

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ
ESCUELA DE POSGRADO



PONTIFICIA
UNIVERSIDAD
CATÓLICA
DEL PERÚ

**“LA RESPONSABILIDAD DE LOS REPRESENTANTES
LEGALES DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN EL
ÁMBITO TRIBUTARIO”**

Tesis para optar el grado de Magíster en Derecho de la Empresa

AUTOR: Hugo Miguel Romero Bendezú

ASESOR: Dr. Francisco Ruiz De Castilla

JURADO: Manuel José Rivera Silva

Francisco Javier Ruiz De Castilla Ponce De León

Guihermo Alceu Auler Soto

LIMA – PERÚ

2015

INDICE

	Pág.
INTRODUCCIÓN	6 - 7
 Sección I.	
MARCO TEÓRICO DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA TRIBUTARIA	8 - 22
1. Derecho Constitucional General.	
1.1. El debido procedimiento.	
1.2 El derecho a la defensa.	
2. Derecho Constitucional Tributario.	
2.1. Principio de legalidad.	
2.2. Principio de reserva de ley.	
2.3. Principio de no confiscatoriedad.	
3. Derecho Civil.	
4. Derecho Tributario Sustantivo.	
4.1. Obligación tributaria.	
4.2. Responsabilidad del representante legal de la persona jurídica.	
4.3. Responsabilidad solidaria del representante legal de la persona jurídica.	
5. Derecho Procesal Tributario.	
5.1. Facultades de la Administración Tributaria para determinar la responsabilidad solidaria.	
5.2. El procedimiento de fiscalización.	
6. Derecho Administrativo Sancionador.	
6.1. La presunción de inocencia.	
6.2. La motivación en el Derecho administrativo.	
7. Derecho Penal Tributario.	

- 7.1. Presunción de inocencia.
- 7.2. Debido proceso.

- 8. Investigaciones existentes sobre la responsabilidad solidaria tributaria.

Sección II.

RESPONSABILIDAD DE LOS REPRESENTANTES LEGALES DE LAS PERSONAS JURÍDICAS 23 - 46

- 1. Naturaleza y origen de la representación legal.
 - 1.1. Evolución histórica de la Junta General.
 - 1.2. Naturaleza jurídica de los acuerdos de la Junta General.
 - 1.3. Responsabilidad de los directores.
 - 1.4. Naturaleza jurídica de la responsabilidad.
 - 1.4.1. Responsabilidad subjetiva.
 - 1.4.2. Responsabilidad por daños y perjuicios.
 - 1.4.3. Responsabilidad personal, solidaria e ilimitada.
 - 1.4.4. Responsabilidad civil y penal.

- 2. Responsabilidad de los representantes legales de las personas jurídicas, según el artículo 16.2 del Código Tributario.
 - 2.1. Las obligaciones de las personas jurídicas como contribuyentes.
 - 2.2. Responsabilidad integral de los representantes legales por las obligaciones tributarias de las personas jurídicas.

- 3. Responsabilidad solidaria de los representantes legales de las personas jurídicas, según el segundo párrafo del artículo 16º del Código Tributario.
 - 3.1 Efectos de la Responsabilidad Solidaria.
 - 3.2 Supuestos de atribución previstos en el Código Tributario.
 - 3.3 El dolo.
 - 3.4 La negligencia grave.
 - 3.5 El abuso de facultades.
 - 3.6 Tipos de responsabilidad solidaria según la carga de la prueba.

- 4. La responsabilidad solidaria en la legislación comparada.

Sección III.

PROCEDIMIENTO PARA LA IMPUTACIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL REPRESENTANTE LEGAL DE LA PERSONA JURÍDICA.

..... 47 - 75

1. Los hechos que permiten presumir que existió dolo, negligencia grave o abuso de facultades y la prueba en contrario.
2. Regulación integral del procedimiento para la imputación de responsabilidad solidaria del representante legal de la persona jurídica.
 - 2.1. Justificación de un procedimiento específico.
 - 2.2. Principios que sustentan el nuevo procedimiento.
 - 2.2.1. La presunción de inocencia y la responsabilidad subjetiva.
 - 2.2.2. El debido proceso y el derecho a la defensa.
 - 2.2.3. El derecho a la propiedad privada y el principio de no confiscatoriedad.
3. Propuesta de procedimiento integral para la atribución de responsabilidad solidaria del representante legal de la persona jurídica.
 - 3.1 Desarrollo del procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria.
 - 3.2. Elementos probatorios.
 - 3.3. Causas eximentes de responsabilidad solidaria.
 - 3.4. Propuestas de normas tributarias para la aplicación del procedimiento.
4. El procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria en la legislación comparada.

Sección IV.

RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS REPRESENTANTES LEGALES DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN MATERIA DE DELITOS TRIBUTARIOS

..... 76 - 89

1. Responsabilidad Solidaria en concurrencia con la Responsabilidad Penal
2. Responsabilidad penal de los representantes legales de personas jurídicas
3. Delitos tributarios imputables a los representantes legales de las personas jurídicas como presuntos autores.
 - 3.1. Delitos tributarios imputables al representante legal
 - 3.2. El dolo en la responsabilidad penal tributaria.
4. Procedimiento complementario para determinar la responsabilidad solidaria y penal tributaria en forma conjunta, en la fase de investigación administrativa
 - 4.1. Atribución de responsabilidad solidaria en fiscalización
 - 4.2. Informe motivado de indicios de delito tributario
 - 4.3. Responsabilidad solidaria y penal concurrentes

CONCLUSIONES 90

BIBLIOGRAFÍA 91 - 103

INTRODUCCIÓN

El incremento de la recaudación a fin de obtener los recursos necesarios para cumplir su rol es uno de los principales objetivos del Estado. En esta línea de acción, se crean leyes con fines de maximizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, delegando el control del pago de los impuestos a la Administración Tributaria, pero estas medidas de ningún modo deben vulnerar los principios que la Constitución y las leyes establecen.

En el contexto actual, la figura del responsable solidario adquiere especial importancia como potencial fuente recaudadora, sin embargo, la Administración sin mediar proceso previo para determinar tal calidad, le impone el pago de los impuestos generados por su representada, sin que éste tenga la oportunidad de réplica, recortando de esta forma el derecho de defensa, entre otros derechos constitucionales y legales.

En la búsqueda de dar solución al problema observado, el presente trabajo tiene como objetivo desarrollar y proponer un procedimiento para la atribución de responsabilidad solidaria de los representantes legales de las personas jurídicas, que regule la aplicación del segundo párrafo del artículo 16º del Código Tributario, ante la presunción de dolo, negligencia grave o abuso de facultades por parte de la Administración Tributaria.

En la Sección I, se exponen los principios e instituciones jurídicas, que sustentan la necesidad de un procedimiento específico de atribución de responsabilidad solidaria tributaria. Con especial relevancia, los principios constitucionales, tales como el debido proceso y la presunción de inocencia sustentan la presente investigación.

En la Sección II, desarrollamos la figura del representante legal, desde sus orígenes, destacando las responsabilidades asociadas a su gestión, en el ámbito societario, tributario y penal. Analizamos el deber de garante de los representantes legales en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de

sus representados y el nacimiento de la responsabilidad solidaria cuando se quiebra este deber.

En la Sección III, examinamos los conceptos y supuestos que permiten a la Administración Tributaria presumir el dolo, negligencia grave o abuso de facultades de los representantes y la necesidad de actuarse medios probatorios de defensa. En seguida, desarrollamos el procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria propuesto, identificando sus objetivos, documentos a emitirse, elementos probatorios que deberán ser valorados por el ente recaudador, etapas, incluyendo la actuación probatoria del representante, el cual podrá presentar sus descargos, antes de ser notificado con la Resolución de Determinación que lo declare responsable solidario como resultado del ejercicio de las facultades de fiscalización del ente recaudador.

La Sección IV aborda ley penal tributaria incidiendo en la valoración de los medios probatorios que sustenten la actuación intencional del representante legal, donde a partir de ello se propone que, en los casos de indicios razonables de conductas dolosas, se trate de forma conjunta la calificación de responsabilidad solidaria y la presunta autoría de delitos tributarios. En tales casos la atribución de responsabilidad solidaria de las deudas tributarias quedará supeditada a los resultados del proceso penal en el ámbito judicial.

Finalmente, cabe mencionar que en el desarrollo del trabajo se han expuesto los criterios aplicados por el Tribunal Fiscal, Tribunal Constitucional, así como la legislación comparada, lo cual permitirá al lector conocer directamente las fuentes que sustentan los principios del procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria propuesto, donde los representantes legales de las personas jurídicas puedan ejercer plenamente su derecho a la defensa.

Sección I.

MARCO TEÓRICO DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA TRIBUTARIA

El presente trabajo se desarrolla a partir de las siguientes hipótesis:

- La falta de un procedimiento para la atribución de responsabilidad solidaria tributaria a los representantes legales de las personas jurídicas, puede conllevar al menoscabo injustificado de su patrimonio personal.
- La falta de un procedimiento para desvirtuar la presunción de haber actuado con dolo, negligencia grave o abuso de facultades, recorta el derecho de defensa de los representantes legales ante la atribución de responsabilidad solidaria por deudas tributarias de sus representadas.
- La presunción de dolo, sin permitir actuar prueba en contrario, conllevará posibles imputaciones de la comisión de delito tributario sin el debido sustento.

Las propuestas desarrolladas en este trabajo se sustentan en los principios y conceptos de las siguientes áreas del conocimiento:

1. Derecho Constitucional General.

1.1. El debido procedimiento

Este principio implica el respeto a los plazos y mecanismos previstos para poder ejercer el derecho a la defensa, de tal modo que se garantice plenamente su ejercicio, con la rigurosidad debida.

Consideramos que para la atribución de responsabilidad solidaria el representante debe tener la oportunidad de un procedimiento previo en el que tenga un plazo y las garantías necesarias para la presentación de sus descargos.

1.2 El derecho a la defensa

El derecho a exponer sus argumentos, “ser oído”, de tal modo que los pronunciamientos de las entidades administrativas o judiciales se emitan luego de un examen riguroso de las pruebas ofrecidas por el presunto responsable, con criterio de conciencia, en forma razonada y justa.

Consideramos que este derecho debe respetarse en todas las etapas del procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria.

Ámbitos del derecho de defensa:

El derecho de defensa en la etapa de investigación policial

El Tribunal Constitucional ha señalado que si bien una interpretación literal de la primera parte del inciso 14 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú parecería circunscribir el reconocimiento del derecho de defensa al ámbito del proceso judicial:

(...) una interpretación sistemática de la última parte del mismo precepto constitucional permite concluir que ese derecho a no ser privado de la defensa debe entenderse, por lo que hace al ámbito penal como comprensivo de la etapa de investigación policial, desde su inicio, de manera que el derecho a ser asesorado por un defensor, libremente elegido, no admite que, por ley o por norma con valor de ley, este ámbito pueda reducirse y, en ese sentido, disponerse que el derecho a ser asistido por un profesional del derecho no alcance el momento previo a la toma de la manifestación¹.

El derecho a la defensa en los procedimientos administrativos

¹ Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 4 de enero de 2003. Expediente N° 010-2002-AI/TC.

Para el Tribunal Constitucional, cuando se alega la vulneración del derecho de defensa en sede administrativa, "corresponde efectuar la verificación de que el administrado haya hecho un ejercicio formal de su derecho de defensa (ofrecer y actuar medios de prueba e inclusive de promover la pluralidad de instancias administrativas)"².

2. Derecho Constitucional Tributario.

El Estado al ejercer su potestad tributaria, en el procedimiento propuesto para atribuir responsabilidad solidaria, debe respetar los siguientes principios:

2.1. Principio de legalidad

Es la base de la potestad tributaria, por cuanto "nullum tributum sine lege", los tributos encuentran su origen en leyes emitidas por el órgano elegido por el voto ciudadano, que legitima la aplicación de los tributos.

2.2. Principio de reserva de ley

La hipótesis de incidencia tributaria es el presupuesto de hecho previsto en la norma, que da nacimiento a la obligación tributaria y sus elementos esenciales deben estar previstos en la ley, como garantía de un sistema tributario legal y justo.

El responsable solidario es un elemento esencial de la obligación tributaria, en su calidad de deudor tributario, por lo que la ley que lo incluye como tal debe ser lo suficientemente precisa.

2.3. Principio de no confiscatoriedad

² Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 25 de abril de 2002. Expediente N° 374-2001-AA/TC.

Este principio a su vez tiene dos aspectos:

- La no confiscatoriedad cualitativa.- Los tributos deben gravar la manifestación de capacidad contributiva, evidenciada a través de las ganancias obtenidas, consumos realizados o patrimonio adquirido.
- La no confiscatoriedad cuantitativa.- En referencia al quantum de los tributos, la alícuota debe ser soportable, de modo tal que no prive significativamente al sujeto obligado de poder ejercer su derecho a la propiedad privada³.

En la atribución de responsabilidad solidaria debe respetarse el principio de no confiscatoriedad, siendo deber de la Administración Tributaria probar con todos los elementos de prueba necesarios que el representante legal debe responder con su patrimonio personal por las deudas de la empresa. De no haberse seguido un procedimiento riguroso para tal atribución, se estaría exigiendo a los representantes el pago de deudas sin mayor fundamento, privándoles de ejercer plenamente su derecho a la propiedad, y reduciendo su patrimonio personal sin causa justa.

Cabe anotar que el responsable solidario deberá pagar las deudas por hecho ajeno, es decir donde es un tercero, el contribuyente, el generador de la obligación tributaria y poseedor de la capacidad contributiva que la norma tributaria pretende gravar.

³ Como ejemplo podemos mencionar que la Corte Suprema Nacional Argentina “ha fijado en 33% como tope de validez constitucional de ciertos tributos, así ha declarado inconstitucional el impuesto inmobiliario que insume más del 33% de la renta calculada según el rendimiento normal medio de una correcta y adecuada explotación. también ha declarado inconstitucional el impuesto sucesorio que excede del 33% del valor de los bienes recibidos por el beneficiario”.

ROBLES MORENO, Carmen del Pilar

2006 Comentario del 25 de enero. A *propósito de la “no confiscatoriedad” en materia tributaria*. Consulta: 19 de julio de 2009.

<<http://tributoydogma.blogspot.com/2006/01/propsito-de-la-no-confiscatoriedad-en.html>>

Cuando el responsable solidario paga las deudas tributarias de un tercero, finalmente su capacidad contributiva se ve reducida, pues el origen de su responsabilidad no se encuentra en hecho generador propio, debiendo asumir con su patrimonio personal las obligaciones que gravan la capacidad contributiva del contribuyente.

3. Derecho Civil.

En el ámbito civil tenemos que mediante la figura de la responsabilidad solidaria se protege el legítimo interés de los acreedores ante la falta de cumplimiento del pago oportuno por los deudores. Esta figura hace recaer en determinados sujetos la obligación de cumplir con la prestación pactada en lugar del obligado principal, garantizando el cumplimiento de las cláusulas contractuales referidas al pago de las obligaciones.

Observamos que en materia tributaria se recogen estos conceptos, lo cual consideramos justo, cuando el obligado principal trata de evadir el pago de los tributos a su cargo.

Cabe anotar que en materia civil la responsabilidad solidaria tiene rasgos distintos a la responsabilidad en materia tributaria.

Así podemos mencionar algunas diferencias:

- En el ámbito civil la responsabilidad solidaria civil es de derecho privado, mientras que la responsabilidad solidaria tributaria nace por mandato de ley.
- En el ámbito civil la responsabilidad puede ser solidaria o mancomunada⁴, en el ámbito tributario sólo es solidaria.

⁴ CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ

1990 Decreto Legislativo N° 295. Código Civil. 8 de setiembre.

“Artículo 1182°.- Régimen legal de las obligaciones mancomunadas.

Las obligaciones mancomunadas se rigen por las reglas de las obligaciones divisibles.

- En materia civil, los responsables solidarios lo son por hecho propio, mientras que materia tributaria, la responsabilidad solidaria implica asumir deudas generadas por hecho ajeno, donde la hipótesis de incidencia tributaria recae en el contribuyente.
- En el ámbito civil debe probarse la intencionalidad del sujeto⁵, en materia tributaria se puede presumir la intencionalidad.

En cuanto a la relación jurídica entre los responsables solidarios, compartimos lo señalado por el profesor Diego González⁶:

Para diferenciar la solidaridad que se produce entre los codeudores de una misma relación jurídica obligatoria, obligados por un mismo título jurídico, y la solidaridad entre personas obligadas por diferente título jurídico distinto, se ha introducido por la doctrina científica la distinción entre la solidaridad propia o paritaria y la solidaridad impropia, dependiente o accesorio. En ambas podría exigir el acreedor indistintamente a una pluralidad de personas la realización de una misma prestación, pero, mientras que en la solidaridad propia habría una sola relación jurídica y un mismo régimen jurídico aplicable a todas ellas, correspondiente a la naturaleza del presupuesto de hecho realizado, en la solidaridad impropia habría distintas relaciones jurídicas, una principal y otra accesorio, nacidas de la realización de diferentes presupuestos de hecho, y diferentes regímenes jurídicos, más allá de lo que es común a todos los supuestos de solidaridad. A la primera categoría corresponderían los supuestos de realización conjunta del hecho imponible o realización conjunta de un presupuesto de hecho de responsabilidad tributaria. Como supuesto de solidaridad

Artículo 1183°.- Carácter expreso de la solidaridad.

La solidaridad no se presume. Sólo la ley o el título de la obligación la establecen en forma expresa”.

⁵ Ídem. “Artículo 1330°.- Prueba del dolo o culpa inexcusable.

La prueba del dolo o de la culpa inexcusable corresponde al perjudicado por la inejecución de la obligación, o por su cumplimiento parcial, tardío o defectuoso”.

⁶ GONZALEZ ORTIZ, Diego

1997 *La figura del responsable tributario en el derecho español*. Tesis de doctorado. Valencia: Universidad de Valencia, Facultad de Derecho. Consulta: 19 de julio 2009. pp. 65.

<http://www.cibernetia.com/tesis_es/CIENCIAS_JURIDICAS_Y_DERECHO/DERECHO_Y_LEGISLACION_NACIONALES/1> <<http://vozme.com/text2voice.php>>

impropia, en cambio, se encontraría la solidaridad entre los sujetos pasivos y los responsables tributarios.

4. Derecho Tributario Sustantivo.

Por su parte en el ámbito tributario encontramos los siguientes fundamentos de la investigación:

4.1. Obligación tributaria

Es el vínculo jurídico entre el deudor tributario y el acreedor tributario, que puede ser exigido coactivamente por el acreedor tributario en uso de su ius imperium. La obligación tributaria tiene una expresión pecuniaria en tanto debe efectuarse el pago del tributo, significa para el deudor tributario disponer de parte de sus ganancias para entregarlas al acreedor tributario, a fin de contribuir al sostenimiento del Estado, en base al principio de solidaridad, donde todos tenemos el deber de contribuir con los gastos públicos.

4.2. Responsabilidad del representante legal de la persona jurídica

La persona jurídica como ente abstracto, encuentra en la figura del representante legal a la persona responsable del cumplimiento de sus deberes formales y sustanciales. En caso de incumplimiento la persona jurídica sería plausible de sanciones tributarias.

4.3. Responsabilidad solidaria del representante legal de la persona jurídica

En esta figura nos encontramos ante la responsabilidad del pago de la obligación tributaria, la cual en principio debe recaer en el sujeto que dio nacimiento a la obligación tributaria, es decir el sujeto obligado por naturaleza. Sin embargo, por excepción, y en base a razones justificadas, a fin de tutelar el derecho de cobro del acreedor tributario, surge la figura del responsable solidario, el cual asumirá con su patrimonio personal el pago de las obligaciones tributarias de su representada.

5. Derecho Procesal Tributario

En este ámbito podemos resaltar lo siguiente:

5.1. Facultades de la Administración Tributaria para determinar la responsabilidad solidaria

El órgano recaudador del tributo, es el encargado de velar por el cumplimiento de las normas tributarias por parte de los contribuyentes. Para poder cumplir sus objetivos, debe estar dotado de las prerrogativas necesarias que le permitan verificar que las obligaciones tributarias han sido cumplidas conforme a las normas vigentes.

Encontramos en las facultades de fiscalización que ostenta la Administración Tributaria, los mecanismos necesarios para detectar el incumplimiento de las obligaciones tributarias, combatir la evasión y detectar casos de posible responsabilidad solidaria.

Observamos que la Administración cuenta con facultades amplias para probar las causales para atribuir responsabilidad solidaria son amplias, por lo cual no debería emitir pronunciamientos sin la debida investigación y examen de todos los elementos de prueba necesarios.

5.2. El procedimiento de fiscalización

Mediante el procedimiento de fiscalización la Administración verifica la correcta determinación de las obligaciones tributarias de los deudores tributarios (contribuyentes o responsables).

Como resultado de la fiscalización, la Administración emite Resoluciones de Determinación de la deuda tributaria.

Consideramos que el procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria debe formar parte del procedimiento de fiscalización, y armonizar el uso de los documentos previstos en la norma, tales como los Requerimientos, mediante los cuales se brinda la oportunidad al sujeto fiscalizado de efectuar sus descargos.

Cabe indicar que en el desarrollo del actual procedimiento de fiscalización no se ha incorporado la figura del responsable solidario⁷.

6. Derecho Administrativo Sancionador

6.1. La presunción de inocencia

Consideramos que todo sujeto que sea fiscalizado por la Administración Tributaria debe tener la oportunidad de ejercer su derecho a la defensa, exponer sus argumentos, y que se desvirtúe la presunción de inocencia a la que tiene derecho.

Debe probarse la intencionalidad del infractor, en este caso, del presunto responsable solidario.

En base a este principio no serán declarados responsables tributarios los representantes que no hayan intervenido en la adopción de los acuerdos de no cumplir con el pago de tributos.

La participación del representante en la comisión de infracciones y el no pago de los tributos determinará si es sujeto de responsabilidad solidaria. En la doctrina se considera necesario establecer la participación del sujeto a fin de declararlo responsable solidario⁸:

⁷ El procedimiento de fiscalización se encuentra desarrollado en el Artículo 62°-A del Código Tributario y en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT aprobado por D.S. 085-2007-EF.

⁸ GONZALEZ ORTIZ, Diego. Op. cit, pp. 197–198.

(...) en el ordenamiento jurídico español, el artículo 38.1 de la LGT declara responsables solidarios de las obligaciones tributarias a todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria.

Por tanto, ahora, el actual tenor literal del artículo 38.1 de la LGT declara responsables de las obligaciones tributarias a todas las personas que causen o colaboren en la realización de una infracción tributaria, sin precisar, como hacia el anterior enunciado, la clase de infracción, la relación entre la infracción y las obligaciones tributarias de las que se responde, si se exige algún grado de culpabilidad para ello, si la causación o colaboración debe ser directa y principal, o si la responsabilidad se extiende también a personas a las que no afectaren directamente las respectivas obligaciones.

6.2. La motivación en el Derecho administrativo

En aplicación de este principio, el ente administrativo debe valorar las pruebas aportadas por los administrados para sus descargos respectivos, de modo que sus decisiones sean suficientemente sustentadas.

7. Derecho Penal Tributario.

En el ámbito penal destacamos los siguientes principios:

7.1. Presunción de inocencia

En el ámbito penal quien acusa debe probar plenamente sus argumentos, por cuanto en principio se presume que no hubo delito. El delito debe ser probado, y como elemento esencial del delito tenemos a la imputabilidad o reproche de la conducta antijurídica al presunto autor. No se admite la responsabilidad objetiva basada en el resultado alcanzado, se debe tener en cuenta el grado de conciencia y voluntad, la intención con la que actuó el agente del delito. Esto es muy importante en materia penal tributaria, por cuanto la comisión del delito debe manifestarse en el incumplimiento del pago de la obligación tributaria mediante la comisión de conductas fraudulentas, intencionales.

7.2. Debido proceso

A su vez en el derecho penal tributario los presuntos autores deben tener derecho a que se valoren sus argumentos y pruebas que puedan ofrecer en su defensa.

Al respecto consideramos que el dolo que permite atribuir responsabilidad solidaria, es un elemento común a la figura del delito de defraudación tributaria, por ello, la prueba del dolo y la posibilidad de su descargo deben quedar claramente establecidos para el representante legal, para evitar que arbitrariamente y sin mayor sustento pueda ser calificado como responsable solidario.

8. Investigaciones existentes sobre la responsabilidad solidaria tributaria

Existen algunos planteamientos relacionados con el tema de la Responsabilidad Solidaria según pasamos a mencionar en sus aspectos más significativos, los cuales nos sugieren la necesidad de modificar o complementar las normas sobre responsabilidad solidaria. Así tenemos:

Pronunciamiento del Instituto Peruano de Derecho Tributario.

Considerando: (...) 9. Que las causales que permiten presumir la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades deben ser reguladas adecuadamente, restringiendo la discrecionalidad de la Administración Tributaria. (UNANIMIDAD).

ACORDÓ FORMULAR LAS SIGUIENTES CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES:

5. El Código Tributario, a partir de la abundante jurisprudencia del Tribunal Fiscal, debería regular cuidadosamente los requisitos que permitan atribuir responsabilidad a los representantes de personas jurídicas. El Tribunal Fiscal, en su caso, debería fijar mediante jurisprudencia de observancia obligatoria, los criterios con arreglo a los cuales se puede atribuir responsabilidad por dolo, negligencia grave o abuso de facultades a los representantes a que se refieren los

numerales 2, 3 y 4 del artículo 16 del Código Tributario. (UNANIMIDAD)⁹.

Posición de otros investigadores.

Los investigadores observan la necesidad de desarrollar el tema:

En ese sentido consideramos que resulta necesario incluir causas claras que permitan identificar que el representante legal ha actuado exento de aquel dolo, negligencia grave y/o abuso de facultades, posibilitando la consideración de factores económicos que hagan peligrar la existencia de una empresa o de contribuyentes como tal, y que hayan conllevado el hecho de dejar de cumplir con las obligaciones tributarias sustanciales, siendo más precisos, al pago efectivo de los tributos¹⁰.

En la jurisprudencia

El Tribunal señala que la Administración debe tener pruebas de la participación del representante en la decisión del no pago de impuestos, y que colaboró a tal fin¹¹, lo cual nos indica que en el procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria debería incorporarse este criterio.

⁹ INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO.

2007 “Resolución de las IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Los Sujetos Pasivos Responsables en materia tributaria”. Conclusiones de las Ponencias.

¹⁰ SAMHAN SALGADO, Fiorella.

2006 “Alcances de la responsabilidad solidaria de los representantes legales en materia tributaria”. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad San Martín de Porres*. Consulta: 19 de julio de 2009.

<http://74.125.47.132/search?q=cache:F8NdcMETZb8J:www.derecho.usmp.edu.pe/instituto/revista/articulos/RESPONSABILIDAD_SOLIDARIA_DE_REP_LEGALES_EN_MATERIA_TRIBUTARIA_ARTICULO_F_SAMHAN.doc+ALCANCES+DE+LA+RESPONSABILIDAD+SOLIDARIA+DE+LOS+REPRESENTANTES+LEGALES+EN+MATERIA+TRIBUTARIA&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=pe>

¹¹ Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 20702, 19223, 19509, 20001, 23265, 10855, 21018, 319-3-97, 078-3-97, 19148, 19233.

Del mismo modo, el Tribunal enfatiza o fundamenta sus decisiones en el Informe General sobre Responsabilidad Solidaria (por parte de la SUNAT), considerando que el *representante legal por tener tal calidad, es suficientemente diligente*¹²

Pronunciamientos de la Administración Tributaria¹³

La Administración se pronuncia sólo sobre algunos aspectos generales de la atribución de responsabilidad solidaria, que nos sugieren algunas pautas a tener en cuenta en la atribución de responsabilidad solidaria, pero a falta de procedimiento el tema queda sujeto a la discrecionalidad de los fiscalizadores, así tenemos:

- Directiva N° 011-99/SUNAT¹⁴

En este documento se enfatiza en la verificación del periodo de la gestión del representante legal y el periodo en que venció el plazo para el pago del tributo son determinantes para poder atribuirle responsabilidad solidaria. En sus instrucciones finales señala que la responsabilidad surge por los actos vinculados a la gestión, lo cual nos permite deducir que no sólo importa el periodo en el cual el representante legal tenía poderes, sino que se trate de actos vinculados con esos poderes.

- Directiva N° 004-2000/SUNAT

En este documento se señala en el punto 4.5 que “(...) la responsabilidad solidaria no se adquiere “per se” (por la calidad de representante” sino que

¹² Res. T.F. N° 6189-4-2014, y 19981-9-2012.

¹³ Los documentos mencionados pueden encontrarse en la siguiente dirección: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/direc/index.html>.

¹⁴ Superintendencia Nacional de la Administración Tributaria.

debe probarse que el no pago de tributos se debió a un acto imputable a dichos representantes”.

Este párrafo nos sugiere que para configurar la responsabilidad solidaria debe tenerse en cuenta la intención del representante, no basta el aspecto objetivo.

- Informe N° 339-2003-SUNAT/2B0000

Respecto a la probanza del dolo, la Administración Tributaria concluye que el representante legal, en el caso de que el domicilio fiscal de su representado haya sido declarado no habido, tendrá derecho a probar que no se presentó dicha situación, y también que no actuó con dolo, negligencia grave ni abuso de facultades.

Este pronunciamiento nos deja ver que el presunto responsable solidario debería tener la oportunidad de efectuar su descargo, presentando las pruebas en contrario antes de ser notificado como tal.

Sin embargo, observamos que la redacción que utiliza la SUNAT no es del todo clara, cuando señala en el último párrafo del citado informe:

La frase "salvo prueba en contrario" contenida en el tercer párrafo del artículo 16° del Código Tributario permite al sujeto que tiene la representación del contribuyente omiso, acreditar que pese a la condición de no habido de su representado, actuó con dolo [debería decir: sin dolo], diligencia [debería decir: con diligencia] y/o dentro de los límites de sus facultades.

En base a lo indicado anteriormente, consideramos que el tema de esta tesis abarca un aspecto nuevo, pendiente de análisis doctrinario y normativo.

Sección II.

RESPONSABILIDAD DE LOS REPRESENTANTES LEGALES DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

1. Naturaleza y origen de la representación legal

1.1. Evolución histórica de la Junta General

Para hallar los antecedentes históricos de la Junta General de accionistas que es el punto de partida para que se pueda otorgar poder hacia quienes van a dirigir la empresa, debemos de remontarnos a los orígenes de las primeras formas societarias antes de la Sociedad Anónima.

Durante los siglos XVII y XVIII, es que empieza a tomar forma la participación de los socios en las decisiones de la sociedad¹⁵.

Antonio Brunetti estudió detenidamente las formas societarias antiguas de las organizaciones antecesoras, tratando según él mismo, de no confundir aquellas que presentan solamente algunas afinidades de estructura con las que sí configuran un real precedente. Así analiza las **societatis publicanorum** de origen romano, en las que encuentra personalidad jurídica, diferencia entre partícipes y socios y títulos de participación transferibles y las **commenda** también de origen romano pero que contienen formas de responsabilidad limitada.

En las legislaciones del siglo XX la Junta General de accionistas se ha mantenido, sin grandes variantes, conforme al modelo del siglo anterior. La

¹⁵ ELÍAS LAROZA, Enrique

2003 *Derecho Societario Peruano. La Ley General de Sociedades del Perú.* Trujillo: Editora Normas Legales, p. 243.

doctrina ha contribuido a precisar su naturaleza jurídica y sus elementos esenciales, así lo encontramos en lo expuesto por el autor antes mencionado Antonio Brunetti:

(...) no se puede decir que las legislaciones modernas hayan innovado radicalmente este régimen. La asamblea fue concebida por los legisladores del siglo XIX como instrumento de formación y manifestación de la voluntad social y, por consiguiente, como máximo órgano de actividad jurídica, pero la participación directa en la vida económica de la empresa ha seguido siempre en manos de los administradores que el órgano máximo sólo puede nombrar y eventualmente revocar. Los dueños de la sociedad son sustancialmente los administradores. En la gestión del patrimonio los accionistas ejercen un control a posteriori que es el de la aprobación del balance anual. No tienen ninguna facultad de disposición sobre el patrimonio (...).

Podemos apreciar que existen dos aspectos muy importantes sobre el tema, el primero, se refiere a la naturaleza jurídica de la propia Junta General de accionistas, el segundo trata de dilucidar la naturaleza jurídica de las acciones tomadas por ella.

Para tratar el primer punto, que es lo que nos interesa, podemos señalar que la Junta General de accionistas es un órgano de la sociedad, ello significa que hay una evidente distinción entre la voluntad que emana de dicho órgano, que es parte inseparable de la sociedad misma y la voluntad individual del socio o de los socios¹⁶.

En ese sentido, la Junta General tiene toda la potestad de otorgar facultades que se fundamentan en la Ley General de Sociedades¹⁷.

1.2. Naturaleza jurídica de los acuerdos de la Junta General

¹⁶ ELÍAS LAROZA, Enrique. Ídem, p. 247.

¹⁷ CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ

1997 Ley N° 26887. *Ley General de Sociedades*. 9 de diciembre.

La Junta General de accionistas está conformada por distintos accionistas que integran la sociedad, pero al ser ésta un órgano colegiado, los accionistas al votar pueden hacerlo por unanimidad o por mayoría, donde al final debe existir una sola voluntad, para ejecutar diferentes actos que tengan relevancia jurídica para la empresa.

Después de la evolución del capitalismo y la necesidad de competir y administrar eficientemente los medios de producción, se originó un desplazamiento de la administración hacia personas que, sin ser necesariamente los titulares del capital, tuviesen las condiciones profesionales suficientes, de esta forma la teoría del mandato dejó lugar a la teoría del órgano¹⁸.

En cualquier caso, la administración societaria se expresa en dos formas, de un lado por las relaciones que la sociedad debe entablar con otros agentes económicos y, de otro lado, por la acción de los distintos órganos que la conforman. En ambas facetas, la amplitud de los actos de administración está necesariamente determinada por las atribuciones y potestades que el estatuto y la ley otorguen a los administradores. Es por ello que se dice que los administradores son órgano de representación y de gestión social y que ambas son, en esencia, las funciones que deben realizar¹⁹.

1.3. Responsabilidad de los directores

¹⁸ “Conforme a la teoría del órgano, la sociedad tiene una estructura interna compleja, en la que las funciones de representación, gestión y actuación empresarial deben ser reguladas por ley y atribuidas a distintos órganos, a través de los cuales la sociedad se expresa. En tal sentido, los administradores sociales, a diferencia de los representantes, no expresan su propia voluntad sino que son formadores de la voluntad de la persona jurídica”.

OTAEGUI, Julio César

1979 Administración Societaria. Buenos Aires: Abaco, p. 43.

¹⁹ OTAEGUI, Julio César. Ídem, p. 328.

Encontramos su fundamento legal en el artículo 177° de la Ley General de Sociedades²⁰, el cual señala:

Los directores responden ilimitadamente y solidariamente ante la sociedad, los accionistas y los terceros por los daños y perjuicios que causen por los acuerdos o actos contrarios a ley (...).

Los directores son asimismo solidariamente responsables con los directores que los hayan precedido por las irregularidades que éstos hubieran cometido si, conociéndolas, no las denunciaren por escrito a la junta general.

Para Ricardo Beaumont²¹, la Junta General es el órgano encargado de la formación y expresión de la voluntad social, cuyas decisiones obligan al directorio y a todos los accionistas. Y si nos encontramos ante el caso de acuerdos de Junta de accionistas que violen o contraríen el pacto social o el estatuto, si el directorio procede a ejecutarlos, incurre en responsabilidad por los daños que se produzcan como consecuencia de ello, por cuanto estaría faltando a su deber de actuar como un diligente y leal representante de la sociedad.

El cumplimiento de las funciones por parte de los directores supone que deben ajustar su conducta a las disposiciones de la ley, de los estatutos, a los acuerdos de la Junta General y a todo lo que se deduce de la propia condición de gestores y representantes de la sociedad. Cuando la ley impone a los directores el cumplimiento de los acuerdos de la Junta General, debe entenderse que se trata de acuerdos legítimos, pues si así no fuera, los directores se harían cómplices de violación de la ley, no pudiendo servirles de excusa el cumplimiento del acuerdo de la Junta General.

²⁰ CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ

1997 *Ley N° 26887. Ley General de Sociedades*. 9 de diciembre.

²¹ BEAUMONT GALLIRGOS, Ricardo

1998 *Comentarios a la nueva ley General de Sociedades*. Tercera edición. Lima: Gaceta Jurídica, p. 406.

Por ello, consideramos que la responsabilidad de los directores debe ser legislada con el máximo rigor, desde que conforman un órgano depositario de la confianza del conjunto de los socios, cuya única actuación como tales en el ámbito social es en una Junta que se reúne esporádicamente y que, por su propia naturaleza, no tiene mecanismos ágiles para una fiscalización efectiva de los administradores.

En la opinión de Enrique Elías²², es necesario evitar el abuso del poder por parte de directores o administradores, que puede agravarse si la ley no establece claramente normas rigurosas sobre la responsabilidad, pero tampoco se puede propugnar disposiciones que permitan una amplitud excesiva de exigencias de responsabilidad que generen incertidumbre e injusticia al propiciar un juzgamiento apresurado, reiterativo y a veces malicioso de la conducta de los administradores en su siempre difícil y muchas veces arriesgada labor administrativa.

1.4. Naturaleza jurídica de la responsabilidad

Encontramos los orígenes de la responsabilidad en la figura del mandato, donde los administradores eran considerados mandatarios de los socios, y posteriormente esta concepción ha evolucionado en la nueva Ley General de Sociedades, el derecho comparado y la doctrina moderna, donde la calificación de la responsabilidad de los administradores surge como consecuencia de su gestión al interior de la persona jurídica.

1.4.1. Responsabilidad subjetiva

Para Enrique Elías²³ la Ley General de Sociedades establece un sistema que no está basado en la responsabilidad objetiva de los directores ni gerentes, por el contrario, en dicha norma legal se establece que la responsabilidad se origina en diversos supuestos de culpa, la toma de acuerdos o la realización

²² ELÍAS LAROZA, Enrique. Op. cit, p. 367.

²³ Ibidem.

de actos contrarios a la ley o al estatuto, los tomados o llevados a cabo con dolo, abuso de facultades o negligencia grave, el incumplimiento de acuerdos de la Junta General, la celebración de actos o contratos violatorios del artículo 179° de la misma ley, la violación de las normas del artículo 180°, los actos que lesionen los intereses de la sociedad y aquéllos que vulneren, en forma directa, a los accionistas y a los terceros.

Cabe mencionar que la Sociedad Comercial de Responsabilidad Limitada, se rige por los acuerdos de los socios que representen la mayoría del capital, conforme al artículo 286° de la Ley General de Sociedades. No cuentan con un Directorio.

Por su parte en el caso de las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, el titular es el órgano máximo de la empresa y tiene a su cargo la decisión sobre los bienes y actividades de ésta, conforme al artículo 37° de la Ley 21621²⁴.

1.4.2. Responsabilidad por daños y perjuicios

El artículo 177° de la Ley General de Sociedades condiciona la responsabilidad de los administradores a la existencia efectiva de daños y perjuicios. En el primer párrafo de este artículo se establece literalmente que ellos responden por los daños y perjuicios que causen, después de ello se señalan las causales de responsabilidad.

Queda así determinado el nexo causal que necesariamente debe existir entre los actos y acuerdos de los administradores, que originan responsabilidad, y la existencia de daños o perjuicios, para que se pueda demandar la

²⁴ PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

1976 *Decreto Ley N° 21621. Ley de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada.*
14 de setiembre.

responsabilidad de éstos. Es así como nuestra ley adopta una posición intermedia entre una fijación extrema de la responsabilidad de los administradores y una limitación a los casos de daños o perjuicio efectivo.

1.4.3. Responsabilidad personal, solidaria e ilimitada

Los artículos 177° al 184° de la Ley General de Sociedades regulan con todo detalle la responsabilidad civil de los directores y los procedimientos correspondientes. También señalan a las personas legitimadas para invocar las causales de responsabilidad, que son la propia sociedad, los accionistas y los terceros.

1.4.4. Responsabilidad civil y penal

Los directores así como los administradores y de ser el caso, los gerentes, pueden ser sujetos de proceso civil y objeto de sanción penal, por la irregularidad de los manejos y acuerdos que adopten si estos atentan contra los derechos de los terceros y de la propia persona jurídica.

En el ámbito penal, el artículo 198° del Código Penal²⁵ señala los actos que implican la aplicación de una sanción penal, en el caso de directores, gerentes o administradores.

²⁵ CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ

1991 *Decreto Legislativo N° 635. Código Penal.* 8 de abril.

Artículo 198°.- Administración fraudulenta

Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de uno ni mayor de cuatro años el que, en su condición de fundador, miembro del directorio o del consejo de administración o del consejo de vigilancia, gerente, administrador o liquidador de una persona jurídica, realiza, en perjuicio de ella o de terceros, cualquiera de los actos siguientes:

1. Ocultar a los accionistas, socios, asociados o terceros interesados, la verdadera situación de la persona jurídica, falseando los balances, reflejando u omitiendo en los mismos beneficios o pérdidas o usando cualquier artificio que suponga aumento o disminución de las partidas contables.
2. Proporcionar datos falsos relativos a la situación de una persona jurídica.
3. Promover, por cualquier medio fraudulento, falsas cotizaciones de acciones, títulos o participaciones.
4. Aceptar, estando prohibido hacerlo, acciones o títulos de la misma persona jurídica como garantía de crédito.
5. Fragar balances para reflejar y distribuir utilidades inexistentes.

Si el representante de la sociedad realiza actos antijurídicos como el ocultar a los accionistas, socios o asociados o terceros la verdadera situación de la persona jurídica, falseando los balances, reflejando u omitiendo los mismos beneficios o pérdidas, o usando cualquier artificio, será sancionado penalmente.

De la misma forma, dicha norma señala que el que promueve, por cualquier medio fraudulento, falsas cotizaciones de acciones, o acepta estando prohibido de hacerlo, acciones de la misma persona jurídica como garantía de préstamo, o fraga balances, o asume préstamos para la persona jurídica, en perjuicio de la sociedad o de terceros, será sancionado penalmente.

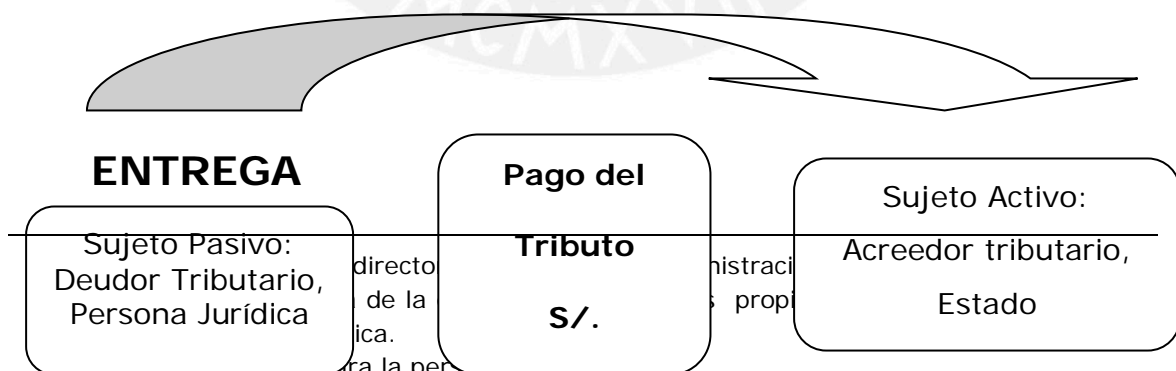
2. Responsabilidad tributaria de los representantes legales de las personas jurídicas, según el artículo 16.2 del Código Tributario²⁶

2.1. Obligaciones de las personas jurídicas como contribuyentes

En la obligación tributaria, las personas jurídicas intervienen como el sujeto pasivo que debe cumplir con el pago de la prestación tributaria, es decir del tributo.

Ello podemos visualizarlo en el siguiente esquema:

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA



8. Usar en provecho propio, o de otro, el patrimonio de la persona.

²⁶ PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

1999 Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

EXIJE



Elaboración propia

A fin de garantizar el cumplimiento del pago del tributo, el acreedor tributario, en uso de la potestad tributaria constitucional, está facultado a imponer el cumplimiento de deberes y condiciones para asegurar el pago efectivo de los tributos.

El representante legal de las personas jurídicas debe asumir el rol de responsable de los deberes y condiciones impuestas por el Estado, para el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de sus representadas.

Así, el representante legal asume un rol de garantizar y velar por el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de las personas jurídicas.

Del análisis de las normas tributarias, observamos que las personas jurídicas tienen que cumplir con deberes u obligaciones que permitan a la Administración Tributaria verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales y sustanciales. Conforme a los artículos 173° al 178° del Código Tributario, podemos colegir que a efectos de no cometer infracciones, las personas jurídicas deberán cumplir principalmente las siguientes obligaciones:

- Inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes y actualizar sus datos como: domicilio fiscal, establecimientos anexos.
- Emitir comprobantes de pago por las operaciones que realicen.

- Llevar los libros contables conforme a las normas sobre la materia.
- Presentar declaraciones juradas de los impuestos a los que resulten afectos.
- Colaborar con la Administración Tributaria en su labor de fiscalización y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Deberán incluir en sus declaraciones juradas de impuestos, todos los ingresos que hayan obtenido, así como los gastos y crédito fiscal que realmente le corresponda, y pagar los tributos declarados.

2.2. Responsabilidad integral de los representantes legales por las obligaciones tributarias de las personas jurídicas.

Consideramos que la responsabilidad de los representantes legales por el cumplimiento de los deberes tributarios de sus representadas, genera una situación de confianza por parte del Estado, el cual espera que estos deberes sean cumplidos fielmente por dichos representantes. La posición que ocupan frente a las personas jurídicas, como gestores del negocio encargados de velar por la buena marcha de los negocios, cumplir y hacer cumplir los compromisos pactados por la empresa frente a todos los acreedores es en principio garantía de la buena marcha de los negocios y para el fisco garantía del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En materia tributaria, la responsabilidad de los representantes legales debe comprender todos los aspectos necesarios que hagan posible el cumplimiento oportuno de todos los deberes tributarios de las empresas.

Así, observamos que el Código Tributario señala las obligaciones de los representantes, en su artículo 16° numeral 2, cuando prescribe que:

Están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que

administren o que dispongan, las personas siguientes:

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

A su vez, el artículo 89° de la norma precitada establece que en el caso de las personas jurídicas, **las obligaciones tributarias deberán ser cumplidas por sus representantes legales.**

Es así que, los representantes legales se encuentran obligados a cumplir las obligaciones tributarias tanto formales (presentación de declaraciones, actualización de datos en la ficha RUC, atender la fiscalización, entre otras) como sustanciales (declarar y pagar el importe correcto de los tributos que correspondan a la empresa).

3. Responsabilidad solidaria de los representantes legales de las personas jurídicas, según el segundo párrafo del artículo 16° del Código Tributario

El Estado espera que los representantes legales ejerciendo sus poderes recibidos para actuar como tales²⁷, cumplan correctamente con las obligaciones de las personas jurídicas.

Pero ¿qué sucede cuando ese orden pre-establecido se quiebra, y transgrediendo la confianza depositada por el Estado, los representantes legales valiéndose del poder que ostentan, deliberadamente incumplen con el pago de la obligación tributaria?

Es en esa situación que debe nacer la figura de la responsabilidad solidaria, como mecanismo de protección para el Estado, para garantizar que los

²⁷ "RTF 3259-4-2005: Para atribuir responsabilidad solidaria a los representantes legales no es suficiente el nombramiento, existiendo condiciones adicionales, a saber, que se encuentren encargados y/o participen en la determinación y pago de tributos, puesto que los dispositivos citados se refieren a las deudas que deben pagar o dejen de pagar".

RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier y otros.
2009 Código Tributario. Doctrina y Comentarios. Lima: Pacífico Editores, p. 242.

tributos indefectiblemente serán pagados, esta vez ya no por la persona jurídica, sino por su responsable solidario.

Así, observamos que los siguientes son rasgos característicos de la responsabilidad solidaria:

- Su fin es garantizar la recaudación. Mediante la figura de la responsabilidad solidaria el acreedor Estado maximiza su capacidad de cobro de las deudas tributarias. En este análisis, compartimos lo señalado por el profesor Diego González²⁸:

La responsabilidad tributaria, como obligación de pagar una deuda ajena, proporciona al acreedor tributario mayor seguridad en el cobro de la deuda tributaria. Objetivamente, la existencia de una responsabilidad tributaria refuerza las expectativas de conseguir el cobro de la deuda tributaria. Con independencia de cual sea la finalidad que se considere que el legislador ha pretendido alcanzar con el establecimiento de un supuesto de responsabilidad tributaria o, lo que es lo mismo, de cuál sea el criterio de imputación de la responsabilidad tributaria a una determinada persona, la existencia de un responsable tributario –por la misma estructura jurídica de este instituto jurídico- aumenta las posibilidades reales de hacer efectivo el crédito tributario.

- Se origina en un hecho distinto al hecho generador realizado por el contribuyente. La responsabilidad solidaria por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se origina en el incumplimiento de un deber. Éste es el deber de garante frente al Estado de que las obligaciones tributarias de sus representadas serán cumplidas.

Un sector de la doctrina considera que la responsabilidad solidaria tributaria constituye una sanción por un comportamiento antijurídico²⁹:

En opinión de un sector de la doctrina española, la responsabilidad tributaria que tiene como presupuesto de hecho un acto de naturaleza ilícita realizado por el responsable tributario, constituye una sanción por la realización de un comportamiento contrario a Derecho. A la responsabilidad tributaria nacida por la realización de actos ilícitos se la considera como una sanción dotada de la estructura de una garantía

²⁸ GONZALEZ ORTIZ, Diego. Op. cit, p. 157.

²⁹ GONZALEZ ORTIZ, Diego. Op. cit, p. 160-161.

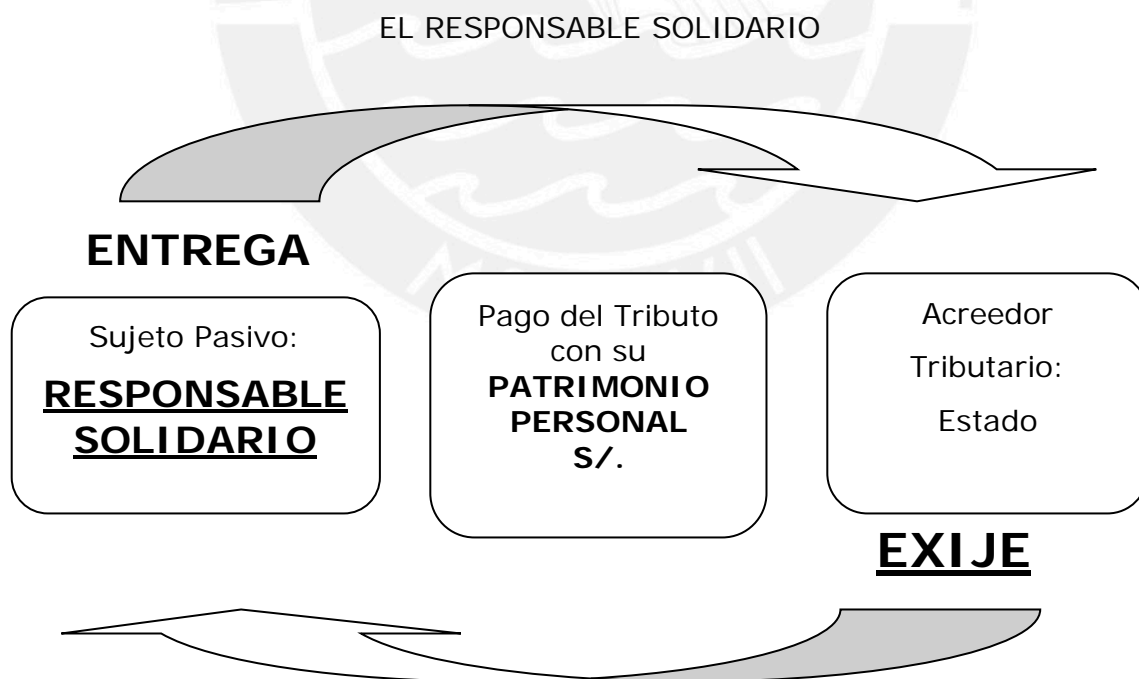
personal del crédito tributario, lo que lleva a calificarla en ocasiones como una sanción indirecta o como una técnica sancionatoria.

(...) se trataría de una obligación tributaria impuesta al deudor principal como consecuencia de la realización del hecho imponible, y una obligación de pago de la deuda tributaria ajena impuesta como sanción por la realización de un comportamiento antijurídico.

3.1. Efectos de la Responsabilidad Solidaria.

Como se señala en doctrina³⁰, “en definitiva, en virtud de la responsabilidad tributaria, un tercero distinto del sujeto pasivo asume una obligación cuyo objeto es el cumplimiento de la prestación debida por aquél, realizando por él la prestación que incumbe al sujeto pasivo”.

En el siguiente esquema podemos visualizar la intervención del responsable solidario:



³⁰ GONZALEZ ORTIZ, Diego. Op. cit, p. 78.

Elaboración propia

Conforme al artículo 20°-A, del Código Tributario, el efecto principal de la responsabilidad solidaria es que **la deuda tributaria de una empresa puede ser exigida** total o parcialmente a cualquiera de los deudores tributarios o a todos ellos simultáneamente, es decir a la empresa o **a los responsables solidarios**, según lo decida la Administración Tributaria.

El Código Tributario señala cuáles son las personas que están obligadas al pago de la deuda tributaria, concretamente señala el sujeto pasivo que puede ser a título de contribuyente u otro que designe éste, así como también los responsables del tributo. Según Diego González³¹, ningún otro término sirve dentro del contexto del Código para designar a alguna categoría del obligado al pago de la deuda tributaria, salvo el del deudor tributario quien es el sujeto pasivo de la relación tributaria.

Así también tenemos al sujeto infractor que de manera similar al sujeto pasivo tendrá que pagar la deuda tributaria. En consecuencia, los obligados al pago de la deuda tributaria pueden serlo como ya dijimos el sujeto pasivo así como el infractor, o quien haga sus veces siempre y cuando sea designado por la sociedad.

Lo señalado se fundamenta en la Ley General de Sociedades, que, en su artículo 185° señala: "la sociedad cuenta con uno o más gerentes designados por el directorio, salvo que el estatuto reserve esa facultad a la junta general".

³¹ GONZÁLEZ ORTIZ, Diego

2004 *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*. Madrid: Dykinson.
pp. 19-30.

En ese sentido, el Directorio mediante acuerdo, designa a un gerente para que represente a la sociedad en la marcha de la vida empresarial de ésta, el cual al asumir dicho cargo, asume también responsabilidades civiles, penales y tributarias, como lo señala el artículo 190° numeral 1 de la Ley General de Sociedades:

“El gerente es particularmente responsable por:

1. 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”.

Como podemos apreciar, el Código Tributario con base en el citado artículo de la Ley General de Sociedades impone la responsabilidad que tiene el representante ante la Administración Tributaria.

El Código Tributario señala que podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas en forma solidaria.

Al respecto podemos mencionar lo que nos dice el autor español:

La ley general tributaria, posiblemente influida por la clasificación del elemento subjetivo del tributo que en el momento de su aprobación realizaba la ordenanza tributaria alemana, introduce la contraposición entre deuda y responsabilidad, entre deudores y responsables, el sujeto pasivo está obligado al pago-debe y el responsable del tributo responde de la deuda tributaria³².

Por otro lado, la doctrina italiana comenta sobre la responsabilidad de los representantes tributarios señalando:

(...) la doctrina Italiana importó el término responsables del tributo, a pesar de tratarse de una terminología ajena a nuestra tradición jurídica tributaria, en vez del desarrollo de la institución y denominación española de los primeros y segundos contribuyentes, en ese sentido, ya advirtió el autor que la expresión responsable del impuesto parecía la más espontánea a otra persona³³.

³² Ibidem.

³³ GARCÍA AÑOVEROS, Jaime

Encontramos que el Código Tributario, establece que sean determinadas personas distintas de los sujetos pasivos o deudores principales quienes tengan que asumir los pagos. La Administración Tributaria puede declarar quiénes son los responsables de la deuda tributaria, de modo que podrá exigirles el pago de la deuda debiendo observar formalidades legales.

La doctrina señala que "el responsable tributario, si está obligado en vía subsidiaria, es sujeto pasivo de la obligación subsidiaria, es decir, de una obligación distinta de la tributaria, aunque con el mismo objeto y dependiente de ella"³⁴.

Entendiendo al autor, podemos señalar que, cuando se refiere al obligado subsidiario y deuda subsidiaria, encontramos que: el sujeto pasivo que haya dejado el cargo de representante y haya originado responsabilidades frente a la Administración, deberá de entenderse con dicha institución, y de la misma forma, cuando se refiere a deuda subsidiaria, podríamos entender a las obligaciones consecuentes de los impuestos dejados de pagar, como son las multas-infracciones, situación que compartimos, ya que si es responsable de la obligación tributaria, es un verdadero sujeto pasivo que se encuentra sometido al pago de las obligaciones tributarias, ya sea originales (impuestos) como los derivados de éste (infracciones).

3.2. Supuestos de atribución previstos en el Código Tributario

Consideramos justo que el responsable solidario, cuando deliberadamente, con ánimo de permitir que la persona jurídica evada los impuestos a su cargo, **no cumpla** con efectuar el pago de las obligaciones tributarias de su representada, y como consecuencia de ello deba asumir la posición de

1998 "Una Nueva Ley General Tributaria, Problemas Constitucionales". *Garantías Constitucionales del Contribuyente*. Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, p. 94.

³⁴ HERRERO MADARIAGA, Juan.

1980 "El Responsable Tributario". *Revista Española de Derecho Financiero*. Madrid, número 26, pp. 187-192.

responsable solidario, se encuentre obligado a cumplir con dicho pago con su patrimonio personal.

¿Cuál es la razón de esta atribución? La necesidad se sustenta en la potestad tributaria del Estado para hacer cumplir los principios constitucionales como son:

- Principio de solidaridad - La conducta del responsable solidario es reprochable por cuanto vulnera el deber de contribuir, merma la capacidad del Estado para obtener los recursos necesarios para cumplir su rol.
- Principio de igualdad.- El responsable solidario vulnera el pago justo de los tributos, pues con su conducta consigue ser tratado en forma desigual, en provecho de su representada y probablemente el propio.
- Principio de capacidad contributiva.- El responsable solidario atenta contra este principio de la tributación, por cuanto logra que su representada no pague los tributos conforme a su capacidad para contribuir, apropiándose de los recursos que por ley le corresponde pagar a favor del Estado.

Así observamos que conforme al artículo 16° del Código Tributario:

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

(...)

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

(...)

En los casos de los numerales 2, 3 y 4 **existe responsabilidad solidaria cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se dejen de pagar las deudas tributarias.**

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

Esta presunción, se ha establecido para las conductas del **deudor tributario**, es decir conductas atribuibles tanto al contribuyente (persona jurídica) como al responsable.

Así tenemos que conforme al tercer párrafo del artículo 16° del Código Tributario:

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

1. No lleva contabilidad o lleva dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos. A tal efecto, se entiende que el deudor no lleva contabilidad, cuando los libros o registros que se encuentra obligado a llevar no son exhibidos o presentados a requerimiento de la Administración Tributaria, dentro de un plazo máximo de 10 (diez) días hábiles, por causas imputables al deudor tributario.
2. Tenga la condición de no habido de acuerdo a las normas que se establezcan mediante decreto supremo.
3. Emite y/u otorga más de un comprobante de pago así como notas de débito y/o crédito, con la misma serie y/o numeración, según corresponda.
4. No se ha inscrito ante la Administración Tributaria.
5. Anota en sus libros y registros los comprobantes de pago que recibe u otorga por montos distintos a los consignados en dichos comprobantes u omite anotarlos, siempre que no se trate de errores materiales.
6. Obtiene, por hecho propio, indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.
7. Emplea bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden.
8. Elabora o comercializa clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las características de los bienes; la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos.
9. No ha declarado ni determinado su obligación en el plazo requerido en el numeral 4 del artículo 78°.
10. Omite a uno o más trabajadores al presentar las declaraciones relativas a los tributos que graven las remuneraciones de éstos.
11. Se acoge al Nuevo Régimen Único Simplificado o al Régimen

Especial del Impuesto a la Renta siendo un sujeto no comprendido en dichos regímenes en virtud a las normas pertinentes.

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

Observamos que en estas once conductas, la Administración Tributaria puede presumir tanto el dolo, como la negligencia grave o el abuso de facultades, equiparando su significado. Sin embargo, como veremos a continuación tienen acepciones distintas.

3.3. El dolo

Conforme a la doctrina el dolo es el conocimiento y voluntad de realizar un delito o una conducta punible.

“Se configura el dolo en el responsable solidario cuando se acredita que éste supo de la existencia de la deuda tributaria y/o del hecho gravado; y que pese a saberlo, incumplió o hizo incumplir deliberadamente dicha obligación”³⁵.

Según la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2723-2-2004³⁶:

“Se entiende que actúa con **dolo** quien con conciencia, voluntad e intención deja de pagar la deuda tributaria, en tanto que actúa con negligencia grave quien omite el pago de dicha deuda debido a un comportamiento carente de

³⁵ Encontramos estas definiciones en los procedimientos de Aduanas.

Procedimiento específico IFGRA-PE.24: Responsabilidad Solidaria – Código Tributario.
<<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/recauda/procEspecif/ifgra-pe.24.htm>>
Consulta: 19 de julio de 2009.

³⁶Resolución N° 2723-2-2004. Expediente N°: 3840-2000. Asunto: Responsabilidad Solidaria.
Procedencia: Tacna. Fecha: Lima, 30 de abril de 2004. Véase también los expedientes: , 1028-3-2012, 3388-3-2012, 7176-9-2012.

toda diligencia sin que exista justificación alguna, teniendo en consideración las circunstancias que rodean el caso en particular”.

Conforme al artículo 1318° del Código Civil, procede con dolo, quien, deliberadamente no ejecuta una obligación.

De acuerdo al artículo 12° del Código Penal las penas establecidas por la ley se aplican siempre al agente de infracción dolosa. Por el contrario, el agente de infracción culposa es punible en los casos expresamente establecidos por la ley.

Las diversas resoluciones del Tribunal Fiscal que tipifican algunas acciones como dolosas, toman como punto referencia de apoyo legal el Art. 1318 del C.C., al calificar estas como acciones maliciosas diversas destinadas a engañar o inducir a error, y consecuentemente no cumplir con pagar la obligación tributaria. Esta actuación dolosa, que lleva a tipificar responsabilidad solidaria, en la vía administrativa, es independiente de ser pasible de denuncia del delito de defraudación tributaria en la vía penal. Es decir, se pueden realizar ambas. Entonces, se actúa con dolo cuando hay el incumplimiento de un supuesto de voluntad dañina, con intención de perjudicar a otros con astucia³⁷.

3.4. La negligencia grave

Conforme a lo definido por la Administración Tributaria en su Procedimiento específico IFGRA-PE.24: Responsabilidad Solidaria – Código Tributario:

“Se configura la negligencia grave en el responsable solidario, cuando no cumple con las funciones o atribuciones que le han sido conferidas, pudiendo prever los resultados de su acción u omisión y estando en condiciones de poderlo evitar”.

³⁷ RAMÍREZ COICOCHEA, Luis Alberto. 2014 “Responsabilidad Solidaria de Gerentes y Directores”. Editorial Corporación Belén Graf. E.I.R.L., Pág. 40.

En aplicación del artículo 1319° del Código Civil “incurre en culpa inexcusable quien por negligencia grave no ejecuta la obligación”.

La omisión del representante legal tiene como principal atención a que debe de prever en lo posible declarar y cumplir con los tributos establecidos por la ley dentro de las fechas pactadas.

Como señala Luis Alberto Ramírez Coicochea: en la tipificación de negligencia grave se dan los siguientes dos elementos:

- Que sea un acto previsible, que se pueda saber qué efectos tendrá el omitir mi obligación.
- Que se observe que ese acto es un evidente descuido y no hay otra justificación alguna para su conducta.

Es decir, se comete cuando los representantes legales actúan con una falta de diligencia, que llegue a los extremos de descuido grave³⁸.

3.5. El abuso de facultades:

Conforme a lo definido por la Administración Tributaria en su Procedimiento específico IFGRA-PE.24: Responsabilidad Solidaria – Código Tributario:

“Se configura el abuso de facultades en el responsable solidario cuando pese a tener sus facultades delimitadas en un documento o en la ley, se excede de las mismas por acción u omisión o las usurpa deliberadamente”.

Por su parte la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2723-2-2004³⁹ establece que:

“El abuso de facultades se configura cuando los representantes realizan actos para los cuales no han sido facultados o exceden tales atribuciones en

³⁸ Idem.

³⁹ Ibidem.

provecho propio o de terceros, o cuando usan indebidamente el cargo en perjuicio de la sociedad y en su provecho”.

El Tribunal en el expediente N° 1028-3-2012, señaló tres lineamientos del abuso de facultades, sin embargo, estos no son seguidos por la SUNAT:

“Si los mismos tienen tal calidad en los períodos por los que se le atribuye responsabilidad solidaria; ii) si se encuentra encargados y/o participan en la determinación y pago de tributos por tales períodos; y iii) si el incumplimiento de obligaciones tributarias ocurre por dolo, negligencia grave o de facultades del representante ... (...)”

Ya que, en la resolución del Tribunal Fiscal con Exp. N° 7176-9-2012, el Tribunal resuelve revocar y dejar sin efecto la R.I.

3.6. Tipos de responsabilidad solidaria según la carga de la prueba.

Como hemos señalado existen once situaciones fácticas que permiten a la Administración Tributaria presumir que esos hechos se originaron en el actuar con dolo, la negligencia grave o el abuso de facultades, equiparando el significado de estas tres conductas. Esta presunción objetiva le permitirá atribuir responsabilidad solidaria. Estamos pues ante un supuesto que podemos denominar responsabilidad objetiva relativa, sujeta a la prueba en contrario.

En los demás casos, es decir en cualquier otra situación distinta a las once previstas por el artículo 16° del Código Tributario, corresponde a la Administración Tributaria probar el dolo, negligencia grave o abuso de facultades. En este caso estaremos ante un supuesto de responsabilidad subjetiva absoluta, donde la culpabilidad o imputabilidad de la conducta debe estar totalmente probada por el ente recaudador.

La atribución de responsabilidad solidaria se basa pues en una conducta intencional del sujeto imputado, conducta probada o conducta presunta, pero siempre nos encontramos ante el elemento de conducta imputable al sujeto.

En materia tributaria, observamos que no se puede atribuir una responsabilidad solidaria objetiva absoluta, donde no se meritúe la intención del sujeto.

Resumiendo, tenemos el siguiente esquema:

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA PRESUNTA

HECHO PREVISTO EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

11 supuestos del Artículo 16°

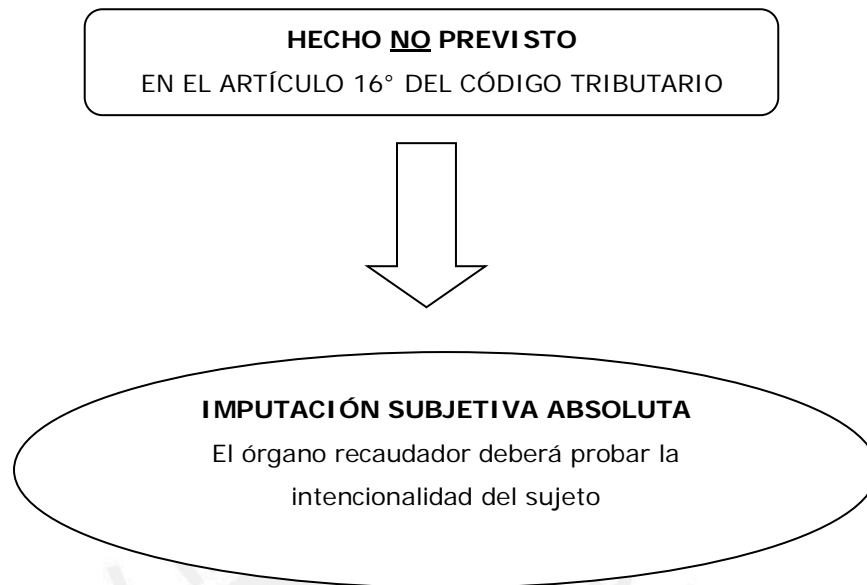


IMPUTACIÓN OBJETIVA RELATIVA

El órgano recaudador puede presumir el dolo, negligencia grave o abuso de facultades, y no requiere probar la intencionalidad del sujeto.

El imputado tiene derecho a presentar prueba en contrario para enervar la presunción.

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA SOBRE BASE CIERTA



Elaboración propia

4. La responsabilidad solidaria en la legislación comparada

En la legislación española encontramos dos tipos de responsabilidad:

Responsabilidad Solidaria

El responsable responde por el pago de la deuda tributaria u obligaciones sustanciales. Se aplica cuando no sea posible imputar la responsabilidad subsidiaria.

En doctrina sobre los tipos de responsabilidad⁴⁰ se señala que:

Según el artículo 40.1 de la LGT, de acuerdo con la redacción que la Ley 10/1985, de 26 de abril, «serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adopten acuerdos que hicieran posibles tales infracciones».

⁴⁰ GONZALEZ ORTIZ, Diego. Op. cit, p. 233.

Responsabilidad Subsidiaria

El responsable responde por las infracciones menos gravosas o simples. Para determinar la responsabilidad subsidiaria debe seguirse el procedimiento de cobro primero con el contribuyente y los responsables solidarios, y de no poder efectuarlo recién se ejercen las acciones de determinación y cobro al responsable subsidiario. Esta responsabilidad se aplica en forma preferencial a la solidaria y se considera que es más justa y menos gravosa.

El principio de proporcionalidad respalda la aplicación de la responsabilidad subsidiaria⁴¹:

El legislador ha decidido denominar «responsabilidad subsidiaria» a la responsabilidad tributaria, cuando la exigibilidad del pago de la deuda tributaria ajena se encuentra condicionada a la insolvencia del sujeto pasivo o deudor principal y de todos los demás responsables tributarios. La responsabilidad subsidiaria, en sentido técnico-tributario, fuerza a la Administración a agotar las posibilidades de cobro frente al sujeto pasivo y frente a los responsables solidarios y, sólo cuando resulta imposible realizar el crédito tributario frente a aquéllos, permite dirigirse contra el «responsable subsidiario». En este sentido, la responsabilidad subsidiaria parece ser la fórmula más respetuosa con el principio de proporcionalidad o de mínima intervención y, además, con la función de garantía y reforzamiento del crédito tributario principal. Por ello, el artículo 37 de la LGT establece una preferencia por la responsabilidad subsidiaria frente a la responsabilidad solidaria, de manera que si la norma legal que regule un supuesto de responsabilidad tributaria no dice nada al respecto, se presumirá que la responsabilidad tributaria es de carácter subsidiario.

En nuestro ordenamiento no se aplica la responsabilidad subsidiaria.

⁴¹ GONZALEZ ORTIZ, Diego. Op. cit, p. 92.

Sección III.

PROCEDIMIENTO PARA LA IMPUTACIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL REPRESENTANTE LEGAL DE LA PERSONA JURÍDICA

1. Los hechos que permiten presumir que existió dolo, negligencia grave o abuso de facultades y la prueba en contrario.

En este punto analizaremos los once hechos mencionados en el Código Tributario y la factibilidad razonable de presentar prueba en contrario.

El tercer párrafo del artículo 16° del Código Tributario señala que se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, **salvo prueba en contrario**, en once situaciones fácticas imputables al deudor tributario.

En primer lugar cabe preguntarse si la prueba en contrario es respecto a los hechos, o respecto a la intención, o ambos. Consideramos que la posibilidad de presentar prueba en contrario debe ser amplia y comprender tanto los hechos como la intencionalidad de la conducta del presunto responsable. Podemos afirmar que la prueba en contrario se refiere a probar que no se presentaron las once situaciones, así como la posibilidad de probar que a pesar de haberse presentado alguna de las once situaciones, no se actuó con dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

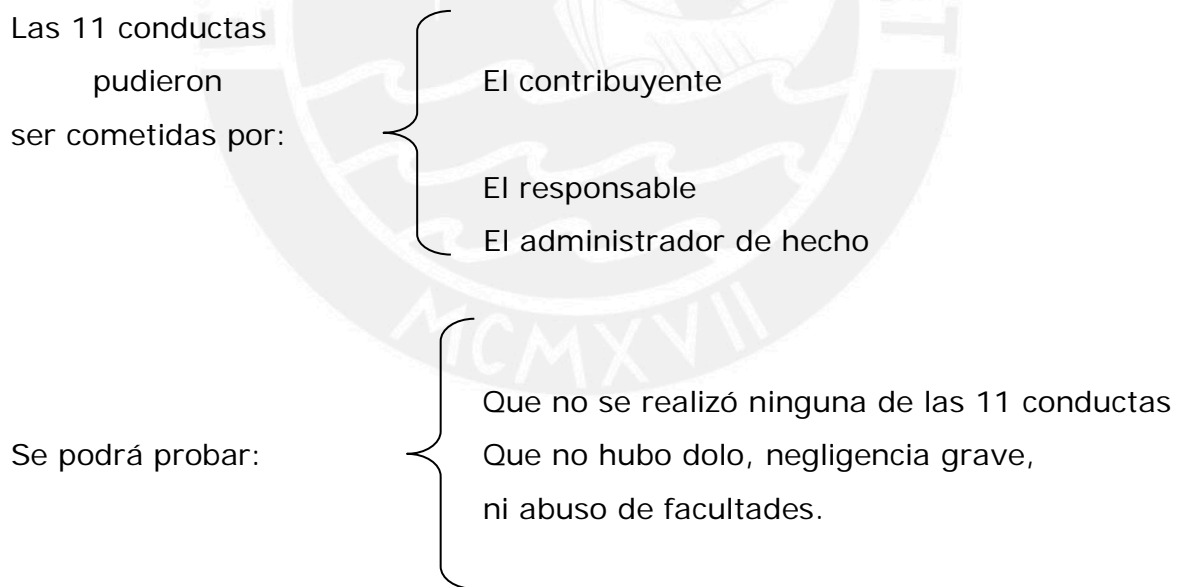
En segundo lugar, analizamos que el tercer párrafo del artículo 16° del Código Tributario señala que las once situaciones que permiten presumir el dolo, negligencia grave o abuso de facultades son imputables **al deudor tributario**.

Como podemos observar, la norma precitada se refiere al deudor tributario el cual puede recaer en la figura del contribuyente o del responsable. Por ello podemos afirmar que se trata de once conductas que podría haberlas

cometido tanto el contribuyente como el responsable. La prueba en contrario para el presunto responsable vendría a estar dada por demostrar que aún cuando se han presentado alguna de las once conductas, éstas son imputables al contribuyente pero no al representante legal como responsable, por cuanto no tuvo pleno conocimiento de los hechos o no participó directamente en las actividades de la empresa relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En tal sentido se pronuncia el Tribunal Fiscal, cuando considera que para determinar la responsabilidad solidaria la Administración Tributaria debe probar que el representante tuvo **pleno conocimiento**⁴² de los hechos relacionados con el incumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales y que participó en la decisión de no pagar los tributos adeudados⁴³.

Esquema de la prueba para desvirtuar la presunción:



Elaboración propia

⁴² Criterio recogido en las RTFs N° 18020-1983, 7375-2-2003, 3259-4-2005.

⁴³ Conforme a las RTFs N° 19424-1986, 339-1-1997, 319-3-1997, 369-3-1998, 729-3-1998, 739-3-1998, 064-3-2000, 070-5-2000, 6940-1-2002, 604-5-2003, 5345-4-2003, 2962-5-2005.

A continuación analizaremos las once situaciones descritas en el tercer párrafo del artículo 16° del Código Tributario y la factibilidad de presentar prueba en contrario en cada una de ellas.

1.1. Situación N° 1. Artículo 16° tercer párrafo numeral 1:

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

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

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

Comentario

En esta situación la conducta de no llevar contabilidad debe referirse sólo al contribuyente no al responsable, porque si se tratara de la contabilidad del responsable estaríamos ante un hecho propio.

Observamos también que el periodo contable debe ser aquél en el cual el representante legal ejerció sus funciones en la empresa relacionadas con el control de la contabilidad.

En cuanto a la no exhibición de los libros, podría ocurrir este hecho durante un periodo en el cual el representante legal no tiene poderes vigentes, por lo cual esta conducta se tipificaría sólo durante una fiscalización de la Administración Tributaria.

1.2. Situación N° 2. Artículo 16° tercer párrafo numeral 2:

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

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

Comentario

Consideramos que esta situación será imputable al representante legal que tuvo los poderes vigentes durante el periodo en que el contribuyente tuvo la condición de domicilio fiscal⁴⁴ no habido, y el responsable no cumplió con las obligaciones tributarias a su cargo.

Las funciones del representante legal para efectos de imputarle responsabilidad deben haber estado relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

1.3. Situación N° 3. Artículo 16° tercer párrafo numeral 3:

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

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.

Comentario

Si la persona jurídica incurre en esta situación se habrá configurado el supuesto. El representante legal podrá presentar pruebas adicionales que desvirtúen el dolo, negligencia grave o abuso de facultades relacionadas con su propia gestión en la empresa.

1.4. Situación N° 4. Artículo 16° tercer párrafo numeral 4:

⁴⁴ Conforme al artículo 11 del TUO del Código Tributario:

“Los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria de acuerdo a las normas respectivas tienen la obligación de fijar y cambiar su domicilio fiscal, conforme ésta lo establezca.

El domicilio fiscal es el lugar fijado dentro del territorio nacional para todo efecto tributario”.

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

4. No se ha inscrito ante la Administración Tributaria.

Comentario

Se trata de una empresa informal, es una conducta del contribuyente. El responsable solidario podría o no estar inscrito en el RUC. Con respecto a la intencionalidad con la que actuó el sujeto, cabe preguntarse por el grado de conocimiento de las normas tributarias que pudiera tener el sujeto. En nuestro país tenemos una alta tasa de informalidad, y no existe una conciencia tributaria sólida.

En nuestra sociedad, si bien se castiga con sanciones administrativas y hasta penales, el incumplimiento de obligaciones tributarias, consideramos que la ciudadanía no ha interiorizado el no pago de tributos como una conducta totalmente antijurídica.

1.5. Situación N° 5. Artículo 16° tercer párrafo numeral 5:

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

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.

Comentario

La anotación habría sido realizada por la empresa, es decir por las personas contratadas a tal fin. El representante legal, como por ejemplo el gerente general debió actuar con la diligencia debida al contratar al personal de contabilidad o estudio contable que directamente anotó los comprobantes.

Si el representante legal contrató a personal calificado, se entendería preliminarmente que actuó con la diligencia ordinaria. Cabe resaltar que el Tribunal Fiscal considera que la diligencia guarda relación con el grado de conocimiento contable del representante legal, no se puede exigir el dominio de las normas internacionales de contabilidad o normas de información financiera a un representante que no tenga estudios de contabilidad. Así tenemos que, en la RTF N° 2574-5-2002, el Tribunal Fiscal considera que:

Asimismo, se debe considerar que, la Administración no ha probado que pese a las mencionadas características formales de las facturas reparadas, el recurrente, utilizando su diligencia ordinaria, estando en posibilidad de advertir su falsedad no lo haya hecho, teniendo en cuenta que su facultad consistía en revisar una contabilidad elaborada previamente por el contador de la empresa y que sus conocimientos sobre la materia contable no eran profundos, al no ser de profesión contador, sino chofer. No se ha acreditado tampoco que el recurrente haya intervenido en el supuesto proceso de contratación de los servicios que le hubiesen permitido ver y analizar de manera más próxima la operación.

En esta situación el sujeto imputado podría demostrar que no actuó con dolo, negligencia ni abuso de facultades si prueba que realizó los procedimientos normalmente seguidos por la empresa para la contratación de servicios contables.

1.6. Situación N° 6. Artículo 16° tercer párrafo numeral 6:

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

6. Obtiene, por hecho propio, indebidamente Notas de Crédito Negociables⁴⁵, órdenes de pago del Sistema financiero y/o abono en cuenta corriente o de ahorros u otros similares⁴⁶.

⁴⁵ Conforme al inciso a) del artículo 39 del TUO del Código Tributario, en el caso de devoluciones de tributos administrados por la SUNAT: "Las devoluciones se efectuarán mediante cheques no negociables, documentos valorados denominados Notas de Crédito Negociables, giros, órdenes de pago del sistema financiero y/o abono en cuenta corriente o de ahorros". Tal es el caso de los pagos indebidos o en exceso.

⁴⁶ Numeral modificado por el artículo 4 del D. Leg. 1121.

Comentario

En esta situación la prueba está relacionada con identificar a la persona o personas que colaboraron con la empresa en la obtención de estos documentos. Debe probarse el conocimiento y participación del representante en la autorización de los documentos emitidos por la empresa para solicitar las Notas de Crédito indebidas.

El supuesto incluye los casos en que no se tiene derecho a obtener estas Notas de Crédito, pero donde mediante un artificio o fraude el contribuyente logra engañar al fisco y obtener estos documentos. Esta conducta es a nuestro parecer una de las más gravosas, donde los sujetos que participan en el procedimiento de solicitud de devolución de tributos, habrían tenido una conducta eminentemente dolosa.

Sin embargo, podría ocurrir el caso, que el representante hubiera realizado una incorrecta interpretación de las normas tributarias, y en base a ello, considerado haber efectuado un pago indebido o en exceso de tributos, luego solicitado la devolución de lo pagado, y como resultado la Administración Tributaria le haya emitido una Nota de Crédito Negociable. En tal caso las pruebas de la interpretación errónea y del actuar sin dolo, tendrían que estar debidamente sustentadas, para poder enervar la presunción que lo califique como responsable solidario.

1.7. Situación N° 7. Artículo 16° tercer párrafo numeral 7:

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

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

Comentario

En esta situación la Administración debe acreditar que la empresa obtuvo ventajas fiscales en forma indebida, donde el representante legal tuvo pleno conocimiento y participación en los hechos, para poder atribuir la responsabilidad solidaria.

Consideramos que la factibilidad de presentar prueba en contrario será posible en el caso de interpretación de normas tributarias realizadas en forma incorrecta, como se indicó en el caso anterior, lo cual debe estar debidamente sustentado.

1.8. Situación N° 8. Artículo 16° tercer párrafo numeral 8:

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

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

Comentario

En esta conducta eminentemente dolosa deben quedar probados los hechos, así como el conocimiento y participación del representante legal en las decisiones de elaborar o comercializar clandestinamente los bienes gravados sustrayéndose a los controles fiscales.

1.9. Situación N° 9. Artículo 16° tercer párrafo numeral 9:

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

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

Comentario

El plazo de 3 días hábiles contemplado en el numeral 4 del artículo 78° del Código Tributario es aquél que la Administración otorga mediante requerimiento a los deudores tributarios que no declararon ni determinaron su obligación o que habiendo declarado no efectuaron la determinación de la misma, por uno o más períodos tributarios.

En la situación descrita, debe probarse que el representante legal a pesar de haber tomado conocimiento de la notificación a la empresa del requerimiento de la SUNAT otorgándole el plazo mencionado, no cumple con determinar o pagar las obligaciones de la empresa en el plazo previsto en el requerimiento indicado.

1.10. Situación N° 10. Artículo 16° tercer párrafo numeral 10:

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

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

Comentario

En esta situación la prueba en contrario, para desvirtuar la presunción de conducta intencional, puede presentarse en el caso de error en el llenado de la información, donde el representante demuestre que actuó con la diligencia debida.

1.11. Situación N° 11. Artículo 16° tercer párrafo numeral 11:

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

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

Comentario

En esta situación podría presentarse una incorrecta interpretación de la norma tributaria, lo cual no puede generar responsabilidad solidaria si no se actuó con dolo, negligencia o abuso de facultades.

1.12. Oportunidad de la prueba en contrario

Como vemos, de acuerdo al análisis de las once situaciones fácticas expuesto anteriormente, la posibilidad de probar en contrario para los representantes debe ser amplia, de tal manera que la responsabilidad solidaria sea establecida en forma justa en base a elementos probatorios contundentes.

Si concordamos el tercer párrafo del artículo 16° con el numeral 4 del artículo 20-A° del Código Tributario, se interpreta que de acuerdo a las normas vigentes la “prueba en contrario”, sólo podría ser presentada en la etapa del procedimiento contencioso, es decir durante la Reclamación y Apelación de la Resolución de Atribución de Responsabilidad Solidaria emitida por el agente fiscalizador.

Es importante que se establezca y regule la posibilidad de oponerse a la atribución de responsabilidad solidaria, antes de culminada la fiscalización, considerando que el agente fiscalizador cuenta con toda la evidencia disponible para formular la atribución, y será él la persona idónea que deba evaluar los argumentos de defensa del presunto responsable.

De no permitir esta oposición se recortaría el derecho de defensa del presunto responsable, el cual en un posterior procedimiento contencioso, y ante un funcionario distinto, que se basará sólo en los documentos que obren en el expediente de fiscalización, y no en todos los documentos exhibidos por la empresa, recién podrá defenderse.

2. Regulación integral del procedimiento para la imputación de responsabilidad solidaria del representante legal de la persona jurídica

2.1 Justificación de un procedimiento específico

En base al principio de seguridad jurídica, se requieren reglas claras y precisas, que permitan ejercer debidamente el derecho a la defensa a los representantes legales, a fin de que no sean perjudicados con el menoscabo de su patrimonio personal, por deudas tributarias no pagadas por razones no imputables a ellos. Por ejemplo, consideramos que **no** actúa con dolo o negligencia el representante de una sociedad que frente a dificultades económicas, a sabiendas, decide postergar el pago de tributos y opta por cancelar otras deudas que pudieran poner en peligro la marcha del negocio y la estabilidad o subsistencia de la empresa.

Para establecer la responsabilidad solidaria debería tomarse en cuenta la situación particular de cada representante, considerando la naturaleza subjetiva de esta imputación, y por lo tanto la atribución de responsabilidad sólo debería recaer sobre aquellos representantes que administran o dispongan de los fondos de la empresa, y hayan cumplido tales funciones al momento de producirse la infracción. De manera tal, que aquellos representantes que por su función específica fueran ajenos al manejo administrativo o financiero de la sociedad, no puedan ser considerados responsables solidarios.

La regla general, es que el patrimonio de las personas jurídicas respalde el cumplimiento del pago de las deudas con sus acreedores, incluido el Estado. La excepción es que el **patrimonio personal** de los representantes pueda ser destinado al pago de las deudas de las empresas.

Sin embargo, la Administración Tributaria podrá trabar medidas cautelares previas contra el deudor tributario, es decir contra el contribuyente o responsable solidario, aún antes que le haya notificado la Resolución de Determinación de Atribución de Responsabilidad Solidaria, en aplicación del artículo 58° y del primer párrafo del artículo 56° del Código Tributario, en base al comportamiento del deudor tributario u "otras razones" que establezca la Administración.

El comportamiento que faculta a la Administración Tributaria a trabar medidas cautelares, ha sido regulado en los incisos a) al k) del precitado artículo 56°, sin embargo, las **“otras razones”, no han sido reguladas normativamente**, quedando a criterio de la Administración establecerlas. Una vez trabadas las medidas cautelares, se mantendrán por 1 año, o 2 años si se desestima el reclamo del responsable solidario. Para el levantamiento de la medida, el responsable solidario antes de ese periodo, deberá otorgar carta fianza por 1 año, debiendo renovarse por 2 años, según señale la Administración⁴⁷.

En cuanto al comportamiento del deudor tributario, (contribuyente o responsable), observamos que los incisos a) al k) del artículo 56° contienen supuestos que se relacionan o coinciden con los mismos comportamientos que permiten presumir el dolo, negligencia grave o abuso de facultades, para efectuar la atribución de responsabilidad solidaria previstos en el artículo 16° del Código Tributario.

La norma ha previsto estas conductas, como comportamientos del “deudor tributario”, así, estando la empresa obligada a cumplir obligaciones formales (ejemplo: llevar la contabilidad), el no cumplir dichas obligaciones (ejemplo: no llevar la contabilidad) constituye un comportamiento atribuible al representante legal como responsable solidario, debido a que ambos, empresa y representante tienen la calidad de deudor tributario. Tanto el artículo 16° como el 56° usan el término “deudor tributario”, para referirse a las conductas que permiten atribuir responsabilidad solidaria o trabar medidas cautelares previas, respectivamente. En algunos casos, inclusive, estas conductas han sido tipificadas como delito en la Ley Penal Tributaria⁴⁸.

⁴⁷ Conforme a lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 57° del TUO del Código Tributario.

⁴⁸ CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ
1996 *Decreto Legislativo N° 813. Ley Penal Tributaria*. 20 de abril.

Entre los comportamientos del deudor tributario, previstos en el artículo 56° del Código Tributario, que facultan a la Administración Tributaria a adoptar medidas cautelares previas, tenemos:

- b) Ocultar total o parcialmente activos, bienes, ingresos, rentas, frutos o productos, pasivos, gastos o egresos; o consignar activos, bienes, pasivos, gastos o egresos, total o parcialmente falsos.
- c) Realizar, ordenar o consentir la realización de actos fraudulentos en los libros o registros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por ley, reglamento o Resolución de Superintendencia, estados contables, declaraciones juradas e información contenida en soportes magnéticos o de cualquier otra naturaleza en perjuicio del fisco, tales como: alteración, raspadura o tacha de anotaciones, asientos o constancias hechas en los libros, así como la inscripción o consignación de asientos, cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.
- d) Destruir u ocultar total o parcialmente los libros o registros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las normas tributarias u otros libros o registros exigidos por ley, reglamento o Resolución de Superintendencia o los documentos o información contenida en soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información, relacionados con la tributación. (...)
- g) Obtener exoneraciones tributarias, reintegros o devoluciones de tributos de cualquier naturaleza o cualquier otro beneficio tributario simulando la existencia de hechos que permitan gozar de tales beneficios;
- h) Utilizar cualquier otro artificio, engaño, astucia, ardid u otro medio fraudulento, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria;
- j) Haber demostrado una conducta de constante incumplimiento de compromisos de pago; (...).

Estas causales que facultan a la Administración a trabar medidas cautelares previas, también le permiten presumir el dolo, negligencia grave o abuso de facultades, por lo que seguido a la atribución de responsabilidad solidaria el ente recaudador en forma simultánea o inmediata podrá trabar las medidas cautelares ejerciendo sus facultades de recaudación contra el responsable solidario, aún antes que éste pueda presentar descargo alguno por las

imputaciones y presunciones del ente fiscal que lo califican como responsable solidario⁴⁹.

2.2. Principios que sustentan el nuevo procedimiento

2.2.1 La presunción de inocencia y la responsabilidad subjetiva

Conforme a los principios del derecho administrativo sancionador, que recoge los principios del derecho penal, consideramos que es necesario enervar la presunción de inocencia para imputar la comisión de conductas dolosas o intencionales para dejar de pagar los tributos.

Al respecto, el Tribunal Fiscal, en la Resolución N° 7018-2-2002, refiriéndose a la presunción de inocencia señala que:

Que de otro lado, el informe del Fiscal Supremo que sustenta la sentencia emitida señala que si bien el recurrente es dirigente y accionista de la empresa, también lo es que no existe evidencia sustentatoria para considerarlo responsable de las acciones materia de investigación, pues además de la negativa del procesado de conocer y participar en los actos ilícitos, de la declaración de (...) reiterada en el juicio oral, se tiene que su "hermano que era gerente administrativo casi no tomaba conocimiento de la empresa por sus estudios", en tal sentido concluye que la sola firma de documentos de la empresa no resulta evidencia suficiente para quebrar la presunción de inocencia, por lo que la absolución se encuentra arreglada a ley;

Que de acuerdo con lo expuesto, no se habría acreditado la existencia de dolo al dejar de pagar las deudas tributarias correspondientes a la empresa (...) procediendo revocar la apelada;

⁴⁹ En la RTF N° 2723-2-2004 se observa que los recurrentes sostienen que no se les atribuyó responsabilidad solidaria al gerente general y dos apoderados de la empresa sin que exista un proceso administrativo previo, en el cual hubieran podido ejercer su derecho de defensa y la Administración hubiera cumplido con acreditar fehacientemente la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades de cada uno de los recurrentes.

2.2.2. El debido proceso y el derecho a la defensa

Establecer normativamente un procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria, donde los imputados puedan exponer sus argumentos y presentar pruebas de descargo, encuentra respaldo en la necesidad de un debido proceso, que es en principio deber del órgano jurisdiccional, conforme al numeral 3 del artículo 139° de la Constitución Política, pero que también resulta aplicable al ámbito administrativo, conforme a las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los expedientes N° 026-97-AA/TC⁵⁰, 08605-2005-AA/TC⁵¹, 4289-2004-AA/TC⁵², 1461-2004-AA/TC⁵³, donde se sostiene que:

(...) el Debido Proceso Administrativo supone en toda circunstancia el respeto por parte de la Administración Pública de todos aquellos principios y derechos normalmente invocados en el ámbito de la jurisdicción común o especializada y a los que se refiere el artículo 139° de la Constitución del Estado (verbigracia: jurisdicción predeterminada por la ley, derecho de defensa, pluralidad de instancia, cosa juzgada, etc.). Tales directrices o atributos en el ámbito administrativo general normalmente se encuentran reconocidos por conducto de la ley a través de los diversos procedimientos de defensa o reconocimiento de derechos y situaciones jurídicas, por lo que su transgresión impone como correlato su defensa constitucional por conducto de acciones constitucionales como la presente.

A su vez, la Ley del Procedimiento Administrativo General⁵⁴, en su Título Preliminar artículo IV, numeral 1.2, establece como uno de los principios del

⁵⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 2 de julio de 1998. Expediente N° 026-97-AA/TC. Huánuco. Empresa de Transportes Andrés Avelino Cáceres.

⁵¹ Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 14 de noviembre de 2005. Expediente N° 8605-2005-AA/TC. Lima. ENGELHARD PERÚ SAC (En Liquidación).

⁵² Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 17 de febrero de 2005. Expediente N° 4289-2004-AA/TC. Lima. Blethyn Oliver Pinto.

⁵³ Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 23 de junio de 2004. Expediente N° 1461-2004-AA/TC. Tumbes. Jorge Américo Peña Dioses.

⁵⁴ CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ
2001 Ley N° 27444. Ley del Procedimiento Administrativo General. 11 de abril.

procedimiento administrativo, **el debido procedimiento**, señalando que los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende **el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en Derecho.**

Cabe observar que el responsable solidario no tendrá oportunidad de interponer el Recurso de Queja⁵⁵ previsto en el artículo 155° del Código Tributario por cuanto no puede conocer que la Administración Tributaria presume su actuación dolosa, sino que sólo podrá conocer el hecho de que ha sido calificado como responsable solidario cuando se le notifique la Resolución de Determinación contra la que sólo cabe el recurso de Reclamación.

Como hemos analizado, en nuestro ordenamiento legal, vemos que una vez iniciado el procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria tiene amplias facultades para trabar medidas cautelares, a lo que podemos agregar, que también puede informar simultánea o inmediatamente al Ministerio Público sobre la posible comisión de delito tributario, en base a la presunción de conductas dolosas, todo ello sin que hasta ese momento el presunto responsable solidario, haya podido exponer sus argumentos de defensa⁵⁶.

⁵⁵ Conforme al artículo 155° del Código Tributario: “El recurso de queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código (...)”. Por su parte el artículo 11° del D.S. 085-2007-EF señala que: “En tanto no se notifique la Resolución de Determinación y/o de Multa, contra las actuaciones en el Procedimiento de Fiscalización procede interponer el recurso de queja previsto en el artículo 155° del Código Tributario”.

⁵⁶ “No obstante cabe mencionar que según la RTF 3009-4-2003, con relación a lo argumentado por el recurrente en el sentido que se pretende imputarle una conducta dolosa pese a que existe resolución firme dictada por el Poder Judicial en la que se ha establecido que no ha existido conducta dolosa por su parte, cabe señalar que el pronunciamiento referido a la responsabilidad solidaria en vía administrativa es independiente del pronunciamiento de delito de defraudación tributaria”.

RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier y otros.
2009 Código Tributario. Doctrina y Comentarios. Lima: Pacífico Editores.

2.2.3. El derecho a la propiedad privada y el principio de no confiscatoriedad

Las medidas cautelares previas limitarán el derecho de los representantes legales a disponer de los bienes de su propiedad, tal es el caso de los embargos en forma de retención de cuentas bancarias, y los embargos en forma de inscripción sobre bienes muebles e inmuebles en los Registros Públicos.

Notificada la Resolución de Atribución de Responsabilidad Solidaria, el representante legal tiene 20 días hábiles para presentar su Recurso de Reclamación sin pago previo de la deuda que se le atribuye. A partir del 21º día hábil deberá pagar la deuda (o presentar carta fianza bancaria o financiera) para poder reclamar, de no proceder así las medidas cautelares previas se ejecutarán convirtiéndose en definitivas⁵⁷.

3. Propuesta de procedimiento integral para la atribución de responsabilidad solidaria del representante legal de la persona jurídica.

Proponemos un procedimiento integral con las siguientes características:

3.1. Desarrollo del procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria

El procedimiento debe llevarse a cabo durante la fiscalización de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, en el ejercicio de las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria.

Consideramos que en base al principio de inmediatez, la fiscalización es el mejor momento en que el agente fiscalizador podrá formarse un juicio de valor sobre la participación intencional de representante legal en la decisión de no pagar los tributos.

⁵⁷ Conforme a lo dispuesto por el artículo 137º del TUO del Código Tributario.

En tal sentido, se sugiere que se modifique el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT⁵⁸ incorporando el capítulo de: Procedimiento de Atribución de Responsabilidad Solidaria Tributaria, donde se regulen los aspectos relacionados a dicho procedimiento como:

- **Objetivo del procedimiento**
El cual consistirá en la verificación que efectúe la Administración Tributaria para determinar si resulta aplicable la atribución de responsabilidad solidaria a los representantes legales ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, estableciendo si actuaron con dolo, negligencia grave o abuso de facultades.
- **Plazos**
Indicando que el procedimiento debe iniciarse antes de culminar la fiscalización del contribuyente principal, salvo hechos que sean conocidos con posterioridad.
- **Documentos a emitirse**
En forma similar al procedimiento de fiscalización, se emitirán Cartas, Actas, Requerimientos y Resultados de Requerimientos.
- **Emisión y cierre de los Requerimientos y sus resultados**
Indicar los tipos de Requerimientos que pueden emitirse en este procedimiento como: Requerimiento para efectuar el descargo de los elementos probatorios que sustentan la atribución de responsabilidad efectuada por la Administración.
- **Emisión de la Resolución de Determinación de Atribución de Responsabilidad Solidaria**
Oportunidad para su emisión y notificación.

⁵⁸ D.S. 085-2007-EF. Loc. cit.

- El Recurso de Queja
Indicando la oportunidad en que puede ser presentado por el presunto responsable solidario.

3.2. Elementos probatorios

Al respecto el Tribunal Fiscal ha establecido que las conductas dolosas o intencionales deben haber sido verificadas por la Administración Tributaria, probadas y contar con documentación sustentatoria de sus imputaciones⁵⁹.

Por ello consideramos que el procedimiento propuesto considere los siguientes elementos probatorios:

Elementos probatorios obligatorios

Son aquellos que garanticen un nivel mínimo probatorio. El agente fiscalizador deberá valorar los siguientes documentos y pruebas:

- Acta de Junta General de Accionistas, donde se designan y establecen los poderes de los representantes legales, estos documentos permitirán confirmar el periodo de vigencia de los poderes de los representantes así como sus facultades, pues sólo pueden ser sujeto de responsabilidad aquellos que entre sus funciones han sido encargados de participar en el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa⁶⁰.

A efectos que proceda la imputación de responsabilidad solidaria, deberá haberse acreditado que el representante legal tenía tal calidad por los periodos fiscalizados, la existencia de su nombramiento, aceptación, permanencia y ejercicio efectivo del cargo de representación. Asimismo, deberá haberse probado que el representante legal se encargaba y participaba en la determinación de los tributos de su representada.

⁵⁹ Criterio recogido en las RTFs N° 19509-1986, 1178-1-2004, 655-A-2006, 1925-5-2006.

⁶⁰ Criterio recogido en las RTFs N° 2132-5-2006 y 10581-A-2008.

- Documentos emitidos por la empresa donde conste la firma o hayan sido suscritos por el representante legal.
- Toma de manifestaciones de los representantes legales, para esclarecer lo relacionado con las conductas que se le atribuyan.
- Requerimiento de sustentación de la atribución de responsabilidad solidaria, donde consten las imputaciones efectuadas y la oportunidad a efectuar su descargo para el presunto responsable⁶¹.
- Informe del agente fiscalizador, indicando los elementos probatorios obtenidos y las conclusiones a las que arriba en base a cada uno de ellos.

Elementos probatorios supeditados a cada caso

Se recomienda según las características de cada caso en particular que el agente fiscalizador sustente su expediente, adicionalmente con:

- Correspondencia interna de la empresa.
- Otros a criterio del agente fiscalizador, según sea aplicable a cada caso⁶².

3.3. Causas eximentes de responsabilidad solidaria.

⁶¹ Este documento propuesto es concordante con la RTF N° 282-1-1999 donde se indica que en los resultados del Requerimiento no constan los motivos que llevaron a la Administración Tributaria a imputar responsabilidad solidaria al recurrente, apreciándose únicamente el resultado de la fiscalización iniciada al contribuyente, lo cual nos permite inferir que en los Requerimientos de Fiscalización deben indicarse los motivos de la atribución de responsabilidad. Asimismo conforme a la RTF N° 9539-3-2001, en los resultados de Requerimiento se menciona la atribución de responsabilidad solidaria aunque no se señalaron los motivos. Cabe indicar que los administradores de hecho no pueden ser considerados responsables solidarios, criterio recogido por la RTF N° 7448-2-2003.

⁶² Del análisis de la RTF N° 4168-1-2007 se desprende que deben adjuntarse los Memorandums e informes donde consta la participación del imputado.

En el procedimiento de atribución, debe considerarse la posibilidad que los representantes sustenten hechos que los eximan de responsabilidad solidaria, tales como:

- o No exhibir los libros o registros que se encuentra obligado a llevar debido a **caso fortuito o fuerza mayor** debidamente probado.
- o Acuerdos adoptados por mayoría, si el representante legal hubiera expresado su opinión en contrario. Por ejemplo en el Libro de Actas de Directorio.

El derecho a salvar el voto es aplicable a los directores. Este criterio ha sido recogido en la RTF 20001-1-1987 donde el Tribunal Fiscal indica que la Administración no tomó en cuenta el artículo 172º de la Ley General de Sociedades, por el cual los directores pueden salvar su voto cuando no están de acuerdo con las decisiones que se acuerden por mayoría en sesiones de directorio.

En doctrina, se admite también la posibilidad de salvar el voto:

Dicho con otras palabras, responderán tributariamente quienes, actuando como administradores de una persona jurídica, realicen materialmente las conductas tipificadas como infracción tributaria. Esto excluye, lógicamente, cuando se trate de una decisión colectiva, la posibilidad de hacer responsables tributarios a aquellos administradores que hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó la misma, tal y como señalaba expresamente la redacción anterior a la reforma realizada por la Ley 10/1985. Así se desprende, además, de lo dispuesto en el artículo 77.4 c) de la LGT, en el que se establece que no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria las acciones u omisiones tipificadas como infracción tributaria, derivadas de una decisión colectiva, «para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó la misma»⁶³.

Conforme a la Ley General de Sociedades vigente, *“los directores son solidariamente responsables con los directores que los hayan precedido por*

⁶³ GONZALEZ ORTIZ, Diego. Op. cit, p. 252.

las irregularidades que éstos hubieran cometido si, conociéndolas, no las denunciaren por escrito a la junta general”⁶⁴.

Consideramos que este criterio puede ser recogido en el procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria, pero siempre otorgando la oportunidad al representante legal para efectuar sus descargos.

La Ley General de Sociedades en su artículo 170° señala que el director que quiera salvar su responsabilidad por algún acto o acuerdo del directorio debe pedir que conste en el acta su oposición. Si ella no se consigna en el acta, solicitará que se adicione al acta, según lo antes indicado. El plazo para pedir que se consignen las observaciones o que se incluya la oposición vence a los veinte días útiles de realizada la sesión.

En su artículo 178° señala que no es responsable el director que habiendo participado en el acuerdo o que habiendo tomado conocimiento de él, haya manifestado su disconformidad en el momento del acuerdo o cuando lo conoció, siempre que haya cuidado que tal disconformidad se consigne en acta o haya hecho constar su desacuerdo por carta notarial.

Como vemos estas normas establecen un mecanismo para que los Directores manifiesten su desacuerdo con las políticas de la empresa en forma oportuna, y deslinden cualquier responsabilidad posterior. Consideramos que estos criterios pueden ser recogidos para el ámbito tributario.

Con respecto a la figura del gerente general, la Ley General de Sociedades en su artículo 190⁶⁵ es bastante severa por las responsabilidades que ostenta

⁶⁴ Ley N° 26887. Artículo 177.- Responsabilidad

“Los **directores** responden, ilimitada y solidariamente, ante la sociedad, los accionistas y los terceros por los daños y perjuicios que causen por los acuerdos o actos contrarios a la ley, al estatuto o por los realizados con dolo, abuso de facultades o negligencia grave.

Es responsabilidad del directorio el cumplimiento de los acuerdos de la junta general, salvo que ésta disponga algo distinto para determinados casos particulares.

Los directores son asimismo solidariamente responsables con los directores que los hayan precedido por las irregularidades que éstos hubieran cometido si, conociéndolas, no las denunciaren por escrito a la junta general”.

en su cargo. En nuestra opinión el gerente es el representante legal que ostenta el mayor poder frente a la información contable, financiera y tributaria de la empresa, es la persona con mayor posibilidad de que se le inicie un procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria.

3.4. Propuestas de normas tributarias para la aplicación del procedimiento

En cumplimiento del principio de legalidad y reserva de ley, es necesario contar con las normas tributarias que permitan realizar el procedimiento sugerido, por ello se sugieren las siguientes modificaciones a las normas tributarias:

- Código Tributario

Incorpórese el artículo 20-B.- Procedimiento de Atribución de Responsabilidad Solidaria, con el siguiente texto:

La Administración Tributaria, a efectos de imputar responsabilidad solidaria, en uso de sus facultades de fiscalización previstas en el artículo 62° del Código Tributario aplicará el procedimiento de atribución de

⁶⁵ Ley General de Sociedades. Ley N° 26887.

Artículo 190.- Responsabilidad

“El **gerente** responde ante la sociedad, los accionistas y terceros, por los daños y perjuicios que ocasione por el incumplimiento de sus obligaciones, dolo, abuso de facultades y negligencia grave.

El gerente es particularmente responsable por:

1. 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;
2. 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 uso no autorizado y que todas las operaciones son efectuadas de acuerdo con autorizaciones establecidas y son registradas apropiadamente;
3. La veracidad de las informaciones que proporcione al directorio y la junta general;
4. El ocultamiento de las irregularidades que observe en las actividades de la sociedad;
5. La conservación de los fondos sociales a nombre de la sociedad;
6. El empleo de los recursos sociales en negocios distintos del objeto de la sociedad;
7. La veracidad de las constancias y certificaciones que expida respecto del contenido de los libros y registros de la sociedad;
8. Dar cumplimiento en la forma y oportunidades que señala la ley a lo dispuesto en los artículos 130 y 224; y,
9. El cumplimiento de la ley, el estatuto y los acuerdos de la junta general y del directorio.

Artículo 191.- Responsabilidad solidaria con los directores

El gerente es responsable, solidariamente con los miembros del directorio, cuando participe en actos que den lugar a responsabilidad de éstos o cuando, conociendo la existencia de esos actos, no informe sobre ellos al directorio o a la junta general”.

responsabilidad solidaria que a tal efecto señale el Reglamento vía Decreto Supremo.

- Reglamento del Procedimiento de Atribución de Responsabilidad Solidaria.

Ámbito de aplicación

El presente Reglamento rige el procedimiento a seguir en los casos siguientes:

1. Cuando la Administración Tributaria presuma la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades conforme al segundo y tercer párrafo del artículo 16° del Código Tributario.

Objetivo

El presente procedimiento tiene como objetivo determinar si los representantes señalados en el numeral 2 del primer párrafo del artículo 16° del Código Tributario, actuaron con dolo, negligencia grave o abuso de facultades en el ejercicio de sus funciones, dando lugar con su comportamiento al incumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes representados.

Facultades de determinación

Para el desarrollo del procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria podrá ejercer sus facultades de fiscalización previstas en el artículo 62° del Código Tributario en todo lo que resulte aplicable sobre el presunto responsable solidario.

Inicio del procedimiento

El procedimiento de atribución se iniciará con la notificación de la carta de presentación del agente(s) fiscalizador(es), donde se deberá indicar:

- Denominación del procedimiento

- Nombre del (los) agente(s) fiscalizador(es)
- Datos de identificación del contribuyente fiscalizado por el que se le puede atribuir responsabilidad solidaria
- Periodo tributario sujeto a imputación
- Tributo fiscalizado al contribuyente

El procedimiento de atribución deberá iniciarse antes de culminarse la fiscalización al contribuyente, salvo que se trate de hechos que no pudieron conocerse en la fiscalización por razones imputables al contribuyente.

Plazo del procedimiento

El procedimiento de atribución tendrá como plazo un año, aplicándose lo dispuesto al plazo del procedimiento de fiscalización del contribuyente, previstos en el artículo 62-A⁶⁶ del Código Tributario y el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización⁶⁷.

Fin del procedimiento

El procedimiento culminará con la notificación de la Resolución de Atribución de Responsabilidad Solidaria, la que deberá contener, la información señalada en el artículo 77⁶⁸ del Código Tributario, precisando

⁶⁶ TUO del Código Tributario. Op. cit.

Artículo 62° - A. – Plazo de fiscalización

1. Plazo e inicio del cómputo: El procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de un (1) año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización. De presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma.

⁶⁷ D.S. 085-2007-EF. Loc. cit.

⁶⁸ TUO del Código Tributario. Op. cit.

Artículo 77°.- Requisitos de las Resoluciones de Determinación y de Multa
La Resolución de Determinación será formulada por escrito y expresará:

adicionalmente los fundamentos fácticos y jurídicos que sustentan la atribución de responsabilidad solidaria.

Documentos a emitir por la Administración Tributaria

En el procedimiento de atribución el órgano recaudador podrá emitir:

- Actas
Para dejar constancia de hechos que no deban constar en Requerimientos o Resultados de Requerimientos.
- Cartas
Para dejar constancia de la respuesta a solicitudes del sujeto intervenido o de comunicaciones de oficio de la Administración Tributaria que no deban constar en Requerimientos o Resultados de Requerimientos.
- Requerimientos
Se emitirán los siguientes:
 - **Requerimiento Inicial**, para dar inicio al procedimiento de atribución, donde se solicitará la información correspondiente a las funciones ejercidas por el representante, en el contribuyente fiscalizado, respecto al periodo que se investiga.

-
1. El deudor tributario.
 2. El tributo y el periodo al que corresponda.
 3. La base imponible.
 4. La tasa.
 5. La cuantía del tributo y sus intereses.
 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria.
 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen.

Tratándose de Resoluciones de Multa contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

La Administración Tributaria podrá emitir en un sólo documento las Resoluciones de Determinación y de Multa, las cuales podrán impugnarse conjuntamente, siempre que la infracción esté referida a un mismo deudor tributario, tributo y período.

- **Requerimiento de Descargos**, para dar oportunidad al intervenido a presentar los medios probatorios que enerven la presunción de la Administración Tributaria, de haber actuado con dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

En este Requerimiento el agente fiscalizador deberá dejar constancia de los fundamentos fácticos y jurídicos que sustentan su presunción.

- **Resultado de Requerimientos**

En el resultado del Requerimiento Inicial, se dejará constancia de la calidad de representante del presunto responsable. Se indicarán los documentos que evidencian el nombramiento en el cargo, vigencia de los poderes, funciones, entre otros.

En el Requerimiento de Descargos, el agente fiscalizador confirmará o desvirtuará su presunción de responsabilidad solidaria, dejando constancia de los argumentos que sustentan sus conclusiones.

Medio Impugnatorio durante el desarrollo del procedimiento

Contra las actuaciones del agente fiscalizador antes de notificar la Resolución de Atribución, sólo cabe el Recurso de Queja, que se registrará por las reglas del artículo 155° del Código Tributario⁶⁹.

4. El procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria en la legislación comparada.

⁶⁹ TUO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO. Loc. cit.

Artículo 155°.- RECURSO DE QUEJA

El recurso de queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código; debiendo ser resuelto por:

a) El Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de presentado el recurso, tratándose de recursos contra la Administración Tributaria.

En España y en Alemania se permite al interesado efectuar sus descargos, antes de notificarle el acto de atribución de responsabilidad solidaria.

Como lo señala la doctrina española, se dará audiencia al interesado, antes de atribuirle la responsabilidad:

Iniciado de oficio el procedimiento administrativo dirigido a la declaración de la existencia de responsabilidad tributaria y de su alcance, comienza la fase de instrucción, en la que la Administración comprobará la realización de alguno de los presupuestos de hecho que dan lugar a la obligación de pago de la deuda tributaria ajena. En relación con la fase de instrucción de dicho procedimiento, el artículo 37.4 de la LGT, reformado por la Ley 25/1995, establece que antes de dictar el acto administrativo por el que se declare y se determine el alcance de la responsabilidad tributaria, se dará audiencia al interesado. De esta forma, la LGT trata de superar la posición que la Administración había mantenido respecto a la realización de un trámite de audiencia previo a la resolución del expediente, ante la falta de una referencia expresa de la Ley al mismo, mostrándose siempre contraria al mismo, incluso, después de la aprobación de la Ley 30/1992, de aplicación subsidiaria a los procedimientos administrativos de gestión tributaria⁷⁰.

En este sentido, el trámite de audiencia previo a la declaración de responsabilidad tributaria, no sólo deberá ponerse a la vista del interesado el expediente de declaración de responsabilidad, es decir, aquellos documentos en posesión de la Administración que acreditan la concurrencia de los presupuestos de hecho que dan lugar a la responsabilidad, sino que también deberá mostrarse el expediente de liquidación de la deuda tributaria, cuando la deuda derivada haya sido liquidada administrativamente, con tal de que posteriormente pueda impugnar eficazmente la liquidación tributaria. A la vista del expediente, el responsable tributario podrá presentar un escrito de alegaciones, en el que trate de probar la falta de realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad o la inexistencia de la deuda tributaria, sin que pueda formular alegación alguna, en este momento, contra el contenido del acto de liquidación tributaria. Este trámite deberá celebrarse en el momento inmediatamente anterior a la adopción del acuerdo, y su omisión dará lugar a la anulabilidad del acto de declaración de responsabilidad⁷¹.

⁷⁰ GONZALEZ ORTIZ, Diego. Op. Cit, pp. 422-423

⁷¹ GONZALEZ ORTIZ, Diego. Op. Cit, pp. 424

Sección IV.

RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS REPRESENTANTES LEGALES DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN MATERIA DE DELITOS TRIBUTARIOS

1. Responsabilidad Solidaria en concurrencia con la Responsabilidad Penal

La responsabilidad solidaria, que se fundamenta en las conductas dolosas de los representantes, guarda intrínseca relación con el proceso penal, respecto de la calificación de la conducta del sujeto, a fin de establecer si actuó con dolo, calificación que sólo podrá realizarse en el ámbito judicial en los procesos penales por delitos tributarios.

El Tribunal Fiscal sustenta su dictamen favorable a la atribución de responsabilidad solidaria en base a la sentencia penal⁷² cuando en la RTF N° 7019-2-2002 señala que:

habiéndose acreditado en la vía penal que el recurrente actuó con dolo al haber dejado de pagar las deudas tributarias correspondientes a la Empresa (...), se concluye que la imputación de responsabilidad solidaria efectuada por la Administración se encuentra conforme a ley, por lo que procede confirmar la resolución apelada.

⁷² Criterio recogido en las RTFs N° 578-4-2002 y 4777-2-2003.

Del mismo modo, cuando en el proceso penal se ha considerado no probadas las conductas dolosas, el Tribunal Fiscal ha ordenado revocar la Resolución que establece la responsabilidad solidaria⁷³.

Asimismo, la Responsabilidad Solidaria puede quedar supeditada a lo que se resuelva en el proceso penal⁷⁴, conforme a lo señalado en la RTF 4168-1-2007:

Que en virtud de lo expuesto y a la Resolución de la Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema de Justicia que absuelve al recurrente de los cargos por la comisión de los delitos tributarios de defraudación tributaria y contra la fe pública (falsificación de documentos y falsedad ideológica), al no encontrarse acreditada la conducta dolosa de aquél, procede que sea revocada la resolución apelada.

La doctrina considera que en la determinación de la responsabilidad solidaria por acciones dolosas y fraudulentas, deben aplicarse las garantías del proceso penal:

Así, puesto que la responsabilidad tributaria por actos ilícitos es entendida como una sanción, con la estructura de una garantía personal del crédito tributario, desde este sector doctrinal se ha considerado que deberían aplicarse a dicho instituto jurídico los principios de legalidad, de tipicidad, de culpabilidad y, desde el punto de vista procedimental, las garantías previstas por el artículo 24 de la Constitución en relación con el proceso penal, en especial la presunción de inocencia⁷⁵.

En materia penal consideramos que es necesario establecer parámetros para delimitar la participación dolosa de los representantes legales en la comisión del delito tributario. La responsabilidad sólo puede establecerse enervando la presunción de inocencia, por cuanto la pena requiere de la responsabilidad penal del autor, **quedando proscrita toda forma de**

⁷³ Criterio recogido en la RTF N° 2142-4-2002.

⁷⁴ Criterios recogidos en las RTFs N° N° 2003-1-2003, 6775-5-2003, 7311-5-2003, 6776-5-2003, 3291-1-2006 y 11953-1-2008.

⁷⁵ GONZALEZ ORTIZ, Diego. Op. Cit, p. 162.

responsabilidad objetiva, tal como lo establece el artículo VII del Código Penal⁷⁶; considerando que toda persona es considerada inocente mientras no se haya declarado judicialmente su responsabilidad, y es un principio de la función jurisdiccional el **no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso**, conforme al artículo 24° inciso e) y artículo 139° numeral 14 de la Constitución Política del Perú.

2. Responsabilidad penal de los representantes legales de personas jurídicas

Resulta importante el interés que va generando en la actualidad, y en el marco de la sociedad la adaptación del Derecho Penal al reto de hacer frente a la creciente criminalidad económica y organizada combatiéndolas con leyes más severas y, de tal manera, la discusión acerca de la responsabilidad penal alcanza a las personas jurídicas, siendo sus representantes o los que actúan en nombre de este los que cometen los hechos descritos en la norma.

La opinión doctrinaria mayoritaria aún sostiene que las sanciones punibles deben afectar sólo a las personas naturales y no a los entes corporativos o mejor dicho, a las personas jurídicas; por ello, si enfocamos el tema desde el punto de vista - el daño causado- y por ende, de la importancia de los bienes jurídicos que son objetos de protección, habría que tomar en cuenta un nuevo Derecho Penal, en donde precisamente los sujetos activos con mayor capacidad criminológica son las personas jurídicas, sin embargo, lo que ocurre en la realidad es que no se sancionan a las personas jurídicas si no a las personas físicas y esto tiene relación con el análisis del injusto, al configurar ésta una categoría que siempre se ha reconocido como propia de la condición humana.

⁷⁶ CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ

1991 *Decreto Legislativo N° 635. Código Penal.* 8 de abril.

Ahora bien, las actuaciones dolosas o culposas que realiza el representante de una empresa o el que actúa a nombre de esta, se encuentran bajo los alcances de las sanciones del artículo 27° del Código Penal, que señala:

El que actúa como órgano de representación autorizado de una persona jurídica o como socio representante autorizado de una sociedad y realiza el tipo legal de un delito es responsable como autor, aunque los elementos especiales que fundamentan la penalidad de este tipo no concurran en él, pero sí en la representada.

Siendo esto así, debemos de entender que la responsabilidad penal recae en el representante legal de la persona jurídica, y por tanto, los que ejercen esa función deben asumir la responsabilidad por los hechos delictuosos en que se haya incurrido.

Tradicionalmente, los que cometían los delitos sólo eran las personas físicas es decir naturales, dependiendo del delito, y que por ficción legal se escudaban en crear estas personas jurídicas con la finalidad de que el tipo penal cometido, sólo recaigan en éstas, es decir en su empresa creada.

Entre estos países podemos mencionar a Gran Bretaña, Dinamarca, Holanda, Francia, Portugal, Estados Unidos, Finlandia, Japón y Noruega, mientras que en Estados como Alemania e Italia sólo se aplican sanciones económicas contra las personas jurídicas y en similar línea, países como España, Bélgica, Grecia, Austria, Canadá y en nuestro medio, se imponen sanciones de carácter civil o administrativo a las personas Jurídicas. Lo cierto es que en relación a este dogma del "Societas Delinquere Non Potest" las regulaciones que contienen los grandes sistemas del Derecho Penal (como el sistema del Common Law y la Codificación de Europa Continental que halla sustento en la legislación Francesa y en el pensamiento dogmático Alemán) tienden a unificarse y por tal razón, la ya existente responsabilidad cuasi-penal de las empresas a nivel de la comunidad Europea es frecuentemente tomada en consideración como modelo legislativo y jurídico de varios de sus Estados miembros⁷⁷.

⁷⁷ LOPEZ WONG, ROSARIO SUSANA

Las deficiencias y dificultades probatorias en materia de criminalidad empresarial

Aquí es donde abarcamos los problemas de atribución de responsabilidad (imputación) y de prueba que surgen dentro de la criminalidad de la empresa y que tienen su origen fundamentalmente, en el hecho de que son personas naturales, esto es, personas físicas las que actúan para la empresa.

Entendemos que la principal dificultad probatoria radica en identificar al verdadero responsable de los hechos delictivos que se puedan cometer a través de la actuación de una empresa, de tal suerte que es posible formular dos interrogantes:

- ¿Puede ser perseguido penalmente el representante legal de una empresa?
- ¿Hasta dónde puede alcanzar la responsabilidad penal al representante legal de la empresa?

Estas dos situaciones que causan tanta preocupación en el ámbito empresarial nos llevan a analizar necesariamente el Principio **Societas Delinquere Non Potest** que ha sido aceptado tradicionalmente en España, Alemania y parte de América Latina, según el cual las personas jurídicas no tienen capacidad de actuar, por tanto, no son capaces de infringir normas de conducta, es decir, tradicionalmente se ha partido siempre de la idea de que las personas jurídicas carecen de capacidad de acción, por consiguiente, de capacidad de culpabilidad. Ello nos conduce a una situación tan simple como real: y como lo decíamos, las personas jurídicas no pueden ser sentadas en el banquillo de los acusados ni ser enviadas a la cárcel, no siendo éstas las

2003 *Acerca de la de responsabilidad penal de las personas jurídicas. Determinación de la naturaleza jurídica de las consecuencias accesorias: ¿sanción penal o medida administrativa?.* Consulta: 10 de octubre 2009.

<http://www.amag.edu.pe/web/html/servicios/archivos_articulos/2003/respon_penal_personas_juridicas.htm>

únicas razones que abonan a favor de la tesis de que no es posible atribuir una responsabilidad penal a las personas jurídicas; por consiguiente, se debe recurrir en todo caso, a la imposición de una sanción accesoria, civil o administrativa hacia la empresa.

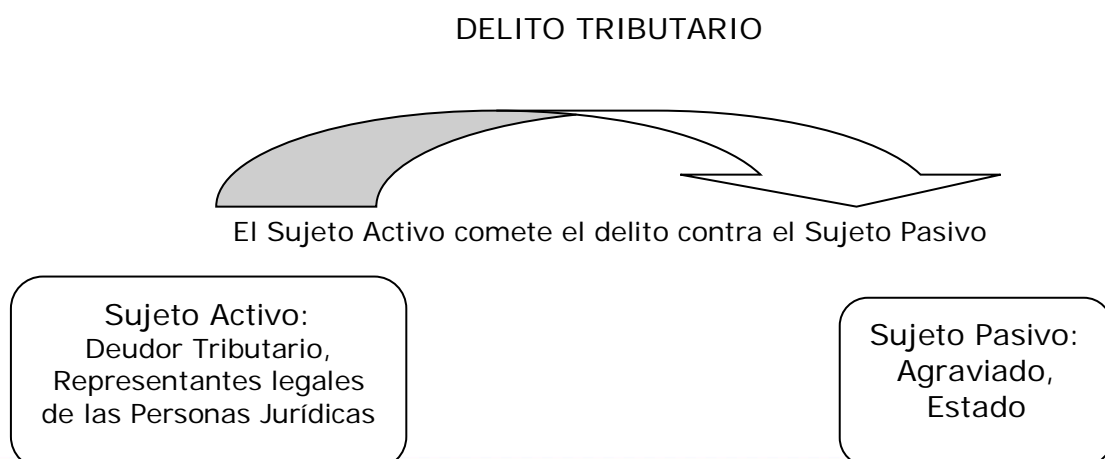
Sobre el particular, debemos indicar que la sanción a la persona jurídica no debe ser interpretada como una medida de seguridad que tenga sólo efectos para el futuro, sino que se debe complementar con una sanción por el hecho pasado para realizar así una función preventiva. No debe considerársele entonces como una verdadera pena, sino como una medida de prevención y represión a eventuales acciones futuras que configuren delitos.

3. Delitos tributarios imputables a los representantes legales de las personas jurídicas como presuntos autores.

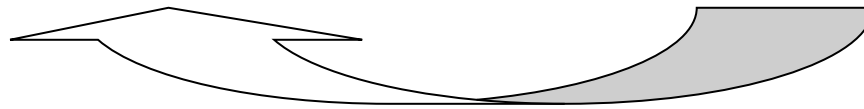
Los representantes legales encargados de supervisar la correcta determinación de las obligaciones tributarias de empresas, asumen el compromiso de cumplir con los deberes de declaración y pago de los tributos a su cargo.

Las empresas son entes abstractos que por ficción jurídica son sujetos de deberes y obligaciones, los cuales sólo pueden ser cumplidos por las personas físicas que las administran y representan.

Así, presentamos el siguiente esquema:



El Estado aplica la sanción penal



Elaboración propia

En nuestro derecho penal, para la configuración de un delito deben concurrir principalmente los siguientes elementos:

- Tipicidad.- Los delitos tributarios deben estar previstos expresamente en la norma penal tributaria.
- Antijuridicidad.- Implica la vulneración de la norma tributaria, el incumplimiento deliberado de la declaración y pago de los tributos. Como hemos desarrollado en los capítulos anteriores, las normas tributarias⁷⁸ han establecido claramente cuáles son las obligaciones y responsabilidades de los representantes legales de las empresas y las consecuencias del incumplimiento de estas responsabilidades, tal incumplimiento da origen a la figura del responsable solidario.
- Culpabilidad.- Significa el reproche hacia la conducta del agente del delito. En delitos cometidos por las empresas cabe preguntarse si las empresas como entes jurídicos pueden tener por sí mismas conductas

⁷⁸ Artículos 16°, 87° y 89° del TUO del Código Tributario.

reprochables y por ende ser culpables de la comisión de delitos tributarios.

Consideramos que la conducta para que sea reprochable debe ser imputable a una persona física. En nuestra opinión las personas jurídicas por sí mismas no pueden ser agentes del delito, pero sí pueden ser sancionados sus representantes legales y administradores.

Nuestra norma penal se basa en un sistema de imputabilidad subjetiva, donde el elemento culpabilidad, en cuanto conciencia de la acción u omisión es preponderante.

En materia penal tributaria consideramos que el elemento de culpabilidad es esencial, pues estamos ante delitos que requieren de una conciencia y voluntad determinadas hacia el engaño al fisco para no pagar los tributos que corresponden.

A su vez el Juez Penal tendrá en cuenta al momento de abrir instrucción los siguientes principios:

- La presunción de inocencia.- Se presumirá que el representante legal actuó con buena fe, a menos que se demuestre lo contrario.
- Carga de la prueba.- El representante del Ministerio Público, titular de la acción penal, deberá probar plenamente la comisión del delito de defraudación tributaria. Los delitos no se presumen deben probarse.
- Debido proceso.- Deben cumplirse los procedimientos, plazos y garantías establecidas para que los presuntos responsables puedan ser investigados y procesados.
- Derecho a la defensa.- En todo momento, desde el inicio de la investigación administrativa del agente fiscalizador, el representante

legal debe poder ofrecer las pruebas de descargo que considere pertinentes ante las imputaciones de acciones dolosas.

3.1 Delitos tributarios imputables al representante legal

En nuestra legislación, la Ley Penal Tributaria⁷⁹ está orientada a sancionar al representante legal aunque no lo mencione expresamente, entonces no todo sujeto que participa en la comisión del delito tributario será sancionado como autor sino sólo los representantes legales, la sanción se establece en función de la calidad del sujeto.

Encontramos en la Ley Penal Tributaria cinco tipos penales:

- Primer artículo: Tipo base
- Segundo artículo: Modalidades
- Tercer artículo: Modalidad atenuada
- Cuarto artículo: Modalidad agravada
- Quinto artículo: Delito relacionado con la contabilidad.

Primero, en el tipo base, se sanciona a aquel que en provecho propio o de un tercero deja de pagar los tributos que establecen las leyes. Entonces tenemos que formulamos las siguientes preguntas para iniciar el análisis:

- ¿Quién debe pagar los tributos que establecen las leyes?
El representante legal.

⁷⁹ Loc. cit.

- ¿Quién es el responsable por dejar de pagar los tributos que establecen las leyes?
El representante legal.
- ¿Quién puede actuar en provecho propio?
Una persona física como contribuyente o un representante legal y accionista de una empresa.
- ¿Quién puede actuar en provecho de un tercero?
El representante legal que actúa en provecho de la empresa a la cual representa.

Como vemos, aunque la norma penal no es explícita al mencionar al representante legal, consideramos que la ley penal sólo puede incluir como autor a aquél que tiene el deber jurídico de cumplir con el pago.

Cabe resaltar que el tipo base considera como conductas delictivas, aquellas realizadas utilizando cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta contra el fisco. Para llevar a cabo estas conductas es necesaria la existencia del dolo, por lo que consideramos que el actuar con dolo de los representantes legales con la consecuencia del dejar de pagar tributos, trae como consecuencia también que sea sujeto imputable de responsabilidad solidaria tributaria, ambos aspectos –penal y responsabilidad solidaria- están estrechamente ligados.

El no pago fraudulento, en materia penal, encuentra su complemento en el ámbito económico, donde el representante legal que cometió una conducta fraudulenta con el propósito de reducir el tributo a pagar de su representada, deberá responder con su patrimonio personal por las deudas tributarias dejadas de pagar.

Segundo, en las modalidades de defraudación tributaria, se indican las formas en que aquel (autor) que actúa en forma fraudulenta puede cometer

el delito tributario, tales como el ocultamiento de ingresos, rentas o consignando pasivos falsos.

Tercero, en el tipo atenuado, nos encontramos en umbrales o importes de tributos dejados de pagar que la norma considera menos lesivos.

En cuarto lugar, en la modalidad agravada encontramos las maniobras más reprochables por la gravedad del engaño. Se puede decir que mediante estas maniobras se engaña doblemente al fisco. Se engaña primero para obtener ventajas como exoneraciones, crédito fiscal, saldos a favor de tributos, y se engaña nuevamente para utilizar estas ventajas indebidas, para reducir el tributo a pagar o no pagar tributos. En esta modalidad agravada nuevamente el representante legal será el autor del delito.

Finalmente, en los delitos relacionados con la contabilidad, conocidos como delitos contables por su relación con los registros de la empresa, nuevamente la autoría de estos delitos recaen en la figura del representante legal⁸⁰, el cual es responsable de cumplir las obligaciones tributarias de su representada.

Los delitos relacionados con la contabilidad son bastante severos a nuestro juicio, pues contemplan acciones como la anotación de asientos falsos. Cabe preguntarse ¿quién anota los asientos en los libros contables, el representante legal o el contador?

En estos delitos contables podemos preguntarnos, ¿cuál es el grado de responsabilidad del representante legal que contrató a una firma contable de reconocido prestigio, la cual actuó en forma negligente cometiendo serios errores contables, generando como resultado un menor tributo a pagar, o saldos a favor de crédito fiscal utilizados indebidamente, a partir de los cuales se obtuvieron devoluciones indebidas?. ¿El representante legal debe

⁸⁰ El motivo de esta responsabilidad penal se origina en los artículos 16° y 89° del Código Tributario.

tener la profesión de contador, debe tener estudios de contabilidad a nivel de diplomados? ¿El representante legal debe tener profesión universitaria?

Consideramos que este tipo penal, aunque bastante proteccionista del bien jurídico tributo, puede resultar tan severo que el juzgador sancione al representante legal aplicando una responsabilidad objetiva en base a las anotaciones indebidas en los libros contables.

3.2. El dolo en la responsabilidad penal tributaria.

Podemos entender al dolo penal tributario como el conocimiento de los deberes tributarios y la intención de evadir el pago del tributo.

En nuestra opinión los tipos penales tributarios exigen el actuar con dolo, es decir la acción u omisión con conciencia y voluntad. Ello no implica que el representante legal deba tener la profesión de contador o de abogado, o ser especialista en tributación, sino sólo que haya actuado deliberadamente puesto que por la complejidad de estos delitos consideramos que es prácticamente indispensable que para la comisión de estos delitos haya contado con la participación de un profesional con sólidos conocimientos tributarios.

Con respecto a este profesional especialista tributario, que puede ser de profesión contador, abogado u otro profesional con amplios conocimientos tributarios, podrán ser considerados coautores del delito.

4. Procedimiento complementario para determinar la responsabilidad solidaria y penal tributaria en forma conjunta, en la fase de investigación administrativa

A fin de garantizar un procedimiento legal y justo proponemos que en la etapa administrativa, en la configuración de la responsabilidad solidaria, donde se hayan cometido conductas dolosas y existan indicios de la comisión de defraudación tributaria se apliquen las siguientes reglas:

4.1. Atribución de responsabilidad solidaria en fiscalización.

Este procedimiento a desarrollar se encuentra explicado en la Sección III.

4.2. Informe motivado de indicios de delito tributario.

La Administración Tributaria, dentro de sus facultades de investigación administrativa del delito tributario, obtendrá los indicios probatorios pertinentes que sustenten su informe motivado, el cual remitirá al Ministerio Público a efectos que éste prosiga con la acción penal.

4.3. Responsabilidad solidaria y penal concurrentes.

En los casos en que el agente fiscalizador detecte indicios de delito tributario, deberá culminar el procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria, a excepción de la notificación de la Resolución de Atribución, la cual quedará suspendida hasta lo que se resuelva en el proceso penal en la vía judicial.

No se proseguirá con el procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria cuando el contribuyente haya cumplido con el pago de la totalidad de la deuda tributaria, sin embargo se continuará con la investigación y trámite del caso penal imputable al presunto autor del delito, al haber utilizado maniobras fraudulentas para no pagar los tributos que correspondan.

La obligatoriedad de la atribución de responsabilidad solidaria incidirá en una mayor actividad probatoria para la Administración Tributaria, de modo tal que los procesos penales tributarios y las atribuciones de responsabilidad por la deuda tributaria tengan más sustento, y se haya ejercido plenamente el derecho de defensa por los representantes legales de las personas jurídicas.

A fin de garantizar el cobro de la deuda tributaria, la prescripción para ejercer las acciones de cobro se suspenderá, hasta que se emita la resolución judicial final en el proceso penal.



CONCLUSIONES

- La necesidad de un procedimiento para la atribución de responsabilidad solidaria tributaria a los representantes legales de las personas jurídicas, se sustenta principalmente en el respeto al debido proceso, derecho a la defensa y capacidad contributiva.
- En la atribución de responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria debe probar el pleno conocimiento y la participación de los presuntos responsables, así como permitirles actuar pruebas en contrario.
- El procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria propuesto permite a los representantes legales ejercer plenamente su derecho de defensa y a su vez garantiza que la Administración emita Resoluciones con respaldo de un debido procedimiento.
- El procedimiento propuesto se desarrolla dentro del proceso de fiscalización tributaria, con etapas, plazos y documentos que sean de conocimiento de las partes, a fin de que el agente fiscalizador evalúe los elementos probatorios con mayores elementos de juicio.
- El nuevo procedimiento permitirá ejercer oportunamente los medios de defensa previstos en el Código Tributario como son: el Recurso de Queja, y la presentación de descargos a los Requerimientos.
- La responsabilidad solidaria tributaria y la presunción de responsabilidad penal de los representantes legales por el actuar con dolo podrán ser determinados en forma conjunta, en base a una mayor valoración de elementos probatorios por parte de la Administración Tributaria.
- Las acciones de cobranza y medidas cautelares dirigidas contra el presunto responsable solidario tendrán mayor sustento, serán medidas más justas, que contribuirán al afianzamiento de la conciencia tributaria en la ciudadanía.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

- ABANTO VASQUEZ, Manuel.
2000 *Derecho Penal Económico. Parte especial*. Lima: Idemsa.
- CONTADORES & EMPRESAS
2008 *Infracciones y Delitos Tributarios*. Lima: Gaceta Jurídica.
- BEAUMONT GALLIRGOS, Ricardo
1998 *Comentarios a la nueva ley General de Sociedades*. Tercera edición. Lima: Gaceta Jurídica.
- ELÍAS LAROZA, Enrique
2003 *Derecho Societario Peruano. La Ley General de Sociedades del Perú*. Trujillo: Editora Normas Legales.
- GALAN RUIZ, José Javier
2005 *La Responsabilidad Tributaria*. Navarra: Editorial Aranzadi.
- GARCIA CAVERO, Percy
2004 *La responsabilidad penal de las personas jurídicas, órganos y representantes*. Mendoza: Ediciones Jurídicas Cuyo.
- GÓMEZ, Teresa, Fernando LISICKI y César LITVIN
2005 *Ley de Procedimiento Tributario 11.683. Ley penal tributaria previs 24.769*. Buenos Aires: Editorial La Ley.
Consulta: 19 de julio 2009.
<<http://www.cuspide.com/isbn/9870306608>>

- GONZÁLEZ ORTIZ, Diego
2004 *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*. Madrid: Dykinson.
- HUAMANÍ CUEVA, Rosendo
2007 *Código Tributario comentado*. Quinta Edición. Lima: Jurista Editores.
- IANACONE SILVA, Felipe Eduardo
2001 *Jurisprudencia del Código Tributario. Resoluciones del Tribunal Fiscal*. Lima: Editorial Grijley.
- MARTIN JIMENEZ, Adolfo
2004 *Los Supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria)*. Navarra: Editorial Aranzadi.
- MAURICIO SUBIRANA, Sonia
2008 *El responsable tributario y la empresa*. Madrid: Editorial Tirant lo Blanch.
- MEINI MENDEZ, Iván
1999 *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*. Lima: Fondo editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- NAVARRO EGEA, Mercedes
2006 *El responsable tributario*. Andalucía: Editorial Iustel
- OTAEGUI, Julio César
1979 *Administración Societaria*. Buenos Aires: Abaco.
- ROBIGLIO, Carolina L
2004 *La autoría en los delitos tributarios*. Buenos Aires.
Consulta: 19 de julio 2009.

<<http://www.buscalibros.cl/libro.php?libro=458696>>

- RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier y otros
2009 *Código Tributario. Doctrina y Comentarios*. Lima: Pacífico Editores.
- ROXIN, Claus
1997 *Derecho Penal. Parte General*. Traducción de Luzón Peña, Díaz y García Conlledo, y De Vicente Remesal. Madrid: Civitas.
Consulta: 19 de julio 2009.
<<http://forodelderecho.blogcindario.com/2008/01/00149-derecho-penal-parte-general-tomo-i-claus-roxin.html>>
- VIDE REYNA ALFARO, Luis Miguel
2002 *Manual de Derecho Penal Económico. Parte general y parte especial*. Lima: Gaceta Jurídica.

TESIS

- GONZALEZ ORTIZ, Diego
1998 *La figura del responsable tributario en el derecho español*. Tesis de doctorado. Valencia: Universidad de Valencia, Facultad de Derecho.
Consulta: 19 de julio 2009.
<http://www.cibernetia.com/tesis_es/CIENCIAS_JURIDICAS_Y_DERECHO/DERECHO_Y_LEGISLACION_NACIONALES/1>
<<http://vozme.com/text2voice.php>>

ARTÍCULOS EN LIBROS

- MEINI MENDEZ, Iván
2004 "Actuar en lugar de otro". *Código Penal comentado*. Lima: Gaceta Jurídica, p. 987.
- GARCÍA AÑOVEROS, Jaime
1998 "Una Nueva Ley General Tributaria, Problemas Constitucionales". *Garantías Constitucionales del Contribuyente*. Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, p. 94.

ARTÍCULOS EN REVISTAS

- AVENDAÑO VALDÉZ, Juan Luis y Juan Luis AVENDAÑO CISNEROS
1995 "Artículo 173 de la Ley General de Sociedades: ¿responsabilidad civil o penal de los directores de sociedades anónimas?". *Revista Ius et Veritas*. Lima, número 11, pp. 25-31.
- BALDEÓN GÜERE, Norma
2009 "¿Cuándo un representante legal se encuentra obligado a asumir deudas tributarias de la empresa?". *Revista Contadores & Empresas*. Lima, número 119, pp. A1-A4.
- BRAMONT ARIAS TORRES, Luis
2003 "Defraudación tributaria: Alcances para la responsabilidad penal de los representantes". *Revista Peruana de Derecho de la Empresa*. Lima, número 55, pp. 65-87.
- BUENO CHOCANO, Patricia
1999 "La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades en la legislación peruana". *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario- IPDT*. Lima, número 37, pp. 55-100.

- CARO CORIA, Dino Carlos
2001 "La responsabilidad de la propia Persona Jurídica en el Derecho Penal peruano e iberoamericano". *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú*. Lima, número 54, pp. 419-474.

- CASTILLO ALVA, José Luis
1999 "El actuar por otro: responsabilidad penal de los órganos representantes y socios representantes de una persona jurídica. El caso peruano". *Revista Normas Legales*. Lima, tomo 279, pp. A-62, A-72.

- CHÁVEZ GONZALES, Marco
2007 "El principio de presunción de inocencia y la responsabilidad objetiva de infracciones en el Código Tributario peruano". *Revista Vectigalia*. Lima, número 3, pp. 17-22

- DEVOTO GAGLIARDI, Guillermo
2007 "Caducidad de la responsabilidad tributaria de los liquidadores de sociedades". *Revista Athina*. Lima, número 2, pp. 223-231.

- DURÁN ROJO, Luis Alberto
2005 "El derecho a probar en el procedimiento contencioso tributario". *Revista VECTIGALIA*. Lima, número 1, pp. 139-143.

- GARCIA CAVERO, Percy
2000 "El sistema funcional de imputación en la determinación de la responsabilidad penal del administrador de la empresa". *Revista Peruana de Doctrina & Jurisprudencia penal*. Lima, número 1, pp. 505-532.

- HERRERO MADARIAGA, Juan.
1980 "El Responsable Tributario". *Revista Española de Derecho Financiero*. Madrid, número 26, pp. 187-192.

- HERRERA VELARDE, Eduardo
2003 “Los delitos contables en el Perú y las falencias de su actual regulación”. *Revista Actualidad Jurídica*. Lima, número 117, pp. 31-43.

2006 “¿Es aplicable el principio de culpabilidad a favor de las personas jurídicas?”. *Revista Actualidad Jurídica*. Lima, número 152, pp. 107-111.
- LOZANO HERNANDES, Julio Carlos
“La injustificada sanción a presidentes de Directorio y titulares de empresas quebradas en la ley concursal peruana”. *Revista ACTUALIDAD JURÍDICA*. Lima, número 143, pp. 21-23.
- MEINI MENDEZ, Iván
1999 “El actuar por otro en el Derecho Penal peruano”. *Revista Nuevo Foro Penal*. Lima, p. 145.
- MUÑOZ NÁJAR BUSTAMANTE, Mauricio y Beatriz DE LA VEGA RENGIFO
2000 “La responsabilidad solidaria de los representantes legales en el Código Tributario”. *Revista Estudios Privados*. Lima, número 4, p. 102.
- MUR VALDIVIA, Miguel
1995 “Sujeción pasiva y responsables tributarios”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario –IPDT*. Lima, número 26, pp. 90-91.

- ORTEGA SALAVARRIA, Rosa y otros
2009 “¿A quiénes les alcanza la Responsabilidad Tributaria al interior de las Personas Jurídicas? (Primera Parte)”. *Revista Informativo Caballero Bustamante*. Lima, número 672, pp. A1-A4.
- REVILLA LLAZA, Percy Enrique
“Responsabilidad penal de los administradores de empresas. El caso del fraude contable y conductas conexas”. *Revista Actualidad Jurídica*. Lima, número 143, pp. 17-19.
- SAMHAN SALGADO, Fiorella
2009 “Alcances de la responsabilidad solidaria de los representantes legales en materia tributaria”. *Revista de la Facultad de Derecho, de la Universidad San Martín de Porres*. Consulta: 19 de julio de 2009.
<http://74.125.47.132/search?q=cache:F8NdcMETZb8J:www.derecho.usmp.edu.pe/instituto/revista/articulos/RESPONSABILIDAD_SOLIDARIA_DE_REP_LEGAL_EN_MATERIA_TRIBUTARIA_ARTICULO_F_SAMHAN.doc+ALCANCES+DE+LA+RESPONSABILIDAD+SOLIDARIA+DE+LOS+REPRESENTANTES+LEGALES+EN+MATERIA+TRIBUTARIA&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=pe>
- SANZ DÍAZ - PALACIOS, Alberto
2003 “El derecho a no declarar contra sí mismo: la articulación entre los procedimientos de gestión tributaria y el proceso penal por delito fiscal”. *Revista Análisis Tributario*. Lima, números 183-184, pp. 22-24 y 26-29.
- SERRANO-PIEDecasas FERNANDEZ, José Ramón
1997 “Sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas”. *Revista THEMIS*. Lima, número 35, pp. 127-136.

- TORRES CARRASCO, Manuel Alberto
2005 "La responsabilidad de los directores y gerentes por los acuerdos o actos contrarios al interés de la sociedad". *Revista Actualidad Jurídica*. Lima, número 143, pp. 13-15.
 - URQUIZO OLAECHEA, José
2007 "Responsabilidad penal del directivo de la empresa en el Código Penal peruano". *Revista Actualidad Jurídica*. Lima, número 160, pp. 255-273.
 - VIDE GARCIA CAVERO, Percy
1999 "Algunos apuntes sobre el fraude en la administración de personas jurídicas: la doble contabilidad y la administración fraudulenta". *Revista Actualidad Jurídica*. Lima, tomo 62, p. 30.
 - VILLANUEVA GONZALES, Martín
"Responsabilidad solidaria de los representantes y administradores en materia tributaria". *Revista Actualidad Jurídica*. Lima, número 143, pp. 25-27.
- RAMÍREZ GOICOCHEA, Luis Alberto
"Responsabilidad Solidaria de Gerentes y Directores". Primera edición, enero 2014, pp. 40-45.

PONENCIAS

- INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO (IPDT)
2007 "Resolución de las IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Los Sujetos Pasivos Responsables en materia tributaria". Conclusiones de las Ponencias.

ARTÍCULOS EN INTERNET

- LOPEZ WONG, ROSARIO SUSANA

2003 *Acerca de la de responsabilidad penal de las personas jurídicas. Determinación de la naturaleza jurídica de las consecuencias accesorias: ¿sanción penal o medida administrativa?. Consulta: 10 de octubre 2009.*

<http://www.amag.edu.pe/web/html/servicios/archivos_articulos/2003/respon_penal_personas_juridicas.htm>

COMENTARIO EN BLOG

- ROBLES MORENO, Carmen del Pilar
2006 *Comentario del 25 de enero. A propósito de la “no confiscatoriedad” en materia tributaria. Consulta: 19 de julio de 2009.*
<<http://tributoydogma.blogspot.com/2006/01/proposito-de-la-no-confiscatoriedad-en.html>>

LEYES, DECRETOS Y OTROS SIMILARES

- PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA
 - 1976 *Decreto Ley N° 21621. Ley de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada. 14 de setiembre.*
 - 1999 *Decreto Supremo N° 133-2013-EF.*
 - 2007 *Decreto Supremo N° 085-2007-EF. Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT. 29 de junio.*
- CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ
 - 1990 *Decreto Legislativo N° 295. Código Civil. 8 de setiembre.*
 - 1991 *Decreto Legislativo N° 635. Código Penal. 8 de abril.*
 - 1996 *Decreto Legislativo N° 813. Ley Penal Tributaria. 20 de abril.*
 - 1997 *Ley N° 26887. Ley General de Sociedades. 9 de diciembre.*
 - 2001 *Ley N° 27444. Ley del Procedimiento Administrativo General. 11 de abril.*
 - 2002 *Ley N° 27809. Ley General del Sistema Concursal. 8 de agosto.*

- TRIBUNAL FISCAL

- 1975 *Resolución N° 10855-1975.* 8 de octubre.
- 1983 *Resolución N° 18020-1983.* 25 de noviembre.
- 1986 *Resolución N° 19424-1986.* 13 de marzo.
- 1986 *Resolución N° 19509-1986.* 25 de abril.
- 1987 *Resolución N° 20001-1987.* 6 de enero.
- 1987 *Resolución N° 20018-1987.* 13 de enero.
- 1987 *Resolución N° 20702-1987.* 14 de octubre.
- 1988 *Resolución N° 21018-1988.* 1 de febrero.
- 1988 *Resolución N° 21468-1988.* 13 de junio.
- 1989 *Resolución N° 22316-1989.* 20 de abril.
- 1997 *Resolución N° 339-1-1997.* 25 de febrero.
- 1997 *Resolución N° 319-3-1997.* 11 de abril.
- 1998 *Resolución N° 369-3-1998.* 29 de abril.
- 1998 *Resolución N° 729-3-1998.* 25 de agosto.
- 1998 *Resolución N° 739-3-1998.* 27 de agosto.
- 1999 *Resolución N° 282-1-1999.* 17 de marzo.
- 2000 *Resolución N° 064-3-2000.* 1 de febrero.
- 2000 *Resolución N° 070-5-2000.* 7 de febrero.
- 2001 *Resolución N° 9539-3-2001.* 30 de noviembre.
- 2002 *Resolución N° 578-4-2002.* 31 de enero.
- 2002 *Resolución N° 2142-4-2002.* 22 de abril.
- 2002 *Resolución N° 2574-5-2002.* 15 de mayo.
- 2002 *Resolución N° 5822-5-2002.* 9 de octubre.
- 2002 *Resolución N° 5966-5-2002.* 16 de octubre.
- 2002 *Resolución N° 6940-1-2002.* 29 de noviembre.
- 2002 *Resolución N° 7017-2-2002.* 5 de diciembre.
- 2002 *Resolución N° 7018-2-2002.* 5 de diciembre.
- 2002 *Resolución N° 7019-2-2002.* 5 de diciembre.
- 2003 *Resolución N° 604-5-2003.* 7 de febrero.
- 2003 *Resolución N° 2003-1-2003.* 15 de abril.
- 2003 *Resolución N° 3009-4-2003.* 29 de mayo.

- 2003 *Resolución N° 4777-2-2003.* 22 de agosto.
- 2003 *Resolución N° 5345-4-2003.* 19 de setiembre.
- 2003 *Resolución N° 6170-5-2003.* 29 de octubre.
- 2003 *Resolución N° 6775-5-2003.* 21 de noviembre.
- 2003 *Resolución N° 6776-5-2003.* 21 de noviembre.
- 2003 *Resolución N° 7114-5-2003.* 10 de diciembre.
- 2003 *Resolución N° 7311-5-2003.* 17 de diciembre.
- 2003 *Resolución N° 7375-2-2003.* 19 de diciembre.
- 2003 *Resolución N° 7419-1-2003.* 19 de diciembre.
- 2003 *Resolución N° 7448-2-2003.* 22 de diciembre.
- 2004 *Resolución N° 785-2-2004.* 13 de febrero.
- 2004 *Resolución N° 1178-1-2004.* 2 de marzo.
- 2004 *Resolución N° 2723-2-2004.* 30 de abril.
- 2005 *Resolución N° 2962-5-2005.* 11 de mayo.
- 2005 *Resolución N° 3259-4-2005.* 25 de mayo.
- 2005 *Resolución N° 7254-2-2005.* 28 de noviembre.
- 2006 *Resolución N° 655-A-2006.* 3 de febrero.
- 2006 *Resolución N° 1925-5-2006.* 11 de abril.
- 2006 *Resolución N° 2132-5-2006.* 25 de abril.
- 2006 *Resolución N° 3291-1-2006.* 16 de junio.
- 2006 *Resolución N° 6749-2-2006.* 12 de diciembre.
- 2007 *Resolución N° 4168-1-2007.* 11 de mayo.
- 2008 *Resolución N° 7059-A-2008.* 5 de junio.
- 2008 *Resolución N° 10581-A-2008.* 3 de setiembre.
- 2008 *Resolución N° 11953-1-2008.* 10 de octubre.
- 2012 *Resolución N° 1028-3-2012.* 20 de enero.
- 2012 *Resolución N° 3388-3-2012.* 9 de marzo.
- 2012 *Resolución N° 7176-9-2012.* 11 de mayo.
- 2012 *Resolución N° 11556-10-2012.* 13 de julio.
- 2012 *Resolución N° 13679-9-2012.* 17 de agosto.
- 2012 *Resolución N° 19952-8-2012.* 29 de noviembre.
- 2013 *Resolución N° 14862-3-2013.* 24 de setiembre.
- 2014 *Resolución N° 4189-10-2014.* 31 de marzo.
- 2014 *Resolución N° 6189-4-2014.* 21 de mayo.

- SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SUNAT)
 - 1999 *Directiva N° 011-99/SUNAT.* 20 de agosto.
Consulta: 19 de julio de 2009.
<<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/direc/index.html>>
 - 2000 *Directiva N° 004-2000/SUNAT.* 19 de julio.
Consulta: 19 de julio de 2009.
<<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/direc/index.html>>
 - 2000 *Procedimiento específico IFGRA-PE.24: Responsabilidad Solidaria – Código Tributario.* Consulta: 19 de julio de 2009.
<<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/recauda/procEspecif/ifgra-pe.24.htm>>
 - 2003 *Informe N° 339-2003-SUNAT/2B0000.* 4 de diciembre.
Consulta: 19 de julio de 2009.
<<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/index.html>>
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Sentencias sobre el debido proceso administrativo:

 - 1998 *Sentencia del expediente N° 026-97-AA/TC.*
2 de julio.
 - 2005 *Sentencia del expediente N° 08605-2005-AA/TC.*
14 de noviembre.
 - 2005 *Sentencia del expediente N° 4289-2004-AA/TC.*
17 de febrero.
 - 2004 *Sentencia del expediente N° 1461-2004-AA/TC.*
23 de junio.
- CORTE SUPREMA DEL PODER JUDICIAL

Sentencias del Poder Judicial en el ámbito penal tributario:

 - 2005 *Sentencia del expediente N° 2153-2004. Segunda Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema.* 20 de mayo.

- 2005 *Sentencia del expediente N° 442-2005. Segunda Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema. 6 de julio.*
- 2005 *Sentencia del expediente N° 18-2001-05. Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema. 20 de octubre.*
- 2005 *Sentencia del expediente N° 354-2005. Sala Penal Permanente de la Corte Suprema.*
- 2006 *Sentencia del expediente N° 2107-2005. Segunda Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema. 24 de mayo.*
- 2006 *Sentencia del expediente N° 3223-2005. Primera Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema. 25 de mayo.*
- 2006 *Sentencia del expediente N° 2902-2005. Segunda Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema. 12 de octubre.*
- 2006 *Sentencia del expediente N° 841-2006. Segunda Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema. 9 de noviembre.*
- 2007 *Sentencia del expediente N° 1197-2006. Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema. 13 de marzo.*
- 2007 *Sentencia del expediente N° 4789-2006. Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema. 30 de mayo.*