

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

ESCUELA DE POSGRADO



**LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA: LA IMPUGNACIÓN EN EL
CASO DE LOS DEPOSITARIOS Y TERCEROS RETENEDORES**

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

AUTOR

José Jorge Nava Tolentino

ASESOR:

César Martín Gamba Valega

Lima, Perú

Febrero, 2020

RESUMEN

El presente trabajo de investigación analiza los alcances de la impugnación de los depositarios y terceros retenedores como responsables tributarios, siendo que el Código Tributario permite un derecho de contradicción, no solo a la atribución de responsabilidad, sino también a la “deuda tributaria” declarada por el contribuyente o la que le determina la Administración Tributaria. La norma peruana, recoge en principio el modelo español, incorporando una nueva definición de los “actos firmes”, que obliga a la revisión de diversas instituciones jurídicas que podrían vulnerarse, por el ejercicio del derecho de contradicción respecto de la deuda tributaria misma.

Con la presente investigación, se pretende demostrar a partir de instituciones jurídicas, como: el acto administrativo y sus alcances, la seguridad jurídica, la firmeza de los actos administrativos y la reserva tributaria; que el impugnar la deuda tributaria de los depositarios y los terceros retenedores como sujetos ajenos a la relación jurídica tributaria, conlleva a “inconsistencias” en nuestro sistema jurídico cuando atenta contra las instituciones referidas y por ende a nuestro ordenamiento jurídico.

Así, luego de analizar la institución de la responsabilidad tributaria, y la naturaleza jurídica de los depositarios y terceros retenedores, así como los alcances de la atribución de su responsabilidad tributaria; el acto administrativo de determinación de responsabilidad, permite al responsable el ejercicio del derecho de contradicción o defensa respecto de la exigibilidad y la validez de la deuda tributaria por la que responde, debiendo ajustarse la regulación normativa con relación a la posibilidad de cuestionar la deuda misma, ya que ello genera, en la mayoría de los casos, afectación y vulneración de las instituciones jurídicas, a lo que hemos denominado “inconsistencias”.

INDICE

RESUMEN	1
INDICE	2
INTRODUCCION	4
PRIMERA SECCIÓN: LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA	
1.- Definición de la Responsabilidad Tributaria.	6
1.1. La Responsabilidad Solidaria.	7
1.2 La Responsabilidad Subsidiaria.	8
1.3 El Sustituto.	9
1.4 Definición adoptada en el sistema legal peruano.	10
1.5 Derecho Comparado.	12
2.- Naturaleza Jurídica de la Responsabilidad Solidaria Tributaria.	15
2.1 Teoría de la Responsabilidad Tributaria como Garantía.	15
2.2 Teoría de la Responsabilidad Solidaria como Sanción.	16
2.3 El Régimen jurídico de la Fianza y la Responsabilidad Tributaria.	18
3.- Los tipos de Responsables Tributarios.	19
3.1 Responsabilidad de los Representantes.	19
3.2 Responsable en calidad de Adquirente.	23
3.2.1 La Fusión.	26
3.2.2 La Escisión.	27
3.2.3 La Transformación.	28
3.2.4 La Reorganización.	28
3.2.5 Otras Transferencias de Activos y/o Pasivos.	29
3.3 Responsabilidad de los Depositarios y Terceros Retenedores.	29
4.- Sistemas de Responsabilidad Tributaria.	35
4.1 Teoría Subjetiva.	36
4.2 Teoría Objetiva.	37
4.3 Sistema adoptado en la legislación peruana.	37
5.- Conclusiones de la Primera Sección.	40
SEGUNDA SECCIÓN: EL RESPONSABLE TRIBUTARIO COMO DEPOSITARIO	
1.- El concepto de Depositario.	42
2.- La Responsabilidad del depositario en materia civil, tributaria y penal.	
1.1 La Responsabilidad en Materia Civil.	42
1.2 La Responsabilidad en Materia Tributaria.	44
1.3 La Responsabilidad en Materia Penal.	47
3.- La participación de los depositarios dentro del procedimiento administrativo vinculado a la deuda tributaria.	48

4.- Los alcances de la Impugnación de los Depositarios como Responsables Tributarios.	55
4.1 El Acto Administrativo notificado al Depositario como Responsable Tributario.	55
4.2 El tipo de deuda tributaria que vincula el monto de la atribución de Responsabilidad Tributaria.	58
4.2.1 La orden de Pago.	58
4.2.2 La Resolución de Multa.	62
4.2.3 La Resolución de Determinación.	64
4.3 Inconsistencias generadas en el derecho de contradicción del responsable solidario.	67
4.3.1 Inconsistencias en la Impugnación de la deuda tributaria.	67
4.3.2 Inconsistencias en la Reserva Tributaria.	70
4.3.3 Inconsistencias en la Seguridad Jurídica.	72
4.4 La Regulación en la norma tributaria Peruana.	75
5.- Conclusiones de la Segunda Sección.	77

TERCERA SECCION: EL RESPONSABLE TRIBUTARIO COMO TERCERO RETENEDOR

1.- El concepto de Tercero Retenedor en un procedimiento de cobranza coactiva	79
2.- La Responsabilidad del Tercero Retenedor en materia tributaria.	79
1.1 La responsabilidad Tributaria.	79
1.2 La responsabilidad en materia sancionadora.	81
3.- La participación de los Terceros.	
1.3 En los procedimientos Judiciales.	83
1.4 En los Procedimientos Administrativos y los vinculados a la deuda tributaria	87
4.- Los alcances de la Impugnación de los Terceros Retenedores.	
1.5 El alcance del Acto Administrativo.	89
1.6 El tipo de deuda tributaria que vincula el monto de la atribución de la Responsabilidad Tributaria.	90
1.7 Inconsistencias en la Reserva Tributaria, alcances de la impugnación y la seguridad jurídica.	91
5.- La regulación de la Impugnación de los Terceros Retenedores en nuestra legislación tributaria.	93
6.- Conclusiones de la Tercera Sección.	94
CONCLUSIONES FINALES.	95
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.	97

INTRODUCCION

La presente investigación trata un tema no desarrollado doctrinariamente ni legislativamente de manera específica en la normatividad tributaria nacional: “La Responsabilidad Tributaria. La impugnación en el caso de los depositarios y Terceros Retenedores”.

El presente trabajo resulta importante en su investigación considerando la incipiente regulación en el Perú en materia de responsabilidad tributaria en la que además se advierte inconsistencias que requieren atención en el legislador.

Actualmente nuestra legislación tributaria ha regulado la responsabilidad tributaria sin diferenciar si en algunos supuestos estamos frente a una responsabilidad sustituta, si acaso resulta pertinente incluir la responsabilidad subsidiaria, o si simplemente no resulta aplicable hablar de responsabilidad solidaria.

Así, al regularse de manera conjunta los efectos de todos los tipos de responsables tributarios, advertimos la figura del depositario y el tercero retenedor que aparecen a partir de la plena ejecución de bienes en un procedimiento de cobranza coactiva.

Por lo que resulta fundamental analizar los alcances de la responsabilidad del depositario y tercero retenedor, sus participaciones en el procedimiento administrativo de cobranza y en consecuencia, los alcances en sus derechos de contradicción. Alcance impugnativo que consideramos está referido a la atribución de responsabilidad tributaria, al quantum de la atribución como límite cuantitativo de la responsabilidad atribuida, a la exigibilidad y validez de la deuda tributaria, más no necesariamente a la deuda tributaria en si misma, que contiene los montos declarados o reparados al contribuyente y que el impugnarlos puede generar inconsistencias vinculadas a los alcances del acto administrativo de determinación, a la reservas tributaria y a la seguridad jurídica.

Para demostrar la hipótesis planteada, desarrollamos en el primer capítulo la definición de la responsabilidad, la subsidiaria y la responsabilidad sustituta; la naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria, los diferentes tipos de responsables tributarios entre los cuales ubicaremos a los depositarios y terceros retenedores y finalmente los sistemas objetivos y subjetivos de la responsabilidad tributaria.

En el segundo capítulo abordamos la figura del depositario, su definición, responsabilidad en materia civil, penal y tributaria; la participación del depositario dentro del procedimiento administrativo de cobranza y como su derecho de contradicción se establece considerando aspectos como el alcance del acto administrativo notificado al responsable, el tipo de deuda tributaria vinculado a la imputación de responsabilidad (en ella el caso de la orden de pago, la resolución de determinación y la resolución de multa), y se hará especial énfasis en lo que se ha denominado en la presente investigación como “inconsistencias” en instituciones jurídicas que se vinculan con los alcances del acto administrativos y en ella el alcance o límite de la impugnación que de ser rebasado, no solo lo afecta como tal, sino también a la reserva tributaria y finalmente a la seguridad jurídica.

En el tercer capítulo analizamos la figura del tercero retenedor, su definición, su responsabilidad en materia sancionadora así como la tributaria propiamente dicha, se analiza la participación en los procedimientos judiciales de los terceros como norma procesal general, así como en los procedimientos administrativos vinculados a la deuda tributaria para advertir al final los alcances de sus derecho de impugnación considerando los mismos parámetros del capítulo 2, a partir del alcance del acto administrativo y la firmeza de ellos, la deuda tributaria, la reserva tributaria y la seguridad jurídica.

En suma, la tesis evalúa la temática de la responsabilidad solidaria del depositario y tercero retenedor y evaluar los alcances de su impugnación para lo cual se analizan las diversas instituciones que se vinculan a partir de ello y que la interpretación sistemática resulte posible.

PRIMERA SECCION: LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

1. Definición de la Responsabilidad Tributaria.

Todo sistema de responsabilidad sea civil o penal, determina supuestos de hecho que teniendo una relación de causalidad con el daño generan una carga o responsabilidad que debe asumir una persona. En el tema tributario también ocurre ello, siendo el supuesto fáctico el hecho imponible que describen las normas tributarias y que determinan un obligado al pago de una prestación tributaria que no ha sido satisfecha.

Así, el sistema de responsabilidad tributaria, proporciona al Estado como acreedor tributario la posibilidad de poder determinar a un nuevo deudor que haga frente a una obligación tributaria. Nuevo deudor que no realiza el hecho imponible y que tampoco muestra la capacidad contributiva.

Esta responsabilidad tributaria, genera una nueva relación jurídica tributaria en la que ya no sólo hay un contribuyente deudor. Sin embargo, siempre se está frente a una misma obligación tributaria que debe ser pagada al Fisco. Así, la responsabilidad puede ser de deudores solidarios en la que asuman la deuda de manera indistinta, puede ser también subsidiaria en la que deba agotarse primero las acciones respecto de uno de ellos o que aparezca el sustituto que reemplaza o se encuentra en lugar del contribuyente.

Rosas y Sáenz (2006, pág. 292), afirman que no se puede atribuir la condición de responsable tributario arbitrariamente. Así la atribución debe responder a elementales principios de justicia. Es así, que estos sujetos tendrán que asumir una carga tributaria en virtud de un criterio distinto al de su capacidad de contribuir, es pues por mandato de la Ley. Señala que la justificación estará en la medida que podrán trasladar jurídicamente el pago de la deuda tributaria a quien detente la capacidad contributiva, ello a través del derecho de repetición, de tal forma que con ello se garantiza la neutralidad económica respecto de la carga tributaria asumida. Sin embargo, este reembolso no necesariamente es cierto, ya que deberá dirigirse con el deudor generador del hecho imponible y quien detenta la capacidad contributiva.

A continuación, se verá las diferentes figuras de responsables tributarios y como se ha regulado en la normatividad peruana esta institución, así como en el derecho comparado.

1.1. La Responsabilidad Solidaria.

La responsabilidad solidaria es la institución jurídica por la cual un tercero denominado responsable que no siendo parte de la relación jurídica tributaria resulta obligado al pago de una deuda tributaria generada por un contribuyente que realiza el hecho imponible. Es así, que este tercero, como afirma Villegas (2002, pág.93), se ubica al lado del contribuyente pese a ser un tercero ajeno a la producción del hecho imponible.

En tal caso, expresan González y Nava (2015, pág. 153), se da una situación de deudores solidarios en la que tanto «responsable» como «contribuyente» responden de manera individual e indistinta por la misma deuda tributaria, no existiendo un beneficio de excusión por parte del responsable solidario, por la que deba agotarse la acción de cobranza primero al «contribuyente» para luego poder accionar contra el «responsable» solidario. Los autores señalan que resulta a partir de una Resolución de Determinación o de atribución de dicha condición al tercero, que se incorpora a un nuevo deudor tributario en calidad de responsable y respecto de él la Administración Tributaria, como ente administrador del tributo, puede adoptar todas las acciones coactivas posibles para exigir el pago de la deuda tributaria que le corresponde de manera primigenia al contribuyente.

Con relación a la resolución atributiva de responsabilidad solidaria, se afirma que puede generarse una discusión si ella tiene el carácter declarativo, es decir que la condición de responsable solidario opera por el hecho de haberse configurado el supuesto descrito en la norma (artículos 16° al 18° del Código Tributario), siendo la resolución que así lo determina una de carácter meramente declarativa o si se trata de una de carácter constitutivo. Lo concreto es que en tanto no se emita el acto administrativo que así lo señale, la Administración Tributaria no cuenta con facultades de coerción para poder exigir el pago de la deuda tributaria al responsable solidario (Gonzalez y Nava, 2015, pág. 153).

Al respecto, Sonsoles Mazorra (s.f.) distingue el momento del “nacimiento” y el de momento de la “exigibilidad” de la obligación tributaria, indicando que:

En el desarrollo de la obligación del responsable cabe diferenciar dos momentos esenciales: el de su nacimiento o devengo y el de la exigibilidad. El primero, es decir, el nacimiento de la obligación del responsable, tiene lugar, como ocurre con todas las obligaciones ex lege, cuando se realiza el presupuesto de hecho fijado por la ley. Sin embargo, para exigir la obligación al responsable, además la obligación al responsable, además de haberse producido el presupuesto de hecho del que deriva la misma, es necesario un acto administrativo de declaración de la responsabilidad, previa audiencia del interesado.

Con ello, la norma tributaria lo que esta regulando con la emisión de la resolución de determinación no es su existencia a partir de ella, sino que al declararla, por un tema de debido proceso será exigible en tanto hayan transcurrido el plazo para su impugnación. Indicar también, que en este tipo de responsabilidad tributaria si el responsable paga la deuda tributaria tendrá derecho de repetir contra el contribuyente.

1.2 La Responsabilidad Subsidiaria.

A diferencia del responsable solidario en el cual el tercero asume de manera indistinta –conjuntamente con el contribuyente- la responsabilidad sobre la deuda tributaria del contribuyente que genera el hecho imponible, el responsable subsidiario asume la deuda tributaria con un beneficio de excusión que regula las normas del derecho civil al referirse al fiador¹. Es decir, el responsable subsidiario no puede ser compelido al pago al acreedor sin que previamente se haya accionado contra el contribuyente y sólo en caso en que no sea fructífera la recuperación de la acreencia tributaria (inexistencia o agotamiento de bienes que permitan satisfacer la acreencia) aparece en escena como deudor el responsable subsidiario.

Este sistema de responsabilidad subsidiaria, no se encuentra previsto en la normatividad peruana, al haberse adoptado la figura de la responsabilidad solidaria, o deudores solidarios que responden de manera indistinta frente a una misma acreencia tributaria.

¹ Regulada en los artículos 1879° y 1880° del Código Civil peruano.

Fernández (2006, pág. 132) advierte la conveniencia de atribuir una responsabilidad subsidiaria; es decir, “que la responsabilidad de las personas vinculadas jurídicamente a la dirección y administración de las empresas debe adoptar las características de una responsabilidad subsidiaria”. Ahí se refirió:

(La responsabilidad) debe hacerse efectiva sólo cuando no sea posible percibir el tributo directamente de la empresa contribuyente. A tal efecto, es recomendable organizar esta responsabilidad por deuda ajena con características análogas a la de la responsabilidad subsidiaria o a la fianza regulada por el derecho privado. En el caso que la ley haga referencia a responsabilidad solidaria, la administración al hacer uso del derecho de elección debería perseguir el cobro de su crédito en primer término contra la empresa del contribuyente.

El autor hace referencia a que dicha recomendación se centraba en “que la responsabilidad solidaria hace peligrar la permanencia de profesionales altamente calificados en dichos cargos”. Sin embargo, consideramos se debe advertir que tanto en la responsabilidad sea solidaria o subsidiaria si se dan los supuestos descritos en la norma tributaria, se determinará que el responsable igual haga frente a la deuda con su patrimonio, lo cual determina la carga de asumir una función de un ordenado comerciante y de un representante leal², conforme lo señala el artículo 171° de la Ley General de sociedades (2011), de tal manera en no incurrir en los supuestos descritos en la norma que se sustentan en incumplimientos de obligaciones tributarias.

1.3 El Sustituto.

El Sustituto es la institución jurídica por el cual éste reemplaza al contribuyente en su situación jurídica tributaria. Es decir, desplaza al contribuyente y se convierte en el obligado al pago de la deuda tributaria, así como en las obligaciones formales, no existiendo solidaridad entre sustituto y contribuyente y por ende tampoco derecho de repetición del sustituto contra el contribuyente.

² En este aspecto un ordenado comerciante y representante leal implica que dicha persona cuente con cualidades que debe ser la característica de una persona de negocios para un debido orden y desarrollo de una empresa.

El sustituto, como tercero, no es quien realiza el hecho imponible, ni quien denota la capacidad contributiva, no obstante, le corresponde soportar la carga tributaria atribuible al contribuyente, por ello afirma Astete (2006, pág.3) que la designación de un sustituto debe efectuarse con diligencia y considerando la especial situación en la que se podría encontrar este sujeto en un determinado momento.

El Código Tributario peruano no menciona la figura del sustituto. Al respecto, se discute si la naturaleza jurídica de los agentes de retención y percepción se encuadran dentro del concepto de sustituto. Madau (2006, pág.165), concluye que los agentes de retención y percepción constituyen lo que se denomina sustitución impropia, o en todo caso de responsabilidad sustituta, ello porque no opera una sustitución total en la que se desplace al contribuyente de la relación jurídica, considerando que el monto retenido solo puede constituir una parte de la obligación tributaria total ya que habría otra parte de la obligación a la que no alcanzo la obligación de retener. Es decir, que la responsabilidad se limita al monto retenido o percibido, a su vez refiere que en el caso de retenciones de no domiciliados se está frente a una responsabilidad sustituta.

La norma tributaria peruana prescribe la responsabilidad solidaria de este tercero cuando hubiere omitido la retención o percepción a que estaba obligado y prescribe que efectuada la retención o percepción es el único responsable ante la Administración Tributaria. En esta situación, el agente de retención o percepción no es en estricto una responsabilidad solidaria, por lo que resulta necesaria una modificación normativa que regule de manera técnica este tipo de responsabilidad tributaria y que se diferencie de la responsabilidad solidaria.

1.4 Definición adoptada en el sistema legal peruano.

El Código Tributario Peruano (2018), ha tipificado la responsabilidad solidaria en los artículos 16° al 20°, en dicho articulado establece diferentes tipos de responsabilidad solidaria: La responsabilidad solidaria de los representantes, responsabilidad solidaria en calidad de adquirentes, y responsabilidad solidaria de los depositarios y terceros retenedores. En ellas, en términos generales, se puede atribuir la responsabilidad solidaria al representante legal de una empresa y en consecuencia éste asuma las deudas de su representada. Así también afirman que la norma tributaria regula la posibilidad de que un depositario o una entidad financiera, al no dar cumplimiento debido de la medida cautelar ordenada, termine asumiendo una deuda tributaria del cual nunca tuvieron participación directa en la realización del hecho

imponible que generó el tributo. Finalmente, en el caso de los adquirentes que un heredero de bienes termine pagando una deuda tributaria que nunca generó. Así también, la norma regula la responsabilidad solidaria de los adquirentes del activo y pasivo de una empresa (Gonzalez y Nava, 2015, pág. 164).

El Código Tributario a todas ellas las ha denominado “responsabilidad solidaria”, no obstante, considerando el análisis de los tipos de responsabilidad tributaria llegamos a la conclusión que en alguna de ellas no existe la solidaridad. En la misma norma, se establece la responsabilidad “única” cuando la ley prescribe que “efectuada la retención o percepción el agente es el único responsable ante la Administración Tributaria”. En este caso, en virtud de la propia norma, no existe solidaridad tributaria, no obstante, la norma lo tipifica como si ello existiera, lo cual es un error conceptual.

Así también, se puede mencionar el caso de la responsabilidad solidaria en calidad de adquirente, en la que al establecerse un límite de la responsabilidad de cada adquirente, su responsabilidad resulta “exclusiva” no existiendo más de un deudor tributario. Véase, por otro lado, el caso del heredero con relación al causante, o el de la fusión por absorción y por constitución, ambos son casos en las que no es técnicamente correcto hablar de solidaridad.

Desde esta primera incongruencia en la tipificación se observa que la regulación tiene inconsistencias que el legislador no las ha corregido a lo largo de las reformas tributarias.

Es así, que la figura de la responsabilidad sustituta o en situaciones que no opera una solidaridad como en los casos de los herederos, el legislador lejos de advertir ello los engloba en una misma denominación jurídica y posteriormente al regularse los efectos de la responsabilidad solidaria, al no existir distinción, las incluye el Código Tributario (2018, artículo 20- A) , por lo que a todas estas figuras normativas les es aplicable dichas reglas sin distinción alguna, lo cual demanda una revisión normativa que en primer lugar las distinga en su definición y en sus efectos, por lo que el Código Tributario, en este extremo, corresponde ser evaluado en una próxima reforma tributaria.

1.5 Derecho Comparado.

Analizando la normatividad del derecho comparado, se puede advertir que en Chile la regulación es distinta y no diferenciada:

Los notarios estarán obligados a vigilar el pago de los tributos que corresponda aplicar en conformidad a la Ley de Timbres y Estampillas respecto de las escrituras y documentos que autoricen o documentos que protocolicen y responderán solidariamente con los obligados al pago del impuesto. La norma señala que para dicho efecto, el notario firmará la declaración del impuesto, conjuntamente con el obligado a su pago. Finalmente expresa la norma que cesará dicha responsabilidad si el impuesto hubiere sido entregado en Tesorería, de acuerdo con la determinación efectuada por la justicia ordinaria conforme a lo dispuesto en el artículo 158 (Codigo Tributario de Chile, 2017, art. 78°)

En Argentina, la regulación es similar a la peruana con algunas particularidades, en ella se ha regulado a los responsables por deuda propia, así también a los responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados con los recursos que administran, perciben o que disponen y en ese extremo se regulan supuestos muy similares al del Código Tributario peruano, mencionando a los agentes de retención y percepción y a su vez hacen referencia de los sustitutos como si se tratara de figuras disímiles. Por otro lado, la normatividad argentina, establece que los representantes (incluyen a los cónyuges, agentes de retención y percepción) tiene la calidad de responsables solidarios, “por incumplimiento de sus deberes tributarios, si no abonaran oportunamente el debido tributo y si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo”. (Ley de Procedimientos Fiscales, 1998, arts. 5°, 8° y 16°)

Es decir, la norma argentina señala una previa intimación al deudor tributario (lo diferencia del responsable). No obstante, no mencionan que se deba agotar acciones sobre el deudor tributario (en el caso peruano contribuyente) para luego accionarse contra el responsable. De igual forma, en el caso de los responsables en calidad de adquirentes la norma argentina la determina si los contribuyentes no hubiesen cumplido la intimación administrativa de pago del tributo adeudado.

En la legislación española, la regulación de la responsabilidad tributaria es bastante más amplia, en ella se regula de manera específica la responsabilidad solidaria y la responsabilidad subsidiaria.

La Ley General Tributaria Española prescribe que son responsables solidarios los que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Asimismo, regula de manera más amplia a la normatividad peruana el caso de la responsabilidad solidaria vinculada a los bienes embargados o a embargar, no limitándose a los depositarios de los bienes sino a todo aquel que participe afectando los intereses del Fisco y no limitándose a que dicha medida se haya realizado, sino incluso aún cuando ella no se hubiese llevado a cabo y se haya impedido su afectación:

También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

- a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.
- b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
- d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos (Ley General Tributaria de España, 2018, art. 42°).

A su vez, la norma española en su artículo 43° se ocupa de la responsabilidad subsidiaria y en ella establece que el caso de los administradores de hecho o de derecho de personas jurídicas no hubiesen realizado los actos necesarios para cumplir con las obligaciones y deberes tributarios. Así también incluyen dos supuestos adicionales: a) Hubieran consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan y b) Hubiesen adoptado acuerdos que posibiliten las infracciones. Situaciones últimas

que denotan un carácter subjetivo en la actuación del representante. Fernández (2006, pág.121), al analizar la norma española y citando la doctrina de dicho país, indica que podría afirmarse que la Ley General Tributaria atribuye la responsabilidad solidaria a quienes han asumido la posición activa que les implica en el buen fin de la deuda tributaria y que la norma española los califica como infractores. El autor señala además que la responsabilidad subsidiaria resulta aplicable a aquellos que dificultan el cobro por su actitud pasiva ante el incumplimiento del deudor principal como el caso del administrador, es decir hay una conducta pasiva en el deber de vigilancia de dicho administrador. El autor concluye finalmente, a partir de la regulación española, que para el caso peruano se estaría frente a una responsabilidad solidaria en el supuesto del administrador que sea autor directo o que colaboró significativamente en la comisión de las infracciones tributarias a través de las cuales se dejó de pagar la obligación tributaria principal y que estaríamos frente a responsables subsidiarios los que a diferencia del caso del solidario, cuando por dolo, negligencia grave, se haya dejado de pagar la obligación tributaria principal.

Considerando la doctrina y el derecho comparado no se advierten razones técnicas para no considerar en la legislación peruana la figura de la responsabilidad subsidiaria, que permita una legislación técnicamente más acorde, considerando el generador del hecho imponible y que en caso de que ello no sea fructífero surja la responsabilidad subsidiaria.

La responsabilidad subsidiaria es factible regularse de manera específica, es decir, analizar la definición de fallido en la doctrina como presupuesto previo a la determinación de la responsabilidad subsidiaria, ya que el fallido si es entendido como el quebrado conforme a la normatividad peruana y considerando los plazos de prescripción regulados en ella, podría significar muchos años el proceso de quiebra y la imposibilidad de atribuir responsabilidad tributaria, lo cual haría inoperante el sistema de responsabilidad por lo que es una tarea de los legisladores advertir estos bemoles considerando normas afines como la de considerar que se ha sido infructífera la cobranza ante del deudor principal, sin que ello signifique la quiebra judicial propiamente dicha y que los plazos normativos permitan que se pueda atribuir la responsabilidad subsidiaria, caso contrario simplemente se renunciaría a este tipo de acciones frente a dichos potenciales deudores tributarios.

2. Naturaleza Jurídica de la Responsabilidad Solidaria Tributaria

La responsabilidad solidaria tributaria como obligación de que un tercero asuma una deuda ajena, proporciona al acreedor tributario una mayor seguridad en su cobro. La pregunta que surge es el determinar la naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria, es decir si ella tiene un carácter de garantía frente a una deuda tributaria o si tiene un carácter sancionador.

2.1 Teoría de la Responsabilidad Tributaria como Garantía.

La responsabilidad tributaria es una institución jurídica que permite ampliar la posibilidad de hacer efectivo un crédito tributario, cumple un fin de aseguramiento del crédito tributario frente a dificultades que se presentan al acreedor tributario o quien realiza la función de recaudación, como la Administración Tributaria en el caso peruano. Es así, que González (2003, pág.191) concluye que la doctrina española y la extranjera en general advierten que ante las dificultades que puedan aparecer en el caso que los deudores tributarios que realizan el hecho imponible no pueden o no quieren realizar la prestación tributaria, el Derecho Tributario intenta superarlas para lo cual incrementa el número de personas que resultarán obligadas al pago y es así que el acreedor tributario puede dirigirse contra más de uno, que incluso pueden ser más idóneas y así pues se refuerza el crédito tributario. Por ello, Fernandez (2006, pág. 98) indica que la responsabilidad solidaria tiene una finalidad garantista frente a la Administración Tributaria, pudiéndose dirigir simultanea o alternativamente contra el patrimonio del contribuyente o de un tercero, a fin de satisfacer la acreencia impaga.

Así también, Mantero (como se citó en Fernandez, 2006, pag.98), indica que: “que una finalidad recaudatoria justifique una responsabilidad por deuda ajena no significa que para justificarse a su vez, tal responsabilidad, no se puedan tener en cuenta actuaciones ilícitas, pero ello no puede significar que la derivación de responsabilidad tenga carácter sancionador, sino que seguirá teniendo carácter garantista”. Por su lado, Freytes (como se citó en Fernandez, 2006, pág. 98) expresa que “la responsabilidad por deuda ajena, si bien ha sido establecida en resguardo de los intereses fiscales, no por ello deja de ser una sanción para quien debe soportarlo”.

Así pues, bajo esta teoría, la responsabilidad tributaria responde a una característica de garantía, como en el caso de las obligaciones del derecho común, en tal caso la Administración Tributaria, como ente recaudador, cuenta con un derecho personal (obligacional ex lege) frente a un tercero que inicialmente no se encontraba obligada al pago de la deuda tributaria y que posteriormente con esta figura jurídica si

lo estará. De ahí González (2003, pág.159), afirme que atendiendo a su estructura jurídica estamos ante una garantía personal del crédito tributario.

En el derecho civil³ se regula, la responsabilidad solidaria en el caso de los representantes legales de los incapaces con discernimiento, lo cual se sustenta en “la Garantía” como factor atributivo de responsabilidad por el daño causado a través del representante. Factor que se aplica también en el caso de la responsabilidad vicaria cuando responde aquel que tiene a otro bajo sus órdenes y lo hace por el daño causado si ello se realizó en el ejercicio del cargo, la norma civil los señala como autores directos e indirectos y prescribe la solidaridad en la responsabilidad sustentándose en un factor atributivo de la Garantía.

2.2 Teoría de la Responsabilidad Solidaria como Sanción.

Esta teoría plantea que un acto ilícito realizado por el responsable tributario, constituye una sanción por la realización de un comportamiento contrario a derecho. Al respecto, González (2003, pág. 160) analizando la doctrina refiere que el tributo no constituye una sanción de un ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a cargo de un tercero de una obligación tributaria. Refiere también que no se desnaturaliza el carácter tributario de una obligación cuando ella resulta consecuencia del incumplimiento de un deber a cargo de un tercero, lo cual sustenta que asuma la carga que inicialmente es de otra persona.

Garreta Such y Checa Gonzalez (como se citó en Altamirano, 2008), al referirse a la responsabilidad de los administradores indican que ella es utilizada una técnica sancionadora, manifestando que su responsabilidad nace como consecuencia del incumplimiento de un deber jurídico y que corresponde aplicársele el principio de reserva de ley.

En el caso que el deudor cumpla con la obligación, la sanción no se hace efectiva y en tal caso es potencial, de ahí que Calvo (como se citó en Gonzalez, 2003, pág.161), la denomine como sanción de garantía. No es una sanción por la que existe una responsabilidad solidaria que se da tanto al contribuyente como al responsable, sino de la obligación que recae en el deudor principal, o quien realiza el hecho imponible, y a su vez la obligación al tercero por deuda ajena como sanción por haber realizado un comportamiento contrario a derecho o antijurídico.

³ En los artículos 1975, 1981 del Código Civil que regula la responsabilidad extracontractual, norma que recoge además la teoría del riesgo en el artículo 1970.

En esta teoría, González (2003, pág.162), afirma que se deberían aplicar los principios de legalidad, de tipicidad, de culpabilidad y, desde el punto de vista procedimental las garantías constitucionales previstas para el proceso penal, con especial atención a la presunción de inocencia. Asimismo, el autor refiere que esta teoría para un sector de la doctrina cuestionaría la responsabilidad tributaria por actos lícitos, ya que parte de la premisa que si la responsabilidad tributaria es una sanción o produce un efecto sancionatorio, ergo la responsabilidad nacida de un presupuesto de hecho lícito no debe suponer un castigo al no ser contrario a derecho. Sin embargo, discrepa de dicha hipótesis al afirmar que no es que se imponga al responsable una sanción consistente en garantizar la satisfacción del crédito tributario, sino que obliga a garantizar a quien podría ser sancionado por la realización de una conducta antijurídica, por ello afirma que si el ordenamiento jurídico quisiera sancionar al responsable lo haría con independencia de que el deudor pague la deuda tributaria.

Por su lado, Altamirano (2008, pág.166), la califica como sanción atípica al tratarse de instrumentos represivos, no tipificados, ni calificados como sanción ni otorgándole un ropaje jurídico de tal, estado camuflado bajo el ropaje de otra figura, a del responsable por deuda ajena.

En el caso de la normatividad peruana, se sanciona con independencia de la responsabilidad solidaria, en el caso de los depositarios que no entregan los bienes embargados no solo se convierten en responsables tributarios, sino que además dicha conducta constituye un delito y en el caso de la responsabilidad del tercero retenedor, el Código Tributario (2018, Artículo 178° numeral 6) tipifica como sanción al “No entregarse a la Administración Tributaria el monto retenido por embargo en forma de retención”. Es decir, en estos casos se advierte, que en el ordenamiento sancionador peruano, es posible establecer la sanción a quien a quien realiza una conducta antijurídica y culpable y ello se regula con independencia de la atribución de la responsabilidad tributaria que corresponda, lo cual hace advertir la opción doctrinaria adoptada en nuestra normatividad.

En el caso español, el caso del representante legal que ha dejado de ingresar, dentro de los plazos legales, la totalidad o parte de la deuda tributaria que corresponde a su representado, lo cual constituye una infracción grave, pero no lo obliga al pago de la deuda tributaria, sin embargo afirma también al representante que realiza la mencionada conducta y realiza lo prescrito en el artículo 38.1 (el obligado a

repercutir) será no solo sancionado, sino que además es obligado a responder por la deuda tributaria (González, 2003, pág.164).

La Administración Tributaria, considerando la doctrina, expresa una posición a través de la Directiva 004-2000/SUNAT (2000), asumiendo la teoría de la sanción al analizar la responsabilidad solidaria de los herederos, afirmando que: “En este orden de ideas, podemos afirmar que la responsabilidad solidaria adquirida en virtud a lo dispuesto en el numeral 2) del artículo 16° del TUO del Código Tributario tiene naturaleza subjetiva y sancionatoria, dado que la misma se configura en base a condiciones y cualidades personales ("intuito persona") del representante legal o el designado por la persona jurídica”.

Consideramos, que en el caso de los depositarios y terceros retenedores, si bien son sujetos que soportan la responsabilidad del pago del tributo, reforzando el crédito tributario, cumpliendo así una función de garantía, debe considerarse también que en estos dos casos, el origen de la responsabilidad es el incumplimiento de la ley, y del mandato de una autoridad competente, incumplimiento que incluso podría constituir la tipificación de un delito, el cual será con independencia que se cumpla la obligación tributaria, lo que denota el componente de sanción de esta tipo de responsabilidad .

2.3 El Régimen Jurídico de la Fianza y la Responsabilidad Tributaria

La fianza como figura del derecho común tiene similitud con la figura de la responsabilidad tributaria, ya que en ambos casos se puede advertir la existencia de un tercero que se encuentra obligado al pago de una deuda ajena cumpliendo una función de garantía de la deuda tributaria.

La similitud es reconocida por la doctrina (González, 2003, pág. 161), siendo una posición más agresiva aquella que considera que la responsabilidad tributaria es una fianza legal pura. Al respecto Calvo (como se citó en Gonzalez, pág. 165) afirma: “Una obligación de fianza que no sólo tiene su fuente en la Ley, sino que además surge exclusivamente de la realización de un presupuesto de hecho previsto en la misma Ley”. En esa línea, dicha doctrina permite la aplicación de las normas del derecho común, siempre que no vulnere algún principio general del Derecho Tributario, extrapolando el concepto en el caso peruano se diría conforme a la norma

IX del Código Tributario (2018), que sería posible la aplicación del Código Civil siempre que no se opongan ni desnaturalicen las normas tributarias.

Se debe advertir, que si bien hay similitudes equiparar ambos conceptos resultaría ser una posición no estrictamente conforme. La fianza es una figura contractual, específicamente una garantía personal, en cambio la responsabilidad tributaria es una obligación que surge por mandato de la ley al generarse el hecho previsto en la norma tributaria, es pues una obligación ex - lege, lo cual hace que se distancien en su naturaleza jurídica ambas figuras jurídicas.

Así también, las obligaciones tributarias no son transmisibles a diferencia de las obligaciones del derecho común que tiene como presupuesto de acción la libertad contractual y la libertad de contratar. En el caso peruano, el del Código Civil (2018, artículo 1879°), regula el beneficio de excusión para el fiador, aunque es posible acordar la solidaridad conforme señala el artículo 1883° de la misma norma civil; situación que no alcanza al responsable tributario que no puede alegar la excusión salvo que se estuviera frente a una responsabilidad subsidiaria que por ahora no existe en la norma peruana, pero que técnicamente es factible.

Analizado los tres teorías que explican la naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria, compartimos la teoría de la garantía, ya que permite ampliar la posibilidad de hacer efectivo un crédito tributario, cumple un fin de aseguramiento del crédito tributario frente a dificultades que presentarse al acreedor tributario o quien realiza la función de recaudación, ello se explica de manera más clara en el caso de los responsables tributarios en calidad de adquirentes ya que busca justamente a quien es beneficiario del patrimonio, así también se da en el caso de los responsables como depositarios o terceros retenedores que como tenedores del patrimonio del contribuyente son las personas que responderán por la deuda tributaria hasta por el valor de los bienes que recibieron. No existe necesariamente dicha posibilidad en el caso de los responsables como representantes.

3. Los tipos de Responsables Tributarios.

3.1 Responsabilidad de los Representantes.

La responsabilidad tributaria de los representantes es aquella que determina que quien tenga dicha condición respecto de un contribuyente con deuda tributaria y

no es pagada, se convierta en un deudor de ella, como responsable, siempre que se cumplan ciertas condiciones que señala la norma.

La norma peruana diferencia los casos de aquellos casos en que el contribuyente no tiene capacidad de actuar por cuenta propia y que sin embargo tiene una capacidad contributiva y generan obligaciones tributarias. Se trata de los siguientes casos: el padre del menor de edad, los tutores y curadores de los incapaces; de los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras de sociedades.

Sin embargo, hay otros supuestos en el que los representados pudieran actuar de manera directa o a través de diferentes representantes para el pago de sus obligaciones tributarias como es el caso de los representantes legales de las empresas.

En este último caso, la norma tributaria peruana ha señalado que para que haya responsabilidad solidaria de un representante deben darse ciertas condiciones: Que no haya pagado la deuda tributaria del representado; y que el representante⁴ haya actuado con dolo o negligencia grave.

Al respecto, Fernández (2006, pág. 99) compara el origen de la solidaridad en el Derecho Civil y Tributario y afirma que la solidaridad en el Derecho Civil provienen de un mismo título, es decir, nace por voluntad de las partes, con prescindencia de la naturaleza de su objeto, afirmando que los obligados en el derecho civil son en virtud de una fuente única. En cambio, en el caso tributario no nace del mismo título, dado que la obligación del contribuyente nace al configurarse el hecho imponible y la obligación del responsable se deriva por el no pago de la deuda tributaria, por una conducta dolosa o negligente.

En este tipo de responsables, González y Nava (2015, pág.157) afirman que el Tribunal Fiscal al analizar los casos de atribución de responsabilidad solidaria ha considerado necesario verificar:

- La condición de representante;

⁴ Caso del representante legal, los administradores o quienes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica y los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas.

- Si el representante tuvo a su cargo la administración y gestión de la empresa participando en la determinación, el pago de tributos⁵; y
- Si el incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del representante se debió a que actuó con dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

En este aspecto, los autores señalan que la deuda tributaria respecto de la cual responde el representante es aquella que resulte exigible y que debió pagar en el período de su gestión como representante. En otras palabras, el representante no podría alegar que se trata de una deuda que corresponde a otra gestión y que por ende no le alcanza la asunción de su pago, sino que al hacerse exigible en su gestión y teniendo la condición de representante resulta gestor de ella y como tal le corresponde actuar con la diligencia necesaria para el pago de los tributos.

Por otro lado, analizando lo que prescribe la Ley General de Sociedades (2011, artículo 172°), prescribe que el Directorio tiene facultades de gestión y representación legal para la administración de la sociedad dentro de su objeto.

Así también, la misma Ley, señala que “el Gerente responde ante la sociedad, los accionistas y los terceros, por los daños y perjuicios que ocasione por el incumplimiento de sus obligaciones con dolo, abuso de facultades y negligencia grave”. Expresa también la norma que el gerente es particularmente responsable por “La existencia, regularidad y veracidad de los sistemas de contabilidad, los libros que la ley ordena llevar a la sociedad y los demás libros y registros que debe llevar un ordenado comerciante”. Finalmente, la norma indica que dicho representante responde particularmente por:

“El establecimiento y mantenimiento de una estructura de control interno diseñada para proveer una seguridad razonable de que los activos de la sociedad estén protegidos contra el uso no autorizado y que todas las operaciones sean efectuadas de acuerdo con las autorizaciones establecidas y que sean registradas apropiadamente” (Ley General de Sociedades, 2011, art. 190°).

⁵ El Tribunal Fiscal, en su Resolución N° 07375-2-2003, ha señalado que no resulta suficiente el nombramiento del representante legal, sino que resulta necesario condiciones adicionales, es decir que se encuentren encargados y/o participen en la determinación y el pago de tributos, puesto que los dispositivos legales se refieren a deudas que deben pagar, o dejen de pagar.

En ese sentido, dado que la propia Ley de Sociedades responsabiliza al Gerente por la existencia, regularidad y veracidad de los sistemas de contabilidad, así como de los libros y registros de contabilidad, le impone como carga de este representante el que la información que se consignen en ellos: como la información de compras y ventas, caja, bancos etc. sean veraces. Y ello es el insumo necesario para una declaración de obligación tributaria veraz ya que ella resultaría ser una consecuencia de los hechos imponible registrados en los libros contables. Por lo que al asumir dicha función y ser participe en la determinación y pago del tributo lo hace responsable del mismo (González y Nava, 2015, pág.156).

El Tribunal Fiscal al analizar las causas que resolvía, verificaba si las facultades otorgadas al representante, le permitían a éste tener el manejo operativo, administrativo y financiero de la empresa lo que conllevaría a conocer las operaciones que realiza ésta y por ende el cumplimiento de las obligaciones tributarias, situaciones que resultan posibles tanto para al Director como para el Gerente, conforme a la Ley General de Sociedades ya referida.

Al respecto, el Tribunal Fiscal (2015, resolución N° 02884-8-2015), ha señalado la carga en el deber en el deber de representación a partir de las funciones y responsabilidades que le otorga la Ley General de Sociedades (el subrayado es propio):

Que habiéndose determinado que el recurrente tenía la calidad de gerente general durante el periodo comprendido durante el lapso comprendido entre el 3 de agosto de 2011 hasta el 6 de febrero de 2013, lo que incluye a los períodos julio a septiembre del 2012, **estando a lo establecido en el primer párrafo del artículo 16° del Código Tributario y los artículos 188° y 190° de la LGS antes glosadas, se aprecia que el recurrente se encontraba encargado de la determinación y pago de tributos**, no habiéndose acreditado en autos lo contrario, por lo que corresponde analizar si el incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo se debió a que el recurrente actuó con dolo, negligencia grave o abuso de facultades

En una línea de pensamiento similar y que sigue lo regulado en la Ley General de Sociedades, la Corte Suprema de la República del Perú (2015, Casación N° 3939-

2010- LIMA), exige al representante legal el deber de vigilar y efectuar el pago de las obligaciones tributarias (el subrayado es propio):

Cuarto: Mediante la sentencia de vista de fojas 332, el colegiado de la Sala Civil permanente de la Corte Suprema de la República, estima la demanda tras considerar que el demandado en su condición de **Director Gerente y representante legal** de la empresa fiscalizada, **tenía el deber de vigilar y efectuar el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa representada**, pues al tratarse de un director y además funcionario que ocupa el más alto cargo de la empresa, ciertamente éste tenía **el deber de actuar con la diligencia mínima del buen hombre de negocios, cuidando que la empresa cumpla con sus obligaciones tributarias** en los plazos y forma prevista en la Ley, pues sin tal mínimo cuidado, la empresa podía ser sujeto de multas y otras sanciones por parte de la administración tributaria, perjudicando gravemente el patrimonio empresarial.

La casación, considera incluso que la diligencia mínima de un representante legal es pagar los tributos en los plazos previstos por la ley, lo que conllevaría a un deber de conducta per se, de un representante legal, (el subrayado es propio):

Noveno: Es por ello que el Colegiado de la Sala Civil permanente de la Corte Suprema no solo ha motivado debidamente el pronunciamiento recurrido, respetando de modo estricto el derecho constitucional a la motivación escrita de las resoluciones judiciales previsto en el inciso 5° del artículo 139° de la Constitución Política del Estado, sino que además ha ajustado su pronunciamiento a mérito de lo actuado y al derecho, concluyendo **que en el presente caso, el representante legal demandado no actuó con la diligencia mínima cuidando que la empresa representada cumpla sus obligaciones tributarias en los plazos y forma prevista en la Ley.**

3.2 Responsable en calidad de Adquirente.

Como bien afirma Córdova (2006, pág. 47), este tipo de responsabilidad solidaria se origina cuando un sujeto adquiere, sea a título oneroso o gratuito, bienes o derechos del contribuyente y/o pasivos de este último, coloca en igualdad de

condiciones al adquirente y al deudor tributario original para el pago de la deuda tributaria.

En este tipo de responsables solidarios la norma tributaria peruana regula el supuesto de hecho al margen de un factor subjetivo de atribución de responsabilidad, es decir resulta suficiente que objetivamente los herederos o quienes reciban los bienes en calidad de anticipos de legítima, adquieren los derechos y obligaciones que recaen sobre ellos y en consecuencia determinan el límite de su responsabilidad que está definida por el valor de los bienes.

No obstante, se debe advertir que, en este caso, en puridad no se da una solidaridad, ya que al adquirirse los bienes y derechos se asume una responsabilidad tributaria hasta por el límite de lo recibido, sin embargo al no estar presente el causante, no resulta posible hablar de una solidaridad entre ambos, es decir no existe una pluralidad de deudores que podrían responder de manera indistinta por la misma deuda.

Así también, si existieran varios herederos, cada cual asumirá los derechos y obligaciones y entre ella la responsabilidad tributaria hasta por el monto de lo recibido, por lo que entre ellos tampoco existe solidaridad vinculada a la deuda tributaria que existiera, lo que conlleva a que no sea posible ejercer el derecho de repetición entre los herederos.

Ello se sustenta por cuanto el heredero toma una posición exclusiva y a pesar de existir una pluralidad de herederos, cada cual resulta responsable hasta por el monto de lo que recibe. Ello descarta la asunción de una misma deuda tributaria por parte de los herederos.

En el caso del anticipo de legítima, como variable del derecho de sucesión, la situación de hecho determina la existencia de un transferente y un adquirente, por lo que resulta posible la solidaridad entre ellos y como consecuencia aplicable el derecho de repetición. Al respecto, Moreno y Velásquez (2006, pág. 213) señalan lo siguiente:

(...) Dado que en el supuesto tratado existe un obligado principal (donante) y un obligado donante (donatario), estamos frente a un caso poco común e innovador de responsabilidad solidaria limitada, hace que la verdadera naturaleza del vínculo que los une a las obligaciones de su

donante esté signada por la adquisición de un bien afectado, con una especie de garantía real, al pago de las obligaciones tributarias, aún cuando no comparta todas las características de las mismas, como el derecho de la persecutoriedad, ya que en caso que dicho bien se transfiera, aún deberá responder por el límite del valor del mismo, no con el mismo.

Se afirma, que en el caso de las personas naturales y considerando que las infracciones son personalísimas (como todo el sistema sancionador al igual que la responsabilidad penal) éstas no son transmisibles y así lo ha establecido el Código Tributario (Gonzalez y Nava, 2015). No obstante, en el caso del anticipo de legítima, al ser un acto inter vivos, el Tribunal Fiscal (2003, resolución N° 6036-4-2003) ha señalado que si resulta transmisible las infracciones:

Dado que la responsabilidad solidaria en el caso del anticipo de legítima se sustenta en una transferencia Inter vivos, no se presenta el supuesto de extinción de las sanciones a que alude expresamente el artículo 167° del Código Tributario, por tanto, el sujeto que recibe el anticipo de legítima responde por la totalidad de la deuda tributaria del transferente (deudor original) que incluye el tributo, multas e intereses, y hasta el límite del valor de los bienes que reciba.

Coincidimos con afirmar que la atribución de la Responsabilidad Solidaria es un acto personalísimo no resultando transmisible.

El Código Tributario establece la responsabilidad solidaria en la adquisición de activos y/o pasivos al regular el caso de las personas jurídicas. En el caso de la reorganización de sociedades, el Código Tributario prescribe la solidaridad cuando se adquiere el activo y/o el pasivo. Así, se tiene que por ejemplo tanto en la fusión como en la escisión, puede darse el supuesto de solidaridad cuando se adquiere el activo y el pasivo, la norma tributaria establece además cuando se adquiere solamente el activo o se adquiere sólo el pasivo. Supuestos de hecho que corresponde analizar y que se verá más adelante.

Otro tema importante, es el límite de la responsabilidad en esta transferencia de activos y pasivos ya que la norma no establece una precisión al respecto. Al respecto, no se puede responder por más de lo que se recibe, como se regula por

ejemplo en el derecho de sucesiones, situación que resulta lógica y es así que la empresa escindida o fusionada ha adquirido un activo o un pasivo que resulta ser el límite de su responsabilidad, lo cual tiene un sustento en la interpretación sistemática en el procedimiento sucesorio o de límite de responsabilidad que se da en el ámbito societario en las empresas de responsabilidad limitada, en la que justamente la limitación alcanza a los activos y no más que ellos. Interpretar lo contrario, es decir que la responsabilidad del adquirente sea mayor podría resultar desproporcionada y atentatoria contra el principio de equidad y el sistema societario y sucesorio (González y Nava, 2015, pág.162).

Ante la no indicación expresa de la norma, la SUNAT (2019, Informe N° 085-2019) considera una posición disímil a la planteada, al concluir que la responsabilidad no se limita al valor de los bienes transferidos, correspondiendo ella sobre la deuda tributaria hasta la fecha de la transferencia: “Los adquirentes del activo y/o pasivo de las empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica no está limitada al valor de los bienes adquiridos; por ende, la responsabilidad comprende la deuda tributaria que hubiere generado el transferente hasta la fecha de la transferencia”.

3.2.1 La Fusión.

Gómez Porrúa (como se citó en Cordova, 2006, pág. 48), define la fusión como:

La institución en virtud del cual, y mediante un procedimiento normado, se produce la unificación de dos o más sociedades, que se extinguen sin previa liquidación, en una única sociedad de nueva creación, cuyo patrimonio y cuerpo social estará formado por los patrimonios íntegros, activo y pasivo, y por los socios de todas las sociedades intervinientes, convirtiéndose la sociedad resultante en sucesora a título universal de las sociedades que se extinguen.

La Ley General de Sociedades al regular la Fusión, establece dos modalidades:

a) La fusión por Incorporación, en la que dos o más sociedades se juntan para constituir una nueva sociedad denominada incorporante, extinguiéndose las personas jurídicas incorporadas. En este supuesto de hecho la transmisión del patrimonio a la nueva sociedad es total.

b) La Fusión por Absorción, mediante la cual existe una empresa absorbente y una empresa absorbida, en la que la absorción genera la extinción de la persona jurídica absorbida y por ende la absorbente asume a título universal el patrimonio total de la empresa absorbida.

Las figuras antes descritas determinan una transmisión en bloque de todo el patrimonio (activo y pasivo) a la sociedad incorporante o absorbente según sea el tipo de fusión.

La norma societaria descarta la posibilidad de transferencia de sólo activos o sólo pasivos, con lo cual no resulta aplicable lo regulado por el Código Tributario al establecer que surgirá responsabilidad solidaria cuando se adquiere el activo y/o el pasivo.

Asimismo, señalar que en la fusión, en estricto, no resulta factible la figura de la solidaridad, ya que habría un solo deudor tributario en calidad de adquirente que es el absorbente o el adquirente, ello es afirmado por Córdova (2006), por cuanto la empresa transferente, al extinguirse ya no es más sujeto de la obligación tributaria, por lo que el fisco sólo puede dirigirse con su acción de cobro de manera exclusiva frente a la empresa adquirente, siendo ella la única obligada.

3.2.2 La Escisión.

El Dr. Montoya (como se citó en Córdova, 2006, pág.49) define la escisión propia como aquella que:

Ocurre cuando una sociedad divide todo su patrimonio en dos o más fracciones transfiriendo a nuevas sociedades especialmente constituidas cada una de las fracciones del patrimonio y procede su propia disolución. Para ello los socios de la sociedad escindida reciben acciones o participaciones de las sociedades a las cuales se ha transferido el patrimonio.

Y a la escisión impropia como aquella en que:

La sociedad escindida no se extingue, sino que conserva una de las partes de los bloques patrimoniales, mientras que los bloques se incorporan a otras sociedades preexistentes o constituidas, las cuales

emiten acciones representativas del valor del bloque patrimonial, a favor de los socios de la sociedad que ha transferido el patrimonio.

La Ley General de Sociedades (2018) define a la escisión como una forma de reorganización societaria por la cual una sociedad fracciona o desprende su patrimonio en dos o más bloques para transferirlos íntegramente a otras sociedades o para conservar una de los bloques, pudiendo ser:

A) “La división total del patrimonio de una sociedad en dos o más bloques patrimoniales, que son transferidos a nuevas sociedades o absorbidos por sociedades ya existentes o ambas cosas a la vez y donde la sociedad escindida se extingue”.

B) La segregación de uno o más bloques patrimoniales de una sociedad que no se extingue y que los transfiere a una o más sociedades nuevas, o son absorbidas por otras ya existentes o ambas cosas a la vez. En este escenario la sociedad escindida subsiste y su capital es ajustado en el monto que corresponde.

Entonces, según se trate de una escisión propia o impropia será posible hablar de la existencia o no de responsabilidad solidaria. En el caso de la escisión propia al extinguirse la empresa transferente, al igual que el caso de la fusión, al no existir transferente por su extinción y no ser ya sujeto de obligación tributaria, el fisco solo puede dirigirse contra la empresa beneficiaria. Por su lado, en la escisión impropia la sociedad escindida subsiste; en consecuencia, si resulta posible la responsabilidad solidaria alcanzando ella a la entidad beneficiaria y de igual forma así lo expresa también Córdova (2006, pág.49).

Para efectos tributarios, en el ámbito de la responsabilidad solidaria en la transferencia de activos y/o pasivos, resulta necesario señalar lo que la Ley General de Sociedades define como bloque patrimonial: “1) Un activo o un conjunto de activos de la sociedad escindida, 2) El conjunto de uno o más activos y uno o más pasivos de la sociedad escindida y 3) Fondo empresarial” (Gonzalez y Nava, 2015, pág.163).

Es así que, considerando la definición referida, se puede concluir que no resulta jurídicamente posible una escisión de sólo pasivos, por lo que técnicamente no alcanzaría el concepto de responsabilidad solidaria en el caso de una escisión de pasivos.

3.2.3 La Transformación.

La transformación de sociedades determina una modificación de su forma societaria, lo que no implica un cambio de su personalidad jurídica, por ejemplo una sociedad de responsabilidad limitada que se transforma a sociedad anónima, situación que la no se da una adquisición de activos y/o pasivos. En consecuencia, no corresponde hablar de responsabilidad solidaria en esta figura jurídica (Gonzalez y Nava, 2015, pág. 163).

3.2.4 La Reorganización.

La reorganización de sociedades significa que la sociedad segrega uno o más bloques patrimoniales, los cuales son aportados a una o más sociedades nuevas o existentes, recibiendo a cambio de ello las acciones o participaciones que corresponden a dichos aportes. Es así, que la emisión de acciones o participaciones determina que la segregación esté referida a activos y pasivos o solo activos, no siendo posible sólo una segregación de pasivos, por lo que se concluye que no resulta aplicable en este último aspecto la responsabilidad solidaria.

Por otro lado, afirmar que a diferencia de la fusión acá si existe pluralidad de entes y por ende deudores por lo que es técnicamente factible la aplicación de la solidaridad.

Con respecto al límite, se afirma que al igual que en todos los casos y por los mismos argumentos, éste alcanzaría sólo hasta por el monto del bloque patrimonial transferido en activos y pasivos (Gonzalez y Nava, 2015, pág. 164).

En el caso de las reorganizaciones múltiples tipificadas en la Ley General de Sociedades (2018, artículo 392°), en la que combinan las diferentes figuras tratadas: escisiones múltiples, con o sin fusiones, etc. Le resultarán aplicables en cada caso las reglas analizadas para efectos de la responsabilidad solidaria.

3.2.5 Otras Transferencias de Activos y/o Pasivos.

El Código Tributario (2018, artículo 17°), regula la responsabilidad solidaria en el caso de transferencias de activos y/o pasivos, norma que se entiende abarca situaciones distintas a los supuestos de reorganización de sociedades.

La norma resulta bastante imprecisa ya que no delimita la responsabilidad solidaria en dicho supuesto de hecho. Si se aplica una interpretación literal a la norma

sería suficiente una transferencia de un activo para que el adquirente se convierta en responsable solidario. Córdova (2006, pág. 50), señala como ejemplo el cliente que adquiere existencias al realizar sus compras habituales, en el que adquiere de ella un bien mueble del activo fijo o en cualquier operación de compra de bienes. Resulta claro que en este supuesto no es lógico hablar de que dicho consumidor o comprador se convierte en responsable solidario. No resulta coherente, contradice la regulación en el esquema de responsabilidad por adquisición que tiene como límite el monto del patrimonio transferido tanto en una persona natural como en una persona jurídica, por lo que en este tipo de transferencias el límite debe tener el mismo sentido.

Interpretar la norma tributaria de manera conllevaría a situaciones indeseadas que como bien se afirma podría afectar el tráfico jurídico en la transferencia de bienes cada vez que una empresa o una persona natural compra un bien a alguien que tiene RUC, lo cual resultaría desproporcionado y lo condenaría a su exclusión (Gonzalez y Nava, 2015, pág.164).

3.3 Responsabilidad Solidaria de los Depositarios y Terceros Retenedores.

La norma tributaria peruana ha incorporado un tipo de responsable solidario mediante el cual la responsabilidad solidaria está dirigida a aquellos entes o sujetos vinculados a bienes embargados y que ante un incumplimiento del mandato de entrega de ellos, resultan asumiendo una responsabilidad tributaria hasta por límite del valor de los bienes afectados.

Se afirma, que esta responsabilidad tributaria es probablemente la más alejado a la obligación de asunción de manera directa para el pago de las obligaciones tributarias. Si se hace una evaluación de los otros tipos de responsables solidarios, en el caso de los representantes y aquellos en calidad adquirentes de transferencias, estas situaciones pueden darse desde la propia declaración de la obligación tributaria y en ella hay una vinculación más cercana entre el representante legal y la obligación tributaria y en el caso de los herederos o reorganización de sociedades hay una sucesión por parte del adquirente que asume los derechos y obligaciones del transferente que puede darse en cualquier estado de la obligación tributaria. Es decir, tanto los responsables tributarios en calidad de representantes y en calidad de adquirentes están vinculados con el pago de la obligación tributaria (Gonzalez y Nava, 2015, pág. 165).

A diferencia de ellos, los depositarios y terceros retenedores aparecen cuando ya la obligación tributaria está siendo requerida dentro de un procedimiento de cobranza coactiva al contribuyente que generó la deuda tributaria y que no pagó en su oportunidad. Situación en la que la deuda tributaria a partir de lo señalado en el artículo 115° del Código Tributario (2018) resulta exigible. Esta deuda tributaria puede haber sido auto declarada por el contribuyente, con lo cual la Administración Tributaria le notifica una orden de pago. O puede haber sido determinada por la Administración Tributaria, ante lo cual aparece una Resolución de Determinación exigible ya sea porque no fue reclamada, o en la que se haya agotado la impugnación en la vía administrativa.

Es así, que la ley regula un tipo de solidaridad de un tercero que asume una responsabilidad tributaria y por haber incumplido una obligación no tributaria, es decir que como “depositario” de un bien embargado o un “tercero retenedor” en un embargo en forma de retención, en ambas situaciones no cumplió con el mandato de entregar el bien embargado a la Administración Tributaria.

A diferencia de los responsables tributarios en calidad de representantes y los responsables tributarios en calidad de adquirentes, los depositarios o terceros retenedores resultan ser terceros ajenos no sólo a la relación jurídica tributaria entre Administración Tributaria y el contribuyente, sino además a las obligaciones tributarias por pagar.

Y es que como bien se afirma, un depositario de un bien embargado o una entidad bancaria como tercero retenedor, en sí mismo no tienen en este supuesto una obligación tributaria propiamente dicha (sustancial o formal vinculada al tributo), sino la obligación de dar cumplimiento a un mandato coactivo de entregar un bien embargado y que en caso ello no se cumpla, responderán por una deuda tributaria del contribuyente deudor (Gonzalez y Nava, 2015, pág. 165).

La Ley General Tributaria (2018) regula de manera más amplia la responsabilidad tributaria, ya que establece dicha posibilidad para los que por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo. Lo cual aplicado al caso peruano significaría que resultaría posible no solo para el tipo de embargos en forma de depósito y retenciones a terceros, sino además en otros tipos de embargos, como los que son en forma de inscripción, en la que la Administración Tributaria ordena la anotación o el registro en diversas instituciones (Registros Públicos de Propiedad

inmueble y vehicular, Indecopi, Cavalli, Mincetur, etc.) y que podría generar como responsables solidarios a entidades del propio Estado.

Así también, “en España se regula la responsabilidad tributaria de las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos” (Ley General Tributaria 2018, artículo 42º, numeral 2).

Es decir, se entiende que el embargo trabado persigue la ejecución del bien y ante un no pago de deuda tributaria se dan dichas situaciones que afectan los intereses del fisco, por lo que la responsabilidad no se agota en los depositarios, sino en todos aquellos que han colaborado en el levantamiento del embargo.

Este tipo de responsable tributario, con regulación en nuestra norma tributaria, puede tratarse de una persona ajena al contribuyente en materia de obligaciones tributarias. En el caso del tercero retenedor, podría ser una entidad bancaria que es depositaria de los fondos del contribuyente, pero que no se vincula con las obligaciones tributarias de este último. Podría ser también un tercero con el cual tiene relaciones comerciales de compra venta de bienes o de prestación de servicios, que le permite obtener ingresos para sus fines propios como empresa. Ya el contribuyente como tal le corresponde a partir de dichos ingresos pagar las obligaciones tributarias generadas siendo, en principio, el tercero retenedor o depositario, un sujeto ajeno a la declaración o el pago de ella.

En el caso del depositario, podría ser el representante legal de la empresa, o podría ser cualquier tercero, trabajador de la empresa, o incluso un tercero externo a ella. Si es representante legal y depositario a la vez, será a partir de su cargo de representante que tenga conocimiento en la declaración y el pago de los tributos, pero no como depositario de un bien embargado, en las demás situaciones de igual manera un tercero estaría como tal fuera de todo el tema vinculado al cumplimiento de la obligación tributaria como tal. En todo caso, es notificado que es un guardián de los bienes con ciertas obligaciones a efectos que dichos bienes sean ejecutados oportunamente para un fin de pago de deuda tributaria, deuda que conoce al menos por el monto de la medida de embargo en el que aparece como depositario de los bienes.

Un tema a revisar a continuación, es el límite de la responsabilidad de los responsables tributarios como depositarios o terceros retenedores.

Al respecto, el valor del bien embargado será el que establezca el límite de la responsabilidad, similar al caso de los responsables en calidad de adquirentes. Precisar que, si los bienes superan el monto del embargo, será este último el que determine el límite de la responsabilidad.

Cuando el valor del bien embargado sea superior, la responsabilidad tiene como límite la deuda tributaria materia de embargo ya que ni el propio contribuyente como deudor directo responderá por un monto mayor que ese. A su vez, cuando el valor del bien embargado sea menor que el monto del embargo, el tercero no podría responder por más de aquello que debió entregar, lo que constituye el límite del pago que el contribuyente en circunstancias normales hubiese asumido en el caso que el bien se hubiese ejecutado⁶.

Para tal efecto, el límite de la responsabilidad tributaria por el bien embargado y no entregado debe tener como parámetro su valorización, es decir la tasación por un perito determina el valor del bien, situación que corresponde lo realice la Administración Tributaria y respecto del cual el responsable solidario tiene todo el derecho de impugnar.

Se plantea como interrogante la definición del límite de responsabilidad en el caso que el depositario que debió entregar el bien no permite se realice su valorización. Al respecto, lo prescrito en el artículo 18° del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva prescribe en dicha situación deberá aplicarse las reglas de valorización; es decir, que se utilice el valor del bien similar, o de mercado. La explicación de dicha norma pretende evitar la imposibilidad de atribución de la responsabilidad ante un depositario que no permita la valorización conociendo que ello le acarreará una responsabilidad en materia tributaria (González y Nava, 2015, pág. 166).

En la responsabilidad solidaria de los terceros retenedores, el Código Tributario (2018, art. 18°) ha regulado cuatros supuestos:

⁶ Es decir, en el caso que se remate el bien en el caso de los embargos en forma de depósito, o se hiciere efectivo el monto retenido en caso del embargo en forma de retención a tercero.

a) No comuniquen la existencia, o el valor de créditos o bienes y entreguen al deudor tributario o a una persona designada por éste, el monto o los bienes retenidos o que se debieron retener, según corresponda.

b) Cuando nieguen la existencia o el valor de créditos o bienes, ya sea que entreguen o no al tercero o a una persona designada por éste, el monto o los bienes retenidos o que se debieron retener, según corresponda.

Si se desmenuza este segundo supuesto descrito en la norma, se desprenden los siguientes supuestos de hecho:

- 1) Negar la existencia de créditos;
- 2) No entregar el monto retenido o que debió retener; o
- 3) Entregar el monto retenido (distinto a la administración tributaria).

Así, la norma determina la responsabilidad solidaria, hasta por el monto que debió retener, de los terceros retenedores que nieguen los créditos o bienes, sea que se entregue o no al deudor tributario el monto embargado. Advertir, asimismo que esta figura legal es tipificada como una infracción tributaria en el artículo 176° Numeral 6) del Código Tributario (2018), ya que dicho tercero habría proporcionado información inexacta, falsa o no conforme con la realidad.

c) Cuando comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes, pero no realicen la retención por el monto solicitado. En este supuesto de hecho, existen dos condiciones:

- 1) Comunicar la existencia del crédito; y
- 2) No realizar la retención

En esta situación el tercero en principio cumple con el mandato de informar la existencia de un monto retenido, que es la primera obligación que señala el mandato del embargo dentro de un plazo de cinco días hábiles. No obstante, la razón de ser del embargo ordenado por la Administración Tributaria es la afectación patrimonial, es decir que dicho monto sea afectado mediante el embargo, situación que de no ocurrir genera la responsabilidad tributaria del tercero retenedor y como expresan González y Nava (2015, pág.167):

En este caso subyace la condición que pudo realizarse la retención y no se efectuó; en otras palabras, no se está frente una situación de imposibilidad de poder efectuarse la retención, por ejemplo por falta de liquidez del tercero retenedor, sino que pudiendo haberse hecho no se procedió a la retención ordenada y aunque no lo señala la norma resulta indistinto que entregue o no el monto que se debió retener al deudor tributario.

d) Cuando comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes y efectúen la retención, pero no entreguen a la Administración Tributaria el producto de la retención. Los supuestos de hecho son:

- 1) Comunicar la existencia del crédito;
- 2) Efectuar la retención; y
- 3) No entregar la retención.

Este supuesto normativo, nuevamente el tercero retenedor cumple con el primer mandato que es comunicar la existencia de un crédito, cumple también con su segunda obligación que es efectuar la retención, es decir procede a detraer el monto que debía pagar al deudor tributario. Sin embargo, la tercera obligación que es la de entregar el monto retenido no la cumple que es precisamente ejecutar los dos cumplimientos anteriores. La norma no precisa si se entregó o no el monto al contribuyente, ya que en cualquiera de las dos situaciones no variará la responsabilidad del tercero retenedor.

La norma tributaria señala que si el tercero notificado le entrega a la Administración Tributaria lo que se debió retener ya no opera la responsabilidad tributaria. Con ello, la norma está permitiendo que ante una subsanación de las conductas antes descritas cumpliéndose con el mandato del Ejecutor coactivo de retener el monto embargado ya no corresponde atribuir la responsabilidad tributaria, ya que se ha satisfecho el mandato antes incumplido, que está dirigido al pago de la deuda tributaria.

4. Sistemas de Atribución de la Responsabilidad Tributaria.

La responsabilidad tributaria, como parte de todo sistema de responsabilidad tiene como elementos los indicados al inicio del presente trabajo, es decir, debe existir el supuesto de hecho que teniendo una relación de causalidad con el daño generan

una carga o responsabilidad que debe asumir una persona. Para ello, existe un elemento denominado factor atributivo de responsabilidad que determinará si para atribuir responsabilidad debe analizarse la culpabilidad, es decir si es un factor subjetivo; o si el factor es prescindiendo de ella, o sea si se trata de un factor objetivo.

A continuación, se analizará ambos factores atributivos de responsabilidad y cuál de ellos ha recogido la normatividad peruana.

4.1 La Teoría Subjetiva.

En términos generales, la teoría subjetiva de responsabilidad, supone necesariamente la culpabilidad o intencionalidad de su autor. Es decir, no resulta posible en la medida que el hecho perjudicial o el daño (el no pago de tributo) provenga de su culpa o dolo.

Bajo esta perspectiva, resulta necesario evaluar la conducta del sujeto. De ahí su denominación como “subjetiva”. Con ello, la responsabilidad está basada en la culpa en sentido lato, es decir considera el dolo y la negligencia en sus diversas dimensiones, como la culpa grave, culpa y la culpa leve.

El dolo, al ser una intencionalidad de tener “conciencia y voluntad” de querer realizar algo, en el ámbito tributario, está referida al no pago del tributo, lo cual es una situación que debe apreciarse en el caso en concreto y así lo ha entendido la Jurisprudencia Fiscal (2018, en resolución N° 07254-2-2005).

A su vez la culpa, en términos conceptuales, se aprecia in abstracto, esto es, comparando la conducta del autor del daño con la de un tipo abstracto, con la de un hombre prudente o un buen gestor de negocios, como el caso regulado en de la Ley General de Sociedades (2018, art. 171°), al referirse al desempeño del cargo de los Directores el cual prescribe como la de un “ordenado comerciante y de un representante leal”. Enrique Elías (1999, pág. 446°), en su momento señaló un argumento vigente: “la diligencia de un ordenado comerciante y de un representante leal tiene como premisa la aplicación de las cualidades que debe tener un hombre de negocios para tratar de conservar y desarrollar el patrimonio de la sociedad”. Criterio del ordenado comerciante, que sustentó la Corte Suprema (2015, Casación N° 3939-2010- LIMA), referida anteriormente, cuando indica que el representante legal debe

“actuar con la diligencia mínima del buen hombre de negocios, cuidando que la empresa cumpla con sus obligaciones tributarias”.

4.2 La Teoría Objetiva.

La teoría Objetiva de Responsabilidad prescinde de la conducta del sujeto, de su culpabilidad o intencionalidad; en ella se verifica el hecho generador y su vinculación con el daño generado, con ello resulta suficiente para que su autor sea considerado responsable, no importando que haya o no culpa o dolo de su parte.

Es así, que el factor atributivo de la responsabilidad cuando es objetivo prescinde de la culpabilidad, generando la responsabilidad tributaria de manera directa ante la ocurrencia del hecho descrito en la norma.

En términos del Derecho Civil, se afirmaría que quien genera un riesgo, el que con su actividad o su hecho causa un daño a la persona o propiedad de otro, debe responder. Tal es el fundamento de la responsabilidad objetiva y que recoge el Código Civil (2018, art. 1970°), en la teoría del riesgo, cuando prescribe que: “Aquel que mediante un bien riesgoso o peligroso, o por el ejercicio de una actividad riesgosa o peligrosa, causa un daño a otro, está obligado a repararlo”. En este caso no se analiza como factor atributivo de responsabilidad la culpa, sino el riesgo que se genera con un bien y por el cual cuando se case un daño debe responde, salvo ocurra la ruptura del nexo causal.

4.3 Sistema de atribución de Responsabilidad Tributaria adoptado en la legislación peruana.

En la norma peruana se ha considerado tanto el factor atributivo de responsabilidad subjetivo como el objetivo. En el caso de la responsabilidad tributaria de los representantes, el Código tributario (2018, artículo 16°) prescribe “que se encuentran obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que administren o que dispongan, las personas siguientes”:

- 1.- Los padres, tutores y curadores de los incapaces.

2.- Los administradores o quienes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica.

En estos dos supuestos la responsabilidad surgirá “cuando por acción u omisión del representante se produce el incumplimiento de las obligaciones tributarias del representado” (SUNAT, Informe N° 310-2003-SUNAT/2B000). Es decir, conforme a lo señalado en los dos puntos precedentes, el factor atributivo de responsabilidad es objetivo, por cuanto bastará el no pago de los tributos del tutor o el curador de un incapaz, para que resulta responsable solidario, no importando si la acción u omisión es consecuencia a una acción culposos o dolosa.

La norma referida, señala también como responsables a:

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

En los casos antes referidos, la norma exige para la atribución de responsabilidad tributaria que se configure el dolo, la negligencia grave o el abuso de las facultades en el no pago de las obligaciones tributarias. En otras palabras, se adopta la teoría subjetiva de la culpabilidad como factor atributivo de responsabilidad.

Es decir, en el caso de la responsabilidad tributaria de los representantes la norma tributaria es dual en la adopción de la teoría objetiva o subjetiva, diferenciándolo según se trate el caso.

Resaltar, que en aquellos casos en que se exige como factor atributivo de la responsabilidad a la culpabilidad, la norma la ha vuelto objetiva con el traslado de la carga de la prueba. Es decir, ha trasladado en el responsable que demuestre que no actuó con dolo, negligencia grave o abuso de facultades cuando se den determinadas conductas⁷ que refiere el Código Tributario (2018, artículo 16º) y en todos los demás

⁷ Las conductas del contribuyente son, entre otras: 1. No lleva contabilidad o lleva dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos; 2. Tenga la condición de no habido de acuerdo a las normas que se establezcan mediante decreto supremo; 3. Emite y/u otorga más de un comprobante de pago así como notas de débito y/o crédito, con la misma serie y/o numeración, según corresponda; 5. Anota en sus libros y registros los comprobantes de pago que recibe u otorga por montos distintos a los consignados en dichos comprobantes u omite anotarlos, siempre que no se trate de errores materiales.

casos, corresponderá a la Administración Tributaria probar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

Al respecto, se trata de explicar la razón de ser de este traslado de la carga de la prueba, afirmándose que el dolo o la negligencia grave, como elementos de la culpa, resultan ser de complicada probanza como en todo sistema subjetivo de responsabilidad, ya que determina que se demuestre la real intención de no querer pagar la deuda tributaria, o que haya una negligencia extrema que determine el no pago. Esta sería la razón de ser de dicha norma, que técnicamente es cuestionable ya que la regulación es equiparable a la presunción de la culpa, al señalar que en determinados supuestos “se entiende” que existe el dolo o la negligencia grave, también pudo decirse que “se presume”, siendo de carga del responsable el demostrar haber actuado de manera diligente, sin dolo, negligencia grave o sin abusar de sus facultades (Gonzalez y Nava, 2015, pág. 161).

En el caso de los responsables en calidad de adquirentes, la norma tributaria utiliza la teoría objetiva como factor atributivo de responsabilidad y ello se explica en la medida que el heredero, o quienes reciben patrimonio como beneficiarios en la reorganización de sociedades, son finalmente adquirentes de bienes, derechos y obligaciones de su transferente, situación que es objetiva y directa. A su vez, se ha analizado en el presente trabajo que técnicamente en varias figuras no resulta jurídicamente posible la solidaridad.

En el caso de los responsables solidarios como depositarios o terceros retenedores, la norma no se ha manifestado de manera clara. En el caso de los terceros retenedores, al no exigirse como factor atributivo de responsabilidad la “culpabilidad”, se entendería que configurado los supuestos descritos en el Código Tributario (2015, artículo 18º) ocurre la responsabilidad solidaria. Al respecto, la norma señala, que la Administración Tributaria podrá disponer que se efectúe la verificación que permita confirmar los supuestos de hecho que determinan la responsabilidad, supuestos que son objetivos.

En el caso de los responsables como depositarios, la norma exige que el incumplimiento se haya realizado por causa imputable al depositario. Al respecto, se debe recurrir a las normas del Derecho Civil para analizar el tema. El Código Civil

(2018, artículo 1314°), prescribe que quien actúa con la diligencia ordinaria requerida, no es imputable por la inejecución de la obligación o por su cumplimiento parcial tardío o defectuoso. Trasladado al ámbito tributario, se diría que el depositario que actúa diligentemente en su obligación de entregar el bien en la fecha requerida por la Administración Tributaria, no será responsable tributario. Si dicho depositario actúa con negligencia resultará responsable por el incumplimiento de dicha obligación.

El Código Civil (2018, artículos 1315° y 1972°) regula como causa no imputable al caso fortuito o la fuerza mayor, las cuales impiden el cumplimiento de la obligación, así también establece como ruptura del nexo causal al caso fortuito o fuerza mayor, así como el hecho determinante de un tercero. Técnicamente aquellos supuestos son ajenos al obligado, no existiendo causalidad entre la no entrega del bien embargado y el daño al fisco que se genera con ello.

5. Conclusiones de la Primera Sección.

1.- El Código Tributario a todos los supuestos de responsabilidad tributaria los ha denominado responsabilidad solidaria; no obstante, considerando el análisis de los tipos de responsabilidad, en algunos supuestos no ocurre la solidaridad, como en el caso del agente de retención o percepción, el caso de los herederos, la fusión de sociedades, en la escisión propia y en la transformación de sociedades.

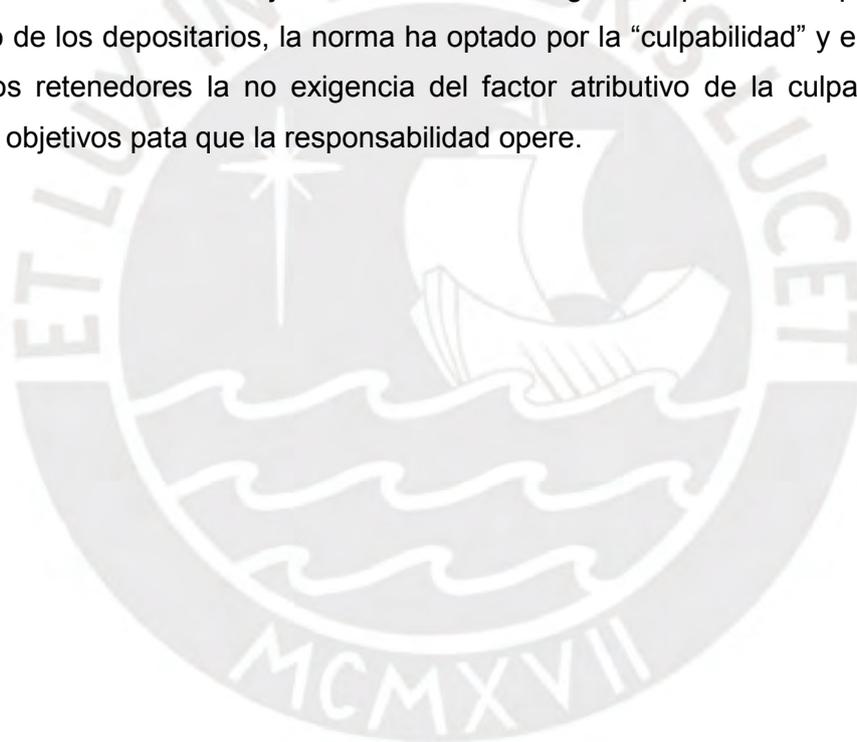
2.- La Responsabilidad subsidiaria no está regulada, correspondiendo operar cuando ha sido infructífera la cobranza ante del deudor principal o contribuyente, en el caso peruano correspondería sin que ello signifique la declaración de quiebra judicial propiamente dicha, y que los plazos normativos permitan que se pueda atribuir la responsabilidad subsidiaria, caso contrario habría una imposibilidad de atribución de responsabilidad tributaria, lo cual haría inoperante el sistema de responsabilidad en este extremo.

3.- El caso de los depositarios y terceros retenedores, si bien son sujetos que soportan la responsabilidad del pago del tributo, reforzando el crédito tributario, cumpliendo así una función de garantía, debe considerarse también que en estos dos casos, el origen de la responsabilidad es el incumplimiento de la ley, y del mandato de una autoridad competente, incumplimiento que incluso podría constituir la tipificación

de un delito, el cual será con independencia que se cumpla la obligación tributaria, lo que denota el componente de sanción de esta tipo de responsabilidad

4.- En el Perú, la Administración Tributaria, al analizar la responsabilidad solidaria de los herederos ha optado por la teoría de la sanción, considerando que “la responsabilidad solidaria adquirida tiene naturaleza subjetiva y sancionatoria, dado que la misma se configura en base a condiciones y cualidades personales del representante legal o el designado por la persona jurídica” (Directiva 004-2000/SUNAT-2000)

5.- El sistema peruano considera la teoría subjetiva y objetiva de responsabilidad tributaria, incluso en el caso de los representantes legales, si bien opera la teoría de la culpa, las conductas se han objetivado trasladando la carga de la prueba al representante. En el caso de los depositarios, la norma ha optado por la “culpabilidad” y en el caso de los terceros retenedores la no exigencia del factor atributivo de la culpa determina supuestos objetivos para que la responsabilidad opere.



SEGUNDA SECCION: EL RESPONSABLE TRIBUTARIO COMO DEPOSITARIO

1. El Concepto de Depositario.

El depositario es aquella persona que tiene a su cargo bienes de otra, es así que es responsable de su custodia y conservación de manera diligente. Si se trata de valores o dinero, los depositarios podrían ser las entidades bancarias y financieras.

Este depositario es una figura que aparece en diversas disciplinas del derecho, ya que si bien es cierto esta custodia de bienes puede darse en un ámbito privado, a través de un contrato con sus propias obligaciones y responsabilidades, es posible también que aparezca dentro de un procedimiento judicial o administrativo en la que es designado por la autoridad competente, generando obligaciones y responsabilidades de especial trascendencia.

2. La Responsabilidad del depositario en materia civil, tributaria y penal.

2.1 La responsabilidad en materia civil.

La institución jurídica del depositario se encuentra regulada en el Código Civil (2018) en los artículos 1814° en adelante, dentro del título de prestación de servicios en los contratos nominados. Es decir, se regula a partir de una concepción de actividades entre privados.

La norma civil⁸, determina deberes al depositario, a saber:

- a) Poner en la custodia y conservación del bien;
- b) La diligencia ordinaria exigida por la naturaleza de la obligación y que corresponda a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar.
- c) Devolver el bien en cuanto lo solicite el depositante y a la persona que se lo confió o a la persona en cuyo nombre se hizo el depósito⁹.
- d) Devolver el mismo bien recibido, en el estado en que se halle al momento de su restitución, con sus accesorios, frutos y rentas.

⁸ En el artículo 1819° en adelante, del Código Civil.

⁹ En el Código Civil Español se señala en el artículo 1766° que el depositario está obligado a guardar la cosa y restituirla, cuando le sea pedida, al depositante, o a sus causahabientes, o a la persona que hubiese sido designada en el contrato. En caso contrario, responderá de los daños y perjuicios

Así también, el depositario tiene la prohibición de usar el bien en provecho propio o de tercero, salvo autorización expresa del depositante o del Juez. Al respecto, el Código Civil español (2018, artículo 1767º) prescribe que el depositario no puede servirse de la cosa depositada sin permiso expreso del depositante. Es así, que si el depositario infringe esta prohibición responderá por el deterioro, pérdida o destrucción del bien, inclusive por caso fortuito o fuerza mayor.

El Código Civil (2018, artículo 1823º), establece que no es de cargo depositario el deterioro, la pérdida o destrucción del bien que sobrevenga sin su culpa. Arias Schreiber (1997, Tomo III, pág.201) afirma, al comentar esta norma, que esta exoneración de responsabilidad no funciona si indebidamente utilizase el bien depositado o se sirviese de él y también cuando hubiese asumido por convenio la responsabilidad inclusive por ausencia de culpa, caso fortuito o fuerza mayor, ello por cuanto dicha norma legal no es imperativa.

A su vez, el artículo 1824º de la norma civil, prescribe la responsabilidad en caso aparezca el elemento subjetivo de la culpa en el depositario, incluso cuando “provenga de la naturaleza del vicio aparente del mismo, si no hizo lo necesario para evitarlos o remediarlos, dando además aviso al depositante en cuanto comenzaron a manifestarse”.

La norma civil establece además que el depositario no puede negarse a devolver el bien, caso contrario responde por los daños y perjuicios ocasionado con ello, daños que incluye el emergente el lucro cesante y el daño personal.

Un tema importante que también regula el Código Civil (2018, artículo 1841º), es el referido a la pérdida de la posesión del bien. En este caso, la norma prescribe que si la pérdida de dicha posesión se da por un hecho que no le es imputable queda liberado de restituirlo, pero para ello debe comunicarlo al depositante, bajo responsabilidad.

No obstante, como se refirió anteriormente, el depositario no sólo aparece en el derecho privado; esta figura jurídica que se encuentra a nivel del Derecho de los Contratos, puede aparecer por designación dentro de un proceso judicial o un procedimiento administrativo, como por ejemplo en los procedimientos tributarios que se analizará a continuación.

2.2 La Responsabilidad en Materia Tributaria.

En materia tributaria, se encuentra la figura del depositario dentro del procedimiento administrativo de cobranza coactiva.

Al respecto, el Código Tributario (2018, artículo 118°) señala dentro de los distintos tipos de embargos que puede realizar la Administración Tributaria es el de depósito con o sin extracción de bienes¹⁰. Es decir, recae sobre bienes muebles que siendo afectados requiere que un depositario asuma ciertas obligaciones y conozca sus responsabilidades como tal. Es así, que el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva (2008, artículo 18°) estable como exigencia que el depositario sea informado acerca de sus obligaciones, así como de sus responsabilidades civiles y penales en caso en caso de incumplimiento de ellas, debiendo consignarse de manera expresa dichas obligaciones y responsabilidades en el acta de embargo.

El Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva (2018, artículo 18°, numeral 2) prescribe como obligaciones del depositario las siguientes:

- a) Conservar y custodiar los bienes en depósito.
- b) Dar cuenta inmediata al Ejecutor de todo hecho que pueda significar la alteración, de cualquier naturaleza, de los bienes afectados por el embargo, bajo responsabilidad.
- c) Facilitar el acceso permanente a la verificación del estado y conservación de los bienes, así como entregarlos cuando le sea solicitado por el Ejecutor, en las condiciones y en el lugar que éste determine.
- d) El depositario no podrá enajenar el bien embargado.

¹⁰ Al respecto, la norma tributaria establece que el ejecutor coactivo puede ordenar, sin orden de prelación, diferentes tipos de embargo, entre las cuales está la de: Embargo en forma de depósito, con o sin extracción de bienes, el que se ejecutará sobre los bienes y/o derechos que se encuentren en cualquier establecimiento, inclusive los comerciales o industriales, u oficinas de profesionales independientes, aun cuando se encuentren en poder de un tercero, incluso cuando los citados bienes estuvieran siendo transportados, para lo cual el ejecutor coactivo o el auxiliar coactivo podrán designar como depositario o custodio de los bienes al deudor tributario, a un tercero o a la Administración Tributaria.

Conforme a lo establecido por el numeral 4 del Artículo 18° del Código, cuando el depositario sea requerido por el Ejecutor para entregar los bienes y no cumpla con ponerlos a su disposición en las condiciones que le fueron entregados, podrá ser imputado por la SUNAT como Responsable Solidario y/o denunciado penalmente. En el caso que la deuda fuera mayor al valor del bien, la responsabilidad solidaria se limitará al valor del bien embargado. Para tal efecto, el valor del bien será fijado por un Perito. De no existir facilidades para que se realice la tasación o cuando el bien haya sido vendido o no se encuentre en poder del depositario, el Perito valorizará el bien empleando los criterios de tasación que estime pertinentes.

Es decir, es a partir de las obligaciones del depositario cuando aparece el concepto de responsabilidad solidaria, en el caso que éste no cumpla con una de las obligaciones que asume, ante el requerimiento hecho por el ejecutor coactivo, que es poner a disposición los bienes embargados en forma de depósito en las condiciones que le fueron entregados.

Por consiguiente, el no entregarse los bienes en la forma en que fueron entregadas, sin considerarse el deterioro propio del bien por el paso del tiempo, determinará que el fisco se vea afectado en la recuperación de la deuda tributaria hasta por el monto del valor de los bienes y en consecuencia se configura una responsabilidad tributaria del depositario quien responderá hasta por el valor de dichos bienes que le fueron encargados como tal y en caso de entregarlos deteriorados, hasta por el monto que se determine como perjuicio o deterioro del bien, aspectos que deberán ser determinados con informes periciales.

La Ley General Española (2018, artículo 42°) regula este aspecto de manera más amplia que la norma peruana, ya que no sólo se circunscribe a un tipo de embargo, sino que incluso prescribe un estado anterior a que se configure el embargo propiamente dicho, es decir norma una expectativa de dicho embargo o su imposibilidad generada por diversos responsables. Por ejemplo, consideran como responsables tributarios a aquellos que ocultan o transfieren los bienes para impedir la acción de la Administración Tributaria, sea que participen como causantes o colaboradores.

En el Perú, se regula una situación similar, aunque más restringida, pero en el ámbito penal cuando la Ley Penal tributaria (2012, artículo 4°) tipifica como defraudación tributaria cuando: “Se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos”. Norma que fue modificada¹¹, ampliando el tipo penal en la imposibilidad del cobro de la deuda tributaria, ya que la norma anterior determinaba dicha responsabilidad penal cuando la simulación del estado de insolvencia se daba iniciaba el procedimiento de verificación y/o fiscalización, dejando abierta la posibilidad que la simulación pueda suceder en otros estados de la obligación tributaria, como cuando es producto de la propia declaración del deudor tributario.

Es decir, la norma peruana al tipificar la insolvencia o imposibilidad de cobro, debe entenderse como la ausencia de bienes ya transferidos, u ocultados, en los casos en que se haya iniciado una verificación o fiscalización, o cuando exista deuda tributaria en etapa de cobranza coactiva, siendo que la conducta para evitar el pago pudiera darse en diversos estados o procedimientos tributarios.

Con relación al factor atributivo de responsabilidad, la norma española referida considera a la culpa, al prescribir como supuesto de responsabilidad tributaria a aquellos que por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo. Es decir, es similar al caso peruano, en donde la responsabilidad tributaria del depositario se dará si está actúa de manera negligente, es decir con culpa.

Advertir por otro lado, que las normas del Código Civil resultan aplicables de manera supletoria para efectos de la figura del depositario en tanto no la desnaturalice ya que su diferencia esencialmente es en el ámbito en el que se desenvuelven sea en el derecho privado, o a partir de un procedimiento judicial o administrativo en la que su designación parte de una autoridad competente, pero que siempre requiere su aceptación como tal.

Indicar, que las responsabilidades civiles y tributarias están referidas a aspectos de índole patrimonial por el daño ocasionado al depositante o al fisco al ser un bien que garantiza la deuda tributaria. No obstante, la responsabilidad del depositario puede además alcanzar el ámbito penal, tema que se verá a continuación.

¹¹ La modificación fue realizada por el Decreto Legislativo 1114°, publicado el 5 de julio del año 2012.

2.3 La responsabilidad en materia penal.

La pregunta que se genera a continuación es: ¿qué sucede si además de las responsabilidades patrimoniales, el depositario no entrega el bien dado para su custodia y se apropia del mismo? Al respecto el Código Penal del Perú (2018, artículo 190°) señala ¹² lo siguiente:

El que, en su provecho o de un tercero, se apropia indebidamente de un bien mueble, una suma de dinero o un valor que ha recibido en depósito, comisión, administración u otro título semejante que produzca obligación de entregar, devolver, o hacer un uso determinado, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de dos ni mayor de cuatro años.

Si el agente obra en calidad de curador, tutor, albacea, síndico, depositario judicial o en el ejercicio de una profesión o industria para la cual tenga título o autorización oficial, la pena será privativa de libertad no menor de tres ni mayor de seis años.

Cuando el agente se apropia de bienes destinados al auxilio de poblaciones que sufren las consecuencias de desastres naturales u otros similares la pena será privativa de libertad no menor de cuatro ni mayor de diez años.

En esta figura delictiva, la capacidad de disposición del propietario de los bienes dados en depósito resulta afectada por un abuso de confianza del depositario, siendo esta situación el que justifica la punibilidad del incumplimiento de la obligación de restituir el bien dado en custodia. De no darse el abuso de la confianza no se configuraría la apropiación ilícita, en todo caso resulta posible la exigencia de la responsabilidad civil ya referida al depositario.

De tratarse de un depositario que aparece dentro de un procedimiento administrativo tributario como el de cobranza coactiva, la figura delictiva que se configura es la de “Peculado por Extensión”, por cuanto resulta ser una extensión del tipo penal del peculado regulado en el Código Penal (2018, artículo 387°) cuando incluye a los depositarios de dinero o bienes embargados por orden de una autoridad competente, sea esta administrativa o judicial, otorgándole a los depositarios, aun no

¹² Regulación de manera similar al Código Penal Español de 1995 que prescribe en su artículo 252° la apropiación indebida de la siguiente forma: “serán castigados con las penas del artículo 249° o 250°, en su caso, los que en perjuicio de otro se apropiaran o extrajeran dinero, efectos, valores o cualquier otra cosa mueble o activo patrimonial que hayan recibido en depósito, comisión o administración, o por otro título que produzca obligación de entregarlo o devolverlo, o negaren haberlo recibido, cuando la cuantía de lo apropiado exceda de cincuenta mil pesetas (...)”

siendo propiamente funcionarios públicos, una responsabilidad mayor como si fueran tales y en consecuencia una pena mayor.

El peculado por extensión es tipificado como una conducta de mayor gravedad y por ende con mayor pena que la de la apropiación ilícita:

El funcionario o servidor público que se apropia o utiliza, en cualquier forma, para sí o para otro, caudales o efectos cuya percepción, administración o custodia le estén confiados por razón de su cargo, será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de dos ni mayor de ocho años.

Extensión del tipo.

Están sujetos a lo prescrito en los artículos 387° a 389°, los que administran o custodian dinero perteneciente a las entidades de beneficencia o similares, los ejecutores coactivos, administradores o depositarios de dinero o bienes embargados o depositados por orden de autoridad competente, aunque pertenezcan a particulares, así como todas las personas o representantes legales de personas jurídicas que administren o custodien dinero o bienes destinados a fines asistenciales o a programas de apoyo social (Código Penal, 2018, artículo 392).

3. La participación de los depositarios dentro del procedimiento administrativo vinculado a la deuda tributaria.

Los depositarios dentro de un procedimiento administrativo vinculado a la deuda tributaria resultan ser terceros al procedimiento tributario de cobranza coactiva, ya que ellos no son parte de la relación jurídica sustantiva y procesal de acreedor y deudor tributario. Estos depositarios, aparecen como protagonistas cuando se hace efectivo el embargo en forma depósito sin extracción o secuestro de bienes.

Es decir, a partir de la designación del depositario con los deberes y responsabilidades inherentes a su cargo, tiene bajo su responsabilidad la custodia de bienes que tiene como finalidad garantizar o ser ejecutados para el pago de la deuda tributaria. De ahí que lo que ocurra en perjuicio de los bienes tendrá como efecto reflejo la afectación de la acreencia exigida por la Administración Tributaria.

El depositario puede ser el representante legal de la empresa deudora, un miembro de la empresa o en general un tercero que no la representa, pero que a partir de su designación lo vincula de manera directa y con la Administración Tributaria a partir de las obligaciones que tiene a su cargo.

Es así, que cuando la Administración Tributaria, le solicite al depositario verificar los bienes para constatar su estado de conservación, el depositario entra en contacto con dicha entidad y deberá permitir ello, salvo exista caso fortuito o fuerza mayor que impida dicho cumplimiento. El Código Tributario y el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva no regulan una consecuencia ante el incumplimiento de este deber del depositario, es decir no hay sanción ni responsabilidad tributaria, lo más probable que ocurra ante la negativa a facilitar verificar los bienes, es que la Administración Tributaria requiera su entrega.

Es a partir de un requerimiento de entrega en que el depositario puede ser potencialmente responsable tributario, si no entrega los bienes en la forma en que fueron recibidos. Es por ello, que el depositario debe dar cuenta inmediata al ejecutor coactivo de todo hecho que pueda significar la alteración, de cualquier naturaleza, de los bienes afectados por el embargo. Si la alteración es por causa no imputable al depositario, éste no responderá por ello, de ahí que el Código Tributario (2018, artículo 18°) exija que el incumplimiento se haya realizado por causa imputable al depositario.

Sino no comunica dicha alteración, la norma no prescribe una consecuencia a ello, o una responsabilidad objetiva en dicha circunstancia, por lo que aún cuando no haya avisado el depositario puede demostrar que actuó con la diligencia debida y que la alteración del bien se debió a causas externas a él, con lo cual lo liberaría de una responsabilidad tributaria, salvo que se demuestre que tal demora en informar no permitió que el bien pueda ser repuesto o subsanado.

De igual forma si los bienes dejan de estar bajo su custodia, por ejemplo, si el depositario es un tercero, porque la empresa decide disponer de ellos de manera gratuita u onerosa, el depositario deberá informar dicha circunstancia a la Administración Tributaria ya que es la circunstancia de diligencia ordinaria que le correspondería realizar como depositario. El no hacerlo no permitiría a la Administración Tributaria actuar de manera inmediata a efectos de nombrar un nuevo depositario (en caso no haya transferencia de propiedad, sino solo de posesión), se

designen nuevos bienes que garanticen la deuda o que se persiga el bien afectado a efectos sean extraídos; con lo cual la omisión podría determinar que el perjuicio al fisco esté ya consumado.

El informar posteriormente podría ser determinante en el sentido que la imposibilidad de entrega del bien se debiera a dicha demora, lo cual constituye la negligencia del depositario de no informar oportunamente la disposición de ellos. Si aún cuando se informara no fuera posible la entrega, por haber sido enajenado por el deudor tributario y las acciones de la Administración fueran infructíferas, el depositario habiendo actuado de manera diligente queda exceptuado de responsabilidad. Ello es coherente con lo establecida en el Código Civil (2018, art. 1841°), cuando prescribe que el depositario pierde la posesión del bien por un hecho que no le es imputable, quedando liberado de restituirlo, debiendo comunicar al depositante bajo responsabilidad.

En los supuestos antes referidos, el depositario puede ejercer su derecho de defensa dentro de un procedimiento de cobranza coactiva, a efectos de liberarse de una responsabilidad tributaria.

Ni el Código Tributario, ni el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva regulan la participación de los depositarios como parte interesada o como tercero dentro de dicho procedimiento administrativo.

La Ley del Procedimiento Administrativo General (2019, artículo 61°) regula como “administrados” a la “persona natural o jurídica que, cualquiera sea su calificación o situación procedimental, participa en el procedimiento administrativo”. El depositario, desde su designación, si bien no es acreedor ni deudor tributario, participa en el procedimiento administrativo de cobranza con sus obligaciones y responsabilidades.

Así, la Ley 27444 (2019, artículo 62°) establece que “se consideran administrados respecto de algún procedimiento administrativo concreto, aquéllos que sin haber iniciado el procedimiento posean derechos o intereses legítimos que pueden resultar afectados por la decisión a adoptarse”. En el caso del depositario, si bien no tiene un interés directo sobre la relación jurídica tributaria entre acreedor y deudor tributario, al ser tenedor de bienes que sirve de garantía o ejecución para cumplir la

finalidad del procedimiento coactivo, tiene interés legítimo en cumplir con sus obligaciones y liberarse de toda responsabilidad que podría llevar a convertirlo en deudor tributario. Bajo esa perspectiva se consideraría un administrado.

El depositario como administrado cuenta con los derechos establecidos la Ley del Procedimiento Administrativo General (2019, artículo 66°), entre ellos el de acceder a información de los expedientes administrativos en que sean parte, salvo excepciones de la Ley. La pregunta es si a partir de ello el depositario puede acceder al procedimiento de cobranza seguido contra el deudor tributario.

En primer lugar, señalar que el depositario no es parte del procedimiento coactivo, sino un tercero ajeno a él que debe cumplir ciertas funciones como tal por ende no es posible su acceso salvo en lo estrictamente se refiere a su participación. En segundo lugar, el acceso al expediente coactivo, siendo una prerrogativa de las partes de él, resulta posible requerir su información en la medida que en él no haya información que constituya reserva tributaria, es decir si en él no se encuentre información sobre la cuantía y la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible o, cualesquiera otros datos relativos a ellos. El Código Tributario (2018, artículo 85°) prescribe como excepción a la reserva tributaria si el expediente está concluido y es para fines de investigación.

La Ley del Procedimiento Administrativo General (2019, artículo 66°) establece también como derecho del administrado el ejercicio responsable del derecho de formular análisis, críticas o a cuestionar las decisiones y actuaciones de las entidades. Bajo esa premisa el depositario podrá cuestionar las decisiones y actuaciones que tengan que ver con su participación como tal en el procedimiento de cobranza.

Al respecto el artículo 71° de la misma norma, Ley 27444 (2019), al regular los terceros con interés legítimo que pudiera ser afectado con la resolución que se emita en el procedimiento, tienen derecho a que se les comunique en su domicilio y a su vez la norma establece que “los terceros pueden apersonarse en cualquier estado del procedimiento, teniendo los mismos derechos y obligaciones de los participantes en él”. Como se ha advertido los derechos son, entre otros, a impugnar o cuestionar las decisiones de la Administración. En el caso del depositario en un procedimiento de cobranza las resoluciones que pueden tener incidencia en él son:

- 1.- La que ordene el levantamiento o variación del embargo sobre los bienes que es depositario, quedando dichos bienes desafectados y por ende lo libera de responsabilidad.
- 2.- La que ordene la verificación de los bienes.
- 3.- La que ordene la entrega de los bienes afectados en la fecha y lugar previsto por la autoridad competente.
- 4.- La que determine la no entrega en el lugar previsto.
- 5.- La que atribuya la responsabilidad tributaria por no entrega por causa imputable al depositario, estableciendo el monto de la atribución.
- 6.- Otras, que se relacionen con su función como depositario o respecto de los bienes sobre los que recae dicha función.

En las primeras cuatro el depositario, resulta ser un tercero al procedimiento de cobranza entre el acreedor y deudor tributario y que sin embargo pudiera alegar situaciones que impidan su cumplimiento como tal, en la fecha, o en el lugar previsto. Por ejemplo, si la Administración Tributaria señala la entrega en un lugar que resulta oneroso cumplir con su entrega pudiera así señalarlo y ponerlo a disposición en el lugar donde se encuentren los bienes, a efectos que sea la propia Administración Tributaria la que lo extraiga del lugar.

El supuesto número 5) referido, el depositario se convierte en parte de un nuevo procedimiento iniciado contra él en la que lo convierten en deudor tributario a partir de un incumplimiento de entrega de bienes como tercero dentro de un procedimiento de cobranza. El supuesto 6), es general y garantiza el debido proceso de poder ejercer el derecho de contradicción que le asiste como administrado y sujeto de derecho.

El acto administrativo que atribuye la responsabilidad tributaria establecerá que el depositario no actuó con la diligencia debida y por casusa imputable a él no entregó los bienes embargados sobre los cuales tenía el deber de custodia. Asimismo, la Resolución establecerá el monto de los bienes no entregados sustentados en una tasación con perito respectivo, monto que determinará el quantum de su responsabilidad y que finalmente dicha atribución y su pago permitirá que el pago se destine a la deuda tributaria que el fisco dejó de recuperar ante la ausencia de los bienes requeridos para su ejecución.

La deuda tributaria sobre la que responderá el depositario debe ser exigible, es decir conforme al Código Tributario (2018, artículo 115°) y no debe existir causal de suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza que se le sigue al deudor tributario como contribuyente. Ello tiene sentido por cuanto la figura del depositario surge a partir de un embargo en forma de depósito, y un embargo como medida de ejecución solo es factible dentro de un procedimiento de cobranza que se sustenta en deuda exigible.

Al respecto, el Tribunal Fiscal ha señalado (2006, resolución de observancia obligatoria N° 01194-1-2006) ha señalado lo siguiente: “La cobranza únicamente podrá hacerse efectiva en tanto la deuda tributaria contenida en la RD 024-3-0009228 (del contribuyente) constituya deuda exigible en los términos establecidos en el artículo 115° del Código Tributario”.

Y ello se sustenta en tanto la deuda tributaria sobre el cual responde el depositario es la misma que bien siendo exigible coactivamente al contribuyente como deudor tributario, por ende, no resulta legalmente posible que la Administración Tributaria la exija como si se tratara de dos deudas tributarias distintas.

Asimismo, no debe haber procedimiento de prescripción en trámite vinculado a la deuda tributaria sobre la cual recaerá la responsabilidad tributaria, ello por cuanto si bien no es una causal expresamente señalada en el Código Tributario, al tratarse de una misma deuda tributaria, ella debe ser exigible, si ella no es tal no resulta posible la exigibilidad de la deuda tributaria al responsable solidario.

El Tribunal Fiscal (2003) en diversa jurisprudencia¹³ señaló en sus considerandos que procede una queja cuando el ejecutor pretende continuar con el procedimiento de cobranza de una deuda cuya prescripción se ha invocado, lo que a nuestro entender equivale a una suspensión de una acción de cobranza en tanto el pronunciamiento respecto a la prescripción no se dé, (el subrayado es propio).

(...) Que ante la afectación o posible vulneración de los derechos o intereses del deudor tributario, por actuaciones indebidas de la Administración o por la sola contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, y por tanto, el recurso de queja permite

¹³ En reiterados pronunciamientos N°s 05634-2-2003, 05924-1-2003 y 06036-4-2003.

corregir las actuaciones y reencauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido en las normas correspondientes, no cabe duda que **en vía de queja procede que el deudor tributario solicite al Tribunal Fiscal la corrección de las actuaciones del ejecutor coactivo en cuanto pretende continuar con el procedimiento de cobranza coactiva de una deuda tributaria cuya prescripción le ha sido invocada por el deudor tributario.**

Elo ha sido ratificado en diversa jurisprudencia de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal en sus resoluciones N° 12880-4-2008 y en la RTF 226-Q-2016 (el subrayado es propio):

En efecto, **si el ejecutor coactivo tiene el deber de verificar que la deuda sea exigible coactivamente y omite analizar si la deuda ha prescrito**, ello implicaría que el citado funcionario ha omitido tal verificación, **contraviniendo así las reglas del procedimiento y afectando indebidamente al deudor**, lo cual da competencia al TF para emitir un pronunciamiento al respecto en la vía de queja.

Procede que el deudor tributario solicite al Tribunal Fiscal las actuaciones **del ejecutor coactivo cuando este pretende continuar con el procedimiento de cobranza coactiva de una deuda tributaria cuya prescripción ha sido invocada y sobre la cual no ha emitido pronunciamiento o ha denegado la petición.**

Por ende, si se pretende exigir una deuda tributaria al depositario como responsable solidario, este podrá utilizar medios de defensa respectivos, los cuales se analizarán en el numeral siguiente.

Indicar, que técnicamente es posible que en un proceso de fiscalización y ante una deuda aun no exigible, se adopte una medida cautelar previa de depósito sin extracción de bienes que al convertirse en una de depósito con extracción se ordene al depositario la entrega de los bienes y en caso de no hacerlo se convierta en responsable solidario.

Si bien es una situación atípica por cuanto al no existir una deuda exigible, el orden de la desposesión de los bienes podría resultar una acción desproporcionada y que genere daños, siendo que solo en una situación debidamente justificada por el ejecutor coactivo ameritaría su adopción. No obstante, en el caso que ello suceda, en el mismo proceso de fiscalización aparecerían dos deudores tributarios de una deuda no exigible. La misma lógica opera en una medida cautelar previa en forma de retención.

4. Los alcances de la Impugnación de los Depositarios como Responsables Tributarios.

Se ha analizado en el numeral anterior que los depositarios son administrados y como tal tiene derechos y obligaciones, dentro de ellas de cuestionar o impugnar las decisiones y actuaciones de la Administración Tributaria que tengan que ver con su participación como tal en el procedimiento de cobranza.

Por ende, la Resolución que le atribuya la responsabilidad tributaria por no entrega de los bienes embargados por causa imputable al depositario, en la que se establece el monto de la atribución es un acto impugnabile por dicho depositario.

Corresponde ahora determinar el alcance de dicha impugnación, es decir si dicha impugnación alcanza:

- 1) La atribución misma de la responsabilidad tributaria;
- 2) El quantum o monto de dicha atribución y
- 3) La deuda tributaria misma que contiene la orden de pago, resolución de determinación y resolución de multa.

Para tal efecto, se analizará los alcances del acto administrativo notificado al deudor tributario, los tipos de documentos que emite la administración tributaria y que contiene la deuda tributaria.

4.1 El Acto Administrativo notificado al Depositario como Responsable Tributario.

El acto administrativo, como tal está definido en la Ley del Procedimiento Administrativo General (2019, artículo 1º): “Son actos administrativos, las declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta”.

Asimismo, la misma el artículo 3º de la misma Ley 27444 (2019), establece dentro de los requisitos de validez del acto administrativo, entre otros, el objeto o contenido y la motivación.

Bajo esas consideraciones legales, el acto administrativo que atribuye a responsabilidad tributaria de un depositario debe tener un objeto establecido, con efectos jurídicos posibles y cuyo contenido comprenda cuestiones surgidas de la

motivación¹⁴ que es otro requisito fundamental de todo acto administrativo bajo sanción de Nulidad, motivación que decir del Tribunal Constitucional (2004, sentencia N° 090-2004-AA/TC) indica que “(...) debe otorgar seguridad jurídica al administrado y permitir al revisor apreciar la certeza jurídica de la autoridad que decide el procedimiento; para ello no se debe utilizar las citas legales abiertas, que sólo hacen referencia a normas en conjunto como reglamentos o leyes, pero sin concretar qué disposición ampara la argumentación o análisis de la autoridad (...)”.

Por ello el acto administrativo, en el caso bajo análisis, debe contener a nuestro entender:

a.- Las situaciones fácticas y motivación que permitan establecer que el depositario se encuentra dentro de los alcances de la norma tributaria, es decir que cuando habiéndole solicitado la Administración Tributaria los bienes embargados, éstos “no hayan sido puestos a su disposición en las condiciones en las que fueron entregados por causas imputables al depositario” (Código Tributario 2018, artículo 18. Numeral 4).

Es decir, la Administración debe demostrar y sustentar en el acto administrativo que los bienes no fueron entregados en la fecha señalada y que la no entrega se debió a causa imputable al depositario y que por ello el depositario se convierte en responsable tributario.

b.- Límite de la atribución de la responsabilidad Tributaria. Estará dada por el valor del bien o por la deuda tributaria:

b.1 El monto de la Atribución conforme al valor del bien. Es decir, considerando que los bienes no entregados tienen un valor, estos deben ser determinados técnicamente, es decir a través de una tasación, y así lo determina el Código Tributario (2018) cuando para este aspecto señala que el valor será el determinado según el artículo 121° y sus normas reglamentarias. Con lo cual el monto de ella es en principio el quantum y límite cuantitativo de la atribución de la responsabilidad tributaria que debe señalar el acto administrativo.

¹⁴ Motivación que en el ámbito Jurisdiccional es considerada en el artículo 139° de la Constitución Política del Perú como principio y derecho de la función jurisdiccional.

Así mismo, la norma señala tributaria establece que “en caso de que dicha deuda fuera mayor que el valor del bien, la responsabilidad solidaria se limitará al valor del bien embargado”.

b.2 El monto de la atribución conforme al de la deuda tributaria. Si bien es cierto el monto del valor de los bienes no entregados es el límite cuantitativo de la atribución de la responsabilidad tributaria del depositario, el Código Tributario (2018, artículo 18º) prescribe, que la responsabilidad es hasta por el monto de la deuda tributaria en cobranza, incluidas las costas y gastos; es decir, si el valor del bien es superior a la deuda tributaria, la responsabilidad alcanza hasta el monto de la deuda dejada de pagar.

En resumen, el objeto del acto administrativo es imputar una responsabilidad tributaria conforme a los hechos descritos en la norma, debidamente motivado y cuyo límite será el valor del bien o la deuda tributaria. Bajo esa perspectiva, si ello es el alcance del acto administrativo, el derecho de contradicción que tiene el depositario como administrado alcanza dichos elementos.

En tal sentido, en principio la deuda tributaria juega un rol de límite cuantitativo y no de contenido de acto administrativo para el depositario como responsable tributario, a diferencia del contribuyente que como deudor tributario se le notifica una deuda tributaria por su propia declaración (orden de pago) o por determinación de deuda tributaria por reparos a la declaración hecha por el contribuyente.

Ello no debe confundirse a que la deuda tributaria debe ser exigible para que se continúe una acción frente a un responsable tributario. Es decir, el responsable tributario si puede ejercer su derecho de contradicción o defensa en caso se le pretenda cobrar una deuda no exigible, por ejemplo si la deuda está con plazos de prescripción transcurridos y se embargue aun cuando no se haya solicitado la prescripción, correspondiendo incluso la devolución de lo embargado, a tenor de lo señalado por el Tribunal Fiscal (2019, resolución de observancia obligatorio N° 00460-Q-2019), en un pronunciamiento reciente (el subrayado es propio):

Procede ordenar, en la vía de la **queja, la devolución de los montos imputados** provenientes de **embargos** cuando el administrado opone

la prescripción en dicha vía y ésta se declara fundada en cuanto este aspecto.

Los pagos forzosos a devolver son los que provienen de las imputaciones que se realizaron desde que culminó el cómputo del plazo de prescripción, aun cuando la prescripción se oponga en el procedimiento de cobranza coactiva después de la imputación.

Así también, procede que el responsable solidario ejerza su derecho de defensa y contradicción en los casos de revocatoria, o cuando corresponde una nulidad, y así también de advertirse la existencia de causales de suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza sobre la deuda tributaria establecidas en el Código Tributario. Por ende, el responsable solidario tiene derecho a contar con la información suficiente para que pueda ejercer su derecho de contradicción, que conforme está regulado en nuestro Código Tributario sería a través de la queja, ya que no se seguiría el procedimiento conforme a ley, o a través del recurso de reclamación en el caso que se trate de una causal de nulidad. A continuación, se analizará el tipo de deuda que se notifica al contribuyente.

4.2 El tipo de deuda tributaria que vincula el monto de la atribución de Responsabilidad Tributaria.

Se ha señalado que la deuda tributaria, tiene un rol de determinar el quantum de la atribución de la responsabilidad tributaria del depositario, siendo que si ella es menor que el valor de los bienes no entregados por el depositario, la responsabilidad alcanza hasta el monto de la deuda tributaria que se cobra al contribuyente como deudor tributario. Así, si la deuda es mayor que los bienes, el límite lo establece el valor de los bienes. Corresponde analizar en que circunstancia o etapa de la deuda tributaria sucede esta determinación de responsabilidad tributaria.

4.2.1 La orden de Pago.

En estos casos la deuda tributaria ha sido auto declarada por el contribuyente como deudor tributario y como tal la deuda notificada conforme a ley es exigible coactivamente. En este acto, la Administración Tributaria, bajo el principio de presunción de veracidad (González y Nava 2015, pág.186), considera las bases imponibles y datos consignados en la declaración jurada mensual del contribuyente y

ante su no pago emite la orden de pago, no cuestionándose el fondo de la declaración hecha por el deudor tributario.

Para que un responsable tributario como depositario aparezca en este tipo de deuda, ésta debe encontrarse dentro de un procedimiento de cobranza coactiva. Es decir, su exigibilidad debe haberse dado conforme del Código Tributario y no existir ningún supuesto de suspensión o conclusión de la cobranza conforme prescribe el Código Tributario. En el caso, de que la deuda tributaria no sea exigible, como condición previa, no corresponde hablar de un depositario como responsable tributario, caso contrario éste puede ejercer su derecho de contradicción.

Respecto a la exigibilidad de la orden de pago, esta es de exigibilidad inmediata, por ello su impugnación es excepcional dentro del plazo de 20 días de notificada la orden de pago cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente, así el Tribunal Constitucional (2006, Sentencia N° 4242-2006-PA/TC, Fundamento número 10) afirma que:

Este Tribunal entiende que este tratamiento excepcional en que las Resoluciones de Determinación, son producto del cálculo de deuda exigible por parte de la Administración Tributaria, mientras que las órdenes de pago – conforme a lo establecido en el art. 78° del TUO del Código Tributario - se emiten en el caso de tributos que han sido autoliquidados pro el contribuyente, entre otros. Por tanto, teniendo en cuenta que en este último caso el contribuyente ha reconocido cual es el monto del tributo que debe pagar, se establecen mayores exigencias para que pueda ser suspendido el procedimiento de ejecución coactivo iniciado para el cobro de órdenes de pago.

Es en orden de ideas, que el Tribunal Constitucional (2004, Sentencia 3741-2004-AA/TC) señala que en la orden de la pago no resulta de aplicación el “solve et repete” por tratarse de dos circunstancias distintas:

De este modo se advierte que la regla del supuesto previsto en la regla sustancial B de la Sentencia 3741-2004-AA/TC, es a todas luces, distinto al de la impugnación de una orden de pago, donde la exigencia del pago previo no se origina debido a una tasa condicional para poder

solicitar la revisión del caso, sino más bien debido a la existencia de deuda tributaria que el contribuyente tiene el deber de cancelar, conforme a los supuestos del artículo 78º del Código Tributario.

En ese orden de ideas y no siendo aplicación el principio “solve et repete” para el caso de las órdenes de pago, por tratarse de circunstancias distintas, siendo la orden de pago una deuda que el contribuyente declara bajo el principio de presunción de veracidad, y por la certeza que genera es de exigibilidad inmediata, por lo que para la impugnación de la orden de pago debe acreditarse su pago previo, conforme lo establece el Código Tributario (2018, artículo 136º), salvo la situación excepcional cuando la cobranza puede ser manifiestamente improcedente¹⁵.

Bajo ese escenario normativo, el depositario como responsable solidario, para impugnar una orden de pago sobre la cual responde deberá considerar la exigencia del pago previo que exige el Código Tributario.

Es así que, si el contribuyente no reclama la orden de pago, esta es exigible y la Administración Tributaria ejecutará las medidas de embargo que permita la recuperación de ella y ahí es posible la aparición del depositario como responsable tributario. Y si reclama, deberá hacer el pago de lo auto declarado o su propia declaración tributaria, con lo cual al no existir deuda tributaria el depositario como responsable tributario deja de tener existencia o posibilidad de existir.

En el caso que, el contribuyente reclame la deuda tributaria dentro del plazo de 20 días y en la cual medien circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente, la impugnación es admitida a trámite y por ende la deuda se torna inexigible. Ahí pueden darse dos situaciones:

- a. Que exista un depositario, en el procedimiento de cobranza, y los bienes afectados sean de la unidad de producción y comercio. En tal situación, los bienes sólo pueden ser extraídos luego de 30 días de haber sido afectados con una medida de embargo en forma de depósito sin extracción. En

¹⁵ Situación que regula el artículo 119º numeral 3) del Código Tributario y que la jurisprudencia la ha considerado en el caso de las declaraciones juradas rectificatorias en la que se advierte un error en el llenado del crédito o del débito, modificando el monto adeudado.

consecuencia, no resultaría posible que la Administración Tributaria le haya requerido al depositario su entrega, ya que los 30 días superarían los 20 días de plazo en el que el contribuyente ya reclamo la deuda tributaria y por ende hizo inexigible la cobranza y en consecuencia toda acción de cobranza de la Administración Tributaria.

b. Que exista un depositario en el procedimiento de cobranza y recaiga sobre bienes que no son de la unidad de producción o de comercio, y dentro de los 20 días hábiles que tiene el contribuyente para impugnar la deuda tributaria, la Administración Tributaria haya realizado una medida de embargo en forma de depósito sin extracción y le haya requerido al depositario la inmediata entrega de los bienes. Si el depositario no hizo la entrega de dichos bienes y el contribuyente reclama en los 20 días, al tornarse la deuda inexigible y suspenderse las acciones de cobranza, no resulta razonable que la Administración Tributaria impute una responsabilidad tributaria sobre una deuda que no es exigible, en la que a partir del reclamo del contribuyente se viene discutiendo la deuda misma. El responsable solidario, conforme al Código Tributario, podría también sumarse al reclamo ya presentado.

Si posteriormente, se declara el reclamo inadmisibles, por no existir razones que hagan presumir que a cobranza puede devenir en infructuosa, la deuda tributaria se torna exigible tanto para el contribuyente como para el responsable que impugnó, o se sumó a la reclamación. En este caso se seguirán las reglas generales que se analiza en la presente investigación.

Conforme a los supuestos señalados, el depositario como responsable tributario, tendrá existencia en caso se siga un procedimiento de cobranza al contribuyente respecto de una orden de pago exigible coactivamente, por no haber sido impugnada. Y en caso de haber sido impugnada por existir circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente, la posibilidad de su determinación resulta poco probable, por cuanto la incorporación de un nuevo deudor no responde a un criterio de razonabilidad.

Por otro lado, la deuda tributaria juega un rol de límite cuantitativo y no propiamente de contenido de acto administrativo. Es así, que la orden de pago como

deuda exigible coactivamente al contribuyente y dentro de un procedimiento de cobranza, determinará el monto límite de la atribución de responsabilidad tributaria para el pago de la deuda tributaria declarada por el contribuyente.

En otras palabras, la orden de pago como deuda tributaria exigible y como parte de un procedimiento de cobranza, resultará ser el límite cuantitativo de la responsabilidad que le alcanza al depositario como responsable, es así que su derecho de contradicción alcanzará dicho límite cuantitativo.

Con relación a la deuda declarada y reconocida por el contribuyente, bajo el principio de presunción de veracidad, y de exigibilidad inmediata, y que requiere el pago previo para su impugnación, no resulta razonable que el responsable la cuestione en su contenido.

4.2.2 La Resolución de Multa.

La Resolución de Multa es el acto administrativo por el cual la Administración Tributaria en uso de su facultad sancionadora pone en conocimiento del administrado la infracción cometida por éste, respetando los principios del derecho sancionador¹⁶.

El Código Tributario (2018, artículo 167°) regula el carácter personalísimo de la sanción al establecer que las sanciones por infracciones tributarias, por su naturaleza personal, no son transmisibles a los herederos y legatarios.

De igual forma, la Ley General Tributaria (2018, artículo 182°), establece de manera más precisa la exclusión al prescribir que las sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos y legatarios de las personas físicas infractoras. Es decir, precisa que son a las personas físicas o naturales. Ello por cuanto la norma española establece la responsabilidad por acto ilícito y la responsabilidad subsidiaria en los administradores por los actos ilícitos de las empresas y la transmisión de la responsabilidad en la sucesión de empresas, regulación no prevista en las normas peruanas.

Al respecto, Anibarro (como se citó en Isaac Merino, 2006) critica dicha inclusión en la norma española señalando que dicho hecho convierte en excepción la

¹⁶ Los cuales se encuentran regulados en el artículo 171° del Código Tributario y 248° de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

regla de intransmisibilidad de las sanciones, dado que en dicho caso el responsable no ha tenido a priori nada que ver con el incumplimiento del deudor principal, afirma que:

El legislador parece presumir que en toda transmisión de empresas con deudas, responsabilidad o sanciones pendientes, el transmitente actúa en connivencia con el adquirente para alcanzar un fin defraudatorio, de suerte que, esa participación, siquiera a posteriori, en la conducta ilícita de aquel, legitimaría la traslación de las sanciones, lo cual resulta ciertamente censurable, pues no es esa la conducta que la norma tipifica, sino simple y llanamente la sucesión en la titularidad o ejercicio de una actividad económica, sin ninguna connotación peyorativa, al menos en la letra de la Ley”

Por otro lado, la Ley General Tributaria (2008, artículo 40º) regula la sucesión de empresas y lo referido a la transmisibilidad de las sanciones:

3.- En los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades mercantiles, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Esta norma también será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad mercantil.

(...)

5. Las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos establecidos en los apartados anteriores, hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda.

En el caso peruano, la norma no regula como la española la transmisión de las sanciones en el caso de las personas jurídicas; no obstante, establece en su regulación específica el caso de los herederos y legatarios, con lo cual si se aplica una interpretación literal se transmitiría las deudas por infracciones tributarias en el caso de la sucesión de empresas y en general en aquellos casos que no se trate de personas naturales o físicas.

Resulta pertinente que la norma tributaria regule de manera expresa la responsabilidad tributaria en la sucesión de empresas, que delimite si resulta aplicable dicha responsabilidad o la intransmisibilidad de las sanciones por el principio de la personalidad de la sanción.

Es así que, en el caso del depositario, al no tener el carácter de heredero o legatario, tendría como límite la deuda tributaria del contribuyente se trate de tributos o multas por infracciones tributarias. Al respecto, González y Nava (2015, pág. 162) afirman que:

Resulta claro que el monto del valor retenido estaba destinado a pagar la deuda tributaria del contribuyente como deudor principal, deuda que estaba compuesta por tributos, multa e intereses, por lo que en condiciones normales, al hacerse efectiva, el bien embargado por el depositario o tercero retenedor, dicho monto se hacía efectivo o se remataba para destinarse al pago de la deuda tributaria el contribuyente.

4.2.3 La Resolución de Determinación.

La Resolución de Determinación es definida en el Código Tributario (2018, artículo 79°), de la siguiente manera: “Es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria”

Es decir, a diferencia de la orden de pago que es resultado de la propia declaración del contribuyente, en este caso la Administración Tributaria a partir de sus facultades de fiscalización puede observar dicha declaración y determinar un monto distinto a lo declarado por el contribuyente y por ende a la deuda tributaria.

Es por ello, que el contribuyente a partir de su derecho de contradicción puede impugnar la deuda determinada por la Administración Tributaria a través del recurso de reclamación y apelación en segunda instancia. La norma peruana señala un plazo de 20 días para impugnar y si ello se da en los hechos no habrá deuda exigible, procedimiento de cobranza y por ende posibilidad de la determinación de un responsable tributario.

El Código Tributario tributaria peruano (2018, artículo 137º) regula la reclamación extemporánea de la resolución de determinación, para lo cual requiere la presentación de carta fianza u otra garantía, o realice el pago de la deuda tributaria, de tal forma que el tema de fondo de la deuda tributaria pueda ser discutido aún vencido los plazos. En dichas situaciones, al no existir deuda tributaria exigible el ejecutor coactivo debe dar por concluido el procedimiento de cobranza coactiva, levantar los embargos y ordenar el archivo de los actuados. Por tanto, en dicha circunstancia la determinación de una responsabilidad solidaria no resulta aplicable ya que la deuda o está pagada o está garantizada.

En el caso que la deuda tributaria haya sido impugnada hasta la última instancia y finalmente ella permanezca por decisión del Tribunal Fiscal, o no se haya impugnado dentro del plazo de ley, se configura la exigibilidad de la resolución de determinación y la Administración Tributaria iniciará el procedimiento de cobranza coactiva, y dentro de él la adopción de embargos y en consecuencia la posibilidad de la determinación del responsable tributario, en cabeza del depositario de los bienes embargados no entregados.

En tal situación, la deuda tributaria ha quedado “firme” sea porque llegó a última instancia o porque el contribuyente no ejerció los medios de defensas que otorga la normatividad.

Resulta importante analizar si el depositario puede cuestionar la deuda como tal y no sólo el límite cuantitativo que representa dicha deuda. Al respecto, advertir que el depositario puede ser el representante de la empresa o un tercero que no la representa, también puede tratarse de un trabajador de la empresa, o no serlo. Si es el representante, bajo dicho cargo tuvo la posibilidad y la responsabilidad¹⁷ de impugnarla, incluso hasta llegar a la última instancia administrativa y de corresponder en la instancia judicial.

Disímil situación ocurre, cuando posteriormente aparece dicho representante legal como responsable tributario por no entregar los bienes embargados. En dicha circunstancia, su participación en el procedimiento de cobranza es de un tercero ajeno a la relación jurídica tributaria entre acreedor y deudor tributario y como “tal” resulta

¹⁷ Responsabilidad que le otorga la Ley General de Sociedades, ya referida y que como un ordenado comerciante debe proteger el patrimonio de la empresa que representa, ya que en caso no lo haga, correspondiendo hacerlo, pondría en peligro a su empresa, ya que lo sometería a acciones de embargo, cuando podría no estar de acuerdo con la deuda determinada.

ajeno a la declaración y determinación de las obligaciones tributarias de la empresa, y por ende al componente de la deuda misma, siendo su participación de un depositario de bienes embargados.

El depositario podría haber dejado de laborar, luego de incumplir el mandato de entrega, porque si deja de laborar antes e informa a la Administración Tributaria se ha manifestado que se libera de responsabilidad por haber dejado de tener la tenencia del bien por causa no imputable, liberándolo de la restitución.

La Administración Tributaria al notificar los alcances del acto administrativo refiere el monto de la deuda tributaria, vinculado al valor del bien no entregado, siendo este valor el límite cuantitativo de la atribución de la responsabilidad tributaria. En el caso que se ponga en conocimiento los reparos hechos por la Administración Tributaria al contribuyente respecto de la deuda que iba a ser pagada con la ejecución del bien, podría cuestionarse si se vulnera la reserva tributaria del contribuyente. Como es sabido, el origen y cuantía de los ingresos y gastos, entre otros, resultan ser hechos propios del acto administrativo de determinación de deuda, que es un acto distinto y que le es notificado al contribuyente con toda la motivación respectiva. No obstante, y dado que el responsable es un deudor respecto de una deuda tributaria, el conocimiento de la deuda tributaria es atendible.

Viendo el tema desde otra perspectiva, surge la interrogante cómo el contribuyente le puede proporcionar al depositario la información necesaria para cuestionar la deuda tributaria misma. Al respecto, pueden darse dos situaciones:

- a) La imposibilidad que acceda voluntariamente a la contabilidad del contribuyente, a efectos de poder cuestionar los reparos de la Administración Tributaria, incluso la propia empresa podría ver en dicho depositario responsable como alguien que podría pagar la deuda tributaria y que luego repita contra la empresa en un procedimiento judicial que puede llevar algunos años, por lo que podría no otorgarle ninguna documentación para impugnar. Ante una imposibilidad voluntaria, solo quedaría el camino judicial para que el depositario responsable pueda acceder a la información y para ello los plazos de impugnación ya habrían transcurrido. La otra opción, es solicitar el expediente concluido; no obstante, en él no necesariamente podrá obtener la información. Documentación y medios probatorios suficientes para poder

realizar el acto de reclamación. Es decir, se podría generar una situación de imposibilidad fáctica de poder realizar el acto de impugnación por no contar con los documentos necesarios.

- b) En el caso que la empresa le otorgue dicha documentación porque le interesa suspender el procedimiento de cobranza vinculado a dicha deuda tributaria, el depositario podría impugnar los reparos hechos por la Administración Tributaria.

En el supuesto b), resulta posible la impugnación de la deuda tributaria, generándose algunas inconsistencias que resultan pertinentes ser evaluadas, para una propuesta de mejora normativa, a saber:

- 1.- La impugnación exceda los alcances del acto administrativo.
- 2.- Al exceder los alcances del acto administrativo, se vulnere la reserva tributaria del contribuyente.
- 3.- Se afecte la seguridad jurídica de los actos administrativos, al retornar a una etapa impugnatoria una deuda exigible en etapa de cobranza coactiva.

A continuación, se desarrollarán estas situaciones.

4.3 Inconsistencias generadas en el derecho de contradicción del responsable solidario

4.3.1 Inconsistencias en la Impugnación de la deuda tributaria.

En el caso, que el responsable impugne la deuda tributaria, la interrogante es ¿cuál es el alcance de la impugnación?, ello por cuanto no se trata propiamente de una determinación, sino de una atribución de responsabilidad respecto de una deuda tributaria, de tal forma que el depositario podría ser responsable por no entregar el bien embargado, siendo que el valor del bien sea menor a la deuda tributaria respecto de la cual debe responder.

Es decir, a un depositario como responsable solidario no le determinan un tributo por sus operaciones económicas realizadas, sino que responderá por las deudas declaradas o determinadas al contribuyente, que está siendo sujeto de cobranza coactiva. Por ello, si el “bien embargado” hubiese sido entregado y ejecutado, el producto de ello se destinará al pago de la deuda del contribuyente, conforme a las

reglas de imputación del Código Tributario. De la misma forma y bajo la misma lógica, la atribución de responsabilidad al depositario hasta por el valor del bien no entregado, permitirá que se pague la deuda tributaria del contribuyente, bajo los mismos criterios de imputación. Pero en la impugnación de la deuda tributaria se genera una situación sui generis, veamos el siguiente caso manera de ejemplo:

“A” es el contribuyente con una deuda tributaria ascendente a S/. 775,000.00 y compuesta de la siguiente forma:

- Deuda 1): Impuesto a la renta, año 2016: S/. 400,000.00.
- Deuda 2): Impuesto general a las ventas, período junio 2017: S/. 225,000.00.
- Deuda 3): Impuesto general a las ventas, período agosto 2018: S/. 150,000.00
- El bien embargado en forma de depósito es un camión valorizado en S/. 500,000.00.

En el caso planteado, el depositario por no entregar el bien embargado será responsable hasta por el valor del bien, es decir por S/. 500,000.00, sobre la deuda tributaria del contribuyente. Entonces, ¿qué deuda tributaria puede impugnar?, ¿sólo puede impugnar la deuda tributaria 1), la deuda 1) y 2), o la deuda 1), 2) y 3)?

En un acto de determinación de deuda tributaria, está definida el alcance de ella y como tal puede ser impugnada por un deudor tributario al cual se le hacen los reparos o acotaciones, por cuanto es una determinación de sus obligaciones tributarias. De esta forma, resulta coherente y razonable que los alcances del acto administrativo sean equivalentes a los alcances de su propia impugnación.

En el caso de un depositario como responsable solidario, éste responde por el valor del bien no entregado, valor que a partir del embargo ejecutado tiene como fin el destino al pago de la deuda tributaria. Entonces, como se ha afirmado, la deuda tributaria debe ser exigible en un procedimiento de cobranza coactiva, por ende, el responsable solidario tiene todo el derecho a tener la certeza que la deuda sea exigible y no sea nula, ejerciendo así su derecho de contradicción o defensa respecto de ella, por cuanto es la premisa de su responsabilidad tributaria. Es decir, sin deuda exigible, no hay procedimiento de cobranza y sin procedimiento de cobranza no hay

embargo, y si no hay embargo no hay supuesto de no entrega del bien embargado, y si no hay supuesto de no entrega de bien embargado no hay responsabilidad solidaria.

Bajo la lógica indicada, se debe atender el cuestionamiento de qué deuda tributaria podría impugnar el responsable. En el ejemplo, si es solo sobre la deuda 1), sería menor a la determinación de responsabilidad, si es deuda 1) y 2), o si es la deuda 1), 2) y 3) los alcances de la impugnación serían mayores a la determinación de la atribución de responsabilidad tributaria; entonces de ser así, ¿resulta razonable y jurídicamente posible impugnar más allá del monto de determinación y del acto administrativo que lo sustenta?

El tema es que el depositario como responsable tributario, a diferencia del caso del contribuyente, no es un deudor de una deuda tributaria específica. Es decir, si la deuda tributaria es superior al valor del bien embargado, el responsable solo lo será hasta por el monto del valor del bien. No obstante, dicha responsabilidad no se sujeta o vincula a deudas específicas contenidas en resoluciones de determinación, sino a un monto determinado pro el valor del bien y que tiene como destino el pago de la deuda debida en su conjunto, ya que el considerarla vinculada a una resolución específica la sujetaría a los eventos que puedan darse respecto de ella; por ejemplo podría determinar que el depositario se libere de responsabilidad, si dicha deuda específica es extinguida o resulta inexigible ¹⁸, quedando aún pendiente otras resoluciones de determinación del contribuyente, que superan el valor del bien embargado por el cual es responsable. Es por ello que su responsabilidad tributaria se mantiene en tanto la deuda no sea menor al valor del bien, y si un valor es extinguido su responsabilidad se mantiene hasta por el valor del bien no entregado y sobre la deuda tributaria materia del procedimiento sobre el cual se embargó el bien.

El depositario es pues responsable tributario, hasta por el valor del bien no entregado, siendo ello un límite cuantitativo de su responsabilidad y respecto de toda la deuda exigible materia de procedimiento de cobranza. Esta deuda tributaria, puede resultar ser varias veces superior al valor del bien no entregado. Entonces, al no tener vinculación específica, resultaría que podría tener derecho a impugnar toda la deuda tributaria en su conjunto, lo cual podría llegarse al extremo teórico de que podría quebrar toda la deuda tributaria del contribuyente, que puede ser varias veces mayor

¹⁸ Extinción que puede darse porque el contribuyente la paga, es condonada por ley, o se declara la prescripción de la exigibilidad de la deuda, entre otros supuestos.

al límite de su responsabilidad, lo cual excedería los alcances del acto de determinación.

A su vez, y como deudor ajeno a la contabilidad y estados financieros del contribuyente, ¿tiene el derecho de revisarlos por montos que superan la determinación de su responsabilidad tributaria?, ¿se afectaría la reserva tributaria ya que se accedería a deudas que superan el monto determinado?

Consideramos que las preguntas develan inconsistencias que genera la impugnación de la deuda tributaria misma y que demanda una regulación específica en el Código Tributario. Resulta técnicamente correcto, que siendo el depositario deudor tributario, este tenga el derecho de analizar e impugnar la deuda tributaria por la cual responde, por lo que resulta razonable y coherente que tenga derecho a acceder a ella, aunque con dificultades en términos reales, conforme se ha analizado anteriormente. No obstante, el poder impugnar la deuda tributaria misma genera estos inconvenientes:

- 1.- La impugnación exceda los alcances del acto administrativo.
- 2.- Al exceder los alcances del acto administrativo, se vulnera la reserva tributaria del contribuyente.

A continuación, se analizará la inconsistencia vinculada a la vulneración de la reserva tributaria.

4.3.2 Inconsistencias en la reserva tributaria.

Corresponde analizar la notificación del acto determinativo de responsabilidad solidaria al depositario y la reserva tributaria. Al respecto, se ha afirmado que el depositario como tal es un tercero ajeno a la relación jurídica tributaria entre acreedor y deudor tributario y que el acto administrativo tiene como objeto imputar una responsabilidad tributaria al depositario conforme a los hechos descritos en la norma, acto que debe estar debidamente motivado y cuyo límite será el valor del bien o la deuda tributaria. Es decir, que la deuda tributaria juega un rol de límite cuantitativo y no de contenido de acto administrativo.

A su vez, el Código Tributario (2018, artículo 85º) regula la reserva tributaria, la cual contiene información propia del deudor como la cuantía y la fuente de las rentas,

los gastos, la base imponible o, cualesquiera otros datos relativos a ellos. Es decir, que la cuantía y la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible contenida en las declaraciones juradas de los contribuyentes, tiene el carácter de reserva tributaria, no así la deuda tributaria misma que puede ser objeto de publicación por la Administración Tributaria, es así que el artículo referido establece que:

La publicación que realice la Administración Tributaria de los contribuyentes y/o responsables, sus representantes legales, así como los tributos determinados por los citados contribuyentes y/o responsables, los montos pagados, las deudas tributarias materia de fraccionamiento y/o aplazamiento, y su deuda exigible, entendiéndose por esta última, aquélla a la que se refiere el Artículo 115°. La publicación podrá incluir el nombre comercial del contribuyente y/o responsable, si lo tuviera.

En el caso de los depositarios como responsables, deben conocer el quantum de su atribución relacionada al bien no entregado y la deuda tributaria, que resulta ser el límite cuantitativo de su responsabilidad. Además, se ha manifestado que debe señalarse que la deuda es exigible y que no existe ninguna de las causales de suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza, vinculado a su omisión de no entregar el bien embargado, y que no debe existir causales de invalidez del acto administrativo que contiene la deuda tributaria.

La interrogante es señalar si en su calidad de responsable debe conocer los componentes de la deuda tributaria por la cual resulta ser responsable, o debe conocer sólo la deuda tributaria (tributos, intereses y multa). En el primer caso si se trata de órdenes de pago o resoluciones de determinación, se verificará que en ellas se consigna la base imponible y en el caso de las resoluciones de determinación al consignar los motivos del reparo, que modifica la declaración tributaria, cuantificará las rentas no declaradas. Por ende, en ambos supuestos se está frente a información que califica como reserva tributaria.

La información de la cuantía y fuente de las rentas o la base imponible referidas, son propias del contribuyente como deudor tributario y el depositario como tal aparece como responsable tributario por no cumplir con una obligación no tributaria de no entregar los bienes embargados y por la cual la deuda tributaria será su límite

cuantitativo. En consecuencia, dicho límite como cifra traducida en deuda tributaria, y que no constituye reserva tributaria, debe ser conocida por el responsable tributario.

A su vez, siendo el responsable “deudor tributario”, le asiste el derecho de conocer la deuda tributaria sobre la cual responde, lo cual salvaría cualquier cuestionamiento a la vulneración de la reserva tributaria. Es cierto también, que acceder a ella puede no ser resultar posible conforme se ha analizado anteriormente y corresponda que el depositario recurra a instancias judiciales para ello.

Lo que no si resulta una inconsistencia clara y vulnera la reserva tributaria es cuando la deuda tributaria contenida en los valores respecto del cual responde el depositario supera el quantum de su atribución, es decir cuando la impugnación excede los alcances del acto administrativo. En dicho supuesto, el responsable deberá acceder al origen y cuantía de los ingresos y gastos de deudas tributarias que exceden el monto de la deuda tributaria sobre la cual debe responder como responsable solidario, en este supuesto el acceso a información que supera el quantum de su atribución implicaría vulnerar la reserva tributaria que protege el Código Tributario.

Esta inconsistencia es clara y posible por cuanto, a diferencia de los representantes legales que se vinculan a un período de gestión en la empresa deudora¹⁹, en el caso del depositario al impugnar un valor que supera el valor del bien no entregado y por ende vulneraría información que supera el quantum de su atribución. Otro tema, a analizar a continuación, es que la deuda tributaria puede ser exigible y firme en un momento y tornarse inexigible en otro momento ante la impugnación del depositario como responsable solidario. ¿Esto afecta la seguridad jurídica?

4.3.3 Inconsistencias en la Seguridad Jurídica.

La seguridad jurídica se sustenta en la certeza de un sistema jurídico, en las normas y sus consecuencias, Del Pomar (1992, pág. 133) indica que “la noción de seguridad jurídica encuentra su punto de apoyo en principios generales del derecho de validez absoluta en cuanto a tiempo y lugar, subyace detrás de ella la idea de justicia, libertad, igualdad, y demás derechos inherentes a la persona humana”.

¹⁹ El cual lo deben conocer como gestores y exigencia de la Ley General de sociedades.

Navarro (2006, pág. 233) afirma que “el principio de seguridad jurídica es también conocido en uno de sus aspectos como principio de predictibilidad o certeza, el cual permitirá contar con los elementos necesarios a los contribuyentes para prever las consecuencias tributarias de sus actos”.

A su vez, Cabanellas (como se citó en Del Pomar, 1992), la “define como: la estabilidad de las instituciones y la vigencia auténtica de la ley, con el respeto de los derechos proclamados y su amparo eficaz ante desconocimientos o transgresiones por la acción restablecedora de la justicia en los supuestos negativos, dentro de un cuadro que tiene por engarce el estado de derecho”. Finalmente, el ámbito de accionar del Estado a través de sus poderes está limitado por la seguridad jurídica y así lo indica Fernando Vasquez (como se citó en Del Pomar, 1992), al afirmar que la seguridad jurídica delimita las facultades y los deberes de los poderes públicos.

Entonces la seguridad jurídica permite un accionar de las partes de la relación jurídica tributaria sobre una base de certeza de las normas e instituciones sobre las que se sostiene, como los actos administrativos firmes, la deuda exigible, que son regulados por el Código Tributario y la Ley del Procedimiento Administrativo General.

En ese escenario, podría ocurrir que la deuda tributaria sea parte del procedimiento de cobranza coactiva en el que han transcurrido meses o años, en que la Administración Tributaria viene exigiendo el cobro de la deuda tributaria al contribuyente, por tratarse de deuda firme y respecto de la cual se haya realizado pagos voluntarios del contribuyente, o se hayan realizado pagos forzosos, producto de medidas de embargo.

De tal forma que el responsable al impugnar los reparos hechos por la Administración Tributaria reabrirla la firmeza del acto administrativo e incluso pondría en “cuestionamiento” los pagos voluntarios del contribuyente, o los pagos forzosos productos de embargos, o remates de bienes.

En este escenario, la firmeza y la exigibilidad de la deuda tributaria regulada en el Código Tributario (2018, artículo 115°) no sería tal, por cuanto estaría sujeta a condición de que en un futuro un potencial “responsable solidario” no impugne la deuda tributaria respecto de la cual se le atribuye la responsabilidad solidaria.

En tal caso, si hipotéticamente el responsable alcance una impugnación con resultado favorable y la deuda tributaria queda sin efecto, correspondería la devolución de los montos pagados, salvo que hayan transcurrido más de cuatro (4) años y se considere que ya ha transcurrido el plazo de prescripción para la devolución. En caso la deuda sea revertida, generaría una incoherencia jurídica ya que por un lado la deuda estuvo mal determinada y por ende no correspondería su pago, y por otro lado no es posible solicitar la devolución de lo pagado por cuanto el plazo de prescripción ya transcurrió.

La imposibilidad de la devolución se sustenta en el pronunciamiento del Tribunal Fiscal (2017, resolución de observancia obligatoria N° 01695-Q-2017), a saber: “Procede que la Administración Tributaria oponga la prescripción de la acción para solicitar la devolución de los montos embargados e imputados a la deuda materia de cobranza coactiva. La Administración puede oponer la prescripción antes o después de la queja resuelta”.

Al respecto, el Tribunal Fiscal (2017, la Sala Plena 2017-06) indica que “lo expuesto es conforme con la regulación del Código Tributario en cuanto a la prescripción, puesto que al ser declarada, no se considera extinguido el derecho sino que se impide el ejercicio de la acción correspondiente. En tal sentido, afirma el Tribunal Fiscal, que al oponer la Administración la prescripción, no se discute si el administrado tiene o no derecho a la devolución sino solamente si ha transcurrido el plazo de ley para poder solicitarla, lo que puede ser analizada en cualquier etapa del procedimiento administrativo judicial y es por ello que concluye que la Administración puede oponer la prescripción antes o después de la queja se resulta”.

En consecuencia, estas inconsistencias llevan a la reflexión si el derecho a impugnar en este caso debe tener parámetros que determinen una razonabilidad en su ejercicio y no vulnere las instituciones jurídicas; siendo razonable que la impugnación puede recaer sobre la exigibilidad de la deuda tributaria, sobre su validez, sobre el quantum de la responsabilidad vinculado al valor del bien, siendo la deuda tributaria el límite cuantitativo de la responsabilidad; siendo el componente de la deuda tributaria distinto al acto determinativo, generando situaciones jurídicas contradictorias o inconsistencias, que van desde:

- Afectación de la firmeza de los actos administrativos y en esa línea la exigibilidad de la deuda tributaria quedará sujeta a que sea discutida nuevamente a partir de una imputación de responsabilidad tributaria;
- La posibilidad del quiebre de una deuda tributaria del contribuyente, a partir de un reclamo fundado, teniendo derecho a impugnar por montos mayores a su determinación como responsable,
- La no posibilidad de devoluciones por plazos de prescripción vencidos cuando la deuda tributaria está en cobranza por varios años.

Se advierte pues inconsistencia en la seguridad jurídica, el hecho que el depositario impugne la deuda tributaria y genere una inexigibilidad sobre un acto administrativo que ya había adquirido la calidad de firme, se quiebren deudas mayores al quantum de la atribución de responsabilidad solidaria y aun en estos casos no proceda la devolución por plazos de prescripción transcurridos.

4.4 La Regulación en la norma tributaria Peruana.

El Código Tributario (2018, artículo 20-A) regula la impugnación de los depositarios como responsables tributarios (el subrayado es propio):

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

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

Es decir, el depositario como responsable tributario puede impugnar tanto la atribución de su responsabilidad por no haber puesto a disposición de la Administración Tributaria los bienes embargados en las condiciones en las que fueron entregados por causas imputables a él, como la deuda tributaria misma o su componente, entiéndase lo declarado, la base imponible, los reparos, la cuantía de las

rentas etc. La limitación está dada en que no haya sido objeto de impugnación, que es una fórmula similar a la Ley General Tributaria (2018, artículo 174°, numeral 5), a saber (el subrayado es propio):

5.- En el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, **sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza** sino únicamente el importe de la obligación del responsable.

La norma española, establece que la impugnación del responsable no puede revisarse liquidaciones o deudas que hubieren adquirido firmeza, es decir, la norma española privilegia la seguridad jurídica, los actos firmes se respetan y no pueden reabrirse a una nueva etapa impugnatoria.

La norma peruana, si bien toma como referencia la norma española, incorpora una definición de “deuda firme”, que se aleja del concepto de actos firmes que regula la Ley del Procedimiento Administrativo General (2019, artículo 222°) y que resulta de aplicación a todos los actos administrativos, la cual prescribe que: “Una vez vencidos los plazos para interponer los recursos administrativos se perderá el derecho a articularlos quedando firme el acto.

La norma tributaria, en cambio, crea un nuevo concepto solo para efectos de este artículo y numeral, afirmando que para que una deuda sea firme, debe haberse notificado la resolución que pone fin a la vía administrativa al contribuyente o a los otros responsables. Es decir, elimina la posibilidad del carácter de firmeza de un acto administrativo cuando este no es impugnado y es consentido, como ocurre en vía administrativa o en vía judicial, con lo cual la seguridad jurídica no es posible, por cuanto la deuda no sería firme sino cuando haya transcurrido el plazo de prescripción para la atribución del responsable solidario que pudiera impugnar el acto administrativo. Lo coherente al sistema jurídico, resulta mantener el concepto que tiene el artículo 212° de la Ley del Procedimiento Administrativo General (2019) ya referido, que evitaría la vulneración de la seguridad jurídica y por ende de las otras inconsistencias desarrolladas de los alcances de la impugnación del acto administrativo y la reserva tributaria.

Al respecto, el Tribunal Fiscal (como se citó en Fernandez, 2006, pág. 118) en diversas resoluciones²⁰, antes de la inclusión del artículo, 20°A del Código Tributario (2018), indicó que la resolución definitiva que confirma la existencia de deuda o acepta el desistimiento de la reclamación o apelación, surte efectos frente a los responsables y en consecuencia frente al acto de cobranza el presunto responsable, solo podrá impugnar la imputación de responsabilidad, siendo que la finalidad perseguida por este criterio es evitar la existencia de pronunciamientos contradictorios respecto de una misma deuda tributaria.

Por su lado, Parlato (s.f. pág. 212) al analizar al responsable tributario, afirma que él no está legitimado para intervenir en el contencioso referente a la realización del presupuesto del tributo, puesto que el hecho imponible que se le atribuye está representado por el efecto jurídico tributo, no por el hecho jurídico de capacidad contributiva. Indica que el responsable, bajo este rasgo, está legitimado para intervenir no ya en el contencioso tributario sobre la comprobación y la liquidación del tributo, pero sí sobre la recaudación de éste. Posición que abona la tesis planteada.

5. Conclusiones de la Segunda Sección.

1.- La responsabilidad tributaria del depositario se dará si está actúa de manera negligente, es decir con culpa. Así, las responsabilidades civiles y tributarias están referidas a aspectos de índole patrimonial por el daño ocasionado al depositante o al fisco al ser un bien que garantiza la deuda tributaria, sin embargo, la responsabilidad del depositario puede además ser de ámbito penal al tipificarse el delito de peculado por extensión.

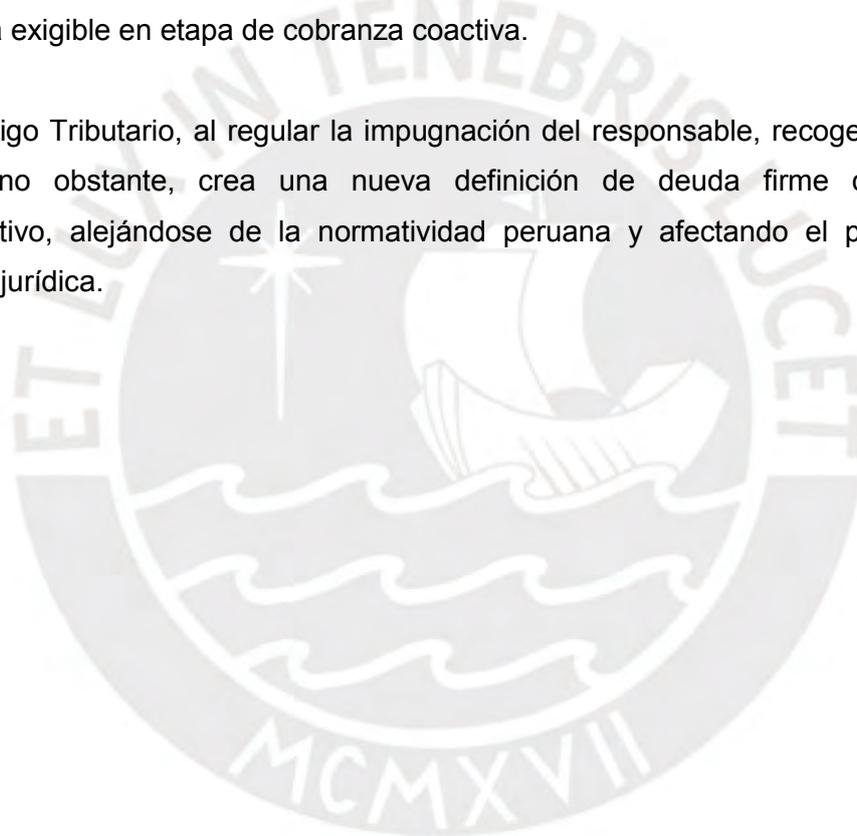
2.- Conforme a la Ley del Procedimiento Administrativo General, el depositario como administrado puede impugnar o cuestionar las decisiones de la Administración, para tal efecto la deuda tributaria sobre la que responderá el depositario debe ser exigible y no debe existir causal de suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza que se le sigue al deudor tributario como contribuyente, tampoco una causal de nulidad, pudiendo el responsable impugnar todos estos aspectos. Así también, la deuda tributaria juega un rol de límite cuantitativo y no de contenido de acto administrativo para el depositario como responsable tributario.

²⁰ Al respecto, se refieren resoluciones del Tribunal Fiscal las siguientes: 02574-5-2002; 05639-4-2002; 00604-5-2003; 02962-5-2005; 03259-4-2005, entre otras.

3.- La orden de pago como deuda tributaria exigible y como parte de un procedimiento de cobranza, resultará ser el límite cuantitativo de la responsabilidad que le alcanza al depositario como responsable, por ende, su derecho de contradicción alcanzará dicho límite cuantitativo, siendo que en caso de impugnarse debe respetarse las reglas del pago previo establecidas en el artículo 136° del Código Tributario.

4.- La impugnación de la deuda tributaria determinada o declarada por el contribuyente como administrado genera las siguientes inconsistencias: (i) Que la impugnación exceda los alcances del acto administrativo; (ii) Al exceder los alcances del acto administrativo, se vulnere la reserva tributaria del contribuyente; (iii) Se afecte la seguridad jurídica de los actos administrativos, al retornar a una etapa impugnatoria una deuda exigible en etapa de cobranza coactiva.

5.- El Código Tributario, al regular la impugnación del responsable, recoge el modelo español, no obstante, crea una nueva definición de deuda firme como acto administrativo, alejándose de la normatividad peruana y afectando el principio de seguridad jurídica.



TERCERA SECCION: EL RESPONSABLE TRIBUTARIO COMO TERCERO RETENEDOR

1. El concepto de Tercero Retenedor en un procedimiento de cobranza coactiva.

El Tercero Retenedor es aquel tercero a la relación jurídica tributaria dentro del procedimiento de cobranza entre la Administración Tributaria y el deudor tributario. Este tercero es notificado por el ente tributario a efectos de dar cumplimiento al mandato de retención ordenado y que el Código Tributario (2018, numeral 4) del artículo 118º) lo define dentro del embargo en forma de retención.

Es decir, el tercero retenedor dentro del procedimiento de cobranza coactiva resulta ser un tercero obligado a informar a la Administración Tributaria la existencia o no de los bienes, valores y derechos de crédito del que es titular el deudor tributario, los cuales quedarán afectados. La obligación del tercero resulta ser un deber tributario de informar y retener el monto del bien o derecho del deudor tributario, es decir no cumple una obligación tributaria.

2. La Responsabilidad del Tercero Retenedor en materia tributaria.

El tercero retenedor tiene el deber de informar si existen bienes o derechos a favor del deudor tributario, los cuales quedarán afectados como consecuencia del embargo ordenado por la Administración Tributaria. En caso, que el tercero retenedor no cumpla con dicho deber puede generarle dos consecuencias:

- Una de carácter sancionador por el incumplimiento del deber de informar y,
- Una de responsabilidad tributaria, si se dan alguna de las circunstancias tipificadas en el Código Tributario (2018, numeral 3) del artículo 18º).

Ambas consecuencias se analizarán a continuación.

2.1 La responsabilidad Tributaria.

El Código Tributario (2018, artículo 118º) establece con relación del embargo en forma de retención que:

El tercero no podrá informar al ejecutado de la ejecución de la medida hasta que se realice la misma. Si el tercero niega la existencia de créditos y/o bienes, aún cuando éstos existan, estará obligado a pagar

el monto que omitió retener, bajo apercibimiento de declarársele responsable solidario de acuerdo a lo señalado en el inciso a) del numeral 3 del artículo 18°; sin perjuicio de la sanción correspondiente a la infracción tipificada en el numeral 6) del Artículo 177° y de la responsabilidad penal a que hubiera lugar.

En el primer aspecto, establece una responsabilidad tributaria de los terceros que niegan la existencia de bienes, aún cuando existan ellos, y hace referencia al artículo 18°, inciso a) del numeral 3). Sin embargo, notamos que dicho numeral regula 4 literales con diferentes supuestos²¹ de responsabilidad tributaria de los terceros retenedores, que han sido analizados en la primera sección del presente trabajo, y no sólo el literal a) que regula la negativa de existencia de créditos, sino además la no comunicación, la no retención, o la retención y no entrega, lo cual denota que las respectivas reformas tributarias de los años 2003-2004 y 2006-2007 detallaron los supuestos de responsabilidad tributaria de los terceros retenedores²².

El tercero retenedor será responsable en caso no cumpla con su mandato de retención sobre los bienes y derechos que tuviera en su favor el contribuyente, es así que conforme al Código Tributario (2018, artículo 18°) responderá hasta por el monto que debió ser retenido, estableciéndose el límite de su responsabilidad.

Para determinar dicha responsabilidad, la norma tributaria referida establece que la Administración Tributaria podrá disponer que se efectúe la verificación que permita confirmar los supuestos que determinan la responsabilidad, como el comprobar la existencia de créditos y que ellos fueron negados.

Así también, Código Tributario (2018, artículo 18°), permite un incumplimiento tardío o una subsanación ante el incumplimiento del mandato de retención. Es decir, aún cuando haya negado la existencia de los bienes y derechos del deudor tributario, o los haya comunicado y no entregado; puede posteriormente entregar lo que se debió retener y con ello ya no opera la responsabilidad; no obstante, la infracción ya fue cometida.

²¹ Supuestos que fueron incorporados con los decretos legislativos 953 y 981.

²² Sin embargo, no se concordó con el artículo 118° del Código Tributario que mantuvo su redacción anterior y señala el literal a) del numeral 3 del artículo 18° en el caso de la negativa de existencia de créditos, cuando dicho supuesto está regulado en el literal b) del numeral 3) del artículo 18°.

Resulta pertinente señalar que el tercero retenedor tiene una obligación de entregar una acreencia al deudor tributario en virtud de una relación jurídica civil, es decir en virtud de un acto jurídico, el cual podrá tener modalidades como plazo, condición o cargo, el cual debe cumplirse para hacerse efectiva la prestación de dar. En otras palabras, si la acreencia responde a un contrato que debe cumplirse en un plazo determinado, la Administración Tributaria no puede exigir su entrega en un plazo menor a lo establecido en el acto jurídico, bajo el marco del embargo en forma de retención.

Siendo que los plazos del acto jurídico deben respetarse, entre tercero y deudor tributario, solo será posible la configuración de algunos de los supuestos de responsabilidad tributaria, vencido el plazo establecido en el acto jurídico.

De igual forma, si la ausencia de retención y por ende la no entrega se debe a una falta de liquidez del tercero retenedor, por ejemplo por tratarse de una obligación surgida de un contrato entre deudor y tercero, al estar frente a una imposibilidad de entregar un derecho de crédito en el ámbito del derecho común, operara un incumplimiento de obligaciones y por ende la no entrega del monto no configurará un supuesto de responsabilidad tributaria, por cuanto los supuestos previstos parten de la premisa de la “voluntad” como la no comunicación, la no retención, o la retención y no entrega, y en consecuencia la posibilidad de cumplimiento del tercero y no su imposibilidad de cumplimiento.

La ausencia de liquidez, es un supuesto que ha analizado el Tribunal Fiscal (1990, resolución N° 23264), que no genera un supuesto de responsabilidad tributaria, aunque se trata de un caso del representante legal, la lógica es la misma. El Tribunal señaló que no procede la imputación de responsabilidad solidaria si se ha quedado establecido que le representante legal no pagó los tributos a su cargo por ausencia de liquidez.

2.2 La responsabilidad en materia sancionadora.

El Código Tributario (2018, artículo 177°), prescribe la sanción relacionada al embargo en forma de retención: “Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma: 6.-Proporcionar a la Administración Tributaria información no conforme con la realidad.”

Proporcionar información no conforme con la realidad es acorde con lo señalado en el literal b) del numeral 3 del artículo 18° del Código Tributario (2018), es decir, cuando “nieguen la existencia o el valor de créditos o bienes”. Los otros supuestos si bien regulan una responsabilidad, no se genera una infracción tributaria, veamos (el subrayado es propio):

3.-Los terceros notificados para efectuar un embargo en forma de retención hasta por el monto que debió ser retenido, de conformidad con el artículo 118°, cuando:

- a. No comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes y entreguen al deudor tributario o a una persona designada por éste, el monto o los bienes retenidos o que se debieron retener, según corresponda.
- b. Nieguen la existencia o el valor de créditos o bienes, ya sea que entreguen o no al tercero o a una persona designada por éste, el monto o los bienes retenidos o que se debieron retener, según corresponda.
- c. Comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes, pero no realicen la retención por el monto solicitado.
- d. Comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes y efectúen la retención, pero no entreguen a la Administración Tributaria el producto de la retención.

La normatividad peruana establece además una responsabilidad penal. Conforme se ha analizado, el tipo penal aplicable es el delito de peculado por extensión; es decir, el tercero retenedor resulta ser un depositario de un bien o dinero embargado que le corresponde entregar, por lo que el delito se configura cuando habiendo retenido el dinero o bien embargado, no lo entrega, apropiándose del mismo.

Esta figura delictiva del peculado por extensión, en principio contiene más elementos que la infracción tributaria “por informar de manera no conforme con la realidad”, es decir por negar la existencia de créditos cuando si existen ellos, ya que el negar la existencia de la acreencia con el fin de evitar el embargo, si bien no determina la ineficacia del mandato ya notificado del ejecutor y que afectó a una acreencia o un bien existente, para que se configure el delito debe darse la apropiación para si o para un tercero, si solo se niega pero no hay apropiación para si o para un tercero, por ejemplo por aún no ser exigible o haberse devengado la acreencia, no habrá delito.

Si la Administración Tributaria comprueba en una verificación, que los bienes o derechos existían y fueron negados, pero además no fueron entregados al deudor tributario, sino que fueron apropiados por el depositario del bien o dinero para si o para un tercero, se configura el delito de peculado por extensión.

Es así, que sólo si se trata de un mismo hecho (negación y apropiación del bien o derecho) de existir la triple identidad en la sanción penal y en la administrativa correspondería evaluar la aplicación del principio de “non bis in idem”, que regula la Ley del Procedimiento Administrativo General (2019, numeral 11) del artículo 248°) y el Código Tributario (2018, artículo 171°).

3.- La participación de los Terceros.

3.1 En los procedimientos Judiciales.

El Código Procesal Civil (2018, artículos 92° al 97°) regula la participación de los litisconsortes cuando “tienen una misma pretensión, sus pretensiones son conexas o porque la sentencia a expedirse respecto de una pudiera afectar a la otra”.

A su vez, la norma procesal regula la intervención de terceros en sus diferentes modalidades: intervención coadyuvante, intervención litisconsorcial, intervención excluyente de propiedad y la tercería de derecho preferente.

Sobre la figura de la intervención coadyuvante del tercero, la norma peruana señala:

Artículo 97.- Intervención coadyuvante.

Quien tenga con una de las partes una relación jurídica sustancial, a la que no deban extenderse los efectos de la sentencia que resuelva las pretensiones controvertidas en el proceso, pero que pueda ser afectada desfavorablemente si dicha parte es vencida, puede intervenir en el proceso como coadyuvante de ella.

Esta intervención puede admitirse incluso durante el trámite en segunda instancia. El coadyuvante puede realizar los actos procesales que no estén en oposición a la parte que ayuda y no impliquen disposición del derecho discutido.

Rivas (s.f., pág. 277) refiere al “coadyuvante cuando su participación tiene por objeto ayudar a una de las partes, colaborar con él en el litigio, sin incorporar pretensión alguna al proceso”. Señala el autor que el coadyuvante debe tener un derecho subjetivo que de manera indirecta puede quedar afectado por lo que se resuelva, pero que no resulta juzgado en sí mismo en la sentencia que va a recaer en el pleito en el que se introduce. Por ello, afirma que no será un total ajeno al litigio, sino que la justificación de su ingreso radicarán en que tiene un vínculo jurídico sustancial con la parte a la que quiere ayudar y que ese vínculo es conexo con el que se está debatiendo a través de una pretensión que indirectamente lo involucra.

El autor afirma que el coadyuvante no sustenta con alcance sustancial, una pretensión conexa con la debatida, pero sí una relación material vinculada con la que se está jugando; el propósito de su actuación deviene de su deseo de mantener las ventajas que le otorga tal vínculo y que pueden quedar dañadas o directamente desaparecer según el sentido de la sentencia a dictarse. Ya vemos que nuestra norma procesal civil refiere a que puede ser afectado desfavorablemente si la parte es vencida.

Cierra la idea afirmando que el coadyuvante ingresa en el proceso fundamentalmente para vigilar al coadyuvado y cubrir su déficit, para evitar que los mismos puedan jugar en detrimento del derecho que quiere preservar. Lo que se advierte es que el coadyuvante no tiene capacidad para obrar como demandante o demandado. El autor para esta figura procesal señala como ejemplo el del legatario de objetos particulares frente al pleito en el que los coherederos discuten la validez del Testamento.

El Código Procesal Civil (2018, artículo 98°) regula además la Intervención Litisconsorcial:

Quien se considere titular de una relación jurídica sustancial a la que presumiblemente deban extenderse los efectos de una sentencia, y que por tal razón estuviera legitimado para demandar o haber sido demandado en el proceso, puede intervenir como litisconsorte de una parte, con las mismas facultades de ésta. Esta intervención puede ocurrir incluso durante el trámite en segunda instancia.

A diferencia de la intervención coadyuvante, el litisconsorte, según define la norma procesal peruana, se considera titular de una relación jurídica sustancial, por

ello tiene legitimidad para obrar, es decir para demandar o ser demandado en el proceso y por ende presumiblemente deban extenderse los efectos de una sentencia, puede entonces intervenir como litisconsorte de una de las partes, con las mismas facultades de ésta.

Así también, regula otras intervenciones de terceros como la intervención excluyente principal²³ que está referida a la titularidad del derecho que se discute y va contra demandante y demandado y la de “propiedad” o de “derecho preferente”, en la que la pretensión está destinada a que se reconozca un derecho de propiedad o mejor derecho en oposición de las partes del proceso.

El Código Procesal Civil (2018, artículo 101º) prescribe que los terceros deben invocar legítimo interés, a su vez el Código Civil (2018, norma VI del Título Preliminar) establece que para ejercitar o contestar una acción es necesario tener legítimo interés económico o moral, estableciéndose que el interés moral autoriza a la acción sólo cuando se refiere directamente al agente o a su familia, salvo disposición expresa de la ley.

Finalmente, indicar que la norma procesal (2018, artículo 102º) regula la “Denuncia Civil”, como una figura en la que “el demandado que considere que otra persona, además de él o en su lugar, tiene alguna obligación o responsabilidad en el derecho discutido, debe denunciarlo indicando su nombre y domicilio, a fin de que se le notifique del inicio del proceso”.

Conforme prescribe la primera disposición final y complementaria el Código Procesal Civil (2018), sus disposiciones se aplican supletoriamente a los demás ordenamientos procesales, siempre que sean compatibles con su naturaleza. Ello es acorde con la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario (2018), que si bien se refiere a la supletoriedad de las normas tributarias, bajo un enfoque sustantivo, también existen normas tributarias de carácter procesal reguladas en el Código Tributario y ante sus vacíos o falta de regulación corresponde aplicar normas distintas como las procesales que regulan el Código Procesal Civil y la Ley del Procedimiento Administrativo General.

²³ En el artículo 99º del Código Procesal Civil.

La pregunta a continuación es si el tercero retenedor se encuadra dentro de algunas de las figuras reguladas en el Código Procesal Civil; es decir, si esta resulta ser un coadyuvante o litisconsorte en el procedimiento de cobranza coactiva que sigue la Administración Tributaria y el contribuyente (como deudor tributario).

En principio, señalar que el “tercero retenedor”, en un inicio no aparece en la relación jurídica tributaria, en la que la pretensión es el pago de la deuda tributaria. Es decir, el tercero retenedor no aparece prima facie al procedimiento de cobranza coactiva, en la que incluso no se discute si se debe o no se debe, sino que efectos términos tributarios es un acto ejecutivo de exigencia de pago del tributo, bajo apercibimiento de embargo, similar a una sentencia judicial de pago de soles en la que se otorga un plazo de 3 días bajo apercibimiento de embargo.

Si se retoma el modelo del coadyuvante o del litisconsorte, parten de la premisa de un proceso judicial en trámite, que está en plena discusión de la pretensión planteada, digamos del pago de una obligación de dar, hacer o no hacer. Incluso, mencionan a una segunda instancia ya sea que tengan legitimidad para obrar o no, según lo revisado en cada figura procesal.

El procedimiento de cobranza coactiva, es un procedimiento administrativo que se inicia culminado la etapa impugnatoria en la que se discute la pretensión del acreedor tributario sobre el pago del tributo. Si no se ejerce el derecho a impugnar, en los plazos previstos, el acto queda consentido, se configura la del acto firme que regula la Ley del Procedimiento Administrativo General (2019, artículo 222º) que regula al acto firme, y que cuando ello sucede por haberse vencido los plazos para impugnar, no resulta posible ejercer dicha impugnación quedando el acto firme. Es por ello, que los recursos administrativos al igual que los jurisdiccionales deben ejercerse dentro de los plazos legales establecidos.

Bajo esas consideraciones, el tercero retenedor está cuando la deuda tributaria es firme, es decir, o se mantuvo luego de haber sido impugnada hasta la última instancia administrativa, o no se ejerció el derecho de contradicción contra ella por el contribuyente.

El tercero retenedor surge a partir de un embargo en forma de retención en la cual el tercero resulta ser el tenedor del bien o derecho a favor del contribuyente, que

debe entregarlo en virtud del mandato de la Administración Tributaria, con lo cual su interés es económico desde el punto de vista que si cumple se libera de dicha obligación patrimonial no tributaria, porque el tercero no paga un tributo, sino da cumplimiento a un mandato de embargo sobre un bien que está en su poder. Ello no enerva que la deuda sobre la cual el tercero responda deba ser exigible, porque la premisa es que ya sus etapas de impugnación han transcurrido y para mejor claridad, debe señalarse su exigibilidad en el acto determinativo de responsabilidad del tercero.

En este punto podemos concluir que la figura del tercero retenedor es una distinta a las reguladas en el Código Procesal Civil.

3.2 En los Procedimientos Administrativos y los vinculados a la deuda tributaria.

En este punto resulta pertinente remitirnos a los artículos 61º, 62º y siguientes de la Ley del Procedimiento Administrativo General (2019), con lo cual el tercero resulta ser un administrado que tiene interés en la relación jurídica entre acreedor y deudor tributario, al ser el tenedor de los bienes o derechos del deudor que tienen como finalidad la ejecución de ellos para el pago de la deuda tributaria, ya que cumpliendo con su obligación se libera de toda responsabilidad que podría convertirlo en deudor tributario como responsable.

El tercero también tiene el derecho de formular análisis, críticas o cuestionar las decisiones y actuaciones de las entidades. Es decir, podrá cuestionar las decisiones y actuaciones que tengan que ver con su participación como tal en el procedimiento de cobranza coactiva entre el acreedor y deudor tributario.

Así también el tercero, al poder ser afectado con la resolución que se emite en el procedimiento, tendrá derecho a que se comunique en su domicilio y que pueda apersonarse en cualquier estado del procedimiento con los mismos derechos y obligaciones de los participantes de él. Como se señaló anteriormente, los derechos son a impugnar o cuestionar las decisiones administrativas.

Los terceros retenedores, puede ser una entidad bancaria o un tercero que haya realizado un acto jurídico con el deudor tributario. Así, dentro de un procedimiento de cobranza coactiva puede haber resoluciones que tenga incidencia en ellos:

- La que ordena el embargo de retención propiamente dicho con el respectivo monto, como su variación o levantamiento.
- La que ordena la entrega del bien o el derecho a la acreencia embargada.
- La que ordena la revocatoria o nulidad del embargo o de resoluciones vinculadas a ella.

El tercero retenedor como tal, tiene incidencia en la finalidad del embargo que es el pago de la deuda tributaria, por ello él puede alegar circunstancias que impiden se haga efectiva la retención, como por ejemplo la ausencia de fondos, o que los plazos para el cumplimiento de dicha obligación entre el tercero y el deudor aún no se ha cumplido, o que falta cumplirse alguna otra modalidad del acto jurídico, como una condición o un cargo.

El tercero no puede entregar el monto afectado con el embargo al deudor tributario, tampoco puede negar su existencia, ya que ello infringiría de manera directa el mandato del ejecutor coactivo y por ende, conforme Código Tributario (2018, artículo 18º), podría convertirse en un nuevo deudor tributario en calidad de responsable y como tal puede enfrentar un procedimiento de cobranza.

El acto administrativo que atribuye la responsabilidad del tercero retenedor, determinará que el tercero no cumplió con el mandato ordenado por el ejecutor, debiendo sustentar dicha situación producto de la verificación efectuada. Asimismo, deberá precisar el monto o valor del bien o acreencia que debió entregar y que constituirá el quantum de su responsabilidad. Esta determinación de responsabilidad permitirá que el monto que el responsable pague o que se le embargue, se destine a la deuda tributaria del contribuyente y que el fisco dejó de recuperar.

Conforme se señaló en el caso de los depositarios, en la segunda sección, la deuda tributaria sobre la que le alcanza la responsabilidad tributaria debe ser exigible. Es decir, no debe existir causal de suspensión y conclusión del procedimiento de cobranza que se le sigue al deudor tributario como contribuyente.

Para tal efecto, debemos considerar las causales de suspensión y conclusión del procedimiento de cobranza que regula el Código Tributario (2018, artículo 119º), la Jurisprudencia, normatividad o eventualmente mandatos del ente jurisdiccional o

administrativos²⁴ que determina supuestos de suspensión de la cobranza, que al constituir una inexigibilidad de la deuda tributaria, tendrá efectos para todos los deudores tributarios como contribuyentes o responsable que pudieran existir alrededor de ella, por tratarse de una misma deuda tributaria.

Es así, que en caso se quiera exigir al tercero retenedor, como responsable, el pago de una deuda tributaria que no es exigible, éste podrá ejercer su derecho de contradicción contra dicha exigencia, así como contra la determinación de su responsabilidad por no retener el monto embargado, negar su existencia o no entregarlo, tema que analizaremos en el numeral siguiente.

4. Los alcances de la Impugnación de los Terceros Retenedores.

Los terceros retenedores como administrados tienen derechos y obligaciones y dentro de ellos de cuestionar o impugnar las decisiones y actuaciones de la Administración Tributaria. Es así, que la resolución que atribuya responsabilidad tributaria al tercero retenedor por negar, no retener o no entregar el monto embargado, en la que se deberá determinar el quantum de dicho monto es un acto impugnabile por el tercero retenedor.

La pregunta a realizar es el alcance de dicha impugnación; es decir, si ella abarca la atribución misma de la responsabilidad tributaria por haberse configurado alguno de los supuestos del Código Tributario (2018, artículo 18°); así como el quantum de dicha atribución; o si también puede impugnar la deuda tributaria misma sobre la cual estaba destinado el monto embargado, que está constituida por órdenes de pago, resoluciones de multa y resoluciones de terminación.

4.1 El alcance del acto administrativo.

Para responder ello debemos considerar en primer término el alcance del acto administrativo notificado al tercero retenedor, al igual que en el análisis que se hizo en el caso del depositario.

En este punto y considerando la Ley 27444 (2019, artículos 1° y 3°), el acto que determina la responsabilidad tributaria del tercero retenedor debe contener:

²⁴ Entes Administrativos como el Tribunal Fiscal o Indecopi que determinan suspensiones de los procedimientos de cobranza, en tanto resuelven asuntos de fondo vinculados a los bienes materia del embargo o la legalidad del procedimiento coactivo.

- Las situaciones fácticas y motivación que permitan establecer que el tercero retenedor se encuentra dentro de los alcances del numeral 3) del artículo 18º del Código Tributario (2018).
- La verificación, que permitió confirmar a la Administración Tributaria los supuestos que determinan la responsabilidad.
- El límite cuantitativo de la atribución de responsabilidad tributaria que estará dada por el monto negado, dejado de retener o de entregar.
- La deuda tributaria exigible sobre la cual recae su responsabilidad.

En otras palabras, el objeto del acto administrativo notificado al tercero retenedor es uno de imputación de responsabilidad tributaria conforme a los hechos descritos en la norma, debidamente motivado y cuyo límite será el valor del bien, ya que es el que estaba destinado al pago de la deuda tributaria y que por su incumplimiento responderá el tercero retenedor. Entonces, el contenido del acto administrativo notificado al tercero retenedor, corresponderá ser el alcance de su ejercicio del derecho de contradicción, siendo el monto del embargo o bien que debió retenerse el límite cuantitativo vinculado a la deuda tributaria para la cual está destinado.

De igual forma que se ha manifestado en el caso del depositario, el tercero retenedor como responsable solidario puede ejercer su derecho de defensa y contradicción en los casos de revocatoria y nulidad previstos el Código Tributario y así también de advertirse la existencia de causales de suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza sobre la deuda tributaria, situaciones que están vinculadas a la exigibilidad y validez de la deuda tributaria. Y de la misma forma que el caso del depositario, el tercero responsable tiene derecho a contar con la información suficiente para que pueda ejercer su derecho de contradicción, a través de la queja, o de reclamación en el caso de Nulidad.

4.2 El tipo de deuda tributaria que vincula el monto de la atribución de la Responsabilidad Tributaria

La deuda tributaria del contribuyente, juega un rol de límite cuantitativo vinculado al embargo en forma de retención, ya que este no debe ser mayor a la deuda tributaria misma, sino constituiría un acto irregular de la Administración Tributaria y está estaría obligado a reducirla hasta el monto de la deuda tributaria objeto del procedimiento coactivo entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

Para tal efecto, con relación al tipo de deuda tributaria corresponde remitirnos a lo analizado en la segunda sección del presente trabajo, al analizarse la orden de pago, resolución de multa y resolución de determinación. Todos estos tipos de deuda tributaria son el contenido u objeto de cobranza coactiva entre el acreedor y contribuyente como deudor tributario.

El tercero retenedor puede ser una entidad bancaria o financiera en la cual el contribuyente podría tener sus fondos, ya sea en cuenta corriente o cuenta de ahorros, o pudiera ser un tercero con el cual el contribuyente ha realizado un acto jurídico y por el cual el tercero deba entregar un bien.

Es decir, a diferencia del depositario, que podría ser un miembro de la empresa deudora, el tercero por el rol ya señalado es un ente “ajeno” a la relación jurídica tributaria entre Administración Tributaria y contribuyente, y a sus integrantes. Es por ello, que su interés es cumplir con la obligación tributaria, o que incumpléndolo le sea cobrable solo en la medida que la deuda tributaria sea exigible conforme al Código Tributario (2018, artículo 115º) y no existan causas de suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza que se le sigue al contribuyente conforme al Código tributario (2018), o por normas especiales o dictadas en el poder judicial o entes administrativos.

Por otro lado, afirmar que el tercero retenedor juega un rol distinto al tercero coadyuvante o litisconsorte que discuten el tema de fondo antes de la sentencia, sentencia que en el tema tributario se da con el inicio de la cobranza coactiva en la que ya no se discuten temas de fondo como la deuda tributaria.

4.3 Inconsistencias en la Reserva Tributaria, alcances de la impugnación y la seguridad jurídica.

Con relación a la reserva tributaria, consideramos los argumentos referidos en la segunda sección; es decir, que la información de la cuantía y fuente de las rentas o la base imponible son propias del contribuyente como deudor tributario y como hemos manifestado no son de interés del tercero retenedor ya que son aspectos reservados tributariamente para el propio contribuyente, ello por cuanto el tercero retenedor es ajeno a cualquier determinación de la Administración Tributaria sobre el contribuyente.

El tercero puede ser una entidad del sistema bancaria o financiero, o un tercero con el cual el contribuyente tiene relaciones comerciales y que por ende no resulta propio que a partir de su deber de entregar el monto retenido que es el objeto del acto administrativo, tenga derecho a conocer la cuantía y fuente de las rentas del contribuyente. No obstante, al igual que en el caso del depositario, la Ley al otorgarle calidad de deudor tributario y vincularla a ella, le otorga el derecho de conocerla no produciéndose vulneración de la reserva tributaria.

Consideramos que sí se vulnera a reserva tributaria, en el caso de que el derecho a impugnar supere el monto de la deuda atribuida y para ello nos remitimos a los argumentos señalados en las inconsistencias analizadas en la segunda sección del presente trabajo.

Es decir, en esta figura, puede suceder al igual que en el caso del depositario, que los alcances de la impugnación superen el quantum de la atribución de la responsabilidad solidaria, siendo perfectamente posible, máxime si la deuda normalmente²⁵ supera el valor del bien embargado. En consecuencia, un tercero ajeno a la relación jurídica tributaria, pudiera impugnar por un monto mayor a su propia atribución de responsabilidad, rebasando los alcances del acto administrativo, situaciones anómalas y que la hemos denominado inconsistencias y así también, en ese escenario rebasar los alcances de la reserva tributaria, ya que podría acceder al origen y cuantía de los ingresos y gastos que no le corresponderían por ser superiores al quantum de su atribución y responsabilidad, esto es contrario a toda regla sustantiva y procesal.

Así también, al igual que como se analizó en la figura del depositario como responsable, se afecta la seguridad jurídica al vulnerarse la exigibilidad y la firmeza de la deuda tributaria como acto administrativo, sobre una deuda que fue tan exigible que generó diversos tipos de embargos para su posterior ejecución y que por el solo ejercicio del derecho de contradicción, se vulnera el principio de seguridad jurídica.

²⁵ En los procedimientos de cobranza, excepto los casos de los principales contribuyentes nacionales, en la mayoría de los casos, los bienes embargados y en general con los que cuenta un deudor tributario no resultan suficientes y ello se evidencia en los procesos de ejecución forzada (remates) en los cuales incluso los bienes se ejecuten, por reglas propias del remate, a los 2/3 de su valor de tasación, lo cual por se ya determina que el valor no resulte suficiente.

Así también, resulta poco probable que una empresa permita el acceso a su información contable y documentación interna que permita al responsable impugnar la deuda tributaria relacionada. Al respecto, se verificó en una reciente jurisprudencia del Tribunal Fiscal (2019, resolución N° 02319-Q-2019) que una entidad bancaria como tercero retenedor, impugnó la atribución y el quantum, y a su vez cuestionó la exigibilidad de la deuda tributaria en un pedido de prescripción, no impugnando la deuda tributaria misma, alegando por ende la exigibilidad de la deuda tributaria y en consecuencia se computen los plazos de prescripción de la deuda, a saber: “(el procedimiento contencioso) tuvo como finalidad cuestionar la referida atribución y no la existencia y cuantía de la deuda por lo que no resulta aplicable dicha suspensión, siendo que la Administración estuvo en capacidad de cobrar dicha deuda”.

Es así que, en este caso consideramos al igual que en el caso de los depositarios, que si el tercero retenedor impugna el componente de la deuda tributaria genera inconsistencias, a saber: (i) La impugnación exceda los alcances del acto administrativo; (ii) Al exceder los alcances del acto administrativo, se vulnere la reserva tributaria del contribuyente; (iii) Se afecte la firmeza de los actos administrativos y en ella la seguridad jurídica de la exigibilidad de la deuda tributaria.

5. La regulación de la Impugnación de los Terceros Retenedores en nuestra legislación tributaria.

El Código Tributario (2018, artículo 20-A) regula la impugnación de los terceros retenedores como responsables solidarios, ya que los engloba dentro del marco de todos los tipos de responsables tributarios. Dicha norma, como ya se ha analizado en la segunda sección de la presente investigación, permita una impugnación a la determinación de la responsabilidad tributaria como a la deuda tributaria misma.

No obstante, resulta pertinente a la luz de los aspectos trabajados en la presente sección afirmar que el alcance la impugnación en el caso de los terceros retenedores corresponde al alcance del acto administrativo notificado a éste, es decir sobre las razones o motivaciones que determinan que el tercero se encuentra en alguna de las situaciones previstas en el Código Tributario (2018, artículo 18°) y el vinculado al quantum de la atribución que debe corresponder al monto no retenido, siendo la deuda tributaria el límite cuantitativo de la responsabilidad.

Con lo cual, consideramos que se debe regular la impugnación del tercero retenedor como responsable, al igual que los depositarios, considerando estas denominadas “inconsistencias” referidas en la presente investigación, y respetarse las instituciones jurídicas como la seguridad jurídica, la reserva tributaria y los límites de la impugnación en el caso la deuda supere de la retención que generó la responsabilidad.

6. Conclusiones de la Tercera Sección

1.- La figura del tercero retenedor es una distinta a las reguladas en el Código Procesal Civil, como coadyuvantes o litisconsortes.

2.- El tercero retenedor tiene derecho a impugnar la imputación de responsabilidad y el quantum de la deuda como límite cuantitativo. Así también, puede ejercer su derecho de contradicción o defensa respecto de la exigibilidad y la validez de la deuda tributaria como acto administrativo.

3.- La impugnación sobre la deuda tributaria misma determinada o declarada por el contribuyente, como administrado genera inconsistencias, y que al realizarla se exceda los alcances del acto administrativo, en esa medida o línea se vulnere la reserva tributaria del contribuyente y así mismo se afecte la firmeza de los actos administrativos y en ella la seguridad jurídica de la exigibilidad de la deuda tributaria.

4.- Se debe regular la impugnación del tercero retenedor como responsable, respetando las instituciones jurídicas como, la seguridad jurídica, la reserva tributaria y los límites de la impugnación en el caso la deuda supere de la retención que generó la responsabilidad.

--

CONCLUSIONES FINALES

1.- El Código Tributario, a todos los tipos de responsabilidad tributaria los ha tipificado como responsabilidad solidaria; no obstante, considerando el análisis de los tipos de responsabilidad tributaria en alguna de ellas no existe la solidaridad, como el caso de los agentes de retención o percepción, el caso de los herederos, la fusión de sociedades, en la escisión propia y en la transformación de sociedades.

2.- La responsabilidad subsidiaria no está regulada en la legislación peruana, de incorporarse normativamente debería evaluarse la definición de fallido y su equivalencia con la declaración de quiebra judicial u otro similar, y que los plazos normativos permitan que se pueda atribuir la responsabilidad subsidiaria, caso contrario habría una imposibilidad de atribución que lo haría inoperante en el sistema de responsabilidad peruano.

3.- El caso de los depositarios y terceros retenedores, si bien son sujetos que soportan la responsabilidad del pago del tributo, reforzando el crédito tributario, cumpliendo así una función de garantía, debe considerarse también que en estos dos casos, el origen de la responsabilidad es el incumplimiento de la ley, y del mandato de una autoridad competente, incumplimiento que incluso podría constituir la tipificación de un delito, el cual será con independencia que se cumpla la obligación tributaria, lo que denota el componente de sanción de este tipo de responsabilidad.

4.- El depositario y tercero retenedor como administrados pueden impugnar o cuestionar las decisiones de la Administración, para tal efecto podrán ejercer su derecho de contradicción contra la atribución de la responsabilidad tributaria, la exigibilidad de la deuda tributaria, las causales de suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza relacionados a la deuda tributaria; las causales de nulidad de la deuda tributaria.

5.- La deuda tributaria juega un rol de límite cuantitativo y no propiamente de contenido o acto determinativo de deuda para el depositario y tercero retenedor como responsables tributarios. La posibilidad de impugnación de la deuda tributaria determinada o declarada por el contribuyente conlleva a inconsistencias que deben ser reguladas por la norma tributaria, a saber: (i) Que la impugnación exceda los alcances del acto administrativo; (ii) Al exceder los alcances del acto administrativo, se vulnere

la reserva tributaria del contribuyente; (iii) La vulneración de la seguridad jurídica, al reabrirse la etapa impugnatoria en una deuda firme, concepto modificado por la norma tributaria. Por ello, se requiere una modificación normativa que haga coherente la definición de acto firme que ya regula nuestra normatividad y es parte de la doctrina y jurisprudencia, y se redefina los alcances de la impugnación de los depositarios y terceros retenedores.



REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Altamirano, A. (2008). La Responsabilidad Tributaria de los Administradores de Entes Colectivos. (Tesis Doctoral. Universidad Rovira I Virgili). Buenos Aires. Recuperado de: www.tdx.cat www.tdx.cat › bitstream › Altamirano.
- Astete, H. (2006). Los Agentes de Retención: Hacia un Nuevo Sistema de Imputación de Responsabilidad. En IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Cabanellas, G. (1989). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Tomos II y III. Editorial Heliasta, Buenos Aires.
- Cordova, A. (2006). *Alcances de la Responsabilidad Tributaria de los Adquirentes de Activos y/o Pasivos de Empresas*. En las IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario
- Del Pomar, J. Seguridad Jurídica y Régimen Constitucional. (pág. 133). Lima Perú. [En: www.ipdt.org](http://www.ipdt.org) › uploads › docs › 08 Rev23 JMDPS
- Elías, E. (1999). Derecho Societario Peruano. La Ley General de Sociedades del Perú. Tomo II, Editorial Normas Legales, Lima.
- Fernandez, J. (2006). La Responsabilidad Solidaria de los Directores y Gerentes de Sociedades Anónimas. En IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- González, D. (2003). La Figura del Responsable Tributario en el Derecho Español. Universitat de Valencia.
<https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/9682/gonzalez.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- González R. y Nava J. (2015). *El Proceso de Cobranza de la Deuda Tributaria*. Lex&luris Editores. Lima, Perú.
- Madau, M. (2006). Reflexiones sobre el Tratamiento de la Responsabilidad y Sustitución Tributarias en el Ordenamiento Tributario Peruano. En las IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Lima
- Mazorra, S. Los Responsables Tributarios. Aspectos Generales. <https://studylib.es/doc/4817348/los-responsables-tributarios.-aspectos-generales>

- Merino, I. (2006). Derecho Financiero y Tributario. Acerca de la Responsabilidad Tributaria. Anuario de la facultad de Derecho. Volumen XXIV. Año 2006. España. 13-35. En: <file:///D:/Dialnet-AcercaDeLaResponsabilidadTributaria-2163523.pdf>
- Moreno, L. y Velasquez, P. (2006). Pedro. Responsable Solidario en Calidad de Adquirente y Sucesor de la Obligación Tributaria. En las IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Lima.
- Navarro, I. (2006). Responsabilidad Solidaria de los Representantes Legales: Lineamientos establecidos por el Tribunal Fiscal frente a una insuficiente regulación normativa. En IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Parlato, A. (2001). Tratado de Derecho Tributario. Tomo II. La Relación Jurídico Tributaria. El Procedimiento de Aplicación de normas Tributarias” TEMIS. Palermo.
- Rivas, A. Del Litis consorte y el Coadyuvante. Recuperado en: <http://p3.usal.edu.ar/index.php/aequitas/article/view/1488/1909>
- Rosas, J. y Saenz, M. (2006). Concepción Doctrinaria del Responsable Tributario y Notas sobre su Tratamiento en la Legislación Peruana. En IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- SUNAT: <https://sunat.gob.pe>
- Villegas, H. (2002). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 8va. Edición actualizada y ampliada. Editorial ASTREA, Buenos Aires.
- Tribunal Constitucional. <https://www.tc.gob.pe/>
- Tribunal Fiscal. <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>

NORMAS LEGALES

Código Tributario. Chile. Diario oficial . *23 de noviembre de 2017*. Santiago, Chile.

Recuperado de: www.sii.cl › normativa legislación.

Código Civil. Boletín Oficial del Estado. BOE. 4 de agosto del 2018. Madrid. España.

Recuperado de: [https://boe-](https://boe.es)

[034_Codigo_Civil_y_legislacion_complementaria.pdf](https://boe.es/boe/034_Codigo_Civil_y_legislacion_complementaria.pdf)

Código Civil. Diario oficial. 7 de septiembre de 2018. Lima. Perú. Recuperado de:

http://spij.minjus.gob.pe/Leg_Basica/spij

Código Penal. Diario oficial. 16 septiembre de 2018. Lima. Perú. Recuperado de:

http://spij.minjus.gob.pe/content/publicaciones_oficiales/img/CODIGOPENAL.pdf

Código Procesal Civil. Diario oficial. 04 de septiembre del 2018. Lima. Perú.

http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp

Código Tributario. Diario oficial. 12 de septiembre de 2018. Lima. Perú. Recuperado

de: http://spij.minjus.gob.pe/Leg_Basica/spij

Ley de Procedimientos Fiscales. 13 de julio de 1998. Buenos Aires. Argentina.

Recuperado de: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>.

Ley del Procedimiento Administrativo General. Diario oficial. 29 de enero 2019. Lima.

Recuperado de: <https://diariooficial.elperuano.pe/Normas>

Ley General de Sociedades. Diario oficial. 29 de julio 2011. Lima. Perú. Recuperado

de: http://spij.minjus.gob.pe/Leg_Basica/spij

Ley General Tributaria. Boletín Oficial del Estado. 04 de julio de 2018. Madrid. España.

Recuperado de: <https://boe.es> › biblioteca jurídica › códigos › abrir pdf › fich=030 Ley...

Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva. Diario oficial. 25 de agosto del

2008. Lima. Perú. Recuperado de: <https://sunat.gob.pe>