

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

ESCUELA DE POSGRADO



**El “no habido” como supuesto de atribución de responsabilidad solidaria
en el caso del numeral 2 del primer párrafo del artículo 16 del T.U.O. del
Código Tributario**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN DERECHO
TRIBUTARIO**

AUTOR:

Fiorela Ivone Visitación Andrade

ASESOR:

José Eduardo Sotelo Castañeda

Septiembre, 2018

RESUMEN

Con el presente trabajo de investigación busco determinar si la condición domiciliaria de no habido deviene, para la atribución de responsabilidad solidaria, en una causal de dolo, abuso de facultades o negligencia grave o ninguna de ellas. Como consecuencia de esto, además, la presente investigación resulta importante para determinar respecto a qué deudas tributarias se puede atribuir responsabilidad solidaria a los representantes o designados por personas jurídicas; toda vez que, existen diferencias sustanciales entre uno y otro sujeto. El presente plan de investigación es una de tipo cualitativo – analítico, basado en el análisis de casos resueltos a nivel de SUNAT y del Tribunal Fiscal. Para ello en el presente trabajo se puede apreciar una serie de informes, resoluciones y sentencias que sirven para comparar ambas posiciones. Del análisis realizado de los casos se concluyó que la condición domiciliaria de no habido importa un incumplimiento al deber del buen hombre de negocios. Obtener la condición domiciliaria de no habido significa incumplir uno de los deberes de los contribuyentes y es el de facilitar las funciones de fiscalización, verificación y demás de la Administración Tributaria. En el caso que un contribuyente obtiene la condición de no habido impide la comunicación entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

ÍNDICE

RESUMEN	ii
ÍNDICE.....	iii
INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I: LOS REPRESENTANTES LEGALES Y LOS DESIGNADOS POR PERSONAS JURÍDICAS COMO RESPONSABLES SOLIDARIOS	4
1. Alcances jurídicos de los representantes legales y de los designados por personas jurídicas y su vinculación con la obligación tributaria	7
1.1. Diferencias – similitudes entre los representantes legales y designados por personas jurídicas. –	8
1.1.1. Atribuciones de los representantes legales. –	9
1.1.2. Atribuciones de los designados por personas jurídicas. -	12
1.2. Vinculación con la obligación tributaria.....	13
1.3. El responsable solidario como sujeto pasivo	16
1.3.1. El contribuyente	17
1.3.2. El responsable	17
1.4. La responsabilidad solidaria en el tiempo.....	18
1.4.1. La Directiva Nro. 011-99/SUNAT	19
1.4.2. La Directiva Nro. 004-2000/SUNAT	19
1.4.3. Informe Nro. 339-2003/2B000:.....	20
2. La naturaleza jurídica de la responsabilidad solidaria	22
2.1. La naturaleza jurídica de la responsabilidad solidaria	22
2.2. Clases de la responsabilidad solidaria.....	23
2.2.1. El responsable Solidario	23
2.2.2. La responsabilidad solidaria del sustituto	24
2.2.3. Responsable subsidiario.....	24
3. Aplicación de los principios jurídicos a la institución de responsabilidad solidaria.....	25
3.1. Vinculación con el principio de capacidad contributiva.....	26
3.2. Vinculación con el principio de solidaridad.....	27

3.3.	Vinculación con el principio de igualdad.....	28
4.	Capacidad tributaria aplicada a los representantes legales de personas jurídicas.....	30
4.1.	Capacidad jurídica tributaria.....	30
CAPÍTULO II: EL NO HABIDO COMO SUPUESTO OBJETIVO DE DOLO, NEGLIGENCIA GRAVE O DE ABUSO DE FACULTADES		34
2.1.	Dolo, negligencia grave o abuso de facultades.....	35
2.1.1.	Dolo	38
2.1.2.	Negligencia grave	39
2.2.	Consecuencias jurídico tributarias del dolo, negligencia grave o abuso de facultades....	39
2.3.	El “no habido”	41
2.3.1.	El domicilio fiscal y el no habido	41
2.3.2.	Cómo se adquiere la condición de no habido.....	44
2.3.3.	Consecuencias de la condición de no habido.....	46
2.4.	El no habido como objetivación del elemento subjetivo.....	48
2.4.1.	Del elemento subjetivo al elemento objetivo.....	50
2.4.2.	El no habido como negligencia grave: funciones o atribuciones que los representantes legales o designados por personas jurídicas vulneran	50
CAPÍTULO III: PROCEDIMIENTO Y CONSECUENCIAS JURÍDICAS DE LA ATRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.....		52
3.1.	Procedimiento de determinación de la responsabilidad solidaria. -	54
3.1.1.	Procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria de acuerdo a los criterios establecidos por la Administración Tributaria. -	56
3.1.2.	El procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria según la jurisprudencia revisada	58
3.2.	Consecuencias jurídicas de la atribución de responsabilidad solidaria por el supuesto de no habido. –	61
3.2.1.	El pago de las deudas tributarias	62
3.2.2.	En cuanto al periodo de las deudas tributarias que pueden ser atribuidas en responsabilidad solidaria. -	63
CONCLUSIONES		66
BIBLIOGRAFÍA.....		68

INTRODUCCIÓN

La responsabilidad solidaria tributaria se encuentra principalmente referida al incumplimiento de las obligaciones tributarias como el pago de tributos. En el artículo 16 del T.U.O. del Código Tributario se regulan los casos de responsabilidad solidaria por representación. Así, el inciso 2 señala el caso de los representantes legales y los designados por personas jurídicas. Por su parte, el tercer párrafo del mencionado artículo agrega un elemento sustancial para la configuración de la responsabilidad solidaria y es que el incumplimiento de las obligaciones tributarias tenga razón de ser por la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades. En ese orden de ideas, el representante legal o designado por persona jurídica es responsable solidario de su representada cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades no cumple con el pago de tributos.

De ello tenemos que, el referido elemento sustancial es el punto de partida para la atribución de responsabilidad solidaria. El mismo artículo continúa y en su tercer párrafo establece cuáles son los supuestos en los que, *iuris tantum*, se entenderá la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades. Así, se enumera una lista de once supuestos, dentro de los cuales tenemos a la condición domiciliaria de no habido del contribuyente. Para el presente caso de investigación valga decir, la condición domiciliaria del representado. Esta numeración no establece qué connotación se da a cada una de ellas y si es la misma para todos los sujetos referidos en los incisos 1 al 6 del primer párrafo del artículo 16. Por lo que, en primera instancia el presente trabajo de investigación busca acercarnos al valor que se le otorga a la condición de no habido como supuesto de atribución de responsabilidad solidaria para el caso de los representantes legales o designados por personas jurídicas. Asimismo, busca determinar si el valor de dolo, negligencia grave o abuso de facultades que se le otorga a la condición de no habido es el mismo para los representantes legales y designados por personas jurídicas o cambia dependiendo del tipo de sujeto.

Con motivo de lograr los objetivos señalados en el párrafo anterior, en el presente trabajo, se desarrollan las funciones y obligaciones de los representantes legales y los designados por personas jurídicas. Así como, los fundamentos y garantías que protege la figura de la responsabilidad solidaria. Para, posteriormente, responder si la condición de no habido es

condición suficiente para atribuir responsabilidad solidaria a los representantes legales o designados por personas jurídicas y si existen parámetros o no.

Para responder esto, se ha estudiado doce casos resueltos en apelación por el Tribunal Fiscal a nivel administrativo de los cuales se evidencia claramente las dos posiciones contradictorias de la SUNAT y el Tribunal Fiscal. Asimismo, se han estudiado dos casos a nivel judicial en casación. Si bien no son muchos los casos apelados hasta la actualidad por el supuesto de no habido, el trabajo de investigación importa por un tema de seguridad jurídica para los representantes legales y designados al momento de la determinación de la responsabilidad solidaria.

Bajo los objetivos señalados, el esquema de investigación se divide en tres grandes capítulos. En el primero de ellos se desarrollan las atribuciones, diferencias y similitudes entre los representantes legales y designados por personas jurídicas; se estudia, además, la responsabilidad solidaria, su naturaleza jurídica; así como, su vinculación con los principios de capacidad contributiva, igualdad y solidaridad. En este capítulo se busca analizar los fundamentos jurídicos de cada institución y las garantías legales que el legislador ha previsto para considerar a los representantes legales y designados como responsables solidarios.

El segundo capítulo está referido a la condición de domiciliaria de no habido, ello en mérito a que este elemento es la condición necesaria para determinar la responsabilidad solidaria. En este capítulo se señala la manera objetiva de la configuración de la condición de no habido, sus consecuencias jurídico tributarias, su relación con el domicilio fiscal y la importancia de este último. Asimismo, se desarrollan las figuras del dolo, negligencia grave y abuso de facultades de conformidad con los pronunciamientos del Tribunal Fiscal. Por otro lado, se categoriza a la condición de no habido como un supuesto de dolo, negligencia grave y abuso de facultades en determinados casos. Finalmente, en el referido capítulo se analiza el motivo de la objetivación del dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

Finalmente, en el tercer capítulo se estudia el procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria y sus consecuencias jurídicas. Ambos con el objetivo de verificar el cumplimiento de los principios recogidos en la Constitución Política del Perú y del Código Tributario referidos al inicio de una fiscalización. Así también, se estudian las consecuencias jurídicas del pago de las deudas tributarias por parte del responsable solidario, los derechos

que le asisten a los mismos como es el derecho de repetición y su naturaleza jurídica a fin de comprobar el bien jurídico protegido por el legislador.



CAPÍTULO I: LOS REPRESENTANTES LEGALES Y LOS DESIGNADOS POR PERSONAS JURÍDICAS COMO RESPONSABLES SOLIDARIOS

El artículo 16 del T.U.O. del Código Tributario (en adelante CT) establece cinco casos de responsabilidad solidaria en calidad de representantes. De su lectura podemos observar que la norma efectúa una división en dos clases de responsables, los que por dolo, negligencia grave o abuso de facultades dejen de pagar las deudas tributarias, es decir, los señalados en los numerales 2, 3 y 4; y los que cuyo incumplimiento de obligaciones tributarias surge por acción u omisión del representante señalados en los numerales 1 y 5.

Si bien el tema de investigación solo está referido al numeral 2 de la primera clase señalada en el párrafo precedente, resulta importante mencionar en qué se diferencian las dos clases de responsables señaladas. En el primer caso existe claramente un elemento subjetivo¹. En el caso de la segunda, esta se encuentra vinculada directamente a la acción u omisión en el incumplimiento de las obligaciones tributarias del representante para ser considerado responsable solidario.

Respecto al segundo, Sevillano señala que la atribución de responsabilidad solidaria a los representantes legales de los menores de edad, incapaces, etc. tiene sentido toda vez que los representados no tienen el poder de decisión, sino que son los mismos representantes quienes deciden sin intervención de los primeros (2014, p. 186). Pensamiento que suscribimos; puesto que, el mismo artículo 45 del Código Civil (en adelante CC), reconoce que “los representantes legales de los incapaces ejercen los derechos civiles de estos...” En la misma línea señala el Código Tributario en su artículo 22 que en “el caso de personas naturales que carezcan de capacidad jurídica para obrar actuarán sus representantes legales o judiciales”. En consecuencia, la actuación por cuenta propia de los representantes legales de personas incapaces queda clara y resulta válida. De ahí su vinculación directa con el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

El elemento subjetivo en el caso de los numerales 2, 3 y 4, es la existencia del dolo, negligencia grave o abuso de facultades. Sin embargo, el legislador ha tratado de

¹ Dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

objetivizar los supuestos por los cuales se puede atribuir responsabilidad solidaria a los representantes legales; es por ello que, en el tercer párrafo del mencionado artículo 16 se enumera una lista de once supuestos como condición necesaria para la atribución de responsabilidad solidaria. Esta relación no es para nada una lista cerrada o excluyente de otros supuestos. Sino por el contrario es una relación enumerativa de casos en los que la Administración tributaria podrá, iuris tantum, atribuir responsabilidad solidaria. Esto se comprueba con la redacción del último párrafo del artículo 16, el que prescribe que, “en todos los demás casos”, la Administración Tributaria deberá probar el dolo, la negligencia grave o abuso de facultades. Sin embargo, en este último nos encontramos nuevamente frente a un elemento subjetivo.

Por lo expuesto, en caso que los representantes incurran en una de las causales objetivas comprendidas dentro de los once supuestos de existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades, la Administración Tributaria podrá atribuirles responsabilidad solidaria, y estos, de ser el caso, deberán probar lo contrario. Por lo que, la carga de prueba recaerá sobre los representantes.

“En todos los demás supuestos”² ocurre lo contrario. Si la Administración Tributaria atribuye responsabilidad solidaria a los representantes legales por otro motivo que no se encuentre incluido en la lista de los once supuestos señalados anteriormente, la carga de la prueba recaerá sobre ella, debiendo probar y justificar el hecho en concreto que la conllevó a determinar la responsabilidad solidaria. Si bien, la Administración Tributaria cuenta con facultad discrecional. Ello no la exime de motivar sus decisiones como órgano administrativo que es. Además, de las aplicaciones normativas, el Tribunal Fiscal ha señalado la obligatoriedad en la motivación de los actos administrativos y la adecuada justificación y vinculación entre los hechos del caso y las consecuencias jurídicas³.

Aterrizando en nuestro tema materia de investigación, este está relacionado con uno de los once supuestos establecidos en el tercer párrafo del artículo 16 del CT, específicamente el numeral 2, referida a la condición de no habido del deudor tributario. Esto leído, en concordancia, con el numeral 2 del primer párrafo del mismo artículo, tenemos que los representantes legales o designados de personas jurídicas son responsables solidarios de sus representados y, en consecuencia, están obligados al pago de tributos y obligaciones formales cuando “por dolo, negligencia grave o abuso de

² Último párrafo del artículo 16 del T.U.O. del CT

³ RTF Nro. 00478-3-2001 de fecha 24 de abril de 2001.

facultades se dejen de pagar las deudas tributarias". Entendiéndose, para tal caso que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades cuando el deudor tributario tiene la condición de no habido, salvo prueba en contrario.

Del párrafo anterior, surgen dos interrogantes inmediatamente, ¿siempre que el deudor tributario tenga la condición de no habido, la Administración Tributaria podrá atribuir responsabilidad solidaria al representante legal o designado por persona jurídica?, de la redacción del mencionado artículo parecería que sí, que tan inmediatamente la Administración Tributaria verifique que el Registro Único del Contribuyente se encuentra en la condición de no habido podrá atribuirle responsabilidad solidaria a su representante legal o al designado y emitir la Resolución de Determinación correspondiente por las deudas tributarias dejadas de pagar por el deudor principal. Sin embargo, como veremos más adelante existen ciertos derechos y principios como es el principio al debido procedimiento y derecho a la defensa con los que cuentan los responsables solidarios tributarios a fin de oponerse ante la Administración Tributaria.

Por otro lado, ¿la condición de no habido es condición suficiente para atribuir responsabilidad solidaria y obligar al pago de deudas tributarias dejadas de pagar por el deudor tributario? Otra vez, la respuesta parecería ser afirmativa. La norma es clara al respecto. Existe el presupuesto de hecho que viene a ser la condición de no habido del contribuyente y que se deje de pagar los tributos. La consecuencia jurídica, es la atribución de responsabilidad solidaria al representante legal o al designado por persona jurídica. Como corolario, surgen dos sub preguntas ¿la condición de no habido debería considerarse como un supuesto de dolo, negligencia grave o de abuso de facultades?, de ser el caso que la condición de no habido se considere un caso de negligencia grave ¿qué obligaciones formales o sustanciales incumple el representante legal cuando la condición del deudor tributario se encuentre como no habido? Y sobre todo la pregunta que motivó el presente trabajo de investigación ¿respecto de qué deudas la Administración Tributaria podrá atribuir responsabilidad solidaria al representante legal cuando el deudor tributario se encuentre en la condición de no habido? Es precisamente esta nuestra pregunta central del plan de investigación.

Puestos en contexto, estas preguntas iniciales regirán el desarrollo del presente trabajo de investigación. Sin excluir, otras que pudieran suscitarse en el desarrollo del mismo. Analizaremos las interrogantes planteadas sobre la base de los principios jurídicos

tributarios, el ordenamiento jurídico vigente y en concordancia con la jurisprudencia tanto a nivel administrativo, judicial y constitucional.

1. Alcances jurídicos de los representantes legales y de los designados por personas jurídicas y su vinculación con la obligación tributaria

El numeral 2 del primer párrafo del artículo 16 del CT establece dos categorías de sujetos como responsables solidarios, los representantes legales y los designados por persona jurídica. Si bien el Código Tributario no señala quienes son cada uno de ellos, en aplicación supletoria de otras ramas del derecho que sean compatibles con el derecho tributario⁴, aplicaremos lo señalado en el artículo 145 del Código Civil por cuanto no resulta incompatible a su naturaleza. Así, la referida norma señala que la facultad de representación la otorga el interesado o la confiere la Ley.

Dentro de los que confiere la Ley encontramos a los representantes legales, entre ellos, tenemos en la Ley General de Sociedades a los gerentes generales, quienes ejercen las facultades de representación de una sociedad⁵, salvo, la Junta General de Accionistas disponga lo contrario. En el ámbito civil, dentro del Primer Libro – Personas encontramos a los presidentes en el caso de las Asociaciones⁶. En el caso de las empresas individuales de responsabilidad limitada⁷ (E.I.R.L.) el representante legal es el titular gerente, en el caso que el mismo titular ejerza, además, las funciones de gerente o el gerente general, en caso que se trate de un tercero diferente al titular de la E.I.R.L., etc. Lo común en todos estos casos es que es la misma ley le confiere atribuciones propias, salvo disposiciones en contrario de los órganos directivos de cada institución.

Por otro lado, encontramos la representación otorgada por el interesado mediante poder ya sea poder general para actos de administración; y el poder especial para los actos específicos que se otorguen de acuerdo a lo estipulado en el artículo 155 del mismo cuerpo normativo.

⁴ Norma IX del Título Preliminar del T.U.O. del Código Tributario

⁵ Numeral 2 del artículo 188 de la Ley General de Sociedades – Ley Nro. 26887

⁶ Artículo 83 del Código Civil

⁷ Decreto Ley Nro. 21621

De acuerdo a la Real Academia Española el verbo designar significa “señalar o destinar a alguien o algo para determinado fin” (2011). Dentro del segundo tipo de representación por poder especial se ubican los designados por las personas jurídicas, dado que es por decisión de los interesados que se otorgan ciertas facultades a los designados para el cumplimiento de obligaciones tributarias y pago de tributos. Acto que se materializará en un poder otorgado por escritura pública. Por citar algunos ejemplos: gerentes administrativos, gerentes comerciales, gerentes legales, entre otros. Estos gerentes no tienen por ley las mismas facultades de representación que el gerente general, sino que es a través del Estatuto de la sociedad que se les atribuyen facultades⁸, pudiendo dentro de ellas asignarles las referidas al cumplimiento de obligaciones tributarias.

Cabe precisar que dentro de la categoría de los designados por personas jurídicas no entran los administradores sin un nombramiento formal; toda vez que, ellos se encuentran regulados en el artículo 16-A del CT.

Lo expuesto es importa a fin de analizar los puntos de conexión o diferencias, de ser el caso, entre los representantes legales y los designados por las personas jurídicas y su vinculación con la obligación tributaria.

1.1. Diferencias – similitudes entre los representantes legales y designados por personas jurídicas. –

El numeral 2 del artículo 16 del CT señala que “Están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes... Los representantes legales y los designados por las personas jurídicas.” Ambos están en un solo numeral como si de una sola categoría se tratara. Sin embargo, antes de arribar a conclusiones sobre similitudes o diferencias entre ambas, más de las que se han señalado en el sub-título anterior, desarrollaremos a continuación sus atribuciones legales:

⁸ Primer párrafo del artículo 188 de la Ley General de Sociedades – Ley Nro. 26887

1.1.1. Atribuciones de los representantes legales. –

La Ley General de Sociedades – Ley Nro. 26887 regula en sus artículos 185 al 197 todo lo referente a la gerencia. Específicamente, en el artículo 188, se establecen las atribuciones de los gerentes, entre ellas, las de representación a la sociedad conforme a las facultades previstas en el Código Procesal Civil, además, de expedir constancias y certificaciones referido a los libros y registros societarios

Por su parte, el numeral 1 del artículo 190 de la misma ley establece que el gerente es el responsable ante la sociedad, frente a los accionistas y frente a terceros por el incumplimiento de sus obligaciones, dolo, abuso de facultades y negligencia grave. Así, se le estipulan una serie de responsabilidades, entre ellas:

- “la existencia, regularidad y veracidad de los sistemas de contabilidad, de los libros contables y los demás libros y registros que deba llevar todo comerciante”;
- de la veracidad de la información que se brinde al directorio y a la junta general;
- ocultamiento de irregularidades en la sociedad;
- veracidad de las constancias y certificaciones referida a los libros y registros;
- cumplimiento de la ley, el estatuto y acuerdos llevados a cabo por la sociedad;
- entre otras, pero resaltamos estas por ser de interés a nuestro tema de investigación.

En tanto, el artículo 85 del CT señala que, en el caso de las personas jurídicas, las obligaciones tributarias deberán ser cumplidas por sus representantes legales. Así, los representantes legales deberán cumplir con una lista de obligaciones tributarias tanto formales como sustanciales.

El Tribunal Fiscal mediante la RTF Nro. 01178-1-2004 y en reiterada jurisprudencia efectúa el siguiente análisis a fin de determinar la existencia de responsabilidad solidaria respecto del recurrente, (i) la condición de

representante legal durante los periodos reparados por la Administración Tributaria; (ii) cargo de administración de la empresa y participación en la determinación y pago de tributos, y (iii) el incumplimiento de las obligaciones tributarias efectuado por dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

Sobre la base de las primeras normas expuestas, el Tribunal Fiscal⁹ en reiteradas resoluciones ha resuelto que; toda vez que, el gerente general es responsable por la existencia, regularidad y veracidad de los sistemas, libros y registros de contabilidad, se comprueba que está a cargo de la administración de la sociedad. En consecuencia, el cumplir con las obligaciones tributarias se encuentra dentro de sus funciones.

De igual manera, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República mediante Sentencia en Casación Nro. 3939-2010, publicada el 30 de junio de 2015 sobre atribución de responsabilidad solidaria declaró infundada la casación presentada; puesto que, la motivación de la sentencia de segunda instancia estaba debidamente motivada. En ella, la mencionada Sala de segunda instancia analiza, al igual que el Tribunal Fiscal, las atribuciones otorgadas al director – Gerente concluyendo que se vulneró uno de sus deberes que es el de actuar con diligencia mínima del buen hombre de negocios a fin de cumplir con el pago de los tributos.

Ambos Tribunales reparan en la atribución referida a la administración, lo cual conlleva a determinar si se contaba con las facultades necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Ahora bien, qué debe entenderse dentro de las facultades de administración.

Como sucede en la mayoría de empresas, los responsables de la contabilidad y demás registros son los contadores que pueden ser trabajadores de la misma empresa o un externo, son ellos quienes les exponen la situación contable - financiera a los gerentes generales. Por otro lado, qué ocurre cuando por

⁹ Similares criterios se establecen en las RTF's Nro. 02723-2-2004, 02803-4-2016, 07254-2-2005, 06749-2-2006, 00232-3-2010, entre otros.

decisión de la Junta de Accionistas se acuerde diferir el pago de impuestos porque pagar los impuestos del mes implicarían una falta de liquidez que contravendría en los planes de inversión proyectados para el año. ¿De atribuirse la responsabilidad solidaria al representante legal de esta empresa, este pondrá oponerse demostrando los acuerdos y la Administración Tributaria los validaría?, ¿Qué ocurriría en caso no existan acuerdos firmados, sino meras órdenes verbales?

Con el fin de ejemplificar lo dicho anteriormente tenemos lo siguiente: la empresa YZ tuvo dos gerentes en los últimos 7 años. El gerente general A cuyo periodo de gestión fue desde el 01 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2014 y el gerente general B cuyo periodo de gestión empezó el 01 de enero de 2015 y continúa hasta la actualidad. El 20 de abril de 2017 llegó un requerimiento de inicio de fiscalización parcial por IGV del periodo noviembre y diciembre de 2013, determinándose finalmente que hubo un IGV por pagar ascendente a S/. 100,000.00 por los referidos periodos. Debido a ello los accionistas ordenan al gerente general suspender la empresa. Posteriormente, el RUC cae en la condición de no habido y la Administración Tributaria con su fin recaudador, pretende hacerse de la deuda tributaria ¿Contra quién podría iniciar la cobranza? ¿Contra el gerente general A o el gerente general B? ¿Podría el gerente B alegar el acuerdo de la Junta de Accionistas a fin de revocar la Resolución de Determinación de Responsabilidad Solidaria? En principio, resulta importante determinar respecto de qué deudas tributarias es que la Administración tributaria puede atribuir responsabilidad solidaria a los gerentes generales y en mérito a qué.

La Administración Tributaria en reiterados consultas materia de Informes¹⁰ ha señalado que los representantes legales son responsables por las deudas dejadas de pagas durante su gestión sin considerar la fecha de emisión, notificación o exigibilidad de la deuda tributaria materia de atribución. De acuerdo a este razonamiento de parte de la SUNAT, para nuestro caso, el gerente general

¹⁰ INFORME Nro. 112-2012-SUNAT/4B0000

B es el responsable solidario de su empresa porque fue en su gestión donde se incumplió el pago de los impuestos.

Caso distinto ocurre si el gerente general cuenta con el acta de acuerdo de Junta de Accionista del cual se pueda apreciar que, si bien el gerente general informó de la situación tributaria de la empresa, los accionistas decidieron continuar con sus proyectos de inversión. Con ello demostrará que cumplió con las diligencias mínimas para el pago de los tributos. Ahora bien, esto último tiene diferentes intensidades ligadas a determinar si hubo negligencia leve, grave, dolo o abuso de facultades. Estas características subjetivas se desarrollarán en el capítulo II. Pero lo importa acá es evidenciar que los representantes legales cumplen un deber, el deber de garantizar al Estado de correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. Es por ello, que sus atribuciones surgen en principio de las leyes que los reconocen como tales.

1.1.2. Atribuciones de los designados por personas jurídicas. -

Dada la naturaleza de los designados y la manera de su otorgamiento señaladas en el sub-título 1, sus atribuciones dependerán de las que la Junta de Accionistas o Gerente le otorgue. Toda vez que, las atribuciones que se les confieran pueden ser diversas y variadas, las que importan para nuestro tema de investigación son las relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En ese sentido, se podrá determinar responsabilidad solidaria a los designados por las personas jurídicas en la medida que estas sean investidas por sus representados (a través de poder como ya se señaló anteriormente) de las mismas prerrogativas que la ley les ha otorgado a los representantes legales.

Por lo expuesto, a fin de atribuir responsabilidad solidaria ya sea a los representantes legales o a los designados por personas jurídicas en ambos se debe contar con atribuciones relacionadas a la determinación, cumplimiento y pago de las obligaciones tributarias; por lo que, hasta el momento esto es un elemento común para ambos.

Aquella similitud es sólo en lo referente a las atribuciones, ya que hemos analizado solo la primera premisa del artículo 16. Más adelante en los siguientes capítulos,

desarrollaremos otros elementos como el dolo, negligencia grave o abuso de facultades, la causal de no habido y las consecuencias jurídicas de la atribución de responsabilidad solidaria que nos darán más luces sobre las similitudes o diferencias entre ambos sujetos.

1.2. Vinculación con la obligación tributaria

Antes de analizar la responsabilidad solidaria tributaria de los representantes legales y designados por personas jurídicas, se debe empezar por determinar lo que es la obligación tributaria, su naturaleza jurídica y su tratamiento en nuestro ordenamiento jurídico tributario; toda vez que, esto es lo que será materia de atribución al responsable.

En principio la obligación tributaria requiere de una ley que delimite sus elementos esenciales; toda vez que, el derecho tributario forma parte del derecho público. Por el contrario, en el caso de las obligaciones privadas, estas nacen por la celebración de un acto jurídico; es decir, por la manifestación de voluntad de las partes según lo señala el artículo 140 del Código Civil. Es por ello que, en el caso de la primera, será un dispositivo legal el medio donde se establecerán, entre otros, el hecho imponible y los sujetos, más específicamente, los sujetos pasivos.

Eduardo Barrachina, Magistrado del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña – España en su artículo “La responsabilidad fiscal de los administradores de sociedades mercantiles” realiza un análisis interesante respecto al nacimiento de la obligación tributaria en el caso de los responsables y refiere que igual como ocurre con otros elementos de la obligación tributaria, en la determinación de los sujetos pasivos también se debe aplicar el principio de legalidad. Señala, además, que es la ley quien determina al sujeto pasivo, el mismo que realiza el hecho imponible configurado por el legislador para el nacimiento de la obligación tributaria (2009, p. 165).

Asimismo, continúa y refiere que cada vez que se realiza un hecho imponible surgirá una nueva obligación tributaria, lo cual supone la existencia de un nuevo sujeto

pasivo. En el caso de los responsables el nacimiento de la obligación tributaria nace con el acto de derivación de la responsabilidad¹¹, lo que, en Perú, sería la Resolución de Determinación de Responsabilidad Solidaria. La sujeción pasiva del responsable no surge solo por la realización del hecho imponible de un determinado tributo¹², sino que surge, además, por el presupuesto de hecho que determina la responsabilidad (2009, p. 166), en nuestro caso de investigación el presupuesto de hecho es ser representantes legales o designados por personas jurídicas que por dolo, negligencia o abuso de facultades deje de pagar los impuestos.

Lo expuesto en el párrafo precedente resulta interesante porque si consideráramos la atribución de responsabilidad solidaria como el nacimiento de una nueva obligación tributaria, le serían aplicable los principios tributarios constitucionalmente reconocidos a los que alude el artículo 74¹³ de la Constitución Política del Perú. La aplicación o no de estos principios y su vinculación con la responsabilidad solidaria lo desarrollaremos más adelante aún.

La obligación tributaria se encuentra regulada por el artículo 1 del CT como el vínculo jurídico existente entre el acreedor y el deudor tributario dispuesto por ley. Tiene como fin el cumplimiento de la prestación tributaria. Nace con la realización del hecho imponible establecido por la ley de conformidad con lo señalado en el artículo 2 del mismo cuerpo normativo. Además, es exigible coactivamente.

Sin más, el CT no hace mayor referencia a lo que debemos entender por obligación tributaria, qué obligaciones comprende y si este concepto se refiere también a obligaciones como las de presentación de libros y registros, presentación de declaraciones juradas, relacionadas a los comprobantes de pago y otros (obligaciones formales) e incluso las obligaciones de retener y pagar. De la lectura del citado artículo tenemos que se encuentra relacionado directamente al pago de tributos en tanto hace referencia al cumplimiento de la prestación tributaria.

¹¹ Es el presupuesto de hecho necesario para que pueda exigirse el pago de la deuda tributaria al responsable.

¹² La sujeción en este caso surge para el deudor principal.

¹³ Principio de reserva de ley, capacidad contributiva, igualdad, no confiscatoriedad y el respeto a los derechos fundamentales de la persona.

Por su parte, la Corte Suprema en la Sentencia de Casación Nro. 4392-2013 además, de efectuar una interpretación literal de las normas, antes citadas, toma las palabras de Bravo Cucci y señala que el objeto de la obligación tributaria es la prestación pecuniaria denominada tributo (2013, p. 306). Siguiendo la misma línea interpretativa en la Sentencia de Casación Nro. 14785-2014, refiere que el sustento base para el cumplimiento de la prestación tributaria es el principio de solidaridad consagrado implícitamente en la Constitución Política del Perú.

Cabe precisar como una de las conclusiones a las que arriba la Corte Suprema en la primera Sentencia de Casación mencionada es que la configuración legal y la prestación dinerario no son características que determinen indudablemente un tributo, sino la naturaleza restitutiva del monto recaudado. En otras palabras, si el importe cobrado por la Administración Tributaria es susceptible de ser devuelto por el fisco, no se considera obligación tributaria.

Si bien, nuestro ordenamiento jurídico la obligación tributaria está circunscrita al cumplimiento del pago de tributos. No podemos dejar de lado el cumplimiento de las obligaciones formales y pago de impuestos retenidos, percibidos y/o detraídos. Es por ello, que en doctrina se prefiere hablar de relación jurídica tributaria, entendida como la relación establecida entre dos personas, en la cual una de ellas queda obligada a una prestación de carácter patrimonial frente a otra, la misma que el acreedor podrá exigir del deudor tributario (Arteaga, 1997).

La relación jurídica tributaria es un concepto amplio que agrupa un conjunto de derechos y obligaciones impuestas por el Estado. Si bien esta relación surge de la aplicación de tributos, no incluye solo el pago de la deuda tributaria sino también otras obligaciones como las de facilitar el cumplimiento tributario por parte del deudor tributario; y las tareas de control, fiscalización, entre otros, por parte de la Administración Tributaria. Es por ello que en doctrina se prefiere hablar de relación jurídica tributaria que de obligación tributaria. Por otro lado, en la aplicación de los tributos aparecen otros obligados que no solamente son los contribuyentes sino terceros respecto de los cuales se tendrá que determinar su calidad para ser sujetos pasivos de la relación jurídica (Sevillano, 2014, p. 168).

En cuanto al nacimiento de la obligación tributaria, esta nace cuando se da el presupuesto de hecho que está previsto en la ley (Sanz citado por Gonzales, 2002). Así también, Flores Zavala comenta que la obligación tributaria nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal (1995, p. 153). Es con el nacimiento de la obligación tributaria que el hecho imponible irradia sus efectos jurídicos (Bravo, 2006, p. 309). Una vez que nace la obligación tributaria surge la pregunta ¿desde cuándo es exigible la deuda por la Administración Tributaria? Esto dependerá de la forma de determinación de la deuda, si se trata de tributos autoliquidados o determinados por la Administración Tributaria. En ambos casos, de conformidad con lo regulado en el artículo 3 del CT la obligación tributaria será exigible cuando haya vencido el plazo otorgado para su pago.

1.3. El responsable solidario como sujeto pasivo

El sujeto pasivo es el obligado por mandato de ley al pago de la prestación tributaria a favor del sujeto activo de la obligación tributaria; es decir, el Estado. El sujeto pasivo del tributo es alguien que se encuentra en una determinada situación de hecho a la que la ley establece como causa generadora de la obligación tributaria (Zingali citado por Palato, 2001).

El Código Tributario señala como sujetos pasivos de la obligación tributaria al deudor tributario, contribuyente y al responsable como. De conformidad con lo regulado en el artículo 7 el deudor tributario es “la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria”, ya sea en su calidad de contribuyente o en calidad de responsable.

Como apreciamos solo existen tres sujetos pasivos. no existe una remisión expresa a otra clase de sujetos pasivos o de responsables como sí existe en otras legislaciones tributarias en relación a los responsables subsidiarios en el caso mexicano o a los responsable sustitutos u el sustituto como en el caso español. A pesar de ello, en determinadas situaciones parece aplicar la figura del sustituto como es en el caso de los agentes de retención. Cuando estos descuentan de la operación comercial el importe de dinero correspondiente a retener al usuario y no le pagan a

la Administración Tributaria. Es entonces que el único responsable será el agente de retención.

1.3.1. El contribuyente

El contribuyente es el realizador del hecho imponible (Villegas, 2002, p. 328). Es el destinatario legal tributario que debe pagar el tributo. Es a quién, considerando su capacidad contributiva, está referido el mandato de pago tributario (Villegas, op. Cit. 2006, p. R.G. -5).

El contribuyente es el obligado directo, es el principal sujeto pasivo de los tributos. En consecuencia, es el primer destinatario de las normas jurídico tributarias. De ahí que, a diferencia de los otros sujetos pasivos de la obligación tributaria, sea el único que propiamente pueda denominársele causante, ya que es él, el que causa o provoca directamente los hechos generadores que originan el cobro del gravamen (Gonzales, 2002).

Nuestro Código Tributario señala al contribuyente en relación a la obligación tributaria, en su artículo 8, en sus dos acepciones como el que realiza y respecto del cual se produce el hecho generador. En ese sentido, el contribuyente puede ser un sujeto activo ya que realiza el hecho generador o un sujeto pasivo porque es aquél sujeto respecto del cual se produce un hecho generador. En este último supuesto tenemos el caso de los representados por incapacidad permanente según el Código Civil. En nuestro caso de investigación, el contribuyente serán las personas jurídicas, asociaciones, fundaciones o empresas individuales de responsabilidad limitada señaladas con motivo de sus representantes legales en sub-título 1.1.

1.3.2. El responsable

A diferencia del contribuyente, en el caso del responsable, este realiza el hecho imponible. Así, el artículo 9 del CT describe a los responsables como aquellos sujetos que, sin tener la condición de contribuyentes, deberán cumplir con la

obligación atribuida a éste. No hay mayor precisión respecto del tipo de responsable al que nuestra norma se acoge. Sin embargo, los artículos 16, 16-A, 17, 18 y 19 establecen diferentes supuestos de responsabilidad solidaria.

Cabe resaltar la diferencia del responsable solidario que es tal por disposición de ley de la transmisión de obligación tributaria como medio para ceder voluntariamente la posición en una relación jurídico tributaria. Los deudores tributarios no pueden transferir a terceros obligaciones tributarias. Nuestra normativa actual lo prohíbe. El artículo 26 del CT ha establecido que cualquier contrato privado referente a transmisión de obligación tributaria carece de eficacia.

1.4. La responsabilidad solidaria en el tiempo

La responsabilidad solidaria surgió mediante el Decreto Legislativo Nro. 773, vigente por poco más de dos años, desde el 01 de enero de 1994 hasta el 21 de abril de 1996. En ella se estableció tres supuestos, dolo, abuso de facultades y negligencia. No se estableció una relación de supuestos objetivos de dolo, negligencia grave o abuso de facultades como en la actualidad; por lo que, la responsabilidad solidaria era subjetiva. Es decir, durante este periodo, la carga de la prueba recaía sobre la Administración Tributaria.

Del 22 de abril de 1996 hasta el 31 de diciembre de 1998, periodo en el que estuvo vigente el Decreto Legislativo Nro. 816 se mantuvo la misma división señalada en el párrafo anterior. Es a partir del 01 de enero del año siguiente, con la entrada en vigencia de la Ley Nro. 27038 que se incorpora en el artículo 16 del CT supuestos objetivos en los cuales se suponía la existencia de dolo, negligencia o abuso de facultades. Sin embargo, lista de supuestos era demasiado amplia. En esta relación aún no se incluyó la condición de no habido. Con el fin de coadyuvar a la imputación de responsabilidad solidaria, la SUNAT emitió dos Directivas que fueron replicadas en varios Informes de consultas y que sirvieron de guías para resolver los recursos de reclamación de esa época. Así tenemos:

1.4.1. La Directiva Nro. 011-99/SUNAT

Esta Directiva sirve de precisión para la atribución de responsabilidad solidaria. Entre lo más resaltante de esta Directiva encontramos una tentativa de respuesta a nuestra pregunta relacionada a las deudas tributarias que se pueden atribuir en calidad de responsabilidad solidaria al representante legal o designado. Al respecto, en el fundamento cinco se señala que, para atribuir responsabilidad solidaria, el incumplimiento de las obligaciones tributarias debe efectuarse durante el periodo de gestión del responsable. En estos casos, el responsable queda obligado en los siguientes casos:

- Tributos cuya determinación y plazo de pago venció durante el período de gestión del responsable.
- Intereses derivados por la falta de pago de la deuda tributaria que debió pagarse durante la gestión del responsable.
- Multas por incumplimiento de obligaciones formales a cargo de sus representados, que debieron cumplirse durante la gestión del responsable.
- Cuotas de fraccionamiento dejadas de pagar y que vencieron durante su gestión.
- Obligaciones tributarias exigibles en su gestión, sin considerar el nacimiento de la misma.

1.4.2. La Directiva Nro. 004-2000/SUNAT

Por su parte, esta Directiva relacionada a la intransmisibilidad de la obligación tributaria, analiza la naturaleza jurídica del no habido como causal objetiva de existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades y señala que naturaleza de la responsabilidad solidaria es subjetiva y sancionatoria; toda vez que, surge en base a condiciones y cualidades personales del representante legal o el designado por la persona jurídica. En ese sentido, las obligaciones tributarias no pueden transmitirse a los herederos.

Posteriormente, con la Ley Nro. 27335¹⁴ la relación de los supuestos objetos de presunción de existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades se redujo

¹⁴ Vigente desde el 01 de agosto del 2000 hasta el 05 de febrero de 2004.

a dos, la primera relacionada a la omisión de llevar libros contables o la existencia de dos o más juegos de libros y la segunda relacionada a la condición de no habido. Es recién, a partir de esta norma que se incorpora la condición de no habido como supuesto objetivo para la atribución de responsabilidad solidaria. Durante la vigencia de esta Ley se emitió un Informe que absolvía algunas dudas respecto la condición del no habido como causal de atribución de responsabilidad solidaria. Por lo que, pasaremos a comentarla en el siguiente subtítulo.

1.4.3. Informe Nro. 339-2003/2B000¹⁵:

En este informe se hacen consultas respecto a la responsabilidad solidaria en los supuestos de los numerales 2, 3 y 4 del artículo 16 del CT en ella se consultan, entre otras, las preguntas que a continuación comentaremos por importar a nuestro tema de investigación:

- Si la condición de no habido del contribuyente es suficiente para atribuir responsabilidad solidaria al representante legal o existe algún procedimiento previo; y
- Si a través de la responsabilidad solidaria se puede atribuir deudas tributarias que se emitan y notifiquen durante la gestión del representante legal o está restringida para los periodos en los que el contribuyente tuvo la condición de no habido.

Ante estas preguntas, la SUNAT haciendo interpretación legal de los artículos 59, inciso b), 60 y 75 del CT, concluye que en la atribución de responsabilidad solidaria en el caso del artículo 16 del CT no basta la publicación de los contribuyentes con la condición de no habido, sino que tal atribución se debe realizar a través de un acto de determinación, el mismo que se establece como consecuencia de un proceso de fiscalización o verificación por iniciativa propia o de terceros.

En relación a la segunda consulta, la Sunat no es del todo clara. Empieza señalando que, en el supuesto de consulta, solo se puede atribuir responsabilidad solidaria por las deudas tributarias cuyo incumplimiento se constate durante su gestión, sin

¹⁵ Publicado el 04 de diciembre de 2003.

considerar la fecha de emisión o notificación del acto que señala su exigibilidad. Sin embargo, continua en el tercer párrafo y señala que:

“... la atribución de responsabilidad solidaria sólo procederá en la medida que la Administración Tributaria acredite la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades por parte del representante, salvo que se trate de obligaciones correspondientes a periodos en que el contribuyente o representado tuvo la condición de no habido, en cuyo caso no procederá que se atribuya tal responsabilidad únicamente si el representante prueba que actuó con dolo, diligencia o dentro de los límites de sus facultades.”

Lo transcrito anteriormente parece un trabalenguas. Ello se debe parecería a la existencia de un error de redacción en la parte final del párrafo que hace perder el sentido de la premisa principal “... no procederá que se atribuya tal responsabilidad únicamente si la representante prueba que actuó con dolo”. Entenderíamos que debía decir “... no procederá que se atribuya tal responsabilidad únicamente si la representante prueba que no actuó con dolo”. Parafraseando lo más resaltante de la segunda conclusión de SUNAT citado anteriormente, tenemos que en caso el contribuyente tenga la condición de no habido, y siempre que se demuestre que el representante actuó sin dolo, con diligencia o dentro de los límites de sus facultades no se le atribuirá responsabilidad solidaria. Esto importa una salvedad para el representante legal, quién deberá demostrar que sí actuó con diligencia, dentro de sus facultades o sin dolo.

Ahora bien, probar que no se actuó con dolo, resulta difícil por ser un elemento subjetivo. En el caso en concreto, el responsable deberá demostrar que, a pesar de la condición de no habido de su representada durante su gestión, él no actuó con dolo en el incumplimiento del pago de tributos. Respecto a la definición de dolo, el Tribunal Fiscal en la Resolución Nro. 02574-5-2002, sobre atribución de responsabilidad solidaria en calidad de representante legal por incurrir en dolo recoge lo dispuesto en el artículo 1318 del Código Civil y señala que actúa con dolo aquel que de forma deliberada deja de pagar los tributos pudiendo y teniendo la obligación de hacerlo. De ello podemos observar tres elementos esenciales: la intención de no pagar, contar con la posibilidad de pagar y el deber de pagar. Aplicando esto a contrario sensu, en el caso de análisis, el responsable deberá

probar que tuvo la intención de pagar, pero que no contó con la posibilidad de hacerlo o que no estaba obligado hacerlo.

Posteriormente, con la modificatoria del Decreto Legislativo Nro. 953 vigente desde el 06 de febrero de 2004 se incorporan nuevos supuestos más a la lista anterior de solo dos.

2. La naturaleza jurídica de la responsabilidad solidaria

2.1. La naturaleza jurídica de la responsabilidad solidaria

En doctrina encontramos diversas posiciones respecto de la naturaleza jurídica de la responsabilidad solidaria, entre ellas, Giannini señala que el legislador extiende la obligación tributaria a personas distintas del sujeto pasivo del impuesto por motivos de carácter meramente fiscal, con el fin de hacer más fácil y segura la recaudación (1957, p. 124). Los fines de acuerdo a esta posición son meramente recaudatorios.

Hay quienes le atribuyen a la responsabilidad solidaria un fin sancionador, como Roberto Freyres quien afirma que, si bien la responsabilidad por deuda ajena ha sido establecida como resguardo de los intereses fiscales, por ello no deja de ser una sanción para quien deba soportarla (1977, p. 94). En la misma línea de pensamiento se considera a la responsabilidad solidaria como la sanción a un comportamiento antijurídico. Esto debido a que tiene como presupuesto de hecho un acto de naturaleza ilícita cometida por el responsable (Gonzales, p. 161).

Por otro lado, hay quienes aseguran que la responsabilidad solidaria proporciona mayor seguridad al momento del cobro de la deuda al acreedor tributario. Esto refuerza las expectativas de obtener el cobro de la deuda tributaria, independientemente de cuál haya sido el criterio o el supuesto de imputación de responsabilidad solidaria a una determinada persona (Gonzales, p. 157).

Para nuestro trabajo de investigación es relevante determinar la naturaleza jurídica de la responsabilidad solidaria que haya querido otorgarle el legislador peruano a fin de responder a una de nuestras preguntas relacionada a la existencia de la institución de

la responsabilidad solidaria. Una primera respuesta a esta pregunta sería que el fin superior es el de recaudar los tributos sin considerar en cabeza de quién, siempre que exista un nexo de causalidad o vinculación entre la Administración Tributaria y el sujeto que resulte responsable. En nuestra opinión, la atribución de responsabilidad solidaria tiene un fin supremo, el de asegurar el sostenimiento del gasto público

2.2. Clases de la responsabilidad solidaria

En doctrina encontramos diversas clasificaciones de responsable. Sin embargo, consideramos las siguientes como las más resaltantes a fin de hacer un comparativo con nuestro ordenamiento jurídico:

2.2.1. El responsable Solidario

El párrafo primero del artículo 16 del CT, señala que los representantes legales o designados por personas jurídicas están obligados al pago de los tributos de sus representados con los recursos que administren o que dispongan. De ello apreciamos dos supuestos, recursos administrados por el representante o el designado pero que pertenecen al contribuyente y los recursos que disponga el mismo representante o designado. Sevillano al respecto, señala que el responsable queda obligado a cumplir con la prestación tributaria ya sea con recursos propios o con recursos del contribuyente (2014, p. 180). Lo cual se puede colegir claramente de la lectura de la norma.

El caso de los agentes de retención y percepción es un caso especial ya que estos siempre pagarán con recursos del contribuyente. La retención o percepción no se efectúa respecto a un tributo que el contribuyente debió pagar, sino que es un monto de dinero cobrado en forma adelantado por el fisco. En caso los agentes de retención o percepción retengan o perciban el importe correspondiente a la tasa aplicable según el tipo de producto o servicio serán los únicos responsables como ya señalamos anteriormente.

2.2.2. La responsabilidad solidaria del sustituto

El responsable sustituto es aquel que queda obligado en lugar del contribuyente.

En palabras de Villegas, sustituto es “quien paga en lugar de” (2002, p. 328). A decir de Andrea Palato, en el caso del responsable solidario, este queda obligado junto con otros, mientras que en el caso del sustituto lo hace en lugar de otros (2001) ocupando el lugar del contribuyente. Existe una suerte de superposición en la relación jurídica tributaria por parte del responsable.

Nuestro Código Tributario no acoge en nuestro ordenamiento al responsable sustituto; ya que, en todas las clases de responsables señalados en los artículos 16, 17, 18 y 19 la Administración Tributaria puede solicitar el cobro de las deudas tributarias simultáneamente a cualquiera de los responsables solidarios o al contribuyente directamente, además que los responsables no tienen capacidad procesal para participar en la determinación y/o liquidación de impuestos¹⁶. Caso contrario a lo señala la figura del sustituto. Como señala, Andrea Palato citando a Rastello el sustituto está facultado a intervenir en el procedimiento de comprobación y de liquidación, lo que no sucede para el responsable tributario (2001).

Si bien es cierto, que en nuestra legislación no observamos este tipo de responsable sustituto expresamente, sin embargo, nos preguntamos si la responsabilidad que involucra a los agentes de retención y percepción cuando cobran el íntegro del importe a retener o percibir y este no es pagado al fisco podría encajar dentro del supuesto del responsable sustituto.

2.2.3. Responsable subsidiario

La responsabilidad subsidiaria es establecida por ley y se exige previa declaración de incobrabilidad del sujeto pasivo y demás responsables solidarios por falta de bienes del obligado. En este tipo de responsable es requisito necesario un acto

¹⁶ Resolución del Tribunal Fiscal de Observancia Obligatoria Nro. 12591-5-2012.

administrativo para la derivación de la responsabilidad a un tercero (Loreto, 1997, p. 83).

Este tipo de responsabilidad se encuentra recogida por la legislación española, más no en nuestra legislación nacional.

3. Aplicación de los principios jurídicos a la institución de responsabilidad solidaria

A esta altura cabe preguntarse si existen principios jurídicos generales y/o principios jurídicos tributarios aplicables y que sustenten la institución de la responsabilidad solidaria.

Al respecto, el Tribunal Constitucional¹⁷ ha reconocido a los principios tributarios en reiterada jurisprudencia, entre ellas, las sentencias recaídas en los expedientes Nro. 00042-2004-AI/TC¹⁸ y 02689-2004-AA/TC¹⁹, como límites al ejercicio de la potestad tributaria, elevándola al grado de garantías a favor de las personas.

En consideración, que el presente trabajo de investigación no es uno de principios tributarios constitucionalmente reconocidos o no, no problematizaremos profundamente en el tema, más tendremos en cuenta la posición del Tribunal Constitucional²⁰ al respecto de cada uno de los que se desarrollen vinculados a la responsabilidad solidaria.

Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo precedente es menester dilucidar si existen o no en nuestro ordenamiento jurídico tributario indicios que nos hagan suponer que los principios tributarios también alimentan la figura de la responsabilidad solidaria. En ese sentido, a continuación, desarrollaremos algunos principios tributarios que, si bien la norma ni la jurisprudencia los recoge expresamente para resolver las controversias

¹⁷ Máximo tribunal jurisdiccional del país reconocido como tal por su función de interpretar a la Constitución. En concordancia con el artículo VI del Código Procesal Constitucional y la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional Nro. 28301.

¹⁸ En su fundamento 5

¹⁹ En su fundamento 12

²⁰ Dada su jerarquía como máximo intérprete de la Constitución.

suscitadas ante esa instancia, nos resultan importantes para escudriñar la naturaleza de la responsabilidad solidaria vinculada a la condición de no habido.

3.1. Vinculación con el principio de capacidad contributiva

La capacidad contributiva no es un principio expreso establecido en el artículo 74 de la Constitución. Sin embargo, es un principio que se deriva del principio de igualdad. Por lo que, su no reconocimiento expreso no es óbice para su aplicación (Gamba, 2009, p. 45).

En doctrina se distingue dos acepciones de capacidad contributiva: la capacidad contributiva subjetiva y la capacidad contributiva objetiva. Por un lado, sirve como carácter instrumental al determinar al sujeto obligado al pago del tributo de acuerdo a sus posibilidades económicas; y por otro, como criterio de reparto de la carga tributaria (Palato, p. 190) considerando los hechos o situaciones que demuestren capacidad económica.

El Tribunal Constitucional a fin de definir lo que significa capacidad contributiva, en su Sentencia Nro. 00033-2004-AI recurre a la definición de Alberto Tarsitano quien señala que la capacidad contributiva es la aptitud que tiene el contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias. Está establecida por hechos reveladores de riqueza que posteriormente, por mandato de ley son catalogados como hechos imponible (1994, p. 307). Agrega y reconoce a la capacidad contributiva como límite a la potestad tributaria. capacidad contributiva dado que existe un nexo inseparable entre este y el hecho imponible. Por lo que, siempre cada vez que se implante un nuevo tributo, deberá hacerse respetando la capacidad económica de los sujetos pasivos.

De la misma manera en la Sentencia Nro. 2727-2002-AA/TC, el Tribunal Constitucional reconoce que todo tributo que establezca el legislador debe sustentarse en la manifestación de capacidad contributiva del sujeto obligado.

En la Sentencia Nro. 2727-2002-AA/TC el mismo Colegiado, al resolver el recurso de inconstitucionalidad del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos, sostuvo que: "... la imposición que se realice debe siempre sustentarse en una manifestación de capacidad

contributiva. Y la propiedad ... es una manifestación de capacidad contributiva.” De ello tenemos que manifestación de la capacidad contributiva es la pieza clave cuando se quiera establecer un nuevo tributo; y que la propiedad constituye una manifestación de capacidad contributiva.

Obsérvese que el Tribunal Constitucional refiere siempre a la creación del tributo, más no se refiere a la obligación tributaria. Así, interpreta los alcances del principio de capacidad contributiva partiendo de la indisoluble relación entre el tributo y la capacidad económica como sustento de la primera.

Por su parte el artículo 74 de la Constitución también hace mención expresa a los tributos. Lo que nos conlleva a que, tal como está redactado, los principios tributarios solo no se aplican al presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria. Esto solo se aplicaría al tributo en cuyo presupuesto de hecho incurrirá el deudor principal, más no el responsable solidario.

En consecuencia, para la atribución de la responsabilidad solidaria, el legislador no ha tenido presente la capacidad contributiva del posible responsable. Esto obedecería a que la atribución de la responsabilidad solidaria se ubica en un plano posterior a la creación de tributos.

3.2. Vinculación con el principio de solidaridad

La Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República en la sentencia recaída en la Casación Nro. 14785-2014 reconoce la finalidad de contribuir de los ciudadanos. Esta finalidad tiene como objetivo principal el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público. Por su parte, la sentencia recaída en el expediente Nro. 0004-2004-AI²¹ el Tribunal Constitucional reconoce el principio de solidaridad como una cláusula implícita en la Constitución Política del Perú. Asimismo, reconoce el deber de contribuir como un principio del Estado Social de Derecho²².

²¹ Fundamento jurídico 9.

²² Artículo 43 de la Constitución.

Asimismo, en la Sentencia Nro. 6626-2006-PA/TC, el Tribunal Constitucional reconoce el principio de solidaridad basado en la capacidad contributiva de cada persona con el fin de equiparar la desigualdad existente al momento de contribuir con el gasto público.

De lo expuesto, el fin último del pago de tributos tienen un orden constitucional que responde al principio de solidaridad. En ese sentido, el cobro de las deudas tributarias por parte de la Administración Tributaria más que un fin meramente recaudador, tiene sustento en este principio. Por el cual, busca hacerse del pago de los tributos a través del responsable solidario ya que no pudo efectivizar el cobro al deudor principal de la deuda tributaria original.

3.3. Vinculación con el principio de igualdad

A través de este principio se permite la diferenciación positiva en pro de equiparar las diferencias existentes entre dos supuestos de hecho. Al respecto, es el Tribunal Constitucional el que ha señalado un test para determinar si se vulnera o no el principio de igualdad, ya que no encontramos en nuestro ordenamiento una definición de esta, como ocurre en realidad con gran parte de los principios rectores de nuestro ordenamiento.

En cambio, a diferencia de nuestro ordenamiento jurídico, en el caso español es la propia ley española la que permite la distinción entre personas o grupos de personas por razones objetivas vinculadas al principio de igualdad. En ese sentido, para que exista una vulneración a tal principio, la discriminación debe basarse en circunstancias subjetivas e irrazonables (Patón, 2012, p, 64)

¿En qué medida le sería aplicable el principio de igualdad en la atribución de responsabilidad solidaria y cómo podrían oponerlos los representantes legales o los designados por personas jurídicas?

Para empezar, el legislador pone, como ya dijimos, en una posición de garante del cumplimiento de las obligaciones tributarias, al representante legal o al designado por personas jurídicas.

Mediante la sentencia recaída en el expediente Nro. 06089-2006-PA el Tribunal Constitucional efectúa un test de proporcionalidad sobre la igualdad señalando una serie de pasos a seguir para comprobar si existe o no una diferenciación válida o

discriminatoria de ser el caso. Roxana Sotomarino (2016, p. 14) hace un resumen de esta sentencia y distingue estas etapas de forma didáctica. Así tenemos:

- Primero: verificar la existencia de alguna diferenciación normativa. Tenemos dos supuestos, el hecho discriminatorio y el hecho modelo que sirve de comparación. Se analiza la igualdad o diferenciación entre ambos. De existir igualdad, la norma legal que tiene un tratamiento diferente a esta es inconstitucional por tratar distinto a dos supuestos similares. Si son diferentes, se debe continuar con el paso dos del test.
- Segundo: determinar la intensidad. Hay 3 niveles de intensidad: a) Intensidad grave, la discriminación vulnera los derechos establecidos en el artículo 2.2 de la Constitución e impide el ejercicio o goce de los derechos fundamentales o constitucionales. B) intensidad media: al igual que el anterior se sustentan en los mismos derechos del artículo 2.2. de la Constitución, pero la consecuencia implica un impedimento de ejercicio o goce de derecho a nivel legal o interés legítimo. C) intensidad leve: cuando la discriminación no se sustenta en la Constitución sino en supuestos distintos, pero impide el ejercicio o goce a nivel legal o de interés legítimo.
- Tercero: verificar la existencia de un trato distinto con una determinada finalidad constitucional. Si la norma legal no tiene un fin constitucional, esta resulta ser inconstitucional. Caso contrario, se debe proseguir con el siguiente paso.
- Cuarto: examen de idoneidad. Se evalúa la idoneidad de la norma legal para obtener el fin del legislador. En caso no exista relación con el fin, tal norma resulta inconstitucional.
- Quinto: examen de necesidad. Se evalúa si existen alternativas que no sean o sean menos gravosos. Se compara dos alternativas, la tomada por el legislador y una alternativa hipotética.

- Sexto: examen de proporcionalidad. “Para que una intromisión en un derecho fundamental sea legítima, el grado de realización de la finalidad legítima de tal intromisión debe ser, por lo menos, equivalente al grado de afectación del derecho fundamental”. La proporcionalidad “requiere la comparación entre dos pesos o intensidades: 1) aquel que se encuentra en la realización del fin de la medida legislativa diferenciadora; y, 2) aquel que radica en la afectación del derecho fundamental de que se trate, de manera que la primera de esta deba ser, como se ha mencionado, por lo menos, equivalente a la segunda.” (2016, p. 15)

Gemma Patón (P. 56) “la igualdad tributaria no significa una limitación al legislador para establecer distinciones entre los contribuyentes, al contrario, éstas habrán de ser introducidas si se quiere alcanzar el fin de justicia que se proclama como cierre de la configuración del sistema tributario en su conjunto. La incardinación del principio de igualdad tributaria impone atender al fin de justicia que reclama el texto constitucional.”

4. Capacidad tributaria aplicada a los representantes legales de personas jurídicas

4.1. Capacidad jurídica tributaria

La capacidad jurídica debe ser entendida en sus dos acepciones, capacidad para obrar o también conocida como capacidad de goce y la capacidad de ejercicio. “La capacidad para obrar es la aptitud para realizar actos que produzcan consecuencias jurídicas sustanciales o formales” (Loreto, 1997, p. 85). En tanto la capacidad de ejercicio está referida a la actitud legal para ser sujeto de derechos y obligaciones.

En materia tributaria, la capacidad jurídica debe entenderse como la aptitud o potencialidad jurídica (Sevillano, 2014, p.176) que tiene cualquier persona o ente de realizar actos que produzcan efectos jurídicos relevantes en el ámbito tributario, es decir, vinculados con el acaecimiento del hecho generador que generen como consecuencia una prestación tributaria y/o el pago de tributos. Por su parte, Villegas la define como la aptitud jurídica para ser parte pasiva de la relación jurídica tributaria sustancial, con prescindencia de la cantidad de riqueza que se posea (1992, p. 248 y 249).

En ese sentido, la capacidad jurídica tributaria no tiene en cuenta la riqueza de una persona o entidad para considerarla sujeto pasivo, y esto es algo que resaltar porque se diferencia del principio de capacidad contributiva que sí está vinculado directamente con la riqueza que ostenta una persona. Lo relevante en este elemento de análisis es contar con una posible capacidad jurídica, señalamos posible puesto que existen incluso casos en los que, sin contar con tal elemento, el legislador lo ha considerado como sujeto pasivo para efectos tributarios. Este es el caso de nuestro ordenamiento jurídico, en el cual se establecen algunos supuestos que no tienen capacidad jurídica en el ámbito civil.

En Código Tributario no encontramos una definición de capacidad jurídica tributaria expresamente. No obstante, el artículo 21 del mismo cuerpo normativo reconoce que las personas naturales o jurídicas, las comunidades de bienes, los patrimonios, las sucesiones indivisas, los fideicomisos, las sociedades de hecho, las sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personería jurídica según el derecho privado o público, tienen capacidad tributaria siempre que la Ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.

De la lectura de este artículo observamos que se le reconoce expresamente capacidad jurídica tributaria a entes que pueden no tener personería jurídica en otros ámbitos del derecho. Un claro ejemplo de ello es el caso de los consorcios o contratos de colaboración empresarial. A estos entes colectivos la norma tributaria le atribuye capacidad jurídica tributaria convirtiéndolo en sujeto de derecho y obligaciones. Considerando que estos entes poseen, patrimonio, contratan con terceros, tienen ingresos y realizan actos civiles – comerciales son sometidos a tributación por el legislador (Falcón, p. 538).

El tratamiento de los consorcios o contratos de colaboración empresarial no se encuentra regulado detalladamente en muchos ordenamientos jurídicos ni en el peruano. En otros no ordenamiento no es contemplados expresamente. No obstante, es indudable negar los conflictos tributarios que suscitan. Y ello, se observa en las dos Salas Plenas de los años 2014 y 2015 con motivo de responsabilidad en el caso de los consorcios y de la capacidad procesal de los consorciantes.

En el caso de los consorcios la capacidad jurídica tributaria, mediante Acuerdo de Sala Plena del año 2012, se estableció que tienen capacidad jurídico tributaria siempre que las normas expresamente le otorguen derechos y obligaciones respecto a un tributo en particular. Esto sucede; toda vez que, la deuda tributaria es una de ONP y EsSalud y en sus respectivas leyes de creación no se contempla al consorcio con contabilidad independiente como sujeto pasivo de impuesto, lo que sí ocurre en los casos de la LIR y Ley de IGV. Dicho esto, cabe preguntar ¿es necesario que cada ley que crea y regula un tributo deba señalar un apartado o un artículo donde expresamente se le atribuya capacidad jurídica tributaria para ser pasible del referido impuesto a los consorcios? ¿Acaso no basta con lo dispuesto en el artículo 21 del T.U.O. del CT que ya le reconoce capacidad jurídico tributaria a los consorcios?

Así también, el artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante LIR) define como contribuyentes del impuesto a las personas naturales, sucesiones indivisas, asociaciones de hecho y a las personas jurídicas. En tanto, el numeral k) del mismo artículo establece que se consideran personas naturales, entre otras, a los joint venture, consorcios y contratos de colaboración empresarial siempre que lleven contabilidad independiente a la de sus partes.

Por otro lado, tenemos el caso de las personas naturales sin capacidad de ejercicio. El Código Civil enumera una serie de supuestos. Asimismo, para tales casos, señala en su apartado referente a los tipos de representación que estos sujetos serán representados por un tercero. Así, la Administración Tributaria ha resuelto ciertas consultas para la representación por incapacidad ya sea que se trate de un menor o un incapaz permanente y ha señalado que la calidad de contribuyente también puede recaer sobre persona un menor de edad incapaz, toda vez que, se trata del sujeto que produce el hecho generador de la obligación tributaria. Para el caso particular en consulta se trata de un sujeto generador de rentas de primera categoría.²³

Por lo expuesto en los párrafos precedentes, el Estado haciendo uso de su *lus Imperium* le otorga la condición de sujeto pasivo a entidades o entes que no tienen tal posibilidad

²³ INFORME Nro. 241-2008-SUNAT/2B0000

en el derecho común. A decir, de Sotelo se trataría de entidades sin personería jurídica que por mandato de ley y una conveniente ponderación práctica, son alzadas como sujetos de derechos y obligaciones tributarias (2000).



CAPÍTULO II: EL NO HABIDO COMO SUPUESTO OBJETIVO DE DOLO, NEGLIGENCIA GRAVE O DE ABUSO DE FACULTADES

En el presente capítulo abordaremos el elemento de atribución de responsabilidad solidaria a los representantes legales o designados por personas jurídicas. Como se planteó al inicio del capítulo anterior, la atribución de responsabilidad solidaria parte de un elemento subjetivo como es el dolo, negligencia grave o abuso de facultades. Para determinar la responsabilidad solidaria, conforme se puede colegir del Código Tributario²⁴, no basta la sola calidad de representante legal o de designado por persona jurídica. En el mismo sentido, el Tribunal Fiscal también ha señalado en reiterada jurisprudencia²⁵ que tener la calidad de representante legal o contar con las atribuciones legales de gestión no son condiciones suficientes para acreditar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades, más bien cada circunstancia debe acreditarse.

Sin perjuicio de lo señalado anteriormente, para una mayor facilidad en la determinación de la responsabilidad solidaria, el legislador ha previsto en el artículo 16 del mencionado Código una lista de once supuestos. Dentro de ellos, encontramos la condición de no habido del contribuyente. Cuando nos encontremos en este supuesto, la Administración Tributaria ha señalado en varios informes que ya no es necesario, por parte de ellos, demostrar dolo, negligencia grave o abuso de facultades, puesto que, esto último es sustituido por un elemento objetivo, que es la condición de no habido. Considerando este criterio de la Administración Tributaria parecería que la condición de no habido fuera otra condición necesaria distinta y que suple al dolo, negligencia grave o abuso de facultades en la atribución de responsabilidad solidaria. No obstante, de la estructura y la redacción de la norma antes referida pudiéramos creer que la condición de no habido, sin decirnos cuál, es una causal de dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

La condición de no habido es una de las condiciones del domicilio fiscal de los sujetos pasivos, de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y específicamente el Decreto Supremo Nro. 041-2006-EF. Si bien las mencionadas normas no señalan expresamente la finalidad y objetivo del domicilio, y de la condición de no habido, de la

²⁴ Del artículo 16 del Código Tributario

²⁵ Resoluciones del Tribunal Fiscal Nro. 6940-1-2002, 2574-5-2002, 5822-5-2002, 00232-3-2010, 06749-2-2006.

lectura conjunta de ambas normas nos podemos percatar que el domicilio fiscal es importante a fin de asegurar el ejercicio de funciones de la Administración Tributaria. El artículo 62 del ... Es por ello, que los contribuyentes tienen la obligación de comunicar o confirmar el cambio en el domicilio fiscal.

2.1. Dolo, negligencia grave o abuso de facultades

Ni en el Código Tributario ni en ningún otro dispositivo legal tributario encontramos definición o algún alcance más preciso respecto a lo que debemos entender por dolo, negligencia grave o abuso de facultades. Es más, solo encontramos estos términos en los artículos 16 y 16-A del CT, dentro de los cuales se les considera como condición necesaria para atribuir responsabilidad solidaria a, en nuestro tema de investigación, los representantes legales y designados. Sin embargo, en los mencionados artículos no encontramos una definición de cada término.

Sin perjuicio de lo dicho en el párrafo precedente, determinar la definición de dolo, negligencia grave o abuso de facultades, así como su naturaleza jurídica es importante para posteriormente verificar si la condición de no habido del contribuyente encaja dentro de una de ellas o si por el contrario la condición de no habido es una condición necesaria más. En ese afán, y siendo el caso que el Código Tributario no define los conceptos antes mencionados, resulta aplicable lo previsto en el artículo IX del Título Preliminar del CT. La referida norma establece que, para los casos no previstos en el mencionado cuerpo normativo, procede aplicar otra norma del derecho supletoriamente siempre que no resulte incompatible con la naturaleza del derecho tributario. Ahora bien, debemos determinar la otra norma del derecho a aplicar supletoriamente y que no sea incompatible con el derecho tributario. En ese sentido, respecto al dolo tenemos dos connotaciones, uno civil y otro penal. En lo sucesivo acogeremos y desarrollaremos la que más se asemeje a la naturaleza tributaria. De igual manera, analizaremos la negligencia grave y abuso de facultades bajo los mismos criterios.

Para definir al dolo, negligencia grave o abuso de facultades, la Sala Civil Permanente se ha remitido al Código Civil, aplicando para ellos las normas pertinentes del mencionado Código. Así, en la sentencia Nro. 4847-2008 publicada el 12 de abril de 2010 la referida Sala aplicó supletoriamente, en mérito a la norma IX del Título

Preliminar del CT señalada precedentemente, los artículos 1318 y 1319 del Código Civil sobre dolo y negligencia grave, respectivamente. Ello, por cuanto, las referidas normas civiles no resultan ser incompatibles con la naturaleza de las relaciones jurídico tributarias.

De la misma forma que resolvió la Sala Civil Permanente, el Tribunal Fiscal ha aplicado supletoriamente, las normas civiles antes expuestas en diversa jurisprudencia como las resoluciones Nro. 07524-2-2005 y 06680-1-2010. Asimismo, en las mencionadas resoluciones se hace mención al Diccionario de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas a fin de definir negligencia y diligencia.

Consideramos conveniente la remisión de la Sala de la Corte Suprema y del Tribunal Fiscal a la norma civil y no a la norma penal. Si bien, el Código Penal también define los mismos elementos subjetivos, sin embargo, el origen y la consecuencia en ambos derechos son distintos. Por ejemplo, en materia civil se regulan los efectos de las relaciones obligacionales. En cambio, en materia penal el dolo está ligado a un ilícito. Las consecuencias en el caso de la primera son con fines de reparación del daño. A diferencia del dolo penal que tiene consecuencia punitivas o sancionadoras.

En relación al dolo, la Sala Civil Permanente se establece en el fundamento sexto de la sentencia Nro. 4847-2008 publicada el 12 de abril de 2010 señala que incurre en dolo quien no realiza la obligación de forma deliberada según lo establece el artículo 1318 del mencionado Código. Resáltese, que el dolo importa una omisión de forma intencional, puesto que, el incumplimiento de la obligación es, como señala el Código de forma deliberada.

En cuanto a negligencia grave, aquí se precisan tres grados de negligencia. El primero en conformidad con lo dispuesto en el artículo 1319 del C.C. es la culpa inexcusable, se incurre en esta aquella persona no realiza la obligación por negligencia grave. El segundo, la culpa leve, regulado en el artículo 1320 del mismo cuerpo normativo, actúa con culpa leve la persona que debiendo tener la diligencia ordinaria exigida de acuerdo a la naturaleza de la obligación la omite.

Asimismo, la Sala Civil Permanente en la sentencia Nro. 4847-2008 citada continúa con su análisis y diferencia la culpa leve de la negligencia grave. Para el caso de la primera establece que se omite cumplir con la diligencia o cuidado ordinario que se requiere para el cumplimiento de las obligaciones. Mientras, en el caso de la:

“negligencia o culpa grave, quien no cumple sus obligaciones o quien no maneja los negocios ajenos con la diligencia mínima que aun las personas más negligentes o de poca prudencia suelen emplear en sus propios negocios, aquí la culpa se opone a la diligencia mínima...”

Dicha interpretación que aplicada al ámbito comercial se traduce como, el deber de actuar con la diligencia del buen hombre de negocios. El deber que se incumple es el de velar por el desarrollo patrimonial de toda sociedad y el cumplimiento de sus obligaciones empresariales frente a terceros, en el caso en concreto frente a la Administración Tributaria. De lo expuesto, tenemos que la negligencia al igual que el dolo conlleva una omisión ya sea que se trate de negligencia grave o culpa leve, en ambos casos nos encontramos frente a una omisión por parte del sujeto obligado.

En materia tributaria, el dolo como elemento subjetivo de atribución de responsabilidad solidaria tiene como objetivo el cumplimiento de las obligaciones formales y el pago de las deudas tributarias. No obstante, no coincidimos con la remisión del Tribunal Fiscal al Diccionario de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas y a otras definiciones dados en doctrina; toda vez que, no son fuente de derecho en conformidad con lo dispuesto en la Norma III del Título Preliminar del CT.

El legislador ha considerado a estos tres elementos dentro de una misma categoría, otorgándole el mismo rango y las mismas consecuencias jurídicas, que son la de atribución de responsabilidad solidaria. Si bien en el ámbito Civil estas tres tienen connotaciones distintas, también tienen consecuencias distintas. Sin embargo, en el ámbito tributario el legislador ha optado por consignarles la misma consecuencia jurídico tributaria. Por lo que, parecería que el elemento diferenciador se encontraría en el sujeto que ejecute y dependerá de él y en la posición y el deber que cumpla para considerarse si se cometió dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

La verificación de alguno de los elementos subjetivos en la atribución de responsabilidad solidaria es el tercer paso en el test de análisis que realiza el Tribunal Fiscal para determinar su correcta determinación. En ese sentido, analizaremos cada elemento subjetivo como causal de atribución de responsabilidad solidaria aplicada al ámbito tributario.

2.1.1. Dolo

Como ya expusimos, la definición de dolo para atribuir responsabilidad solidaria a los representantes legales y designados por personas jurídicas es el señalado por el artículo 1318 del C.C. Cabe hacer hincapié en el término deliberadamente, consistente en la intención, aplicado al derecho tributario, sucede cuando, como dice Sanabria "... la conducta típica del contribuyente se ha encaminado conscientemente a burlar los tributos (dolo directo)" (1997, p. 954).

El dolo, al igual que la negligencia significa una omisión según los criterios esbozados párrafos arriba. No obstante, la diferencia entre ellos radica en que, según podemos apreciar de la redacción del artículo en análisis, para el caso del dolo no existe una obligación por parte del sujeto de actuar de determinada forma. Es decir, no existe el deber de cuidado que sí existe en el caso de negligencia. En ese sentido, cualquier sujeto ligado al cumplimiento de obligaciones tributarias podría incurrir en dolo, basta con la intención deliberada de no cumplir con las mismas. En cambio, no cualquiera puede incurrir en negligencia grave, sino que incurre en negligencia aquel que tiene el papel de garante frente a alguien o algo.

Al respecto, los criterios que ha establecido el Tribunal Fiscal respecto al concepto de dolo no han cambiado a través del tiempo, más sí difieren a los establecidos por el Poder Judicial. Mientras el Tribunal Fiscal en un marco de respeto al debido procedimiento²⁶ señala como requisito necesario para la atribución de responsabilidad solidaria acreditar fehacientemente el dolo, negligencia grave o abuso de facultades por parte de la Administración Tributaria, es decir, el referido

²⁶ En el entendido que todo acto administrativo debe estar debidamente motivado, lo que deriva en una adecuada acreditación de los hechos que se imputan y no la simple mención de las normas, criterio aplicado en la Sentencia recaída en el Expediente Nro. 02247-2011-PA/TC.

Tribunal le otorga la carga de la prueba²⁷ a la Administración Tributaria. El Poder Judicial hace prevalecer la diligencia mínima que debe contar todo buen hombre de negocios sobre la acreditación o no del elemento subjetivo²⁸, por lo que, la carga de la prueba para el Poder Judicial le corresponde al representante legal o designado por persona jurídica y no a la Administración Tributaria.

2.1.2. Negligencia grave

Para el caso de negligencia, el Código Civil distingue dos tipos, que son la negligencia grave de conformidad a lo señalado en su artículo 1319 y la culpa leve regulado en su artículo 1320. Existe un elemento diferenciador entre ambos, y este es el grado de diligencia con el que debe contar el sujeto. Así, en el caso de la negligencia grave se deja de cumplir con la diligencia mínima. Mientras en el caso de la culpa leve, se incumple con la diligencia ordinaria. Estos dos criterios nuevos de diligencia mínima y diligencia ordinaria, introducidos por la norma civil al ámbito tributario, responden a dos obligaciones distintas. Por un lado, y dado que estos son conceptos civiles desarrollados en la doctrina más ampliamente tomaremos las palabras de García Falconi, puesto que, el Tribunal Fiscal también ha resuelto en el mismo sentido. Falconi señala que en el caso de la negligencia grave se omite tomar las precauciones más elementales (Citado en Alva, 2012, p. 1-3), vale decir, las más básicas. En cuanto a la negligencia grave el Tribunal Fiscal ha señalado en diversas resoluciones como las Nro. 02574-5-2002, 05822-5-2002, 07114-5-2003 y 02723-2-2004 que el ejecutor del incumplimiento es consciente de las consecuencias de su omisión y el riesgo que la misma, pero a pesar de ello lo ejecuta.

2.2. Consecuencias jurídico tributarias del dolo, negligencia grave o abuso de facultades

Según lo expuesto y de conforme lo señala el Código Tributario en su tantas veces citado artículo 16, para los casos de dolo, negligencia grave o abuso de facultades les corresponde las mismas consecuencias jurídicas. En ese sentido, a

²⁷ Criterio esbozado en la RTF Nro. 01178- 1-2004.

²⁸ Criterio establecido en la Sentencia recaída en Casación Nro. 3939-2010.

continuación, exponemos las consecuencias jurídicas de los referidos elementos conforme se puede deducir de la mencionada norma:

- Una consecuencia principal, en caso de incurrir en cualquiera de los elementos subjetivos de dolo, negligencia grave o abuso de facultades, la Administración Tributaria atribuirá responsabilidad solidaria, para nuestro caso en particular, a los representantes legales y designados por personas jurídicas;
- Como consecuencia de la anterior, surge la obligatoriedad del pago de los tributos dejados de pagar por el deudor principal ya sea que se responda con los recursos que de ella se administren o con recursos propios del responsable. Esto último se puede apreciar de la redacción de la última parte del párrafo primero del artículo 16 del CT, que señala respecto de los recursos que los sujetos administren, entendidos como los recursos de la empresa; o los recursos que disponga, entendiéndose a los recursos propios que el responsable disponga, en este caso no entran los recursos de su representada, puesto que, las funciones inherentes a su cargo son las de administración.
- Asimismo, y no menos importante también existen las obligaciones tributarias formales como por ejemplo la presentación de declaraciones juradas, entre otras.

Por otro lado, al responsable solidario le asiste el derecho de repetición, el cual podrá ejercer conforme lo establece el artículo 20 del CT contra el deudor principal de las obligaciones tributarias. Sin embargo, este derecho se activa siempre que el responsable solidario haya cumplido con el pago de las obligaciones tributarias dejadas de pagar por deudor principal. Este tema respecto al derecho de repetición será desarrollado en el capítulo III.

A manera de reflexión, nos preguntamos, si para la Administración Tributaria con sus facultades de coercitividad no fue le fácil hacerse del pago de las deudas tributarias dejadas de pagar por parte del contribuyente, será posible para el responsable solidario efectivizar la devolución de lo pagado a la Administración. Por lo que, si bien a pesar que el responsable solidario tenga su derecho de repetición

expedito, en la realidad pocas veces se efectivizará porque antes de eso se deberá lidiar un proceso judicial largo y tedioso ante el Juzgado Civil.

2.3. El “no habido”

En el siguiente sub título desarrollaremos el tema central de nuestra investigación que es la condición de no habido, su configuración, procedimiento para su cambio y consecuencias.

2.3.1. El domicilio fiscal y el no habido

El domicilio es un concepto importante en nuestro ordenamiento tributario por ser el criterio de conexión por el cual se somete a tributación a los sujetos obligados en el país. Así el primer párrafo del artículo IX del Título Preliminar del CT establece que están obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias los domiciliados en el Perú. En tanto, el segundo párrafo del referido artículo obliga a constituir domicilio o nombrar a un representante en el país a aquellas personas que tuvieran algún patrimonio, renta, acto o contrato obligados a tributar en el Perú.

En ese sentido, el artículo 11 del CT establece que los sujetos obligados a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes tienen el deber de fijar y cambiar su domicilio fiscal. Ambos actos administrativos deben realizarse según las condiciones que mediante Resolución de Superintendencia establece SUNAT. Asimismo, el CT diferencia domicilio fiscal de domicilio procesal. Sin embargo, para nuestro tema de investigación solo desarrollaremos el domicilio fiscal, puesto que de este depende la condición de no habido del contribuyente.

Cabe resaltar de forma comparativa como se percata Robles que a diferencia de las versiones anteriores del CT, donde se hacía referencia a los contribuyentes y responsables²⁹, o deudores tributarios³⁰ ahora se hace referencia a los sujetos obligados. Esto constituye un conjunto mayor de deudores tributarios (2014, p. 218).

²⁹ Primer Código Tributario

³⁰ Segundo y tercer Código Tributario

En consecuencia, se debe considerar lo dispuesto en el Decreto Legislativo Nro. 943 y de la Resolución de Superintendencia Nro. 210-2004/SUNAT. Ambas normas en sus artículos 2 establecen como obligados a inscribirse al Registro Único de Contribuyentes a las personas naturales o jurídicas, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados o no en el país, que tengan la condición de:

- a) Contribuyente y/o responsables;
- b) derecho a la devolución de algún impuesto que administre SUNAT sin tener necesariamente la condición de contribuyente y/o responsable;
- c) los que se hayan acogido algunos de los Regímenes Aduaneros o a los Destinos Aduaneros Especiales o de Excepción;
- d) la SUNAT considere necesaria su incorporación al registro, para tal caso, la R.S. en mención ha establecido un anexo.

Retomando el ya mencionado artículo 11 del CT, este define de manera expresa el domicilio y establece que es “el lugar fijado dentro del territorio nacional para todo efecto tributario...”. Es decir, en principio el domicilio fiscal deberá ser físico y dentro del territorio nacional. Por otro lado, resáltese para todo efecto tributario, entendiéndose como tal para notificaciones, verificaciones, fiscalizaciones, o cualquier tipo de comunicaciones entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

La norma también establece que el domicilio fiscal subsiste en tanto el sujeto obligado no comunique el cambio del domicilio de acuerdo a las disposiciones que establezca la Administración Tributaria. No obstante, existe cierto impedimento de cambiar el domicilio fiscal, cuando el contribuyente se encuentre dentro de un procedimiento de verificación, fiscalización o cobranza coactiva, salvo la Administración lo autorice.

Por otro lado, el cuarto párrafo del mencionado artículo señala que siempre que por motivos del domicilio fiscal se dificulten el cumplimiento de las funciones de la Administración Tributaria, esta puede solicitarle al contribuyente el cambio del domicilio. Sin embargo, no se podrá solicitar el cambio cuando se trate de: en el caso de personas naturales, su residencia habitual; en el caso de personas

jurídicas la dirección o administración efectiva del negocio; en el caso de personas domiciliadas en el extranjero, su establecimiento permanente en el país según lo dispone el penúltimo párrafo.

En los siguientes artículos 12, 13, 14 y 15 se establecen presunciones de domicilio para personas naturales, para personas jurídica, no domiciliados y aquellas carentes de personería jurídica. Entre esas presunciones podemos observar que se encuentran el domicilio declarado ante RENIEC en el caso de las personas naturales o de actividades en el caso de personas jurídicas. Es decir, el CT no utiliza el mismo domicilio civil³¹, sino que crea un domicilio para efectos tributarios y para cualquier tipo de comunicación entre contribuyente y Administración Tributaria como señalamos anteriormente, el cuál es declarado por el contribuyente y puede ser cambiado en cualquier momento de acuerdo a las disposiciones de la Administración Tributaria, salvo ciertas restricciones.

Por las normas expuestas, señalar el domicilio fiscal resulta ser una obligación de todo sujeto pasivo de una obligación tributaria al momento de inscribirse ante la Administración Tributaria. Y esto obedece principalmente al ejercicio de funciones de la Administración Tributaria; toda vez que, el domicilio importa un lugar de ubicación, dónde la Administración Tributaria pueda encontrar al sujeto obligado y cumplir con sus funciones de verificación, fiscalización, ejecución de cobranza coactiva.

No comunicar el cambio de domicilio puede entorpecer las funciones de la Administración; por lo que, también es considerada como una obligación más que una facultad del sujeto obligado. No obstante, no comunicar el cambio de domicilio puede resultar perjudicial para el sujeto obligado, en mérito a que el domicilio fiscal subsiste en tanto no se efectuó el cambio ante SUNAT; por lo que, cualquier notificación o comunicación a este domicilio, en tanto se cumplan con los requisitos señalados en el artículo 104 del CT, serán válida y surtirá los efectos jurídicos correspondientes.

2.3.2. *Cómo se adquiere la condición de no habido*

Las condiciones domiciliarias de los sujetos obligados son tres: habido, no hallado y no habido. La condición de habido es la condición ideal de todo sujeto obligado. Solo de esta forma se puede asegurar una correcta comunicación entre la Administración Tributaria y los sujetos obligados. Señalamos correcta dentro del marco de las formas de notificación del artículo 104 del CT, sin perjuicio de los errores que se suscitan en el área de notificaciones de la SUNAT, es bien sabido que las notificaciones efectuadas por la Administración Tributaria tienen dificultades que acarrear complicaciones para los sujetos pasivos de la obligación tributaria. Esto se puede corroborar de las innumerables quejas presentadas al Tribunal Fiscal por procedimientos de cobranza coactiva iniciadas indebidamente por cuanto la SUNAT no cumplió con las notificaciones de las deudas tributarias exigibles.

Al respecto, mediante Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 20904-1-2012, de fecha 12 de diciembre de 2012, el citado Tribunal reconoce que existen deficiencias en la notificación a los administrados y señala que “algunas veces el administrado adquiere la condición de No Habido de manera poco regular”. Asimismo, ha señalado que las enmendaduras en los casilleros de las fechas en que se efectúan las visitas al recurrente, le restan fehaciencia al acto de notificación.

Es importante resaltar que todas estas verificaciones en el procedimiento de notificación resultan pertinentes en tanto el Tribunal Fiscal resuelve quejas con motivo del inicio indebido de procedimientos de cobranza coactiva. Si se tratase de quejas por la condición de no habido, no hallado, cambio de domicilio cuando exista alguna restricción, el Tribunal Fiscal simplemente declara improcedente tales solicitudes en la medida que son solicitudes no contenciosas no vinculada con la determinación de la Obligación Tributaria; por lo que, le es aplicado lo regulado por la Ley Nro. 27444 - Ley de Procedimiento Administrativo General. Estos criterios lo podemos verificar en las resoluciones Nro. 01635- 3-2004 y 07337-5-2004.

Sin perjuicio de lo dicho, la Administración Tributaria tiene, actualmente, otros mecanismos de notificación implementados como son las notificaciones electrónicas que podrían hacerla más efectiva.

La condición de habido se confirma con la verificación por parte de la Administración Tributaria posterior a la inscripción del sujeto pasivo en el Registro Único de Contribuyentes, fecha a partir de la cuál surte efectos el domicilio fiscal.

No hallado

La condición de no hallado es la condición domiciliaria previa a la de no habido. Esta se obtiene cuando la Administración Tributaria en su afán de notificar o comunicar algún acto administrativo no encuentra al sujeto pasivo en el domicilio fiscal declarado ante el Registro Único de Contribuyentes.

El no hallado es una condición temporal, que puede cambiar a la condición de habido en caso el sujeto pasivo confirme o cambie el domicilio fiscal; o en el peor de los casos cambiar a la condición de no habido en tanto no cumpla con lo señalado anteriormente dentro de los plazos señalados por ley.

De la lectura del artículo 4 del Decreto Supremo Nro. 041-2006-EF y sus numerales podemos observar tres momentos en la configuración de la condición de no hallado. Así tenemos:

El primero, cuando se notifica algún documento o cuando se verifique el domicilio fiscal se tiene alguna de las siguientes condiciones el deudor tributario adquirirá automáticamente la condición de no hallado; es decir, sin la necesidad de emitir y notificar algún acto administrativo adicional:

- 1) negativa de recepción;
- 2) ausencia de persona capaz o el domicilio fiscal se encuentre cerrado,
- 3) no existe la dirección declarada

En los dos primeros casos, para determinar la condición de no hallado, las situaciones mencionadas deben producirse en tres oportunidades en días distintos³² sin considerar el orden ni si pertenecen a un solo numeral o a ambos.

³² Numerales 4.2, 4.3 del artículo 4 del Decreto Supremo Nro. 041-2006-EF.

El inicio del cómputo se contabilizará desde la última notificación realizada con acuse de recibo o de la última verificación del domicilio fiscal³³.

El segundo momento viene cuando a través de la publicación en la página web de la SUNAT, se requiere a los sujetos pasivos efectuar la confirmación o cambio del domicilio fiscal hasta el décimo quinto día calendario del mes en el que efectuó el requerimiento, bajo apercibimiento de asignarle la condición de no habido³⁴.

Finalmente, el tercero, en caso que el sujeto con la condición de no hallado no cumpla con confirmar o cambiar su domicilio fiscal hasta el último día hábil del mes en que se efectuó la publicación, adquirirá la condición de no habido³⁵ en la fecha en la que se efectúe la publicación lista de los sujetos obligados con la condición de no habido³⁶.

No habido

Es la tercera condición domiciliaria del sujeto pasivo. Es el menos deseado de todas las condiciones domiciliarias del contribuyente, debido a las consecuencias que esta acarrea.

La condición de no habido se levanta con la comunicación por parte del contribuyente del nuevo domicilio fiscal o la confirmación del mismo domicilio, conforme lo dispone el artículo 9 de R.S. Nro. 041-2006/SUNAT.

2.3.3. Consecuencias de la condición de no habido

Las consecuencias de adquirir la condición de no habido para los sujetos pasivos son diversas y no están contempladas en un solo dispositivo legal sino dispersas en el Código Tributario, en la Ley del Impuesto General a las Ventas, en la Ley del impuesto a la Renta y en otras resoluciones de superintendencia que regulan solicitudes de carácter no contencioso.

³³ Numeral 4.4 del artículo 4 del Decreto Supremo Nro. 041-2006-EF.

³⁴ Numeral 6.1 del artículo 6 del Decreto Supremo Nro. 041-2006-EF.

³⁵ Numeral 6.3 del artículo 6 del Decreto Supremo Nro. 041-2006-EF.

³⁶ Numeral 8.1 del artículo 8 del Decreto Supremo Nro. 041-2006-EF.

A continuación, trataremos de agrupar las consecuencias de adquirir la condición de no habido a fin de verificar si existe algún criterio de conexión entre ellas:

a. Consecuencias en el Código Tributario:

- De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 46 del CT, el cómputo del plazo de prescripción se suspende para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias.
- Posibilidad de interponer al inicio de un procedimiento de cobranza coactiva medidas cautelares previas por parte de la Sunat, según lo establecido en el literal i) del artículo 56 del CT.
- Posibilidad de utilizar la base presunta para los procedimientos de fiscalización de conformidad el numeral 11 del artículo 64 del CT.
- Las notificaciones se efectuarán a través de la web de SUNAT según lo dispuesto en el artículo 104 del CT.
- El representante que incurra en no habido e incumpla con sus obligaciones tributarias será responsable solidario de su representada debiendo pagar con los recursos que administre o disponga, de conformidad con lo señalado en el artículo 16 del CT.

Consecuencias en la Ley del IGV

- Los comprobantes de pago cuyo RUC tengan la condición de no habido no otorgan derecho al crédito fiscal; por lo que, tales compras serán reparadas por la Administración Tributaria en un proceso de fiscalización. Esto debido a que no cumple con los requisitos para ser considerado gasto, en consecuencia, no se puede deducir el crédito fiscal.

Consecuencias en la LIR

- El gasto efectuado mediante comprobante de pago cuyo RUC tenga la condición de no habido no será deducible para la determinación del

Impuesto a la Renta, salvo que el 31 de diciembre, el contribuyente levante su condición a habido.

Otros administrativos

- Restricción en la emisión de Recibos por Honorarios Electrónicos y en la emisión de las Notas de Crédito Electrónicas.³⁷
- Denegatoria de fraccionamiento.³⁸

De las normas expuestas, las consecuencias son perjudiciales tanto para el usuario o adquirente que compró de un contribuyente en la condición de no habido como para el proveedor o prestador de un servicio. Al usuario o adquirente se le desconoce el crédito fiscal y el gasto de las mencionadas compras. En estas consecuencias, el legislador le traslada el deber de vigilar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Por su parte, de las consecuencias expuestas que atañen al proveedor distinguimos dos tipos, las limitativas de derechos como la de suspensión del plazo de prescripción, la imposibilidad de solicitar fraccionamiento y de emisión de comprobantes de pago electrónicos; y las de carácter resarcitorio. A pesar que el Código Tributario no le reconoce tal categoría, de los efectos jurídicos que se despliegan de estas podemos apreciar, por ejemplo, en el caso de interposición de medidas cautelares previas al inicio de una cobranza coactiva, se busca asegurar el cobro de las deudas tributarias, que dada la condición de no habido del contribuyente genera riesgo para la Administración Tributaria, lo mismo ocurre con la posibilidad de utilizar la base presunta para los procedimientos de fiscalización. Por otro lado, en el caso de la atribución de responsabilidad solidaria se busca cobrar las deudas tributarias ya determinadas dejadas de pagar.

2.4. El no habido como objetivación del elemento subjetivo

De acuerdo a las normas expuestas en el sub-título anterior podemos apreciar que la configuración de la condición de no habido de un sujeto pasivo es objetiva. Existen

³⁷ Artículo 3 de la R.S. Nro. 182-2008-SUNAT.

³⁸ Literal c) del artículo 8 del Reglamento de Aplazamiento y Fraccionamiento de la Deuda Tributaria - Resolución de Superintendencia Nro. 161-2015/SUNAT.

requerimientos, plazos y condiciones que acarrearán esta condición. Estas condiciones son verificables y contrastables en la realidad, por lo que, la condición de no habido es un elemento objetivo.

Ahora bien, este elemento objetivo en la determinación de responsabilidad solidaria viene a tomar el lugar que tenía el elemento subjetivo del dolo, negligencia grave o abuso de facultades. Así, el tercer párrafo del artículo 16 señala que se considerará dolo, negligencia grave o abuso de facultades cuando el contribuyente tenga la condición de no habido. Al respecto, podemos observar dos opciones de interpretación, o que la condición de no habido como causal objetiva supla al elemento subjetivo de atribución de responsabilidad solidaria, es decir, supla al dolo, negligencia grave o abuso de facultades; o, por el contrario, sea en sí misma una situación de dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

Si tratase de una sustitución del elemento subjetivo por el elemento objetivo de la condición de no habido, la Administración Tributaria ya no tendría que demostrar que el representante legal o designado incurrió en dolo, negligencia grave o abuso de facultades en el incumplimiento de las obligaciones tributarias. Sino que bastará con demostrar la condición de no habido del contribuyente. No está de más recordar que esta es la posición que SUNAT señaló en el Informe Nro. 20 antes citado. En aquel Informe, además, se indica que el representante legal deberá demostrar que no incurrió en dolo, negligencia grave o abuso de facultades con el fin de oponer la atribución de responsabilidad solidaria. En este orden de ideas, la responsabilidad solidaria ya no se atribuiría en razón de dolo, negligencia grave o abuso de facultades sino en mérito a una condición objetiva. Esto le restaría valor a la figura de responsabilidad solidaria misma, cuyo sustento se encuentra en el principio de solidaridad según señalamos en el capítulo I. De ello, también cabría preguntarse si la responsabilidad solidaria se podría atribuir en base a un elemento subjetivo o en mérito elemento objetivo alternativamente.

Por otro lado, si la condición de no habido importa una situación de dolo, negligencia grave o abuso de facultades en sí misma, la carga de la prueba la tendría SUNAT. En ese sentido, SUNAT debería demostrar que el representante legal o designado incurrió en dolo, negligencia grave o abuso de facultades por incumplir con sus obligaciones tributarias y dejar que la condición del contribuyente cambie a no habido. Lo dicho, a

todas luces es contrario a la opinión de SUNAT expuesta en el Informe comentado anteriormente.

Por su parte, el Tribunal Fiscal en su test de análisis analiza en todas las resoluciones consultadas, la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades como un elemento supletorio. Por lo que, a continuación, exponemos algunos casos al respecto:

- En la RTF Nro. respecto a
- En relación a

2.4.1. Del elemento subjetivo al elemento objetivo

“Ahora bien, en caso que un contribuyente tenga dicha condición y se verifique el incumplimiento en el pago de los tributos a su cargo, la Administración Tributaria podrá presumir, salvo prueba en contrario, la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades por parte de los sujetos que, en calidad de representantes del contribuyente no habido, debieron haber cumplido con el pago de dichos tributos con los recursos que administraban o disponían de aquél.”³⁹

“Asimismo, establecida la obligación tributaria que debe considerarse para efecto de la atribución, es necesario acreditar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades por parte de dicho representante. Sin embargo, la regla indicada en el párrafo anterior tiene como excepción que admite prueba en contrario, que el deudor tenga la condición de no habido, situación que libera a la Administración de acreditar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades por parte de los representantes legales y los designados por las personas jurídicas.”⁴⁰

2.4.2. El no habido como negligencia grave: funciones o atribuciones que los representantes legales o designados por personas jurídicas vulneran

³⁹ INFORME Nro. 339-2003-SUNAT/2B0000

⁴⁰ INFORME Nro. 112-2012-SUNAT/4B0000

Atendiendo a las atribuciones de los representantes legales expuestos en el capítulo anterior, dentro de las cuales encontramos la de velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Tenemos que, los representantes legales no pueden ser indiferentes a su cumplimiento.

Por otro lado, en la medida que la condición de no habido del domicilio fiscal del contribuyente importa una obligación formal para que la Administración Tributaria pueda ejercer sus funciones. El mantener la condición domiciliaria como habido resulta ser también una obligación para los representantes legales. En consecuencia, la condición domiciliaria de no habido importa una total y consciente indiferencia; por lo que, su omisión o incumplimiento devendría en negligencia grave.

Para el caso de los designados por personas jurídicas, en el entendido que se otorguen las mismas atribuciones y facultades respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustanciales vía poder, también se cometería negligencia grave bajo los mismos supuestos que en el caso de los representantes legales.

Sin embargo, cabe la pregunta en los casos que los contadores u otro trabajador que tenga a su cargo la determinación y pago de las obligaciones tributarias sin poder especial inscrito para ello. Pues bien, como señalamos en capítulo anterior, las atribuciones derivan del Estatuto en el caso de los representantes legales o de un poder por escritura pública en el caso de los designados. En ese orden de ideas, el contador u otro trabajador no podría cometer dolo, negligencia grave o abuso de facultades; toda vez que, no les fueron conferidas, a pesar que de acuerdo a la labor que realiza sea se encargue de determinar los tributos o pagarlos.

CAPÍTULO III: PROCEDIMIENTO Y CONSECUENCIAS JURÍDICAS DE LA ATRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

Luego de verificar que la condición domiciliaria de no habido del contribuyente fuera adquirida por razones atribuibles a los representantes legales o designados por personas jurídicas, la Administración Tributaria podrá determinarles responsabilidad solidaria. Esta atribución no tiene un procedimiento propio. Al menos ni el Código Tributario ni otras normas tributarias señalan expresamente el procedimiento a seguir para ese tipo de determinación o alguna remisión a los procedimientos existentes en el mencionado Código.

Sin perjuicio de ello, el artículo 20-A del CT señala que la atribución de responsabilidad solidaria surte efecto desde la notificación al responsable con la Resolución de Determinación. De ello tenemos que, el acto de determinación de responsabilidad solidaria es una Resolución de Determinación. En ese sentido, dicha resolución debe cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 77 del referido Código. Esto, hace suponer de la existencia de un procedimiento previo de fiscalización, puesto que, de conformidad con lo establecido en el artículo 75, la Resolución de Determinación es emitida producto de un proceso de fiscalización o verificación realizada por iniciativa propia de la Administración Tributaria. Por otro lado, si bien, conocemos el acto administrativo por el cual se determina la responsabilidad solidaria y sabemos también que debe existir un proceso previo de fiscalización o verificación no conocemos las etapas o actos del mismo. En base a esto, consideramos que la sola condición domiciliaria de no habido no es suficiente para la atribución de responsabilidad solidaria, sino que debe llevarse a cabo previamente un procedimiento de fiscalización o verificación.

Por su parte, la SUNAT ha señalado en el Informe Nro. 339-2003-SUNAT/2B0000 que el procedimiento a seguir para la atribución de responsabilidad solidaria es la regulada en los artículos 60 y 75 del CT, igual como indicamos en el párrafo precedente. En tanto, de la jurisprudencia revisada observamos que las Resoluciones de Determinación de responsabilidad solidaria se sustentan en informes emitidos por la administración Tributaria. En el referido informe se verifica el cumplimiento de la causal de no habido. Así también, en ella se verifican las etapas y configuración de la condición domiciliaria de no habido descritas en el Capítulo II del presente trabajo de investigación. Sin embargo, en los mencionados informes no se determina si la condición de no habido es o no una condición

de dolo, negligencia grave o abuso de facultades. Estos informes se basan básicamente en la constatación del sistema de SUNAT, y específicamente en la condición domiciliaria del deudor principal. En ese sentido, este capítulo pretende analizar el procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria.

Por otro lado, del procedimiento de verificación previo a la emisión de la Resolución de Determinación de atribución de responsabilidad solidaria revisada con motivo de la jurisprudencia leída no existe una etapa de descargo como sí existe en las fiscalizaciones parciales y definitivas⁴¹ señaladas en los artículos 61, 62 y 62-A del CT. El presunto responsable solidario no toma conocimiento de la verificación que realiza Sunat. No tiene oportunidad de aportar pruebas que deslinden su presunta responsabilidad. El procedimiento que realiza la Sunat se basa en la verificación del sistema.

Es recién con la notificación de la Resolución de Determinación que el presunto responsable puede interponer algún recurso impugnatorio de reclamación y posteriormente de apelación de conformidad con los requisitos señalados en los artículos 137 y 146 del CT. En otras palabras, recién en esta etapa el ya determinado responsable solidario podrá ejercer su derecho a defensa. Para ello deberá iniciar un procedimiento tributario contencioso. Esto no sucede en un procedimiento de fiscalización, en esos casos a los contribuyentes se les comunica el inicio de la fiscalización, el tipo de fiscalización, el elemento a fiscalizar, periodo y tributo. En esta etapa los documentos, registros, entre otros, exhibidos pueden subsanar lo acotado por la Administración Tributaria. Ello nos hace presumir que el procedimiento de fiscalización que aseguraba la Administración Tributaria en su Informe se realizaba antes de la atribución de responsabilidad solidaria no cumple con los principios de debido procedimiento.

Las diferencias resaltadas en el párrafo anterior nos confirman que nos encontramos ante dos escenarios distintos. Estos tipos de procedimientos de fiscalización se diferencian en cuanto a la oportunidad para presentar de descargos. En ese sentido, en el presente capítulo se verificará el procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria y la aplicación o no de los principios de debido procedimiento.

⁴¹ En estas etapas se pueden presentar información, documentación y además, el sujeto fiscalizado tiene opción a ejercer su derecho a la defensa en cuanto son oídos por el agente fiscalizador.

3.1. Procedimiento de determinación de la responsabilidad solidaria. -

El Código Tributario establece una serie de facultades para la determinación y verificación por parte de la Administración Tributaria. Estas facultades se encuentran establecidas en sus artículos 59 y 77. El artículo 62 del CT, por su parte, señala que la Administración tributaria en el ejercicio de su función fiscalizadora podrá inspeccionar, investigar y controlar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias. Asimismo, el referido artículo señala una serie de facultades discrecionales que le asisten a la Administración Tributaria como las de exigir la exhibición de libros y registros a los deudores tributarios, solicitar comparecencia, entre otros. Estas facultades conllevan a determinar las obligaciones tributarias del deudor tributario principal. En ninguno de los mencionados artículos se señala al responsable tributario. O, en todo caso, ninguno de los mencionados artículos hace referencia a la determinación de responsabilidad solidaria.

Asimismo, cabe resaltar nuevamente que de todas las facultades que se establecen en los artículos mencionados se refieren respecto del deudor tributario. Así también, los artículos 63 y siguientes del CT sobre base real y base presunta refieren al deudor tributario, no a responsable solidario. Esto en primera instancia resulta lógico, puesto que, se trata de verificar el cumplimiento de obligaciones tributarias de contribuyentes ya determinados. Sin embargo, cabría preguntarnos si dentro de la categoría deudor tributario a la que hace referencia también se encuentra responsable solidario y a su vez dentro de esta se encontrarían los representantes legales y los designados por personas jurídicas.

En todos estos casos se ha identificado previa y plenamente al deudor tributario. Estos artículos y facultades no resultan aplicables en la determinación de responsabilidad solidaria,

Por su parte, en el caso de la atribución de responsabilidad solidaria aún no se ha identificado al deudor tributario, sino que el objetivo principal de este procedimiento es identificar al responsable solidario.

Por lo expuesto, no tenemos un procedimiento de verificación o fiscalización propio en nuestro ordenamiento tributario que nos conlleve a la determinación de la responsabilidad solidaria.

No obstante, en relación al acto administrativo que determina la atribución de responsabilidad solidaria, el último párrafo del artículo 20-A del CT, señala que la responsabilidad solidaria, surtirá efectos desde la notificación de la resolución de determinación de atribución de responsabilidad. Si bien este apartado no nos señala el procedimiento a seguir por la Administración Tributaria en la determinación de responsabilidad solidaria, sí podemos concluir que es una Resolución de Determinación la que atribuye la responsabilidad solidaria.

El artículo en comentario continúa y señala que en tal Resolución se deberá indicar la causal de atribución y el monto de la deuda tributaria atribuida al responsable. Es decir que además de los requisitos dispuestos en los artículos 75, 76 y 77 del CT para el caso de las Resoluciones de Determinación, la Resolución de Determinación de atribución de responsabilidad deberá contener dos requisitos más, que son: la causal de atribución y el monto de la deuda atribuida en responsabilidad.

Sin perjuicio de lo señalado en los párrafos anteriores y no obstante que no exista un procedimiento establecido para la atribución de responsabilidad solidaria, el inciso b) del artículo 59 del CT establece que, en los casos de determinación de obligación tributaria iniciados por parte de la Administración Tributaria, esta verificará, entre otros, la realización del hecho generador e identificará al deudor tributario. Cabe preguntarse aquí si al referirse a la realización del hecho generador se refiere también a la atribución de responsabilidad solidaria. De ser así, en el caso de la responsabilidad solidaria el hecho generador será el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del representante legal o designado por persona jurídica cuando la condición domiciliaria del representado se encuentre en la condición de no habido. El deudor tributario en este caso será el representante legal o el designado por la persona jurídica. Dicho esto, para atribuir responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria deberá verificar la realización del hecho generador de la responsabilidad solidaria.

...

En lo sucesivo desarrollaremos el procedimiento empleado por la SUNAT para la atribución de responsabilidad solidaria conforme al criterio establecido en el Informe Nro. 339-2003 y de la jurisprudencia revisada con motivo del presente trabajo de investigación:

3.1.1. Procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria de acuerdo a los criterios establecidos por la Administración Tributaria. -

La Sunat en su Informe Nro. 339-2003 señala que para la atribución de responsabilidad solidaria se requiere de un acto de determinación mediante el cual, la Administración Tributaria determine al representante que tendrá la calidad de responsable solidario. En este acto, se establece, además, la deuda tributaria materia de atribución de responsabilidad. Cabe precisar, que el referido informe solo hace referencia al representante legal y no al designado por persona jurídica. No hemos encontrado algún Informe que haga referencia a este tipo de responsable. Sin embargo, entendemos que el procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria que señala la SUNAT es un procedimiento general y único, por lo que, le sería aplicable a cualquier responsable en calidad de representación que señala el artículo 16 del CT.

La SUNAT señala como sustento legal el inciso b) del artículo 59 del CT, toda vez que, el acto de determinación es el acto por el cual se verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, se identifica al deudor tributario, la base imponible y la cuantía del tributo. En ese sentido, la Administración refiere la necesidad de la emisión de un acto de determinación para atribuir la responsabilidad solidaria de un sujeto por la deuda tributaria.

Agrega, además, en el penúltimo párrafo del fundamento 1 del Informe en comentario, que la sola publicación⁴² de la lista de contribuyentes con la condición domiciliaria de no habido no es suficiente para la atribución de responsabilidad solidaria. Más aún, precisa, siendo el caso que en la lista publicada no se identifica a los obligados en calidad de responsables solidarios, tampoco se identifica o se determina la deuda tributaria materia de atribución de responsabilidad.

⁴² La publicación de la lista de los contribuyentes no habidos es uno de los requisitos según lo señala el artículo 6 del Decreto Supremo Nro. 102-2002-EF

Respecto a lo último, estamos de acuerdo con la Administración, puesto que la sola condición de no habido del contribuyente no genera responsabilidad solidaria para los representantes legales o designados por personas jurídicas. Sin embargo, nuestro análisis va más allá de la sola verificación de las condiciones formales como la identificación de los obligados en calidad de responsables solidarios o la determinación del importe de la deuda tributaria atribuida que se subsanaría con la simple publicación de estos requisitos. Ciertamente se requiere de un procedimiento previo que conlleve a determinar la responsabilidad solidaria. Pero este requiere de condiciones que aseguren para el supuesto responsable solidario el cumplimiento del debido procedimiento, a ser oído y a presentar pruebas.

Por otro lado, en cuanto a la Resolución de determinación de responsabilidad solidaria, como resultado de la fiscalización, esta debe contener las causales de responsabilidad, el deber y/o deberes infringidos por los representantes o designados según lo señalado en el Capítulo I y la deuda tributaria que será atribuible en responsabilidad, según se analizará en el presente Capítulo.

Ahora bien, la Administración mediante el informe de referencia señala que la determinación de responsabilidad solidaria se debe efectuar como consecuencia de un procedimiento de fiscalización de conformidad con lo establecido en los artículos 60 y 75 del Código Tributario. En relación a este fundamento no estamos de acuerdo, toda vez que, los artículos a que hace referencia la Administración son aplicables a una fiscalización en la que ya se encuentra identificado al deudor tributario, según los argumentos señalados en el sub-capítulo anterior.

En el caso de una fiscalización definitiva o parcial es comprensible la aplicación de las facultades como las de solicitar comparecencia, exhibir de libros, registros, documentos, entre otros, con la consigna de corroborar lo determinado por el mismo contribuyente. En el caso de la determinación de responsable solidario no se puede solicitar la exhibición de libros y demás del contribuyente principal al representante legal o al designado, por tratarse de dos sujetos distintos e independientes uno del otro. Por lo que, el procedimiento a seguir, se encuentra dirigido a determinar primero al supuesto responsable, segundo el deber infringido que acarrea la responsabilidad y tercero determinar las deudas tributarias materia de atribución en calidad de representación.

A manera de recordaris, de conformidad con lo señalado en el artículo 94 del Código Tributario, la opinión emitida por la Administración Tributaria no es vinculante para el Tribunal Fiscal. Su opinión solo es de obligatorio cumplimiento para los diferentes órganos de la propia administración. Por lo que, es natural que el Tribunal Fiscal no tenga el mismo criterio de la Administración Tributaria.

3.1.2. El procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria según la jurisprudencia revisada

Para la elaboración del presente trabajo de investigación hemos revisado 12 resoluciones del Tribunal Fiscal. Todas ellas originadas por una resolución de determinación de responsabilidad solidaria por la condición domiciliaria de no habido del contribuyente – deudor principal. Todas estas han sido apeladas por el responsable solidario en calidad de representante legal.

Del análisis efectuado por el Tribunal Fiscal con motivo de la apelación se puede apreciar el modus operandi de la Administración Tributaria en la determinación de responsabilidad solidaria. Así, se verificó que la Resolución de Determinación de atribución tiene sustento en dos Informes de SUNAT. El primer Informe contiene la atribución de responsabilidad solidaria y el segundo señala la causal de condición no habido.

A continuación, detallamos la descripción de cada informe, de sus requisitos y contenido:

Informes emitidos por la SUNAT con razón de la determinación de responsabilidad solidaria. –

Los informes emitidos por la SUNAT con motivo de la atribución de responsabilidad solidaria son dos. En uno de ellos se verifica propiamente la atribución de responsabilidad y en el otro, todo lo relacionado a la adquisición de la condición de no habido.

- En el primer informe se comprueba la calidad de representante legal del responsable tributario y el periodo de permanencia en el cargo. Toda vez que,

esto no es un procedimiento regulado, es difícil determinar cuáles son los medios que verifica la Administración Tributaria para determinar tales condiciones. De las partes pertinentes mencionadas en las resoluciones del Tribunal Fiscal se puede comprobar que las aseveraciones de la Administración fueron realizadas por la verificación del sistema de SUNAT. Por su parte, el Tribunal Fiscal evalúa, además, las facultades del representante legal y el periodo en el cargo. Para ello, verifica los testimonios y/o las partidas electrónicas ofrecidas como medios probatorios por el recurrente en las que se puede apreciar las funciones y su periodo de representación. Esta información es cotejada con la información brindada por la SUNAT mediante el referido Informe.

En 10 de los 12 casos revisados se puede comprobar que tales evaluaciones coinciden en cuanto a las facultades de representación y al periodo de permanencia en el cargo. Sin embargo, en el caso recaído en la RTF Nro. 06698-8-2015, el Tribunal Fiscal observó un error en el informe, por cuanto, la fecha de término del cargo de representante legal había culminado el 04 de abril de 2013 y no el 18 de julio de 2014 como había indiciado la SUNAT en el referido informe.

- En el segundo informe emitido por la SUNAT, se determinan las circunstancias que conllevaron al deudor principal a la condición de no hallado y luego a la condición de no habido. Se verifica la forma de notificación de los actos administrativos, la oportunidad y fechas de las mismas. En otras palabras, en ella se verifica el estricto cumplimiento de lo señalado en el artículo 6 del Decreto Supremo Nro. 041-2006-EF referidos a la adquisición de la condición de no hallado y no habido.

Posteriormente, se verifica la publicación en la web de la Sunat de la relación de contribuyentes con la condición de no habido.

En este tipo de informes solo existe una verificación objetiva relacionada a plazos, fechas y formas de notificación. A través de este informe, la Administración Tributaria no revisa la intención o negligencia del representante legal o del designado por persona jurídica para que su representada adquiera la condición de no habido.

Según lo expuesto, la Administración Tributaria en ninguno de los dos informes descritos evalúa la intención del representante legal o del designado ni el deber que se infringió.

De los casos revisados con motivo de las Resoluciones del Tribunal Fiscal en evaluación en ninguno de los dos informes hay una evaluación subjetiva ni notificación de comunicación al supuesto responsable con el inicio del procedimiento de verificación. De esto podemos observar que, según el criterio de la SUNAT, el supuesto responsable es quien tiene toda la carga de la prueba y debe demostrar que no tuvo dolo, no cometió negligencia grave o abuso de facultades.

Por nuestra parte, no compartimos el mismo criterio de la SUNAT, por cuanto, si bien le asiste la facultad discrecional al momento de iniciar una fiscalización o verificación, esta tampoco es ilimitada e irrestricta. Esta facultad discrecional debe ser aplicada en cumplimiento de los principios de igualdad, debido procedimiento en su modalidad de derecho a ejercer defensa, a ser oído y a presentar medios probatorios.

Cabe señalar que de las resoluciones del Tribunal Fiscal revisadas todas son por atribución de responsabilidad solidaria contra representantes legales, ninguna ha sido emitida contra designado por persona jurídica. Es por ello que en esta parte de la investigación solo nos referimos a representantes legales y no de forma conjunta a los representantes legales y designados.

Descargos en la etapa de verificación. –

Durante la etapa de verificación de la causal de no habido del contribuyente por parte de la Administración Tributaria no existe una etapa de descargos en la que el supuesto responsable pueda exhibir y/o presentar documentos, registros, actas u otro medio a fin de descartar lo acotado por la Administración hasta esa etapa. Ello, dado que conforme indicamos en sub capítulo anterior, no hay una norma tributaria que señale el procedimiento a seguir para atribución de responsabilidad solidaria.

La verificación de la causal de no habido es realizada por la Administración Tributaria de forma operativa, es decir, de la constatación del sistema de Sunat. A manera de ejemplo citamos los siguientes casos:

- En el caso de la RTF Nro. 06698-8-2015, se puede apreciar que la Resolución de Determinación de Responsabilidad Solidaria fue sustentada en el Informe Nro. 0378-2014-6E0200, en ella se determinó las fechas de inicio y término de la condición de no habido del deudor principal.
- De la misma manera, en el caso resuelto a través de la RTF Nro. 07449-4-2015, la Administración Tributaria sustentó la condición de no habido del deudor principal mediante el Informe Nro. 000867-2013-2S0200, en la que se señala como fecha de inicio de la condición de no habido el 3 de diciembre de 2012 y fecha de término de tal condición el 26 de agosto de 2013. De las Resoluciones revisadas encontramos el mismo procedimiento por la SUNAT al momento de calificar la condición de no habido.

De los casos reales descritos se aprecia que en el procedimiento de verificación de la Administración Tributaria no se daba oportunidad al supuesto responsable solidario de presentar descargos algunos.

Por otro lado, más allá de la operatividad de la Administración Tributaria y frente a la imposibilidad por parte de los supuestos responsables solidarios de presentar descargos nos encontramos frente a una posible vulneración al derecho al debido procedimiento de los administrados reconocido en la Constitución Política del Perú y en la Ley Nro. 27444. La Ley Nro. 27444 bien resulta aplicable al procedimiento de verificación por tratarse de un procedimiento administrativo.

3.2. Consecuencias jurídicas de la atribución de responsabilidad solidaria por el supuesto de no habido. –

Una vez determinada la responsabilidad del representante legal o el designado, el responsable solidario será el sujeto pasivo de la obligación tributaria. La Administración Tributaria podrá exigirle al responsable solidario el pago de las deudas tributarias

dejadas de pagar por el deudor principal y, posteriormente, podrá exigirle coactivamente las mismas.

El requerimiento de pago de la deuda tributaria dejada de pagar por el deudor principal es la consecuencia jurídica inmediata de la atribución de responsabilidad solidaria. Sin embargo, cabe preguntarse cuáles son las deudas tributarias que pueden ser atribuidas al responsable solidario, es decir, respecto a qué deudas tributarias el representante legal o designado por persona jurídica es responsable solidario del deudor principal.

Al respecto, tenemos dos posiciones, la primera posición la de la Administración Tributaria y la segunda la posición del Tribunal Fiscal. Ambas difieren en cuanto al momento del surgimiento de la obligación. Por lo que, a fin de explicar a cuál de ellas nos acogemos con motivo de la presente investigación, a continuación, desarrollaremos ambas posiciones.

3.2.1. El pago de las deudas tributarias

Por su parte, la SUNAT en el INFORME Nro. 025-2013-SUNAT/4B0000 ha señalado que de conformidad con lo establecido en el último párrafo del artículo 20-A del TUO del Código Tributario que a través de la Resolución de Determinación de Responsabilidad Solidaria se atribuye el monto de la deuda del deudor principal por la que debe responder el responsable solidario. Asimismo, señala que esta resolución puede ser impugnada de conformidad con lo dispuesto por el numeral 4 del artículo 20-A del T UO en mención⁴³.

En consecuencia, con la Resolución de Determinación, la SUNAT podrá iniciar cualquiera de las medidas coactivas que establece el CT y requerir coactivamente el pago de las deudas tributarias atribuidas al responsable solidario. Sobre esto no tenemos dudas, dado que la Resolución de Determinación es el acto administrativo por el cual se comunica al representante legal o designado de su calidad de responsable, la cuantía y los motivos objetivos de atribución.

⁴³ INFORME Nro. 025-2013-SUNAT/4B0000

3.2.2. En cuanto al periodo de las deudas tributarias que pueden ser atribuidas en responsabilidad solidaria. -

Como dijimos anteriormente, hay dos posiciones claramente marcadas y diferenciadas. La posición de la Administración Tributaria y la posición del Tribunal Fiscal. Si bien, el criterio de la Administración solo es vinculante para sus órganos resulta importante analizar ambas posiciones para comprobar cuál de ellas

a. Posición de la SUNAT esbozada en diversos informes. –

Por su parte la SUNAT señala que, tratándose de los representantes legales y designados por las personas jurídicas, la responsabilidad solidaria surge cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades hubieran dejado de pagar las deudas tributarias de cargo de sus representadas. Para el cumplimiento de tal responsabilidad solidaria se establece que dichos representantes están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones tributarias de cargo de sus representadas, con los recursos que administran o dispongan de ellas. Asimismo, en el Informe Nro. 112-2012-SUNAT/4B0000 la SUNAT hace referencia en lo pertinente a la Resolución Nro. 01028-3-2012, en la que el Tribunal Fiscal se señala que para imputar responsabilidad solidaria a los representantes legales es necesario verificar tres requisitos, que son los siguientes:

- (i) La calidad de representación en los periodos por los que se les atribuye responsabilidad solidaria;
- (ii) Las facultades de representación y si se encuentran encargados y/o participan en la determinación y pago de tributos por tales periodos; y
- (iii) Si se cumplió o no con las obligaciones tributarias y si estas ocurrieron por dolo, negligencia grave o abuso de facultades del representante.

Sobre la base de lo expuesto, la SUNAT en el referido informe establece que "la atribución de responsabilidad solidaria "sólo puede alcanzar al pago de las obligaciones tributarias a las que estaban obligados a cumplir dichos sujetos en su

calidad de representantes; es decir, obligaciones tributarias cuyo incumplimiento se verifique durante su gestión”⁴⁴.

Por gestión, debemos entender que es el periodo en el cuál el representante legal o designado ejerció sus funciones de gerente, apoderado, etc.

Como conclusión del informe en comentario la SUNAT señaló que “la atribución de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 16 del C.T. solo puede alcanzar al pago de las obligaciones tributarias cuyo incumplimiento se verifique durante la gestión de los representantes legales y/o designados por las personas jurídicas”. Al respecto, no encontramos norma expresa en nuestro C.T. o en nuestro ordenamiento jurídico tributario general que nos haga referencia y de la cuál podamos obtener alguna idea o posible respuesta. Por lo que, queda hacer una interpretación de los principios generales de derecho y observar el criterio del Tribunal Fiscal en sus resoluciones. Cabe precisar que tampoco existe una jurisprudencia de observancia obligatoria, más sí encontramos a nivel del Tribunal Fiscal basta jurisprudencia.

En el mismo sentido en el Informe Nro. 339-2003-SUNAT/2B0000, la SUNAT ha señalado que la responsabilidad solidaria en los supuestos de dolo, negligencia grave o abuso de facultades alcanzará solamente el pago de las deudas tributarias que estaban obligados a cumplir dichos sujetos en su calidad de representantes. Agrega que, la responsabilidad sólo alcanza a las obligaciones tributarias cuyo incumplimiento se verifique durante su gestión “siendo irrelevante la fecha de emisión y notificación del acto mediante el cual se exija su cumplimiento”.

El criterio de la Administración Tributaria en los referidos informes, parece claro y lógico. Que los representantes legales y/o designados por las personas jurídicas asuman las obligaciones tributarias impagas durante su gestión es simplemente la consecuencia del ejercicio de sus funciones. Empero, existen muchos casos que aplicando este criterio no solo el representante legal o designado pagaría por las deudas tributarias dejadas de pagar en su periodo, sino que además pagaría por deudas tributarias dejadas de pagar en periodos de otro representante legal o designado del deudor principal. Por ejemplo: ¿qué sucede con las obligaciones

⁴⁴ INFORME N.º 112-2012-SUNAT/4B0000

tributarias emitidas durante la gestión actual del gerente pero que corresponden a deudas de periodos tributarios anteriores a su gestión? Al respecto surge otra interrogante y es la fecha de inicio de la responsabilidad. Referente a este último cuestionamiento, y de acuerdo a la posición de Sunat ya esbozada en los párrafos precedentes, el actual representante sería el responsable solidario por todas las deudas tributarias emitidas o detectadas durante su gestión.

El Tribunal Fiscal tiene otra posición, diferente a la de la Administración Tributaria, que desarrollaremos en el siguiente punto.

b. Posición del Tribunal Fiscal. –

El Tribunal Fiscal por su parte, al respecto, ha señalado que el representante legal solo sería responsable solidaria de las deudas tributarias que se hubieran generado durante su gestión y no le son atribuibles deudas tributarias de otros periodos. Así, de las resoluciones revisadas se aprecia que lo relevante para ese colegiado es que las deudas tributarias dejadas de pagar coincidan con los periodos en el que el deudor principal tuvo la condición de no habido. Así, de la RTF Nro. 03340-4-2016 sobre atribución de responsabilidad solidaria contra el gerente financiero por la pérdida de fraccionamiento, el Tribunal estableció que para determinar la existencia de responsabilidad solidaria es necesario comprobar si durante los periodos en que se generó la deuda tributaria el supuesto responsable fue representante del deudor principal, participó en su determinación e incurrió en dolo, negligencia grave o abuso de facultades. Nótese que el Tribunal Fiscal hace referencia a los periodos en que se generaron las deudas tributarias. A diferencia del criterio señalado por la SUNAT. Asimismo, en la referida resolución el Tribunal agrega que a fin de establecer respecto de qué deudas se debe atribuir responsabilidad solidaria, se debe verificar las fecha en que el contribuyente tuvo la condición de no habido.

CONCLUSIONES

Del capítulo I

- Los representantes legales y designados por personas jurídicas cumplen funciones para las cuales fueron designadas en el caso de la primera por Ley, salvo disposición contraria de los accionistas; y en el caso de los segundos por la manifestación de voluntad de los mismos accionistas. Estas funciones representan para los mencionados sujetos deberes cuyo cumplimiento deben garantizar, entre ellos, el de buen hombre de negocios.

Del capítulo II

- La condición de no habido como supuesto de atribución de responsabilidad solidaria importa un incumplimiento al deber del buen hombre de negocios al no cumplir con mantener la condición domiciliaria del deudor principal habido para la correcta comunicación entre la Administración Tributaria y el contribuyente.
- La condición de no habido puede importar para los representantes legales y designados dolo, negligencia grave o abuso de facultades dependiendo del modo en cómo se obtuvo la condición de no habido.
- La condición de no habido no es un simple hecho objetivo que el legislador ha querido suplir por el dolo, negligencia grave o abuso de facultades. Contiene internamente un deber que todo representante legal o designado encargado de la administración y del cumplimiento de obligaciones tributarias debe cumplir y es el de facilitar a la Administración Tributaria sus funciones de fiscalización, verificación y demás.
- El atribuido responsable solidario es quien tiene toda la carga de la prueba y debe demostrar que no tuvo dolo, no cometió negligencia grave o abusó de las facultades que le fueron conferidas cuando la condición domiciliaria del deudor principal devino en no habido.

Del capítulo III

- En el procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria aún no se ha identificado al deudor tributario, sino que el objetivo principal de este procedimiento es identificar al responsable solidario.
- No tenemos un procedimiento de verificación o fiscalización propio en nuestro ordenamiento tributario que nos conlleve a la determinación de la responsabilidad solidaria.
- Se requiere de un procedimiento previo que conlleve a determinar la responsabilidad solidaria del que el supuesto responsable solidario pueda ser parte. Este procedimiento requiere de condiciones que aseguren para él, el cumplimiento del debido procedimiento, a ser oído y a presentar pruebas de forma oportuna.
- En lo relacionado a la Resolución de determinación de responsabilidad solidaria, como resultado de la fiscalización, esta debe contener las causales de responsabilidad, el deber y/o deberes infringidos por los representantes o designados según lo señalado en el Capítulo I y la deuda tributaria que será atribuible en responsabilidad. Ello dado que, la Administración Tributaria en ninguno de los dos informes descritos evalúa la intención del representante legal o del designado ni el deber que se infringió.

BIBLIOGRAFÍA

1.Libros

- Gonzales, Diego (2003) La figura del responsable solidario en el derecho español, Valencia, Universidad de Valencia.
- Feltrer, Loreto (1997) Derecho Fiscal General y Turístico, Madrid, Síntesis.
- Yacolca, Daniel (2010) Introducción al derecho financiero y tributario: parte general, Lima, Jurista.
- Rubio Correa, Marcial (2003) Interpretación de las normas tributarias, Lima, ARA.
- León Rodríguez, José (2001) Los derechos de los contribuyentes frente a las potestades de la administración tributaria, Lima, Tesis.
- Tito, Edison (2015) Presunciones y ficciones en el impuesto a la renta: aplicación del Test de Ponderación al conflicto entre el principio de Deber de Contribuir y de Capacidad Contributiva, Lima, Thémis.
- Escribano, Francisco (2009) La configuración jurídica del deber de contribuir: perfiles constitucionales, Lima, Grijley.
-

2.Artículos

- Valle Uribe, Luis (2006) Límite cuantitativo y temporal aplicable a la responsabilidad solidaria atribuida en supuestos de adquisición de activos y/o pasivos de empresas. En *Instituto Peruano de Derecho Tributario*, PUCP.
- Villanueva Gonzáles, Martín (2005) Responsabilidad solidaria de los representantes y administradores en materia tributaria. En *Actualidad jurídica*, 143.
- Valle Billingham, Andrés (2008) La responsabilidad solidaria tributaria por la adquisición de activos en el marco de operaciones de reorganización societaria. En *Ius et veritas*, 18, 36.
- Bahamonde, Mery (2014) Imputación de responsabilidad solidaria de gerentes y accionistas, En *Informativo Caballero Bustamante*, 787.

- Fernández Arámbulo, Deyby (2016) Responsabilidad solidaria respecto del impuesto a la renta de no domiciliados. En *Informativo Caballero Bustamante*, 45, 842.
- Morales Díaz, Jhoana (2015) La capacidad tributaria de los consorcios con contabilidad independiente. En *Actualidad empresarial*, XV, 340.
- Martín Coronado, José (2012) Las sanciones a los consorcios y las particularidades del régimen de responsabilidad administrativo-sancionadora "Pseudo-Solidaria". En *Diálogo con la jurisprudencia*, 171.
- Fernández Cartagena, Julio (2007) Las últimas modificaciones al código tributario en materia de responsabilidad solidaria. En *Actualidad jurídica*, 162.
- Hundskopf-Exebio, Oswaldo (2004) Responsabilidad solidaria de los directores por deudas tributarias. En *Diálogo con la jurisprudencia*, 75.
- Adrianzén Rodríguez, Luis (1998) El Tribunal fiscal y algunos criterios de interpretación que viene utilizando, En *Ius et veritas*, 9, 16.

3. Páginas web

https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/XXIV_dcho_tributario_2013.pdf

<http://www.ipdt.org/editor/docs/Navarro.pdf>

4. Legislación

- T.U.O. del Código Tributario
- Ley de Impuesto a la Renta
- Ley del Impuesto General a las Ventas
- Directiva Nro. 011-99/SUNAT
- Directiva Nro. 004-2000/SUNAT

5. Jurisprudencia e Informes

- INFORME Nro. 112-2012-SUNAT/4B0000
- INFORME Nro. 080-2013-SUNAT/4B0000,
- INFORME N° 096-2015-SUNAT/5D0000

- INFORME N.° 025-2013-SUNAT/4B0000
- INFORME Nro. 339-2003-SUNAT/2B0000
- Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 09773-8-2015,
- Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 03340-4-2016,
- Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 07254-2-2005,
- Resolución del Tribunal Fiscal Nro.06749-2-2006,
- Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 00232-3-2010,
- Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 05978-1-2010,
- Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 01178-1-2004, (responsabilidad solidaria, dolo o negligencia grave)
- Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 12591-5-2012, (consorcio)
- Sentencia de Corte Suprema de Justicia - Sala Civil Permanente de 12 de Abril de 2010 (Expediente: 004847-2008)
- <https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/51cfed8049dee43e857dfdb5fa346f2f/Sentencia+CAS+LAB+N%C2%BA4392-2013+-+Lima.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=51cfed8049dee43e857dfdb5fa346f2f>

