la Administración Tributaria identifique a dichos sujetos como

⁴¹ Normas internas de la SUNAT que establecen determinados procedimientos a seguir por los funcionarios de la Institución sobre aspectos tributarios y sólo de conocimiento interno

deudores tributarios en calidad de responsables solidarios, y establezca el importe de la deuda por la que resultan obligados bajo dicha condición.

- Teniendo en cuenta que el acto de determinación de la obligación tributaria, por parte de la Administración Tributaria se establece como consecuencia de un proceso de fiscalización o verificación, será necesario que se lleve este proceso para fines que la Administración efectúe la atribución de responsabilidad solidaria.
- La responsabilidad solidaria sólo podrá alcanzar el pago de las obligaciones tributarias a las que estaban obligadas a cumplir dichos sujetos en su calidad de representantes, esto es, aquellas cuyo incumplimiento se haya verificado durante su gestión, independientemente de la fecha de emisión y notificación del acto mediante el cual se exija su cumplimiento.
- La frase "salvo prueba en contrario" permite al sujeto que tiene la representación del contribuyente omiso, acreditar que pese a la condición de no habido de su representado, actuó con dolo, diligencia y/o dentro de los límites de sus facultades.

- **CIRCULAR N° 01-97**

La finalidad de esta circular tal como lo señala expresamente consiste en precisar el procedimiento para la imputación de responsabilidad solidaria a los representantes legales, administradores, mandatarios, gestores de negocios y albaceas.

De esta circular cabe resaltar que para señalar que de las verificaciones que se realice para la imputación de responsabilidad solidaria, puede inferirse que el comportamiento del presunto responsable esté relacionado a una manifiesta actitud fraudulenta, como por ejemplo entre otras conductas:

- a) Doble Facturación
- b) Contabilidad paralela
- c) Ventas no facturadas
- d) Distribución indebida de utilidades

- **CIRCULAR N° 29-3005**

(07.11.2005)

A través de esta circular se establece instrucciones relativas a la atribución de responsabilidad solidaria y sus efectos, la impugnación y la cobranza de las Resoluciones de Determinación.

De esta circular podemos resaltar algunos de los efectos que implica la responsabilidad solidaria.

a) La Deuda Tributaria puede ser total o parcialmente a cualquiera de los responsables Solidarios o a todos simultáneamente.

b) Todos los Responsables Solidarios son liberados de su obligación por la extinción de la Deuda Tributaria.

c) Los actos de interrupción de la prescripción originados por la Administración Tributaria respecto del contribuyente afectan colectivamente a todos los Responsables Solidarios sin excepciones.

d) La suspensión de la prescripción de uno de los deudores tributarios no surte efectos para los demás, salvo en ciertos supuestos.

e) La impugnación de la Resolución de Determinación de Responsabilidad Solidaria realizada por el Responsable Solidario,

en el plazo respectivo, para cuestionar la atribución, determina que la Deuda Tributaria a su cargo no sea exigible coactivamente.

Por otro lado, es importante mencionar lo establecido sobre la exigibilidad de la deuda de los Responsables Solidarios.

En virtud a lo previsto en el artículo 115° del Código Tributario, la Deuda Tributaria imputada al Responsable Solidario será exigible coactivamente:

a) Después de los veinte días hábiles de la notificación de la Resolución de Determinación de Responsabilidad Solidaria, si no es reclamada por el Responsable Solidario en dicho plazo.

b) Después de los quince días hábiles de notificada la resolución que resuelve la reclamación contra la Resolución de Determinación de Responsabilidad Solidaria, si aquella establece un monto de Deuda Tributaria exigible, y no es apelada por el Responsable Solidario en dicho plazo.

c) Desde el día hábil siguiente de notificada la resolución del Tribunal Fiscal o la resolución de cumplimiento, según sea el caso.

- **CIRCULAR N° 030-2005**

(16.11.2005)

La finalidad de esta circular es establecer los procedimientos de auditoría para la atribución de responsabilidad solidaria en los procesos de fiscalización o verificación y los solicitados por otras áreas de la Administración.

4. Criterios Jurisprudenciales

4.1. Criterios jurisprudenciales del Tribunal Fiscal

Definición de Dolo

RTF. 02574-5-2002 (15.05.2002)⁴²

“(...) En tal sentido, se entiende que actúa con dolo quien con conciencia, voluntad e intención deja de pagar la deuda tributaria (...)”

Puesto que no existe una definición del dolo en el Código Tributario para efectos tributarios, el Tribunal Fiscal ha recogido disposiciones generales establecidas en el Código Civil en el que en su Artículo 1318 señala que procede con dolo quien deliberadamente no ejecuta una obligación. Es decir quién con conocimiento y a propósito no paga la deuda tributaria.

Definición de Negligencia Grave⁴³

RTF. 03259-4-2005 (25.05.2005)

“(...)Actúa con negligencia grave quien omite el pago de dicha deuda debido a un comportamiento carente de toda diligencia sin que exista justificación alguna, teniendo en consideración las circunstancias que rodea el caso en particular(...)”.

El tribunal señala que el representante legal actúa con negligencia grave debido a un comportamiento sin justificación carente de la diligencia que debería tener todo administrador.

⁴² Criterio recogido también en la RTF 02574-6-2002, 5822-5-2002 y 07114-5-2013.

⁴³ Criterio recogido también en la RTF 02574-5-2002, 5822-5-2002 y 07114-5-2013.

Definición Abuso de Facultades

RTF 02723-2-2004 (30.04.2004)⁴⁴

“(...) El abuso de facultades se configura cuando los representantes realizan actos para los cuales no han sido facultados o exceden tales atribuciones en provecho propio o de terceros, como ocurre cuando usan los recursos de la sociedad en beneficio propio, directo o indirecto, o cuando usan indebidamente el cargo en perjuicio de la sociedad y en su provecho (...)”

El Tribunal establece dos situaciones de abuso de facultades, la primera cuando los representantes realizan actos para los cuales no han sido facultados y por otro lado, cuando exceden de las facultades conferidas en beneficio propio o de un tercero.

Cabe señalar que nuestro Código Tributario no define estas tres figuras vistas, por lo que de manera supletoria se recurre al Código Civil y a la doctrina. Por ello, el Tribunal ha definido estos conceptos toda vez de evitar interpretaciones erróneas.

Se deben verificar las normas vigentes al momento de producirse la acción u omisión que generó el incumplimiento

RTF 0282-1-1999 (17.03.1999)

“(...) Que a efecto de determinar la responsabilidad solidaria del recurrente, deben verificarse las normas vigentes al momento de producirse la acción u omisión que generó el incumplimiento de la obligación tributaria (...)”

Este enunciado quiere decir que si al momento de la comisión de un acto que determine la responsabilidad solidaria, esa causal no se encontraba

⁴⁴ Criterio recogido también en la RTF N° 785-2-2004

prevista o vigente, no estaría permitida la aplicación retroactiva o ultractiva de la norma. Eso en consecuencia de las modificaciones de las normas referidas a la responsabilidad solidaria.

Se debe acreditar; la condición de representante legal en el periodo acotado, que participó en la determinación de la obligación tributaria y que el incumplimiento fue por dolo, negligencia grave o abuso de facultades

RTF 03259-4-2005 (25.05.2005)⁴⁵

“(...) Para imputar responsabilidad solidaria a los representantes legales es necesario verificar: i) si los mismos tienen tal calidad en los periodos acotados por los que se le atribuye responsabilidad, ii) si se encuentran encargados y/o participan en la determinación y pago de tributos, siendo que los dispositivos citados se refieren a las deudas que “deben pagar” o “dejen de pagar”, y, iii) si el incumplimiento de obligaciones tributarios ocurrió por dolo, negligencia grave o abuso de facultades del representante(...)”

De este pronunciamiento se desprenden tres premisas importantes para poder atribuir responsabilidad solidaria a un representante legal y estos son:

- Verificar si los representantes legales tienen tal calidad en los periodos acotados por los que se le atribuye responsabilidad.
- Verificar si se encuentran encargados y participan en la determinación y pago de tributos.
- Verificar si el incumplimiento de obligaciones tributarias del representante ocurrió por dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

⁴⁵Criterio recogido también en la RTF N° 7375-2-2003, RTF N° 7254-2-2005, RTF N° 06749-2-2006

La Administración Tributaria al momento de verificar la procedencia de imputación de responsabilidad solidaria deberá demostrar fehacientemente el nombramiento, aceptación y permanencia en el cargo.

RTF N° 785-2-2004⁴⁶

“(...) Antes de acreditar la procedencia de este tipo de responsabilidad solidaria, le corresponde a la Administración demostrar fehacientemente la certeza del nombramiento y aceptación del cargo como representante de la persona a quien se le requiere atribuir responsabilidad, así como la continuidad en el mismo durante el periodo acotado(...)”

El Tribuna Fiscal señala que de no demostrar la Administración de manera fehaciente el nombramiento y aceptación del cargo como representante a quien se le está atribuyendo la responsabilidad, así como la permanencia en el cargo durante el periodo acotado, no se podrá imputar responsabilidad solidaria.

Cabe señalar que la aceptación del cargo del representante legal se encuentra regulado en el Artículo 14° de la LGS y el Artículo 141° del Código Civil, los cuales en concordancia señalan que el nombramiento de los representantes legales surte efectos desde la aceptación expresa o tácita.

Por tanto, para el Tribunal Fiscal no se puede imputar responsabilidad solidaria a quien no haya manifestado expresamente su voluntad de aceptar el cargo de representante legal.

⁴⁶ Criterio recogido también en la RTF N° 516-8-98

Los representantes deben haber ejercido sus facultades

RTF 07117-5-2003 (10.12.2003)⁴⁷

“(...) La Administración no ha demostrado que el recurrente haya ejercido las facultades que le fueron atribuidas respecto de las operaciones que dieron lugar a los reparos acotados a “La Empresa”, identificando y sustentando fehacientemente y documentalmente cada uno de los actos realizados por el recurrente o las omisiones en que éste incurrió, que evidencien su responsabilidad por el incumplimiento de las obligaciones a cargo de “La Empresa” por haber estado en condiciones de disponer las revisiones y controles necesarios para supervisar el cumplimiento de éstas(...)”

De lo señalado, se interpreta que no basta con que el representante legal haya aceptado el cargo, sino que la Administración debe sustentar que este haya incurrido en acciones u omisiones que hayan conllevado al incumplimiento de sus obligaciones tributarias en el ámbito de sus facultades.

El representante legal debe estar facultado y tener conocimientos de las operaciones administrativas y financieras de la empresa.

RTF N° 7377-4-2003 (19.12.2003)

“(...) La responsabilidad solidaria del recurrente se encuentra acreditada toda vez que en su calidad de Director Gerente de la compañía (...) ostentaba facultades que le permitían tener un manejo operativo, administrativo y financiero de la misma; teniendo pleno conocimiento de las operaciones realizadas por dicha empresa e informando de las mismas a los demás socios, siendo responsable del cumplimiento de las

⁴⁷ Criterio recogido también en RTF N° N° 0604-5-2003

obligaciones tributarias de la recurrente, en cuanto a las presentaciones de las declaraciones y al contenido de los libros contables, conforme ha sido reconocido por los otros directores y por el mismo recurrente, no obstante ello, omitió consignar información sin correlato con la realidad en sus declaraciones y libros contables, lo que dio lugar a la emisión de los valores a su representada, por lo que procede, confirmar la apelada(...)”

Para el Tribunal Fiscal, se podrá imputar responsabilidad solidaria al representante que tuviera la facultad del manejo operativo, administrativo y financiero así como pleno conocimiento de las operaciones realizadas por la empresa.

El nombramiento del representante debe incluir la responsabilidad administrativa

RTF N° 739-3-1998 (27.08.1998)⁴⁸

“(...) Para efectos de la configuración de responsabilidad solidaria, corresponde a la Administración Tributaria identificar en primer lugar, quien ostenta la representación legal y si la misma incluye la responsabilidad en la gestión administrativa (...)”

No basta el nombramiento como representante legal o que goce de facultades de representación generales, sino que quien haya sido conferido con este cargo, este incluya responsabilidad en la gestión administrativa, participando de esa manera en el procedimiento de determinación y pago de tributos.

⁴⁸ Criterio recogido también en la RTF N° 6940-1-2002, N°4919-4-2003, N°7375-2-2003, N° 2723-2-2004

La responsabilidad del directorio puede atribuirse solidariamente respecto de cada uno de los directores

RTF N° 7419-1-2003 (19.12.2003)⁴⁹

“(...) Las atribuciones o facultades otorgadas al Directorio como órgano colegiado de una sociedad, no son propias de un directos en especial, sin embargo, dado que dicho órgano colegiado no es una entidad a la que se le puede imputar responsabilidad; esta puede atribuirse solidariamente a cada uno de los directos en particular, y en ese sentido la Administración puede dirigir su cobranza contra cualquiera de sus miembros, por la totalidad de la deuda, quedando a salvo el derecho de repetición de quien efectúa el pago(...)”

Si bien es cierto el Directorio de una sociedad es un órgano colegiado y por lo tanto no se le puede atribuir responsabilidad, no libera que esta pueda ser atribuida a cada uno de los directores independientemente por la totalidad de la deuda siempre que hayan incurrido en uno de los supuestos de imputación de responsabilidad solidaria.

El registro de nombramiento o renuncia de representantes en registros públicos es declarativo y no constitutivo

RTF N° 5370-2-2002⁵⁰

“(...) En Registros Públicos el nombramiento y la renuncia a los cargos de director y apoderado en el registro mercantil, a que se refiere el párrafo anterior, es meramente declarativo, más no constitutivo de derecho, ya que el nombramiento y la renuncia a dichos cargos surte efecto desde su aceptación(...)”

⁴⁹ Criterio recogido también en la RTF N°2142-4-2002

⁵⁰ Criterio recogido también en la RTF N°5371-2-2002

El Tribunal Fiscal considera que no es necesario que las facultades del representante legal se encuentren inscritas en Registros Públicos para imputar la responsabilidad solidaria. Al tratarse de un acto declarativo basta con que el cargo hubiese sido aceptado y ejercido.

El Ejecutor Coactivo no puede imputar responsabilidad solidaria a los representantes legales

RTF N° 489-2-2000⁵¹

“(...) Teniendo en cuenta que la atribución de responsabilidad solidaria se efectúa a través de la resolución (...), y no mediante la resolución de determinación emitida por el órgano competente de la Entidad, a la que aluden las normas citadas, se infiere que dicho acto administrativo carece de efecto jurídico por cuanto no está dentro de las facultades del Ejecutor Coactivo(...)”

Los ejecutores coactivos no tienen la facultad de determinar la deuda tributaria, sus atribuciones se limitan a la cobranza coactiva de la deuda tributaria.

El representante legal es responsable solidario al haberse probado en el procedimiento penal que dejó de pagar los tributos dolosamente.

RTF N° 0578-4-2002 (31/01/2002)

“Acreditada la responsabilidad directa del recurrente en los delitos de Defraudación Tributaria y contra la Fé Pública en agravio del Estado, sustentada en una serie de hechos que evidencian la voluntad del recurrente de realizar hechos

⁵¹ Criterio recogido también en la RTF N°630-4-98

delictuosos debidamente comprobados con la finalidad de defraudar al Estado, quien adicionalmente al ser representante legal tenía el manejo de la empresa, encontrándose obligado a cumplir las obligaciones formales y sustanciales de ésta, lo cual no cumplió dolosamente, resulta valida la imputación de responsabilidad solidaria efectuada por la Administración”

EL Tribunal Fiscal ha establecido que si se prueba que el representante legal ha incurrido en el Delito de Defraudación Tributaria y contra la Fé Pública, consecuentemente, se acredita también que ha incurrido en responsabilidad solidaria.

La interposición de una acción de amparo es una justificación razonable para que la empresa recurrente tomara la decisión de no pagar el tributo, por lo que no cabe atribuirse responsabilidad solidaria a sus representantes por dicha omisión.

RTF N° 5822-5-2002 (09/10/2002)

“Se revoca la apelada en el extremo referido a la responsabilidad solidaria atribuida al recurrente por el Impuesto de Promoción Municipal y multa de la empresa de la que es Director Gerente, en el primer caso, porque la empresa sí tenía una justificación razonable para tomar la decisión de no pagar el tributo al haber interpuesto una acción de amparo solicitando la inaplicación de la norma que lo regula, que está en trámite (...)

En la presente pronunciación, el Tribunal señala que la interposición de una acción de amparo para la inaplicación de una ley, es una justificación para que la empresa haya decidido no pagar el tributo y por ende la Administración no puede aplicar la presunción de negligencia grave.

La imputación de responsabilidad debe ser efectuada mediante Resolución de Determinación o “acto similar”

RTF N° 1873-5-2003 (09.04.2003)

“(...) Para imputar responsabilidad tributaria al recurrente, en su condición de gerente general, de acuerdo al criterio establecido por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 691-2- 2000, es necesario que la Administración emita las respectivas resoluciones de determinación cumpliendo con los requisitos previstos en el artículo 77° del Código Tributario(que entre otros exige, que se detalle el deudor tributario a quien se le está requiriendo el pago, así como los fundamentos y disposiciones que la amparan), o en todo caso un acto similar en el que se establezcan con precisión los requisitos detallados(...)”

Esta resolución señala que para imputar responsabilidad solidaria a un representante legal se debe previamente haber emitido resolución de determinación en el que se identifique al deudor, la deuda tributaria así como los fundamentos en los que se ha basado la Administración.

Asimismo, también señala que la Administración puede emitir un “acto similar” al de la resolución en mención, lo que podría conllevar a vulnerar el derecho a la defensa del contribuyente ya que no se precisa el acto adecuado para llevar el proceso ni el plazo adecuado reclamar.

El recurso de queja no es la vía procedimental válida para cuestionar la atribución de responsabilidad solidaria

RTF N° 4809-5-2002 (21.08.2002)⁵²

“(…)Sin perjuicio de lo expuesto, en relación a lo alegado por el quejoso respecto a que no tiene calidad de responsable solidario, cabe señalar que no corresponde determinar en vía de queja la procedencia o no de la responsabilidad solidaria, siendo, en todo caso, la vía procesal adecuada el procedimiento contencioso tributario contra el acto que le atribuya tal calidad (…)”

Del texto citado, el Tribunal Fiscal ha establecido que para reclamar la imputación de responsabilidad solidaria la vía correcta es el procedimiento contencioso administrativo y no el recurso de Queja.

4.2. Criterios jurisprudenciales del Tribunal Constitucional

STC N° 05503-2007-PA/TC (28/08/2008)

CASO COTECNA INSPECTION

En el presente caso, se trata de una empresa supervisora de importaciones (COTECNA INSPECTION S.A) al que se le atribuye responsabilidad solidaria no prevista originariamente por la Sexta Disposición Complementaria de la Ley de Delitos Aduaneros. Además que en su calidad de empresa supervisora se le había otorgado una concesión bajo determinadas condiciones, y que por incumplimientos de obligaciones ya ha sido sancionada atribuyéndosele una doble sanción de responsabilidad vulnerándose consecuentemente el principio a la no confiscatoriedad, propiedad y a la libre empresa.

⁵² Criterio recogido también en las RTF N° 6749-2-2006, N° 2508-2-2005, N° 7092-2-2005

El Tribunal Constitucional resuelve FUNDADA su demanda bajo los siguientes criterios

Se establece los límites de las Obligaciones que asume el responsable solidario:

“...aunque el responsable tributario es el que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir con la obligación atribuida a éste, tal condición no significa la creación de regímenes en los que, vulnerándose los derechos fundamentales, se pretenda desde el Estado imponer dicha condición. En el presente caso y como ya se ha adelantado, ninguna de las empresas que obtuvieron la concesión a los efectos de supervisar las importaciones deben convertirse en responsables tributarios directos o solidarios de quienes deben fiscalizar en virtud del título habilitante de la concesión”.

Cuestionamiento de la obligación de orden pecuniario que asume el responsable solidario.

“La norma objeto de cuestionamiento genera un estado de responsabilidad solidaria en el que tanto el importador como las empresas verificadoras deben responder con el pago de la diferencia que se determine entre los tributos pagados y los que realmente correspondía abonar, sin perjuicio de los demás cargos aplicables por moras o multas. Estatus que no le corresponde, pues responsable solidario es aquel sujeto que, sin tener la condición de contribuyente (es decir, sin haber realizado el hecho imponible), debe cumplir con la prestación tributaria atribuida a este por un imperativo legal, si su cumplimiento es requerido por el acreedor tributario. Esta responsabilidad surge en razón de ciertos factores de conexión con el contribuyente o como un mecanismo sancionatorio”.

Supuestos para la creación de responsabilidad solidaria:

1. Conexión con el contribuyente, siendo que al caso de autos no podría aplicarse el régimen tributario, sino las cargas del derecho administrativo, que es propio de las concesiones.
2. Mecanismos sancionatorios; tampoco aplicable al presente caso, pues si se acepta la existencia de dos sanciones (multas y responsabilidad solidaria) generadas por un mismo hecho, *prima facie*, dicho tratamiento resultaría en no poca medida contrario a la regla *ne bis in ídem*.

El Tribunal señala que en definitiva, se advierte que no existe un factor de conexión directo y proporcional que determine la responsabilidad solidaria por parte de las empresas supervisoras. Por lo que, habiéndose acreditado la vulneración de los derechos constitucionales objeto de reclamo, la presente demanda debe ser estimada.

STC N° 0002-2006-PI/TC (16/05/2007)

Esta sentencia está basada en una demanda de inconstitucionalidad interpuesto por el Colegio de Abogados de Arequipa contra la Disposición Transitoria Única de la Ley 28647 publicada el 11 de diciembre del 2015 en el diario oficial “El Peruano” toda vez que existe un conflicto con el Decreto Legislativo N° 953 el cual establece un plazo de caducidad en los supuestos de responsabilidad en que incurrieran los agentes de retención y percepción.

El Tribunal declara FUNDADA la demanda

Delimita la definición de responsable solidario

“El responsable solidario es aquel sujeto que sin tener la condición de contribuyente (es decir sin haber realizado el hecho imponible) debe cumplir con la prestación tributaria atribuida a éste por un imperativo

legal si su cumplimiento es requerido por un acreedor. Esta responsabilidad surge en razón de ciertos factores de conexión con el contribuyente o como un mecanismo sancionatorio”

Si bien en la sentencia anterior expuesta el Tribunal Constitucional ya ha definido lo que comprende la figura del responsable solidario, de esta sentencia se resalta que existen supuestos en donde también a los agentes de retención y percepción se les puede atribuir responsabilidad solidaria.

Cabe señalar que si bien el Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre ciertos aspectos de la responsabilidad solidaria, de acuerdo al trabajo de investigación realizado, no existen pronunciamientos concretos referidos a la responsabilidad solidaria de los representantes legales en materia tributaria, siendo así que solo existirían lineamientos del Tribunal Fiscal.

CONCLUSIONES

1. El Estado en calidad de Ente recaudador ha previsto a través de la normatividad tributaria, supuestos para salvaguardar el cumplimiento de la obligación tributaria, estableciendo la figura de la responsabilidad solidaria de los representantes legales. Sin embargo, hay una insuficiente regulación de criterios específicos para su atribución.
2. Existe responsabilidad solidaria cuando por dolo, negligencia o abuso de facultades los representantes legales posibilitan a que un contribuyente (persona jurídica que representa) deje de cumplir con sus obligaciones tributarias, respondiendo con los recursos que administren y hasta con su propio patrimonio.
3. A la fecha, el Tribunal Fiscal ha establecido lineamientos respecto a la atribución de la responsabilidad tributaria de los representantes legales, sin embargo, dichos precedentes no tienen carácter de Observancia Obligatoria, permitiendo que el Órgano resolutor se desvíe de las formalidades establecidas.
4. A la fecha no basta solamente que los responsables califiquen como representantes legales, sino que además es necesario que se cumplan supuestos adicionales claros y precisos los cuales faltan ser regulados de manera expresa en la norma.
5. La insuficiente regulación de la responsabilidad solidaria en materia tributaria pone en riesgo los principios que regulan el sistema tributario vigente, vulnerando de esta forma principalmente la seguridad jurídica de los referidos representantes así como de las personas jurídicas o entes colectivos que representan.

RECOMENDACIONES

1. Considero que los criterios establecidos respecto a la responsabilidad solidaria de los representantes legales se encuentran separados tal como hemos visto, es decir se encuentran referidos no solo en el Código Tributario vigente sino también en Directivas, Circulares e Informes emitidos por la Administración Tributaria (SUNAT). Al respecto, creo necesario que estos criterios deberían acoplarse en un mismo cuerpo normativo.

2. Es necesario establecer un procedimiento específico para la atribución de la responsabilidad solidaria, debiendo incluir en el mismo, plazos así como una modalidad de notificación válida y efectiva para los responsables solidarios.

3. Resulta preciso evaluar las presunciones de dolo, negligencia grave y abuso de facultades referidas por la norma en este caso, toda vez que a la fecha los criterios que existen son muy amplios y en adición al desconocimiento por parte de los representantes legales, eventualmente favorecen a la Administración Tributaria respecto a algunas acciones que podrían encontrarse fuera de un actuar correcto y respetuoso de las garantías debidas en el ordenamiento tributario.

4. Los pronunciamientos efectuados por el Tribunal Fiscal a la fecha no son de observancia obligatoria, motivo por el cual sería necesario un Acuerdo de Sala Plena que delimite el tema y que de ahora en adelante permita la implementación efectiva de las normas tributarias vigentes.

BIBLIOGRAFIA

1. Libros:

- BARRACHINA, Eduardo (2013). *Responsabilidad Tributaria de los Administradores*. Lima: INDESTA Editorial Gráfica Delvi.
- BASALLO, Carlos Alberto (2012). *Código Tributario para contadores*. Lima. Gaceta Jurídica.
- BEAUMONT, Ricardo (2014). *Comentarios a la nueva Ley General de Sociedades*. Cuarta Edición. Lima: Editorial Gaceta Jurídica.
- BRAVO, Jorge (2003). *Fundamentos del Derecho Tributario*. Lima: Editorial Palestra.
- CARRASCO, Luciano. (2007). *Deuda Tributaria*. Lima: Estudio Carrasco Buleje Asesoría y Consultoría S.A.C.
- CHECA, Clemente (2013). *Los Responsables Tributarios*. Lima: INDESTA Editorial Gráfica Delvi.
- GALÁN RUIZ, Javier (2005) *La Responsabilidad Tributaria*. Navarra: Editorial Aranzadi.
- GUERRA, J. María Elena (2009) *Levantamiento del Velo y Responsabilidad de las Sociedades Anónimas*. Lima: Editorial Grijley.
- HUAMANÍ, Rosendo (2011) *Código Tributario Comentado*. Lima: Juristas Editores E.I.R.L
- IANNACONE, Felipe. (2001). *Comentarios al Código Tributario*. Lima: Editora Grijley.
- JARACH, Dino. (1982) *El hecho imponible-Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Buenos Aires: Editorial ABELEDO-PERROT.
- JIMÉNEZ, Antonio.(1991). *Lecciones de Derecho tributario, parte sustantiva*. Tercera edición. México: Editorial Ecasa.
- LUCHENA, Gracia María. (2013) *Derecho Financiero y tributario Parte General*. Barcelona: Editorial Atelier.

- OSWALDO, Exebio. (2012) *Manual de Derecho Societario*. Segunda Edición. Lima: Editorial Gaceta Jurídica.
- PALMADERA, Doris (2011) *Manual de la Ley General de Sociedades*. Segunda Edición. Lima: Editorial Gaceta Jurídica.
- ROBLES, Carmen. (2014). *Código Tributario: doctrina y comentarios*. Lima: Instituto Pacífico.
- ROMANI, Arturo (1975). *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*. Madrid: Instituto de estudios fiscales.
- SÁNCHEZ, María (2013). *Derecho Financiero y tributario Parte General*. Tercera Edición. Barcelona: Editorial Atelier.
- SEVILLANO, Sandra (2014) *Lecciones de derecho tributario: principios generales y código tributario*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- SIMON, Eugenio (2011). *Cuestiones Actuales de Derecho Tributario. I Jornada de Derecho Tributario*. Lima: Palestra Editores.
- VELASQUEZ, Juan (1997). *Derecho tributario moderno: introducción al sistema tributario peruano*. Lima: Editorial Grijley.

2. Libros y revistas en línea:

- ATALIBA, G. (1977). *Hipótesis de incidencia tributaria*. Fundación de Cultura Universitaria.
- BUENO CHOCANO, Patricia (2001). “*La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades en la legislación peruana*”. En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario- IPDT-, N° 37
- ESPINOZA, J. E. (1998). *Algunas consideraciones respecto de la responsabilidad de los directores y gerentes de una sociedad y el problema del denominado abuso de la mayoría*. THEMIS: Revista de Derecho, (37), 47-50.
- FERRER, I. R. (2012). *Los elementos del tributo*. UOC.
- GARCÍA NOVOA, C. (2009). *El concepto de tributo*. Tax Editor. Lima.

- JARACH, D. (1982). *El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo*. Abeledo-perrot.
- MADAU, Mario A. (2006), *Los Sujetos Pasivos Responsables en Materia Tributaria* en IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario.
- OSSORIO, M. (2006). *Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales. Argentina*: Editorial Heliasta.
- PEÑA, Celeste (2009). *Insuficiente Regulación en Torno a la Responsabilidad Tributaria de los Representantes Legales de las Sociedades Anónimas*. Revista Peruana de Derecho Tributario. Lima: Universidad de San Martín de Porres
- PRIETO, L. M. C. (2003). *Derecho financiero y tributario*. Aranzadi Editorial.
- RIOS GRANADOS, G. (2009). *La función del Tributo en el Estado Moderno de Derecho*. Tomado de: *www.juridicas.unam.mx*, 6 de marzo de 2012.
- ROYO, F. P. (2005). *Derecho financiero y tributario*.
- SAMHAN SALGADO, Fiorella. *Alcances de la responsabilidad solidaria de los representantes legales en materia tributaria*. Revista de la Facultad de Derecho de la USMP.
- VILLEGAS, Héctor. *Responsabilidad de los Directores y Gerentes de las Empresas frente a la Administración Tributaria*. Revista peruana de derecho tributario. Lima: Editorial Centro de Estudios Tributarios (USMP)
- VILLEGAS, Héctor. (1993). *El contenido de la seguridad jurídica*. Revista Impuestos (noviembre-diciembre de 1993), LEGIS, Bogotá, Colombia.

3. Tesis:

- TRUJILLO, Sandra. (2010) *La Obligación tributaria, origen, determinación y extinción*. Trabajo de Investigación Aplicado para Optar el Título de Contador Público. Bogotá: Universidad de San Buenaventura.

- ROMERO, Hugo (2015) *La Responsabilidad de Los Representantes Legales de las Personas Jurídicas en el Ámbito Tributario*. Tesis para Optar el Grado de Magister en Derecho de la Empresa. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú.