

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL
PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



Informe jurídico sobre la RTF N° 05357-3-2017

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de Abogado
que presenta:

Andrés Alberto Escudero González

ASESOR:

Katarzyna Maria Dunin Borkowski Goluchowska


Lima, 2025

Informe de Similitud

Yo, DUNIN BORKOWSKI GOLUCHOWSKA, KATARZYNA MARIA, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) del Trabajo de Suficiencia Profesional titulado “**Informe Jurídico sobre la RTF N° 05357-3-2017**”, del autor(a) ESCUDERO GONZALEZ, ANDRES ALBERTO, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 34%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 21/07/2025.
- He revisado con detalle dicho reporte y el Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierten indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 22 de julio del 2025

DUNIN BORKOWSKI GOLUCHOWSKA, KATARZYNA MARIA	
DNI: 07884910	Firma:
ORCID: https://orcid.org/0000-0002-2016-7292	

RESUMEN

El presente informe jurídico analizará la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05357-3-2017, la cual confirmó la atribución de responsabilidad solidaria en calidad de adquirente de activo fijos y/o pasivos al señor Victor Manuel Valdivia Barberi debido a la adquisición de activos producto de la dación en pago con empresas vinculadas, ello en el marco del numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario. El caso plantea una problemática central: la ausencia de límites cuantitativos y temporales en la norma mencionada, lo que ha generado interpretaciones extensivas por el lado de la Administración Tributaria y por parte del Tribunal Fiscal, afectando así los principios de capacidad contributiva, la seguridad jurídica y la no confiscatoriedad.

A través de un análisis sistemático y constitucional, se sostiene que el artículo 17.3 presenta un defecto normativo, al no establecer con claridad cuáles son los alcances de la responsabilidad solidaria del adquirente. En ese sentido, se propone una interpretación correctiva que delimite la responsabilidad al valor de los activos adquiridos y a las deudas tributarias determinadas y exigibles al momento de la transferencia. Asimismo, se plantea la necesidad de una norma interpretativa que subsane esta omisión, en línea con los referidos principios y las mejores prácticas que puede ofrecer el derecho comparado.

Palabras clave

Responsabilidad solidaria, adquirente de activos, artículo 17.3, capacidad contributiva, seguridad jurídica.

ABSTRACT

This legal report analyzes Tax Court Resolution No. 05357-3-2017, which confirms the imposition of joint liability on Mr. Víctor Manuel Valdivia Barberi for acquiring assets from three related companies, under Article 17.3 of the Tax Code. In this regard, this case raises a central issue: the lack of quantitative and temporal limits in the provision, which has led to broad interpretations by SUNAT and the Tax Court, undermining constitutional principles such as contributive capacity, legal certainty, and the prohibition of confiscation.

Through a systematic and constitutional analysis, it is argued that Article 17.3 contains a legislative defect by failing to clearly define the scope of the acquirer's joint liability. A corrective interpretation is proposed, limiting such liability to the value of the acquired assets and to tax debts that were determined and enforceable at the time of the transfer. Furthermore, the need for an interpretative rule or legislative reform is highlighted to address this omission, in accordance with the tax law principles and comparative legal standards.

The report concludes that the challenged resolution lacks proper legal reasoning and fails to incorporate the constitutional principles that should guide the interpretation of tax norms. Therefore, a more rights-based interpretation of Article 17.3 of the Tax Code is recommended.

Keywords

Joint liability, asset acquisition, Article 17.3, contributive capacity, legal certainty.

ÍNDICE

PRINCIPALES DATOS DEL CASO	5
INTRODUCCIÓN	6
1.1 Justificación de la elección de la resolución.....	6
1.2 Presentación del caso y del análisis	7
2. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES.....	9
2.1 Antecedentes	9
2.2 Hechos relevantes del caso	11
3. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS.....	13
3.1 Problema principal	13
3.2 Problemas secundarios.....	14
4. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A.....	14
4.1 Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios	14
Sobre el problema principal:	14
Sobre los problemas secundarios:.....	15
4.2 Posición individual sobre el fallo de la resolución	17
5. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS	18
5.1. La obligación tributaria, el privilegio de la deuda y el deudor tributario.....	19
5.1.1. Sobre la obligación tributaria.....	19
5.1.2. Sobre el privilegio de la deuda.....	20
5.1.3. Sobre el deudor tributario.....	21
5.2. El responsable tributario	22
5.2.1. Sobre el responsable tributario	23
5.2.2. El responsable solidario adquirente de activos y/o pasivos	24
5.3. 1º Problema Secundario: ¿Qué principios delimitan la responsabilidad solidaria?.....	26

5.3.1.	Principio de Solidaridad	26
5.3.2.	Principio de Seguridad Jurídica	27
5.3.3.	Principio de Capacidad Contributiva	27
5.4.	2° Problema Secundario: ¿Existe un vacío normativo o un defecto legal en la regulación del artículo 17.3 del Código Tributario?.....	29
A)	Aplicación de los Métodos de interpretación	33
B.	Aplicación de los Principios Constitucionales del Derecho Tributario: Interpretación Correctiva ante el Defecto de Ley	35
CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES		42
BIBLIOGRAFÍA		44



PRINCIPALES DATOS DEL CASO

N° EXPEDIENTE	RTF N° 05357-3-2017
ÁREA DEL DERECHO SOBRE LA CUAL VERSA EL CONTENIDO DEL PRESENTE CASO	Derecho Tributario
IDENTIFICACIÓN DE LAS RESOLUCIONES Y SENTENCIAS MÁS IMPORTANTES	RTF N° 07869-2-2016, Sentencias de Casación N° 13271-2022
RECURRENTE	Víctor Manuel Valdivia Barberis
DEMANDADO	SUNAT
INSTANCIA ADMINISTRATIVA	TRIBUNAL FISCAL



INTRODUCCIÓN

1.1 Justificación de la elección de la resolución

Opté por analizar la RTF N.º 05357-3-2017 debido a la complejidad que implica el interpretar los alcances de la institución de la responsabilidad solidaria regulada por nuestro Código Tributario, específicamente sobre supuestos de transferencia de activos y/o pasivos contemplados en el numeral 3 del artículo 17 del referido Código. En ese sentido, cabe señalar que la referida norma, al no establecer límites cuantitativos ni temporales precisos, ha generado una amplia controversia doctrinaria y jurisprudencial, así como una aplicación administrativa que, en muchos casos, resulta desproporcionada y carente de predictibilidad para los contribuyentes.

En el caso concreto, la SUNAT atribuyó responsabilidad solidaria al señor Víctor Manuel Valdivia Barberi por la adquisición de activos provenientes de tres empresas vinculadas, a través de una dación en pago. La Administración consideró que dicha transferencia afectó la capacidad económica de las empresas transferentes, al tratarse de activos esenciales para su operatividad, y que, por tanto, se configuraba la causal de responsabilidad solidaria. No obstante, el apelante impugnó la validez jurídica de dicha imputación, argumentando, entre otros puntos, la carencia de una debida fundamentación en el acto administrativo, la inexistencia de límites razonables a la responsabilidad atribuida, la ausencia de deudas tributarias al momento de la transferencia, así como la transgresión de los principios de capacidad contributiva, seguridad jurídica, no confiscatoriedad y legalidad.

La controversia analizada en esta Resolución evidencia la urgente necesidad de establecer los alcances de la institución de la responsabilidad solidaria sobre el adquirente de activos y/o pasivos, particularmente en aquellos casos en los que la transferencia no configura una unidad económica ni una línea de negocio, y cuando las obligaciones tributarias asignadas no se encontraban determinadas al momento de la operación. La falta de criterios consistentes y la interpretación amplia de la norma por parte de la Administración Tributaria generan un entorno

de incertidumbre jurídica que compromete la estabilidad de las relaciones económicas y la confianza en nuestro sistema tributario.

En esa línea, si bien la Resolución motiva las razones por las cuales se le atribuye la responsabilidad solidaria al contribuyente, asevero que presenta deficiencias en la integración adecuada en función al principio de capacidad contributiva y no confiscatoriedad; asimismo, considero que su argumentación no logra conciliar el contenido del artículo 17.3 con los límites normativos que impone el marco jurídico de un Estado de Derecho.

Por tanto, mediante el presente informe jurídico analizaré tanto las razones por las cuales el Tribunal Fiscal atribuyó de responsabilidad al recurrente, así como identificaré los vacíos normativos de la referida institución y propondré una interpretación que vaya acorde con los principios tributarios que emanan del artículo 74 de nuestra Constitución.

1.2 Presentación del caso y del análisis

El expediente análisis estriba en la interposición del recurso de apelación por parte del recurrente, Víctor Manuel Valdivia Barberi, contra la Resolución de Intendencia N.º 126-014-0003948/SUNAT, la cual fue emitida el 24 de marzo de 2015 por la Intendencia Regional de Loreto de la SUNAT.

Mediante dicha resolución, se declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 124-004-000000057, mediante la cual, se le imputó la calidad de responsable solidaria sobre las obligaciones tributarias de las empresas vinculadas “Distribuidora Pirámide S.A.C.”, “Hipermercados Pirámide S.A.C” y “Representaciones Pirámide S.A.C”, debido a la aplicación del numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario.

En ese sentido, el eje central de la controversia se encuentra en la interpretación y aplicación del régimen de responsabilidad solidaria derivado de la adquisición de activos. De esta manera, el recurrente sostiene que la SUNAT ha incurrido en una indebida extensión de la responsabilidad, al imputarle la totalidad de las

deudas tributarias de las empresas transferentes, sin considerar los límites materiales y temporales de la institución del responsable solidario.

Ahora bien, cabe señalar los argumentos principales del recurrente:

1. Falta de motivación: Sostiene que la resolución de determinación no presenta una exposición clara ni suficiente argumentos de hecho y derecho que respaldan a la atribución de responsabilidad solidaria, lo que se traduce como una vulneración a su derecho a la tutela jurisdiccional efectiva en su dimensión del derecho de defensa.
2. Notificación defectuosa: Cuestiona la validez de la notificación realizada en un domicilio que no correspondía a su domicilio fiscal registrado, lo que habría afectado su derecho a ser debidamente informado.
3. Alcances de la responsabilidad: Asevera que la responsabilidad solidaria debe estar circunscrita al valor de los bienes adquiridos, y únicamente respecto de aquellas obligaciones tributarias que sean líquidas y exigibles al momento de la transferencia, excluyéndose expresamente las deudas no determinadas o que se encuentren en etapa de fiscalización.
4. Vinculación económica: Rechaza que su relación con las empresas transferentes implique una simulación o abuso, para lo cual invoca el derecho a la libertad de contratación amparado en la Constitución.
5. Naturaleza de la transferencia: Argumenta que los bienes adquiridos no constituyen una unidad económica o línea de negocio, sino activos aislados, lo cual no justificaría la aplicación del régimen de responsabilidad solidaria.

Por su parte, el Tribunal Fiscal confirmó la resolución apelada señalando lo siguiente:

- La operación referida a la transferencia de activos comprendió bienes fundamentales para el funcionamiento operativo de las empresas, lo cual incidió directamente en su capacidad para generar ingresos y, en consecuencia, en su capacidad para cumplir con el pago de sus deudas tributarias.

- Señala que la responsabilidad solidaria no requiere dolo ni negligencia, ni se limita al valor de los bienes adquiridos, salvo disposición expresa en contrario.
- La motivación de la resolución se encuentra contenida en el Informe N.º 010-2014-SUNAT/6M0200, el cual fue debidamente notificado y forma parte del acto administrativo.

En consecuencia, el presente caso plantea una discusión significativa en torno a los límites materiales, temporales y constitucionales del responsable solidario referido a las adquisiciones de activos y/o pasivos. Asimismo, resalta la importancia de una adecuada motivación y del respeto al debido procedimiento en los actos de determinación tributaria.

En ese sentido, discrepo de la posición del Tribunal Fiscal que confirmó la Resolución de Intendencia que atribuyó de responsabilidad solidaria al recurrente, dado que la referida Resolución no desarrolla de manera fundamentada las razones por las cuales determina los alcances de la responsabilidad solidaria a la que se refiere el numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario. Como se podrá evidenciar, el Tribunal Fiscal no emplea ningún método interpretativo que permita delimitar el contenido de una norma que carece de una referencia cuantitativa expresa. Asimismo, la Resolución no aplica principios constitucionales del derecho tributario que son determinantes para entender los alcances de dicha institución.

2. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES

2.1 Antecedentes

El presente caso comprende la aplicación del numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario, el cual señala que el adquirente de activos y/o pasivos de empresas o entes colectivos serán responsables solidarios, independientemente de si cuente o no con personalidad jurídica el cual establece la responsabilidad solidaria de quienes adquieren activos y/o pasivos de empresas o entes colectivos, independientemente de que cuenten con personalidad jurídica. Como

desarrollaré en el presente informe, esta figura ha sido objeto de diversas controversias debido a la falta de claridad normativa respecto de sus límites cuantitativos, temporales y subjetivos, lo que ha dado lugar a interpretaciones divergentes tanto en resoluciones en sede administrativa como en instancias judiciales.

En el caso específico, la SUNAT atribuyó responsabilidad solidaria al señor Victor Manuel Valdivia Barberi dado que este adquirió activos que pertenecían a las empresas “Distribuidora Pirámide S.A.C.”, “Hipermercados Pirámide S.A.C.” y “Representaciones Pirámide S.A.C”, mediante contratos de dación en pago suscritos en junio de 2012. La Administración consideró que dichos activos —que incluían inmuebles, vehículos, equipos de cómputo, mobiliario y maquinaria— eran esenciales para la operatividad de las empresas, y que su transferencia afectó significativamente su capacidad de generar ingresos, configurando así la causal de responsabilidad solidaria.

El recurrente, por su parte, sostuvo que la resolución carecía de una motivación adecuada, que la notificación fue realizada de manera defectuosa, y finalmente, alegó que solo debería responder por el valor de los bienes que efectivamente adquirió, así como tampoco debería aplicarse a obligaciones tributarias que no fueran líquidas o determinadas al momento de la transferencia. Asimismo, cuestionó la aplicación automática del artículo 17.3 sin una interpretación sistemática que considere el principio de capacidad contributiva y no confiscatoriedad.

Desde una perspectiva doctrinal, diversos autores han señalado que la redacción del artículo 17.3 del Código Tributario presenta deficiencias, al no delimitar con claridad los alcances materiales ni temporales de la responsabilidad del adquirente. Esta falta de precisión normativa incrementa los costos de transacción y desalienta operaciones legítimas de reorganización empresarial o transferencia de activos, al introducir un riesgo jurídico desproporcionado para quien adquiere.

Por su parte, la Administración Tributaria, mediante sus pronunciamientos como el Informe N° 085-2019-SUNAT/7T0000, sostuvo que la referida solidaridad del

adquirente no se restringe al valor de los bienes transferidos, y que puede extenderse a todas las obligaciones tributarias generadas hasta la fecha de la operación, incluso si estas no se encontraban determinadas ni eran exigibles en ese momento.

Ahora bien, en la Resolución materia de análisis, el Tribunal ratificó la atribución de la responsabilidad solidaria al recurrente, argumentando que los activos transferidos constituían una unidad operativa esencial para las empresas involucradas, y que su enajenación comprometió la expectativa sobre el cobro a favor de SUNAT. Asimismo, sostuvo que su alcance no está limitado por el valor de los bienes adquiridos, salvo disposición legal expresa.

En este escenario, el caso evidencia una tensión entre el interés del Estado por garantizar la recaudación fiscal y la necesidad de salvaguardar los derechos del adquirente, dentro de un contexto normativo marcado por la ambigüedad. Como se puede advertir, esta situación demanda una interpretación del numeral tres del artículo 17 del Código Tributario que esté alineada con los principios que limitan la potestad tributaria, tales como los de capacidad contributiva y no confiscatoriedad.

2.2 Hechos relevantes del caso

Durante el año 2012, las empresas Distribuidora Pirámide S.A.C., Hipermercados Pirámide S.A.C. y Representaciones Pirámide S.A.C. realizaron la transferencia de diversos bienes muebles e inmuebles al señor Víctor Manuel Valdivia Barberi, mediante contratos de dación en pago, como forma de compensación por utilidades acumuladas correspondientes a los ejercicios fiscales de 2008, 2009 y 2010. Los bienes transferidos incluían activos fijos como inmuebles, vehículos, equipos de cómputo, mobiliario de oficina, maquinaria, entre otros, los cuales fueron considerados por la SUNAT como esenciales para la operatividad de las empresas transferentes.

En el caso de Distribuidora Pirámide S.A.C., la SUNAT ya había determinado y notificado una deuda tributaria exigible mediante la emisión de Resoluciones de

Determinación y de Multa emitidos el 5 de mayo de 2012, fecha anterior a la transferencia de los activos. En cambio, respecto a Hipermercados Pirámide S.A.C. y Representaciones Pirámide S.A.C., las deudas tributarias aún no habían sido determinadas ni notificadas al momento de la transferencia, encontrándose en proceso de fiscalización.

Mediante la Resolución de Determinación N.º 124-004-0000057, notificada el 25 de junio de 2014, la SUNAT atribuyó al señor Víctor Manuel Valdivia Barberi responsabilidad tributaria solidaria respecto de las obligaciones fiscales pendientes de las tres empresas mencionadas.

Posteriormente, el recurrente interpuso un recurso de reclamación, el cual fue declarado infundado por la Resolución de Intendencia N.º 126-014-0003948/SUNAT, la cual fue emitida por la Intendencia Regional de Loreto el 24 de marzo de 2015. En dicha resolución, la SUNAT fundamentó su decisión principalmente en los siguientes aspectos:

- Las transferencias de activos se efectuaron con posterioridad a la determinación de la obligación tributaria para el caso de Distribuidora Pirámide S.A.C., y durante el proceso de fiscalización en los casos de Hipermercados Pirámide S.A.C. y Representaciones Pirámide S.A.C., por lo que el adquirente tenía conocimiento o podía prever razonablemente la existencia de dichas obligaciones.
- El adquirente no comunicó dichas transferencias a la Administración Tributaria, motivo por el cual su responsabilidad solidaria no se extinguió dentro de los plazos establecidos por el Código Tributario.

Ante esta decisión, el recurrente apeló ante el Tribunal Fiscal, alegando, entre otros puntos, lo siguiente:

- Falta de motivación: La resolución no explicaba adecuadamente los fundamentos de hecho y de derecho que justificaban la atribución por responsabilidad solidaria.

- Vulneración del principio de predictibilidad: Se le atribuían deudas no determinadas ni exigibles al momento de la transferencia.
- No se establecían límites tanto cuantitativos como temporales claros, ni se definía con precisión el concepto de “activo y/o pasivo”.

Finalmente, mediante la Resolución N.º 05357-3-2017, el Tribunal Fiscal resolvió lo siguiente:

- Sobre la motivación: Consideró que la resolución estaba debidamente motivada, al incorporar el contenido del Informe N.º 010-2014-SUNAT/6M0200, el cual detallaba las razones por las que determinó responsabilidad solidaria al recurrente.
- Sobre la definición de “activo”: Con base en doctrina contable, concluyó que los bienes transferidos calificaban como activos fijos esenciales para la generación de ingresos de las empresas.
- Sobre el límite temporal: Aplicando el criterio de la RTF N.º 02828-5-2002, estableció que la responsabilidad solidaria alcanza a las deudas generadas y a las que estén pendientes de pago en la fecha de la transferencia, aun si no estaban determinadas.
- Sobre el límite cuantitativo: Reafirmó que la responsabilidad solidaria del adquirente es ilimitada, al menos que exista una disposición legal expresa, como en la RTF N.º 07869-2-2016; sin embargo, esta no era aplicable al caso.

En consecuencia, el Tribunal Fiscal confirmó la resolución de la SUNAT, declarando infundada la apelación del contribuyente.

3. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS

3.1 Problema principal

La responsabilidad solidaria de los adquirentes de activos y/o pasivos, regulada en el numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario, ha suscitado significativas controversias en el ámbito de la práctica tributaria. Esta disposición, si bien busca proteger el interés fiscal frente a transferencias patrimoniales que puedan afectar

la recaudación, carece de una delimitación clara respecto a sus alcances temporales y cuantitativos, lo que ha dado lugar a interpretaciones extensivas en instancias administrativas como judiciales.

En ese sentido, la Resolución N° 05357-3-2017 evidencia esta problemática. En él, se atribuyó responsabilidad solidaria a un adquirente de activos fijos por deudas tributarias de empresas transferentes, algunas de las cuales no estaban determinadas ni eran exigibles al momento de la transferencia. Además, se le exigió el pago por el total de la deuda, sin considerar el valor de los bienes adquiridos ni su relación con la deuda generada.

En este contexto, surge el problema jurídico central:

¿Cuáles son los límites, tanto temporales como cuantitativos respecto al supuesto de responsabilidad solidaria regulado en el numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario?

3.2 Problemas secundarios

Al respecto, identifico como problemas secundarios los siguientes:

- ¿Qué principios delimitan la institución de la responsabilidad solidaria?
- ¿El numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario adolece de un vacío normativo o es un defecto de la ley?

4. POSICIÓN

4.1 Respuestas preliminares al problema principal y secundarios

Sobre el problema principal:

¿Cuáles son los límites, tanto temporales como cuantitativos respecto al supuesto de responsabilidad solidaria regulado en el numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario?

Sostengo que el numeral 3 del artículo 17.3 del Código Tributario presenta un defecto normativo, al no establecer límites claros, ni cuantitativos ni temporales. Esta omisión ha generado interpretaciones disímiles en las resoluciones de instancia administrativa, como se puede evidenciar en la Resolución materia de

análisis del presente informe, dado que vulnera los principios de no confiscatoriedad, capacidad contributiva y seguridad jurídica.

Considero que este defecto puede ser subsanado mediante una interpretación correctiva, siendo la interpretación sistemática la más adecuada. Ni la interpretación literal ni la teleológica permiten delimitar con claridad los alcances de la responsabilidad solidaria, como lo demuestra la jurisprudencia citada. En cambio, una interpretación sistemática, en armonía con los principios constitucionales tributarios, permite establecer:

- Límite temporal: la responsabilidad debe restringirse a las obligaciones tributarias generadas y exigibles hasta la fecha de la transferencia de los activos.
- Límite cuantitativo: La responsabilidad debe limitarse al valor de los activos y/o pasivos efectivamente adquiridos.

Por lo que, sostengo que esta interpretación no solo se ajusta a los principios que limitan la potestad tributaria, sino que también asegura los elementos de previsibilidad y seguridad jurídica que deben prevalecer en materia tributaria.

Sobre los problemas secundarios:

¿Qué principios delimitan la institución de la responsabilidad solidaria?

- **Principio de legalidad**

Este principio, consagrado en el artículo 74 de nuestra Constitución, establece que la creación, modificación o eliminación de tributos solo puede realizarse mediante una ley o un decreto legislativo si es que existe una delegación expresa de facultades. Asimismo, este principio se extiende también a la determinación de los sujetos obligados para el cumplimiento de la obligación tributario, incluyendo al responsable solidario.

En ese sentido, la responsabilidad solidaria solo puede ser atribuida mediante el mandato expreso de una norma que así lo disponga. De esta manera, la aplicación de este principio en la responsabilidad solidaria materia de análisis

implica establecer de forma taxativa supuestos en los que un tercero puede ser considerado responsable solidario.

Siendo ello así, este principio garantiza que los ciudadanos no sean sorprendidos por cargas tributarias no previstas en la ley, y que cualquier extensión de la obligación tributaria se realice dentro de un marco normativo claro y previsible.

- **Principio de solidaridad**

Ahora bien, a pesar de que este principio no esté expreso en nuestro ordenamiento jurídico, puede inferirse a partir del mandato constitucional que impone a los ciudadanos el deber de contribuir al financiamiento de los gastos públicos. Este principio justifica que, en determinadas circunstancias, personas distintas al contribuyente original puedan ser llamadas a responder por las obligaciones tributarias, especialmente cuando han recibido beneficios económicos derivados de la actividad del contribuyente.

La responsabilidad solidaria, en este contexto, se configura como una manifestación del deber de colaboración con el Estado en la recaudación de tributos, especialmente cuando el patrimonio del contribuyente original ha sido transferido o disminuido en favor de un tercero

- **Principio de capacidad contributiva**

Este principio, también emana del artículo 74 de nuestra Constitución, este establece que la carga fiscal debe asignarse de acuerdo con la situación económica de los contribuyentes, por lo que, quienes poseen mayor capacidad económica asuman una mayor proporción del esfuerzo tributario. Siendo ello así, para el responsable solidario, este principio impone la necesidad de que su obligación guarde proporción con los bienes o beneficios efectivamente adquiridos del contribuyente original.

En ese sentido, el principio de capacidad contributiva aplicado al caso implica que no puede exigirse que el pago de las obligaciones tributarias supere el valor de los activos transferidos, ni por deudas que no estuvieran determinadas o

fueran desconocidas al momento en que se efectuó la operación. De lo contrario, se estaría imponiendo una carga tributaria desproporcionada e injusta.

- **Principio de seguridad jurídica**

Mediante este principio se exige que las normas sean comprensibles, previsibles y estables, permitiendo así que los contribuyentes conozcan con anticipación las consecuencias legales de sus decisiones. De esta manera, en el contexto de la responsabilidad solidaria, el principio de seguridad jurídica implica la necesidad de que los posibles responsables puedan anticipar con claridad:

- Cuándo nace su responsabilidad.
- Cuáles son los límites temporales y cuantitativos de dicha responsabilidad.
- Qué tipo de bienes o actos generan dicha responsabilidad.

En este contexto, la ausencia de una delimitación clara en el artículo 17.3 del Código Tributario ha dado lugar a interpretaciones divergentes, como se observa en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal analizada, lo cual compromete el principio de seguridad jurídica y genera un escenario de incertidumbre normativa.

¿El numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario adolece de un vacío normativo o es un defecto de la ley?

La ausencia de límites al artículo 17.3 no constituye una laguna normativa — pues el supuesto está regulado—, sino un defecto de técnica legislativa, al no precisar los alcances de la responsabilidad solidaria. Esta deficiencia genera inseguridad jurídica y puede dar lugar a situaciones injustas, como la atribución de deudas tributarias desproporcionadas o desconocidas al adquirente.

4.2 Posición individual sobre el fallo de la resolución

Como señalé anteriormente, discrepo de la postura asumida por el Tribunal Fiscal ni por la SUNAT, en tanto que la resolución impugnada no desarrolla de

forma adecuada ni suficiente los límites a la responsabilidad solidaria del adquirente de activos fijos y/o pasivos.

En primer lugar, asevero que la resolución adolece de una motivación interpretativa rigurosa. No se recurre a ningún método de interpretación jurídica —ni literal, ni sistemático, ni teleológico— que permita esclarecer los alcances de una norma cuya redacción es manifiestamente ambigua y omite establecer límites cuantitativos o temporales. Esta omisión interpretativa resulta especialmente grave, dado que se trata de una disposición que puede generar consecuencias patrimoniales significativas para terceros que no son contribuyentes directos.

En segundo término, la resolución carece de una adecuada incorporación y ponderación de los principios de solidaridad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad. Estos principios resultan fundamentales para establecer límites razonables a la responsabilidad solidaria, evitando que esta se transforme en una carga excesiva o imprevisible para el adquirente. De esta manera, la omisión de esta perspectiva constitucional debilita la legitimidad del acto administrativo y contraviene los estándares mínimos de motivación exigidos por el marco jurídico vigente.

Por tanto, sostengo que la interpretación sobre los alcances de la responsabilidad solidaria regulada en el numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario debe realizarse en función a una lectura conforme con los principios constitucionales, complementada con un análisis sistemático que permita definir con claridad los límites cuantitativos y temporales de la responsabilidad solidaria.

5. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

Para abordar de manera adecuada el problema jurídico central identificado en este análisis —la ausencia de una delimitación clara, tanto cuantitativa como temporal, sobre la institución de la responsabilidad solidaria atribuida a los adquirentes de activos y/o pasivos conforme al numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario, resulta imprescindible partir la una revisión conceptual básica

pero esencial: el marco conceptual que subyace a la obligación tributaria y a la figura del deudor tributario en nuestro ordenamiento.

De esta manera, empezaré dilucidando sobre la obligación tributaria, sus elementos constitutivos y la identificación del deudor tributario. A continuación, analizaré la institución del responsable tributario, con especial énfasis en la figura del responsable solidario, sus fundamentos y su aplicación práctica.

Una vez establecido este marco conceptual, se procederá al desarrollo del problema jurídico principal, para luego abordar los problemas jurídicos secundarios, los cuales giran en función a los principios que fundamentan y delimitan a la institución de la responsabilidad solidaria.

5.1. La obligación tributaria, el privilegio de la deuda y el deudor tributario

5.1.1. Sobre la obligación tributaria

La obligación tributaria constituye uno de los fundamentos esenciales del sistema jurídico fiscal peruano. El Código Tributario establece el marco normativo que regula la relación entre el Estado y los contribuyentes, definiendo con claridad los derechos y obligaciones de ambas partes. En este marco, también se reconoce la figura del privilegio de la deuda del Estado, que le otorga mecanismos preferentes para garantizar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Al respecto, el artículo 1 del Código Tributario señala que:

“El vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente”

Como puede advertirse, esta definición resalta el carácter público de la obligación tributaria, así como su exigibilidad coactiva, derivada del *ius imperium* del Estado. En ese sentido, para el profesor Franco Ruiz de Castilla¹, esta

¹ RUIZ DE CASTILLA, Francisco 2023 Derecho Tributario peruano “Principios y fundamentos”. Volumen I. 2da Edición. Lima. Palestra Editores.

obligación, implica la manifestación concreta del deber de contribuir, por lo que, a su vez, legitima la afectación del derecho de propiedad.

Por lo expuesto, si bien el deber de contribuir no está expresamente regulado en nuestro Código Tributario, cabe resaltar que el Tribunal Constitucional lo ha reconocido como un principio implícito del Estado Democrático de Derecho, tal como se establece en la Sentencia recaída en el Expediente N° 0004-2004-AI/TC.

Por su parte, el profesor Luis Durán Rojo también destaca que el reconocimiento del deber de contribuir es un pilar esencial del Estado Constitucional, al estar orientado al cumplimiento de los fines públicos:

“El deber de contribuir, en el estado actual del diseño del Estado (en sus variantes de Estado Social y Democrático de Derecho o Estado Constitucional) acaba siendo un pilar fundamental y necesario especialmente por su situación de bien constitucional destinado al cumplimiento de los fines constitucionales.”²

5.1.2. Sobre el privilegio de la deuda

Ahora bien, el privilegio de la deuda tributaria brinda a los Estados una posición preferente sobre otros acreedores que estén en situaciones de insolvencia con el deudor. Este privilegio está regulado en el artículo 6 del Código Tributario, el cual señala que las obligaciones tributarias gozan de prelación sobre todos los bienes del deudor, salvo en los supuestos señalados en la norma.

Por otro lado, la SUNAT ha reconocido este privilegio en su Informe N.º 264-2002-SUNAT/K00000, señalando que se trata de una regla que permite al Estado ejercer un derecho de prelación sobre los bienes del deudor tributario:

“Como puede apreciarse, en el artículo antes mencionado se establece una regla de privilegio de la deuda tributaria sobre todos los bienes del deudor, la cual se hace efectiva a través del ejercicio del derecho de

² DURÁN, Luis 2006 “La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio”. En varios autores. Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller: temas de derecho tributario y de derecho público. Lima: Palestra Editores, pp. 51-95.

prelación sobre las demás obligaciones del deudor tributario, con las excepciones que el mismo artículo señala.”

Desde una perspectiva doctrinal, Bocchiardo define el privilegio tributario como el orden legal de preferencia que protege los créditos fiscales:

“El privilegio tributario es el orden de preferencia de los créditos establecidos legalmente para tutelar créditos de índoles tributaria”³

Ahora bien, cabe señalar que el fundamento del privilegio es el interés general, el cual está respaldado en las normas 16, 16-A, 17 y 18 del Código Tributario. De esta manera, esta vinculación tiene como propósito garantizar que, sin importar quién responda por obligaciones tributarias impagas, el Estado conserve sus facultades para asegurar el cobro de los tributos adeudados.

5.1.3. Sobre el deudor tributario

Dentro del marco del derecho tributario, se considera deudor tributario a toda persona —natural o jurídica— que, en calidad de contribuyente o responsable, está legalmente obligada a cumplir con la prestación tributaria. Al respecto, cabe señalar que esta figura está regulada en el artículo 7 del Código tributario, el cual señala que se entiende por deudor tributario a la persona que está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria en calidad de contribuyente o responsable.

Como se puede advertir, el artículo atañe al componente subjetivo de la obligación tributaria, donde se reconoce al deudor como una figura central dentro del vínculo jurídico tributario. En este marco, es relevante señalar que quien asume responsabilidad solidaria también adquiere la condición de deudor frente a la SUNAT. Esto significa que su compromiso de pago está sustentado en disposiciones legales específicas, las cuales deben estar establecidas mediante una norma con jerarquía de ley, en concordancia con el principio de legalidad.

³ BOCCHIARDO, Jose 2003. Tratado de Tributación, Tomo I Derecho Tributario, Volumen 2. Argentina: Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma.

Rosendo Huamani Cueva resalta esta exigencia al señalar que el responsable solo puede ser designado como tal mediante una disposición legal expresa, a diferencia del contribuyente, cuya condición puede derivarse de manera directa o implícita del hecho generador. Para el autor, el deudor tributario, en base al principio de reserva de ley, debe ser siempre señalado de forma expresa en la norma tributaria.⁴

Ahora bien, en función de los artículos 8 y 9 del Código Tributario se profundiza en la caracterización de los sujetos obligados, estableciendo una distinción entre contribuyente y responsable. El primero es quien ejecuta o en cuya persona recae el hecho que origina la obligación tributaria. El segundo, en contraste, es quien, sin haber participado directamente en dicho hecho, debe asumir el cumplimiento de la obligación tributaria que corresponde al contribuyente.

Luis Hernández Berenguel precisa que la diferencia entre contribuyente y responsable también puede entenderse desde la naturaleza de la deuda que asumen. Mientras que el contribuyente responde por una obligación que le corresponde directamente, el responsable lo hace por una deuda que no le es propia, asumiéndola por disposición legal. En este sentido, su obligación surge no del hecho generador, sino de un mandato normativo que le impone el cumplimiento de una carga ajena:

“(...) el contribuyente es el deudor tributario por deuda propia; es decir, el que esta obligado a pagar el tributo por haber realizado el hecho generador (lo que se observa en el caso de los impuestos), o respecto del cual se ha efectivizado el nacimiento de la obligación”⁵

En este contexto, procederé a exponer las principales consecuencias jurídicas que implica la figura del responsable tributario dentro del marco normativo fiscal, para luego analizar los límites que deberían establecerse respecto a esta institución.

5.2. El responsable tributario

⁴ HUAMANI CUEVA, Rosendo 2007 Código Tributario comentado. 5° Edición. Lima, Jurista Editores E.I.R.L

⁵ HERNANDEZ BERENGUEL, Luis 2003. “El tercero y la relación jurídico-tributaria”, en Análisis Tributario N. 186, AELE, Lima, julio del 2003, p. 28

5.2.1. Sobre el responsable tributario

Una vez definido el concepto de deudor tributario, es pertinente abordar la figura del responsable tributario, que constituye el núcleo del presente análisis. Para ello, resulta fundamental subrayar la diferencia esencial entre el contribuyente y el responsable: el primero es quien realiza el hecho generador del tributo, mientras que el segundo, sin haber intervenido en dicho hecho, está jurídicamente obligado a cumplir con la obligación tributaria atribuida al contribuyente.

En términos más precisos, el responsable tiene la calidad de sujeto pasivo y responderá por las obligaciones tributarias que no le son propias. Su obligación no surge de una relación directa con el hecho imponible, sino de una disposición normativa que le impone el deber de satisfacer la prestación tributaria correspondiente al contribuyente.

En este contexto, Bocchiardo sostiene que los responsables solidarios pueden ser entendidos como los sujetos se encuentran vinculados a la obligación tributaria sin tener la calidad de contribuyentes por razones de solidaridad legal, lo que los convierte en coobligados frente a la administración tributaria⁶.

La solidaridad en el ámbito tributario implica que la administración puede exigir el pago íntegro de la deuda a cualquiera de los sujetos obligados, sin necesidad de seguir un orden específico entre ellos. En este tipo de responsabilidad, cuando varias personas están comprometidas con el cumplimiento de una misma obligación fiscal, cada una de ellas puede ser requerida para satisfacer la totalidad del monto adeudado, sin distinción ni prelación entre los coobligados.

En esa línea, Rosendo Huamani sostiene que los responsables solidarios se encuentran en un mismo plano jurídico que el contribuyente, obligados de forma simultánea y sin jerarquía entre ellos. Esta característica refuerza la naturaleza

⁶ BOCCHIARDO, Jose 2003. Tratado de Tributación, Tomo I Derecho Tributario, Volumen 2. Argentina: Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma.

solidaria de la obligación, en la que todos los sujetos involucrados responden por igual frente a la Administración Tributaria.

El artículo 9 del Código Tributario define al responsable como: “Aquel que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.”

El Código Tributario contempla diversas causales de responsabilidad tributaria, reguladas entre los artículos 16 y 19. No obstante, el presente análisis se centrará la modalidad que compete al presente caso, la cual atañe a la del adquieren de activos y/o pasivos.

5.2.2. El responsable solidario como adquirente de activos y/o pasivos

Una vez analizados los fundamentos generales de la responsabilidad tributaria, corresponde abordar el supuesto específico que constituye el eje del presente estudio: la responsabilidad solidaria atribuida al adquirente de activos y/o pasivos, regulada en el numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario.

Dicha disposición establece que:

“Son responsables solidarios en calidad de adquirentes: (...) 3. Los adquirentes del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica. En los casos de reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas sobre la materia, surgirá responsabilidad solidaria cuando se adquiere el activo y/o el pasivo.”

Asimismo, la norma establece que la responsabilidad solidaria se extingue a los dos años de realizada la transferencia, toda vez que esta haya sido comunicada a la SUNAT dentro del plazo de 2 años. En caso de que dicha comunicación no se efectúe oportunamente, la responsabilidad solo cesará cuando opere la prescripción de la deuda tributaria vinculada.

Cabe destacar que esta disposición fue modificada por el Decreto Legislativo N.º 953, el cual amplió el alcance de la norma, de conformidad con el numeral 3 del artículo 8:

“Los adquirentes del activo y pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica. En los casos de fusión y escisión de

sociedades a que se refiere la Ley General de Sociedades surgirá responsabilidad solidaria cuando se adquiere el activo y/o el pasivo”

Mientras que la versión anterior exigía la transferencia conjunta tanto de los activos como de los pasivos para que pueda configurarse la responsabilidad solidaria, la redacción actual permite que esta surja incluso por la sola adquisición de activos. Como se puede advertir, esta ampliación ha generado controversias interpretativas, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia administrativa.

Ahora bien, como detallé anteriormente, mediante el Informe N°097-2019-SUNAT7T0000, confirmó esta interpretación extensiva, señalando que la responsabilidad solidaria puede originarse mediante la simple transferencia de activos, sin necesidad de que se trate de una unidad económica completa.

No obstante, esta interpretación literal plantea serias objeciones. Si se aceptara que cualquier adquisición de activos —sin importar su naturaleza o valor— genera responsabilidad solidaria, se llegaría al absurdo de considerar que cualquier operación comercial ordinaria podría implicar una obligación tributaria ajena. Por ello, resulta indispensable adoptar una interpretación sistemática y finalista de la norma, que permita identificar criterios objetivos de conexión entre el adquirente y el contribuyente.

Desde esta perspectiva, la responsabilidad solidaria debería activarse únicamente en aquellos casos en los que se transfiere una unidad económica significativa, como un fondo empresarial o una línea de negocio, que represente la fuente generadora de ingresos del contribuyente. Solo en estos supuestos se justifica que el adquirente asuma las obligaciones tributarias vinculadas a dicha fuente de riqueza.

De esta manera, La jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha oscilado entre distintas interpretaciones. En la Resolución N.º 05357-3-2017, bajo análisis, se adoptó una concepción amplia del término “activo”, considerando que la responsabilidad solidaria puede surgir cuando los bienes transferidos tienen el potencial de generar beneficios económicos futuros. En cambio, en la Resolución N.º 07869-2-2016, se enfatizó que la transferencia de activos productivos —como una

discoteca— justifica la atribución de responsabilidad, en tanto el adquirente se encuentra en mejor posición para afrontar la deuda tributaria.

En conclusión, si bien la norma no establece expresamente límites cuantitativos ni cualitativos, una interpretación conformes con los principios de no confiscatoriedad, capacidad contributiva u seguridad jurídica exige que la responsabilidad solidaria del adquirente se restrinja a los casos en que exista una transferencia sustancial de la fuente productiva del contribuyente. De lo contrario, se corre el riesgo de extender esta figura más allá de lo razonable, afectando la previsibilidad y equidad del sistema tributario.

5.3. 1° Problema Secundario: ¿Qué principios delimitan la responsabilidad solidaria?

5.3.1. Principio de Solidaridad

En primer lugar, es importante destacar que la responsabilidad solidaria asumida por quien adquiere activos y/o pasivos representa una aplicación concreta del principio de solidaridad. Esta figura implica que el adquirente debe responder por las obligaciones tributarias del transferente. En este sentido, el Tribunal Constitucional, en el fundamento N.º 21 de la sentencia correspondiente a la Sentencia N° 06089-2006-PA/TC, señaló que el ciudadano en el Estado Social de Derecho asume deberes de colación con la Administración Tributaria

Cabe señalar que según la interpretación vigente del Tribunal Fiscal, dicha responsabilidad no debe limitarse al valor de los activos transferidos. En consecuencia, quien adquiere dichos bienes puede ser considerado responsable por la totalidad de la deuda tributaria del transferente hasta la fecha en que se realizó la operación. Esta postura se fundamenta en el principio de solidaridad, cuyo propósito es impedir que dicha transferencia sea utilizada como mecanismo para eludir el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Sin embargo, mediante una interpretación integral de integral de la Norma IX del Código Tributario, s puede afirmar que, si bien el principio de solidaridad garantiza el cumplimiento de las obligaciones tributarias y evita su elusión mediante transferencias patrimoniales, no debe aplicarse de forma aislada. Es necesario considerar también otros principios del Derecho Tributario, ya que una

interpretación exclusivamente finalista podría llevar a errores como los cometidos por la Corte Suprema.

5.3.2. Principio de Seguridad Jurídica

En ese orden de ideas, bajo una interpretación sistemática, en aplicación de la Norma IX del Código Tributario, es posible incorporar principios generales del Derecho como así lo dispone. En ese sentido, entre los principios destaca el de seguridad jurídica, siendo este comprendido dentro del principio de predictibilidad que señala el artículo IV de la LPAG.

Este principio adquiere especial relevancia al analizar el artículo 17.3 del Código Tributario, ya que la falta de claridad sobre las consecuencias legales de adquirir activos y/o pasivos de una empresa puede generar un entorno de incertidumbre jurídica. Esta situación, a su vez, puede desalentar las operaciones comerciales, ya que los agentes económicos podrían optar por no concretar transacciones ante la ambigüedad normativa o verse obligados a asumir mayores costos para mitigar riesgos.

De esta manera, se evidencia que la seguridad jurídica y los principios tributarios están interrelacionados, reforzándose mutuamente para consolidar un sistema fiscal que sea estable, previsible y equitativo. Siendo ello así, la previsibilidad, que rige como componente esencial de la seguridad jurídica, permite anticipar los efectos legales de las decisiones económicas, lo cual es crucial para la planificación tanto empresarial como personal dentro de un marco normativo estable. Por ello, las normas que regulan la responsabilidad solidaria deben ser claras, accesibles y aplicadas de forma uniforme, evitando así interpretaciones arbitrarias o inesperadas.

En consecuencia, las diversas interpretaciones jurisprudenciales y administrativas sobre esta figura generan tensiones con el referido principio de seguridad jurídica, especialmente cuando los adquirentes no comprenden plenamente el alcance de la responsabilidad que asumen al adquirir activos y/o pasivos.

5.3.3. Principio de Capacidad Contributiva

Finalmente, resulta esencial resaltar la relevancia del principio de capacidad contributiva, dado que este guarda una estrecha relación con la responsabilidad solidaria asumida por quien adquiere activos y/o pasivos. Este principio parte de la idea de que la carga fiscal debe distribuirse de acuerdo con la situación económica de cada sujeto obligado, asegurando así una tributación equitativa y proporcional a la capacidad real de contribuir.

En reiteradas oportunidades, el Tribunal Constitucional ha definido este principio de la siguiente manera:

“la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, sustentada en base a determinados hechos reveladores de riqueza. Por su parte, el principio de igualdad tributaria sea en el plano horizontal o vertical, va de la mano con la capacidad contributiva, determinando, por un lado, que a igual manifestación de riqueza se generalice la obligación de pago; y, por el otro, que dicha obligación sea proporcional a la capacidad contributiva del obligado.”⁷

Este principio establece que los tributos deben guardar proporción con los ingresos o el patrimonio de los contribuyentes, de modo que cada persona contribuya al financiamiento del Estado según su capacidad económica. Sin embargo, la interpretación actual de la responsabilidad solidaria en la adquisición de activos y/o pasivos puede llevar a que el adquirente deba asumir deudas tributarias del transferente sin que exista un límite vinculado al valor de los bienes adquiridos. Esto podría generar una carga tributaria que exceda la capacidad económica real del adquirente, al asumir obligaciones fiscales ajenas.

Aunque el artículo 20 del Código Tributario reconoce el derecho del adquirente a solicitar la devolución del monto pagado, establece:

“los sujetos obligados al pago del tributo, de acuerdo con lo establecido en los artículos precedentes, tienen derecho a exigir a los respectivos contribuyentes la devolución del monto pagado.”

⁷ Fundamento N.º 7 de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 04014-2005-AA/TC

Este derecho, sin embargo, no garantiza que el adquirente pueda recuperar efectivamente lo abonado, especialmente si el transferente actuó de mala fe o se encuentra en una situación de insolvencia. En consecuencia, la aplicación de la responsabilidad solidaria podría imponer una carga tributaria desproporcionada respecto a la capacidad contributiva del adquirente.

Por todo lo anterior, se considera necesario establecer límites a esta responsabilidad solidaria, tanto en términos cuantitativos como temporales, en concordancia con los principios analizados. Esta postura ha sido adoptada por diversos países latinoamericanos como Brasil, Colombia y Ecuador, así como por el modelo de Código Tributario para Latinoamérica.

- Límite cuantitativo: la responsabilidad del adquirente no debe superar el valor de los activos adquiridos. Esto implica que su obligación se restringe al monto de los bienes transferidos.
- Límite temporal: la responsabilidad solidaria debe estar circunscrita al período en el que el transferente generó las obligaciones tributarias.

5.4. 2° Problema Secundario: ¿Existe un vacío normativo o un defecto legal en la regulación del artículo 17.3 del Código Tributario?

- Sobre los vacíos normativos y defectos legales

Una vez esclarecido el marco jurídico conceptual y revisada la legislación comparada sobre la responsabilidad solidaria en el caso del adquirente de activos y/o pasivos, corresponde ahora desarrollar los conceptos jurídicos que permitirán delimitar el alcance de dicha responsabilidad. Estos conceptos giran en torno a la distinción entre la ausencia de regulación normativa y las deficiencias de la ley.

De manera preliminar, es importante destacar que ambos conceptos se enmarcan dentro de la indeterminación normativa. Según la definición de Jaime Lara, esta se entiende como: *“La indeterminación normativa incluye todas aquellas situaciones en las que existe algún problema que dificulte la determinación de la premisa normativa del silogismo jurídico de un caso concreto. Esto puede deberse, por ejemplo, a que no existe una regla específica*

que prevea los hechos del caso, a que haya más de una norma aplicable y estas sean contradictorias, o a que, habiendo una regla específica, se considere que esta no es la respuesta jurídicamente más adecuada.”⁸

En esa línea, resulta pertinente mencionar lo expresado por Juan Monroy Gálvez⁹, quien, al referirse a la expresión «defecto o deficiencia de la ley», advirtió que, aunque se utilizan como si fueran conceptos distintos, en realidad son equivalentes. No obstante, precisó que al hablar de “defecto” se alude al error contenido en la norma aplicable al caso específico, es decir, cuando esta resulta inadecuada o incompleta para resolver un conflicto de intereses. En cambio, al referirse a la “deficiencia”, apuntaba a la inexistencia de una norma que regule el caso concreto, lo que en la doctrina se conoce comúnmente como una laguna legal.

Asimismo, compete resaltar lo señalado por Marianella Ledesma:

“Cuando existen vacíos en la norma estamos ante lagunas jurídicas las que serán superadas a través de la actividad jurisdiccional integradora del magistrado, en tanto, que el defecto es superado por un tema de interpretación”¹⁰

A partir de lo señalado, se puede distinguir que, por un lado, las lagunas normativas corresponden a situaciones no previstas por el ordenamiento jurídico, pese a que derivan de combinaciones de elementos jurídicos relevantes reconocidos por el derecho positivo, para las cuales el sistema legal no ha previsto una solución específica. Por otro lado, un defecto legal implica una redacción deficiente, ambigua o errónea de una norma, lo que puede dar lugar a interpretaciones equívocas o resultados injustos.

En este marco, considero que el artículo 17, numeral 3, del Código Tributario presenta un defecto normativo evidente, derivado de una omisión legislativa que

⁸ LARA MARQUEZ, Jaime 2022 Argumentación, Derecho Tributario y casos difíciles: Lagunas y antinomias. 1era Edición. Lima. Palestra Editores.

⁹ ESPINOZA, Juan Alejandro (2015). Introducción al Derecho Privado. Los principios contenidos en el Título Preliminar del Código Civil. Análisis doctrinario, legislativo y jurisprudencial. Lima: Pacífico Editores.

¹⁰ LEDESMA, Marianella (2020). «Comentario al artículo X del Título Preliminar del Código Civil peruano». En: Código Civil Comentado. Comentan más de 200 especialistas en las diversas materias del derecho civil. Tomo I. Título Preliminar. Derecho de las Personas. Acto Jurídico. Lima: Gaceta Jurídica, pp. 63-65.

afecta la coherencia interna del propio artículo y vulnera principios fundamentales del derecho tributario. A diferencia del numeral 2 del mismo artículo, que establece de manera expresa un límite cuantitativo a la responsabilidad solidaria —al señalar que los socios que reciben bienes por liquidación de sociedades responderán “hasta el valor de los bienes que reciban”—, el numeral 3 guarda un silencio absoluto respecto de cualquier límite, tanto cuantitativo como temporal, en los casos de adquisición de activos y/o pasivos de empresas.

Esta asimetría normativa no solo genera incertidumbre jurídica, sino que también abre la puerta a interpretaciones extensivas que podrían llevar a exigir al adquirente el pago de deudas tributarias que exceden ampliamente el valor de lo adquirido, o incluso por obligaciones nacidas con posterioridad a la operación. Tal situación resulta incompatible con los principios de capacidad contributiva, proporcionalidad y seguridad jurídica, pilares del sistema tributario consagrados en la Constitución.

La omisión del legislador en el artículo 17.3 puede ser abordada mediante una interpretación sistemática, que permita armonizar su contenido con el resto del ordenamiento jurídico. De esta manera, debe entenderse que dicha responsabilidad solo puede alcanzar a las deudas generadas hasta la fecha de la transferencia, excluyendo aquellas nacidas con posterioridad, respecto de las cuales el adquirente no tiene vínculo alguno.

En consecuencia, se hace necesaria la elaboración de una norma interpretativa o, idealmente, una reforma legislativa que corrija esta deficiencia, incorporando límites claros y razonables a la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 17.3. Solo así se podrá garantizar una aplicación justa y predecible de esta figura, en consonancia con los principios constitucionales y con las mejores prácticas del derecho comparado.

- Sobre la aplicación de normas interpretativas

Ahora bien, compete señalar el Tribunal Constitucional, en la Sentencia recaída en el Expediente N°0002-2006-PI/TC define a las normas interpretativas y desarrolla sus alcances de la siguiente manera:

“Las normas interpretativas son aquellas que declaran o fijan el sentido de una norma dictada con anterioridad y se reconocen porque, al promulgarlas el Legislador, generalmente, utiliza palabras como "interpretétese", "aclárese" o "precítese". El objetivo de una norma interpretativa es eliminar la ambigüedad que produce una determinada norma en el ordenamiento jurídico. Así, ambas normas -la interpretada y la interpretativa-están referidas a la misma regulación; por consiguiente, la norma interpretativa debe regir desde la entrada en vigencia de la norma interpretada” (Énfasis agregado)

En ese sentido, el Tribunal señala que para que una norma sea considerada interpretativa esta tiene que cumplir con los siguientes requisitos:

- a. Referirse a una norma legal anterior
- b. Fijar el sentido de esta pronunciándose por uno de los múltiples significados posibles de la norma interpretada; y
- c. No debe incorporarle un contenido que no estuviera comprendido dentro de su ámbito material.

De esta manera, aplicando al caso en cuestión se tiene que:

- Referencia a una norma legal anterior: La norma interpretativa se referiría directamente al artículo 17.3 del Código Tributario, que regula la responsabilidad solidaria del adquirente de activos o pasivos de una empresa.
- Fijación del sentido de la norma: La ambigüedad del artículo 17.3 radica en no establecer con claridad los límites cuantitativos y cualitativos de la responsabilidad del adquirente.
- No incorporación de contenido nuevo: La norma interpretativa no introduciría elementos ajenos al ámbito material del artículo 17.3, sino que se limitaría a precisar su alcance conforme a los principios constitucionales tributarios, como el de no confiscatoriedad, legalidad y seguridad jurídica.

Así, la elaboración de una norma interpretativa que delimite la responsabilidad solidaria del artículo 17.3 del Código Tributario es una solución constitucionalmente legítima, dado que permite resolver la omisión legislativa sin

alterar el contenido esencial de la norma, garantizando la coherencia del sistema tributario.

A) Aplicación de los Métodos de interpretación

En este contexto, corresponde ahora analizar cuál método de interpretación resulta más adecuado para establecer los límites de la responsabilidad del adquirente de activos y/o pasivos. Para ello, he seleccionado tres métodos reconocidos tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, los cuales han sido aplicados en las sentencias previamente mencionadas.

- Método Literal

Siguiendo lo planteado por Marcial Rubio¹¹, este método consiste en una lectura directa del texto legal, interpretando su contenido a partir del lenguaje utilizado y los términos empleados. En palabras del autor, este enfoque “trabaja con la gramática y el diccionario”.

Como se mencionó anteriormente, la aplicación de este método no resulta útil para establecer los límites de la responsabilidad solidaria, ya que su uso ha generado interpretaciones divergentes en la jurisprudencia citada. El hecho de que el artículo 17.3 del Código Tributario mencione que los adquirentes de activos fijos y/o pasivos serán responsables solidarios no proporciona claridad sobre el alcance cuantitativo de dicha responsabilidad.

- Método Teleológico o Finalista

Este método, también conocido como interpretación finalista, busca identificar la finalidad o propósito de la norma, es decir, su ratio legis. Se trata de una forma de exégesis jurídica que va más allá del texto literal, enfocándose en el objetivo que la norma pretende alcanzar.

Según Víctor Anchondo, este método:

¹¹ RUBIO CORREA, Marcial. El sistema jurídico, Introducción al Derecho, décima edición, aumentada. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, 2009.

“supone la búsqueda del sentido de la norma, que va más allá del simple texto; exige encontrar la finalidad propuesta con su creación; hallar el propósito perseguido por la misma”¹²

A diferencia del método literal, este enfoque no se limita al lenguaje normativo, sino que se orienta hacia su propósito. Sin embargo, aunque permite una comprensión más amplia del espíritu de la norma, tampoco resulta eficaz para delimitar con precisión los alcances de la responsabilidad solidaria del adquirente.

Por ejemplo, en la Casación N.º 13271-2022 se señaló que:

“(…) la responsabilidad solidaria en calidad de adquirente se sustenta en la necesidad de impedir que se disminuyan los activos que respaldan el pago de la deuda y se configura con la sola verificación de los requisitos establecidos en el inciso 3 del artículo 17 del Texto Único Ordenado del Código Tributario”.

Esto demuestra que, si bien el método teleológico permite identificar la finalidad de la norma, no ofrece herramientas suficientes para precisar sus límites, como ha quedado evidenciado en la jurisprudencia de la Corte Suprema.

- Método Sistemático

La interpretación sistemática busca comprender el sentido de una norma dentro del conjunto del ordenamiento jurídico, partiendo de la premisa de que ninguna disposición legal existe de forma aislada. En este sentido, el profesor Zusman sostiene que:

“La armonización conceptual es tan esencial como la interpretación literal porque el análisis de un problema difícilmente se limitará a la norma en concreto, sino abarcará todo el sistema normativo, que servirá para aclarar, complementar, contradecir o relativizar su contenido. Y eso impone al intérprete desarrollar una capacidad de abstracción tal que le permita recorrer todo el sistema jurídico de manera orgánica, valiéndose

¹² ANCHONO PAREDES, Víctor. (2012). Métodos de interpretación jurídica. En: Revista Quid Juris. Año 6. Volumen N°16. México: Publicación Trimestral del Tribunal Estatal de Chihuahua. Pág. 49.

*de la coordinación y la jerarquización de sus normas y la aplicación del principio de no contradicción”.*¹³

Este método exige al intérprete una visión integral del sistema jurídico, considerando la jerarquía normativa y el principio de no contradicción. Por ello, considero que este enfoque es el más adecuado para establecer los límites de la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 17.3 del Código Tributario.

A continuación, aplicaré este método para determinar el sentido y alcance de dicha responsabilidad, a la luz de los principios del Derecho Tributario en el ordenamiento jurídico peruano.

B. Aplicación de los Principios Constitucionales del Derecho Tributario: Interpretación Correctiva ante el Defecto de Ley

Dentro del marco jurídico peruano, los principios tributarios cumplen una función esencial al orientar tanto la organización como la aplicación del sistema fiscal. Además, actúan como garantías frente al ejercicio del poder tributario del Estado. Estos principios fundamentales incluyen, entre otros, la legalidad, la igualdad, la capacidad contributiva, la prohibición de confiscatoriedad y la solidaridad, los cuales constituyen pilares para una tributación justa y equilibrada.

Ahora bien, como detallé en el acápite anterior, la redacción del artículo 17.3 del Código Tributario presenta una deficiencia normativa, ya que omite establecer límites cuantitativos respecto a la responsabilidad del adquirente. Esta omisión ha dado lugar a interpretaciones jurisprudenciales divergentes, lo que ha generado incertidumbre jurídica y ha afectado el principio de capacidad contributiva. En atención a ello, a continuación, se desarrollarán los principios tributarios vinculados a esta figura, aplicando el método de interpretación previamente adoptado.

- Principio de Solidaridad

Preliminarmente, cabe señalar que la responsabilidad solidaria en calidad de adquirente de activos y/o pasivos es una manifestación concreta de cómo se

¹³ ZUZMAN T., Shoschana. (2018). La interpretación de la ley: teoría y métodos. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 2018, 202 p. -il, : 21 cm.- (Lo esencial del derecho; 30).

aplica este principio, pues este refiere a la obligación que tiene el adquirente de responder por las deudas tributarias del transferente. El Tribunal Constitucional en el fundamento N. 21 de la sentencia recaída en el Expediente N. 06089-2006-PA/TC señaló que:

“En este tipo de Estado el ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, concebido según el concepto de libertades negativas propio del Estado Liberal, sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas. En otras palabras, la transformación de lo ~ fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado en el principio de solidaridad”.

En consecuencia, a partir de la redacción vigente y de la interpretación sostenida por los tribunales y cortes nacionales, la responsabilidad solidaria del adquirente no se encontraría limitada al valor de los bienes transferidos. Esto implica que el adquirente podría ser requerido por la totalidad de la deuda tributaria generada por el transferente hasta la fecha de la operación. Esta interpretación encuentra sustento en el principio de solidaridad, en tanto busca impedir que las modificaciones en la titularidad de activos y pasivos sean utilizadas como mecanismos para eludir el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Sin embargo, en base a una lectura sistemática de la Norma IX del Código Tributaria, podemos señalar que si bien mediante el principio de solidaridad se asegura que las obligaciones tributarias se cumplan y que no se eludan simplemente mediante la transferencia de activos y/o pasivos, no podemos soslayar los otros principios del Derecho Tributario que atañen de igual manera a la obligación tributaria, pues la sola aplicación del principio a la presente institución conllevaría a recaer en el error de la Corte Suprema de interpretar la norma solo en función del método finalista.

- Principio de Seguridad Jurídica

Tal como se ha señalado previamente, el principio de seguridad jurídica adquiere particular relevancia al examinar el contenido del artículo 17.3 del Código Tributario. La ausencia de claridad respecto a las consecuencias derivadas de la adquisición de activos y/o pasivos empresariales genera un escenario de

incertidumbre normativa. Esta falta de previsibilidad no solo afecta la confianza de los operadores económicos, sino que también puede desincentivar la realización de transacciones comerciales, ya sea por el riesgo de incurrir en responsabilidades no previstas o por el aumento de los costos asociados a la gestión de dicha incertidumbre.

Al respecto, cabe traer a colación lo señalado por García Nova sobre este principio:

“Así, en primer lugar, la previsibilidad del derecho exigirá la llamada "seguridad de orientación" o "seguridad de las reglas de conducta " - Regelsicherheit -. Esta seguridad afectará a la definición de las hipótesis normativas y, en concreto, a la descripción legal tanto de los presupuestos de hecho como de las consecuencias jurídicas. Esta seguridad tiene especial incidencia en un orden jurídico de intervención como el tributario.”¹⁴

Cabe señalar entonces que la seguridad jurídica y los principios del derecho tributario están estrechamente relacionados y se refuerzan mutuamente para crear un sistema tributario estable, predecible y justo. Por ejemplo, este principio incluso toma preponderancia en torno al principio de capacidad contributiva, que busca que los tributos sean proporcionales a la capacidad económica de cada contribuyente, lo que podría verse afectado si el sistema tributario no es coherente, confiable y respetuoso con los derechos de los contribuyentes.

En este contexto, el componente de predictibilidad inherente al principio de seguridad jurídica permite anticipar las consecuencias jurídicas de los actos y transacciones realizados por los contribuyentes. Esta previsibilidad resulta fundamental para la adecuada planificación y ejecución de actividades económicas y personales dentro de un entorno normativo estable. Por ello, las disposiciones que regulan la responsabilidad tributaria deben ser formuladas con claridad, ser accesibles y aplicarse de manera uniforme, a fin de evitar

¹⁴ GARCÍA, Novoa, (2019). El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables. Universidad de Santiago de Compostela. Revista Técnica Tributaria N° 124, pp. 59.

incertidumbres, interpretaciones arbitrarias o situaciones sorpresivas que puedan afectar la confianza en el sistema tributario.

Es por ello que las distintas interpretaciones exhibidas en la jurisprudencia, como en las opiniones de la Administración Tributaria generan tensiones con el principio de seguridad jurídica, especialmente si los adquirentes no están plenamente conscientes de la magnitud de la responsabilidad que están asumiendo al adquirir dichos activos y/o pasivos.

- Principio de No confiscatoriedad

El principio de no confiscatoriedad se configura como un límite constitucional al ejercicio de la potestad tributaria del Estado. Según el Tribunal Constitucional, este principio exige que los tributos no afecten de manera irrazonable o desproporcionada la esfera patrimonial de los contribuyentes. En palabras del propio Tribunal:

“El principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley tributaria no afecte irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas” (STC Exp. N.º 001-2004-AI/TC y acumulados).

Este principio tiene una doble dimensión: cuantitativa, cuando la carga tributaria es excesiva en relación con la capacidad económica del contribuyente, y cualitativa, cuando se vulneran otros principios tributarios fundamentales, como la legalidad o la igualdad, sin importar el monto afectado

De esta manera, el Tribunal ha reiterado que este principio no puede definirse en términos abstractos, sino que debe analizarse caso por caso. En la STC Exp. N.º 2727-2002-AA/TC, se señala que:

“Se vulnera el principio de no confiscatoriedad cuando un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en el marco de la protección constitucional del derecho a la propiedad”

Asimismo, en la STC Exp. N.º 0041-2004-AI/TC, se introduce la dimensión cualitativa del principio, reconociendo que puede haber confiscatoriedad incluso cuando el monto no sea elevado, si se vulneran garantías esenciales del contribuyente

Por su parte, cabe señalar que el profesor Eduardo Sotelo¹⁵ sostiene que el principio de no confiscatoriedad debe analizarse desde una perspectiva múltiple, que contemple no solo el impacto económico, sino también el contexto institucional y político del sistema tributario. Advierte que no todo tributo impopular o técnicamente cuestionable es confiscatorio, sino solo aquel que violenta el derecho de propiedad de manera ilegítima.

De esta manera, el aplicar esta responsabilidad sin considerar la capacidad económica del adquirente, o sin una adecuada delimitación del riesgo asumido, podría derivar en una afectación desproporcionada de su patrimonio. En tal sentido, el principio de no confiscatoriedad actúa como límite material a la extensión de esta responsabilidad, exigiendo que:

- La deuda asumida guarde proporción con el valor del activo o pasivo adquirido.
 - Se respete el derecho de defensa y el debido proceso del adquirente.
 - No se imponga una carga tributaria que vacíe de contenido el derecho de propiedad.
- Principio de Capacidad Contributiva

Finalmente, es importante destacar la relevancia del principio de capacidad contributiva en el análisis de la responsabilidad solidaria del adquirente de activos y/o pasivos. Esta relación se fundamenta en la premisa de que la carga tributaria debe asignarse en función de la capacidad económica real de los sujetos obligados, garantizando así una distribución equitativa de las obligaciones fiscales conforme a los principios de justicia tributaria.

En ese sentido, el Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia a definido a este principio como:

“la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, sustentada en base a determinados hechos reveladores de riqueza. Por su parte, el principio de igualdad tributaria, sea en el plano horizontal o vertical,

¹⁵ Sotelo Castañeda, E. (2007). Notas sobre el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria. Derecho & Sociedad, (29), 307-322. Recuperado de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17291>

va de la mano con la capacidad contributiva, determinando, por un lado, que a igual manifestación de riqueza se generalice la obligación de pago; y, por el otro, que dicha obligación sea proporcional a la capacidad contributiva del obligado.”¹⁶

Como se ha señalado, el principio de capacidad contributiva establece que la carga impositiva debe guardar proporción con el nivel de ingresos o patrimonio de cada persona, de modo que cada contribuyente aporte al financiamiento del gasto público en función de su situación económica. No obstante, la interpretación actual de la responsabilidad solidaria en los casos de adquisición de activos y/o pasivos permite que el adquirente sea obligado al pago de la totalidad de las deudas tributarias del transferente, sin que exista un límite vinculado al valor de los bienes adquiridos. Esta situación puede derivar en que el adquirente asuma una carga fiscal que exceda su capacidad económica directa, al incorporar obligaciones que originalmente no le correspondían.

Asimismo, si bien el artículo 20 del Código Tributario regula el derecho de repetición del adquirente en los siguientes términos:

“los sujetos obligados al pago del tributo, de acuerdo con lo establecido en los artículos precedentes, tienen derecho a exigir a los respectivos contribuyentes la devolución del monto pagado.”

Considero que de igual forma la capacidad contributiva se puede ver afectada dado que nada garantiza que el solidario pueda recuperar efectivamente el monto pagado, sobre todo si pudo obrar mala fe del vendedor. Así, la responsabilidad solidaria podría llevar a que un adquirente asuma una carga tributaria que no refleja su propia capacidad económica.

En virtud de lo desarrollado, resulta imperioso establecer límites precisos a la responsabilidad solidaria atribuida al adquirente de activos y/o pasivos, a fin de garantizar su compatibilidad con los principios fundamentales del derecho tributario, tales como la capacidad contributiva, la seguridad jurídica y la predictibilidad. La ausencia de tales límites no solo genera un alto grado de incertidumbre para los operadores económicos, sino que también puede derivar

¹⁶ Fundamento N. 7 de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N. 04014-2005-AA/TC

en situaciones de manifiesta injusticia, en las que el adquirente asume obligaciones tributarias desproporcionadas respecto del valor de lo adquirido o incluso por hechos ajenos a su conocimiento o control.

Desde una perspectiva doctrinaria, la responsabilidad solidaria del adquirente se configura como una forma de responsabilidad objetiva, en la que el vínculo con el hecho generador no se basa en la realización del hecho imponible, sino en la adquisición de bienes o derechos que originalmente respaldaban el cumplimiento de las obligaciones tributarias del transferente. En este contexto, la ley presume que el adquirente, al hacerse de dichos activos, se encuentra en mejor posición para responder frente al Fisco, lo que justifica su designación como responsable. Sin embargo, esta presunción debe ser razonable y proporcional, evitando que se imponga una carga excesiva o arbitraria.

Sobre la limitación cuantitativa

Diversos enfoques doctrinarios y experiencias legislativas en la región coinciden en la importancia de establecer un límite económico claro a la responsabilidad que se impone al adquirente. En este sentido, resulta razonable que dicha responsabilidad no supere el valor real de los bienes o derechos que hayan sido objeto de la transferencia. Exigir al adquirente que responda por montos superiores a lo recibido carecería de sustento lógico y jurídico, ya que implicaría trasladarle una carga que excede su participación en la operación. Este criterio se alinea con los principios de no confiscatoriedad, capacidad contributiva y con la idea de que solo debe responder por aquello que, en manos del contribuyente original, habría servido como garantía frente a las obligaciones tributarias.

De esta manera, cabe señalar que en legislaciones como la de Uruguay, Venezuela y Ecuador, se ha establecido expresamente que la responsabilidad del adquirente se limita al valor de los bienes recibidos, salvo que se acredite dolo o culpa grave. En el caso peruano, la ausencia de esta limitación ha generado interpretaciones extensivas que podrían llevar al absurdo de considerar responsable a un simple consumidor por la adquisición de un activo, como advierte la citada doctrina.

Sobre la limitación temporal

Asimismo, resulta indispensable establecer un límite temporal a la responsabilidad solidaria, de modo que esta se circunscriba únicamente a las deudas tributarias generadas hasta la fecha de la transferencia. La falta de una delimitación temporal clara puede dar lugar a que el adquirente sea considerado responsable por obligaciones nacidas con posterioridad a la operación, lo cual vulnera el principio seguridad jurídica y desconoce la imposibilidad material del adquirente de prever o controlar hechos futuros.

Al respecto, siguiendo el Código Tributario ecuatoriano, se ofrece un modelo razonable al limitar la responsabilidad a las deudas generadas en el año de la transferencia, con lo cual se permitirá equilibrar el interés de recaudación tributaria con la necesidad de proteger al adquirente frente a cargas imprevistas o desproporcionadas.

CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES

1. La Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05357-3-2017 presenta serias deficiencias jurídicas, tanto en su fundamentación como en su interpretación del artículo 17.3 del Código Tributario. En primer lugar, omite aplicar un análisis interpretativo riguroso que permita delimitar los alcances de la responsabilidad solidaria del adquirente. En lugar de ello, adopta una lectura literal y extensiva de la norma, sin considerar los principios constitucionales que rigen el derecho tributario. Esta omisión resulta especialmente grave, dado que se exige al adquirente el pago de deudas tributarias no determinadas ni exigibles al momento de la transferencia, y sin establecer un límite proporcional al valor de los bienes adquiridos. En consecuencia, la resolución vulnera los principios de capacidad contributiva, seguridad jurídica y no confiscatoriedad, al imponer una carga tributaria desproporcionada e imprevisible.

2. El artículo 17.3 no presenta una laguna normativa, sino un defecto legal. La norma regula el supuesto de responsabilidad solidaria del adquirente, pero lo hace de forma incompleta, al omitir límites cuantitativos y temporales. Esta omisión genera inseguridad jurídica y permite interpretaciones arbitrarias que afectan derechos fundamentales. A diferencia del artículo 17.2, que sí establece un límite expreso al valor de los bienes recibidos, el numeral 3 guarda silencio absoluto, lo que evidencia una falta de técnica legislativa que debe ser corregida.

3. La responsabilidad solidaria del adquirente de activos y/o pasivos debe estar limitada en dos dimensiones fundamentales:
 - Límite cuantitativo: El adquirente solo debe responder hasta por el valor real de los bienes o derechos efectivamente adquiridos. Exigir el pago de deudas que excedan dicho valor contraviene los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad.
 - Límite temporal: La responsabilidad debe restringirse exclusivamente a las deudas tributarias generadas y exigibles hasta la fecha de la transferencia. No es razonable ni jurídicamente válido extender la responsabilidad a obligaciones nacidas con posterioridad, respecto de las cuales el adquirente no tuvo conocimiento ni posibilidad de control.

BIBLIOGRAFÍA

Espinoza, J. A. (2015). Introducción al derecho privado. Lima: Pacífico Editores.

Fuentes Acurio, S. (2010). Los recursos procedimentales tributarios y otros recursos administrativos. Lima: Gaceta Jurídica.

García Novoa, C. (2019). El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. *Revista Técnica Tributaria*, (124), 59.

García, C. (1996). Derecho tributario. Consideraciones económicas y jurídicas. Tomo I. Buenos Aires: Depalma.

García, M. (2004). El principio de capacidad contributiva. Buenos Aires: Editorial Ábaco.

Hernández Berenguel, L. (2003). El tercero y la relación jurídico-tributaria. *Análisis Tributario*, (186), 28.

Ledesma, M. (2020). Comentario al artículo X del Título Preliminar del Código Civil peruano. En *Código Civil Comentado* (pp. 63–65). Lima: Gaceta Jurídica.

Picón, J. (2002). Interpretación económica de las normas tributarias vs. calificación económica de los hechos. *Derecho y Sociedad*, (18).

Rubio, M. (2003). Interpretación de las normas tributarias. Lima: Ara Editores.

Viacara Paredes, G. (2019). Sanción tributaria y constitución. Lima: Palestra Editores.

Villanueva, M. (2005). Responsabilidad solidaria de los representantes y administradores en materia tributaria. *Actualidad Jurídica*, (143).

Villegas, H. (2005). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario (9ª ed.). Buenos Aires: Astrea.

Yacolca Estares, D., & Yacolca Arana, R. (2023). Código tributario actualizado. Lima: Jurista Editores.

Yacolca, D., et al. (2010). Introducción al derecho financiero y tributario. Lima: Jurista Editores.

Zuzman T., S. (2018). La interpretación de la ley: teoría y métodos. Lima: Fondo Editorial PUCP.





Tribunal Fiscal

N° 05357-3-2017

EXPEDIENTE N° : 8298-2015
INTERESADO :
ASUNTO : Responsabilidad Solidaria
PROCEDENCIA : Loreto
FECHA : Lima, 23 de junio de 2017

VISTA la apelación interpuesta por _____, con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° 126-014-0003948/SUNAT emitida el 24 de marzo de 2015 por la Intendencia Regional Loreto de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 124-004-0000057, que le atribuyó responsabilidad tributaria respecto de los contribuyentes _____.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente alega la nulidad de la Resolución de Determinación N° 124-004-0000057 por considerar que adolece de motivación suficiente al no haber expresado los fundamentos de hecho y de derecho que sirven de base para atribuir la responsabilidad solidaria en calidad de adquirente de los contribuyentes, ni haber establecido por qué la responsabilidad solidaria debe ser por el total de la deuda determinada a los contribuyentes, ni por qué comprende la totalidad de su patrimonio y no únicamente los bienes que fueron materia de la transferencia.

Que agrega que puede apreciarse de la apelada que la Administración incluye actos que no forman parte del procedimiento contencioso administrativo, como son la mención a las Resoluciones de Determinación N° 124-004-0000034 y 124-004-0000035, lo que acarrea confusión al momento de resolver la controversia.

Que en cuanto a la falta de la debida motivación, indica que la resolución de determinación no señala los motivos determinantes del reparo y que únicamente pudo conocer ello en función a los requerimientos y resultados de los mismos emitidos por la Administración durante el procedimiento de fiscalización llevado a cabo a los contribuyentes, los cuales no concluyen la fiscalización ni contienen los motivos determinantes del reparo, lo que atenta contra su derecho de defensa y al debido procedimiento y contradicen lo dispuesto por el numeral 4 del artículo 20°-A del Código Tributario, precisando que el deber de la Administración de motivar sus actos se encuentra previsto en los artículos 3° y 6° de la Ley del Procedimiento Administrativo General y en los artículos 103° y 129° del Código Tributario, invocando además criterios jurisprudenciales del Tribunal Fiscal (Resolución N° 08727-5-2007) y del Tribunal Constitucional (Exp. N° 3891-2011-PA/TC).

Que sostiene que el numeral 3 del artículo 17° del Código Tributario, al disponer la responsabilidad tributaria de los adquirentes del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica, no establece límite cuantitativo alguno, siendo que el adquirente podría ser responsable por deudas que superasen ampliamente el valor de los activos o del patrimonio adquirido, ni un límite temporal, al no haber establecido por cuáles deudas tributarias será responsable.

Que indica que no se puede hablar de responsabilidad tributaria cuando se adquiere cualquier activo o cualquier pasivo o cuando se adquiere un activo y/o pasivo o varios activos y/o pasivos, porque ello podría llevar al absurdo de concluir que por la adquisición de cualquier tipo de activo se asume en automático la responsabilidad solidaria por el cumplimiento de las deudas tributarias del transferente.

1
A O P X



Tribunal Fiscal

N° 05357-3-2017

Que afirma que resulta necesario realizar un análisis exhaustivo de los alcances del numeral 3 del artículo 17° del Código Tributario y determinar que la responsabilidad solidaria debería atribuirse en aquellos casos en que se transfiera una línea de negocio o un fondo empresarial y siempre que esta transferencia haya generado una real disminución del patrimonio del transferente y únicamente respecto de deudas exigibles y líquidas a la fecha de la transferencia, toda vez que no resulta lógico que se genere responsabilidad solidaria respecto de obligaciones que el adquirente no conocía al momento de adquirir el activo y/o pasivo del contribuyente, teniendo como límite el valor de los bienes adquiridos.

Que estima que debido a la ambigüedad y falta de desarrollo de la norma contenida en el numeral 3 del artículo 17° del Código Tributario, es que su aplicación requiere de una mayor motivación a efectos de sustentar el porqué de su aplicación, siendo que en su caso la apelada omite realizar un análisis en torno a las características de los bienes transferidos al recurrente, consistentes en muebles, enseres de oficina, equipos de cómputo, entre otros, los cuales le fueron transmitidos a través de una dación en pago del 26 de junio de 2012 a cuenta de utilidades de los ejercicios 2008, 2009 y 2010.

Que indica que la apelada tampoco realiza un análisis en torno al giro del negocio de cada una de las empresas, cuya responsabilidad solidaria se le atribuye, y si los bienes transferidos conformaban una línea de negocio o una unidad de producción de los cuales dependiese la continuidad del negocio y la generación de rentas.

Que afirma que a la fecha de la transferencia de los bienes, la única deuda exigible era la determinada luego del proceso de fiscalización a la empresa , cuyas resoluciones de determinación y de multa le fueron notificadas el 5 de mayo de 2012; añade que en el caso de las otras dos empresas aún se encontraban en proceso de fiscalización, por lo que no existía respecto de éstas deudas exigibles y líquidas al momento de la transferencia de los bienes, siendo que los valores emitidos a estas últimas fueron notificados el 3 y 10 de enero de 2014, respectivamente; precisa además que el Tribunal Fiscal no puede amparar que la responsabilidad solidaria se impute a deudas que ni siquiera se encontraban determinadas a la fecha de la transferencia, ya que lo contrario conllevaría a una latente violación al principio de predictibilidad.

Que indica que se le ha imputado responsabilidad solidaria sin haberse acreditado que en su caso haya actuado con dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

Que alega respecto a la vinculación económica existente entre él y las empresas auditadas, que la libertad de contratación establecida en la Constitución Política del Estado, le garantiza poder contratar entre parientes y con empresas de servicios laborales para reducir sobrecostos.

Que arguye que con la dación en pago se le canceló las utilidades acumuladas de los ejercicios 2008, 2009 y 2010, que al haberse desempeñado como gerente tenía asignado un sueldo y que la Constitución Política del Estado garantiza el pago de las remuneraciones con prioridad al pago de otras deudas.

Que señala respecto al reparo efectuado por la Administración a por la cancelación en efectivo de una serie de operaciones que individualmente superaron el importe de S/. 3 500,00 sin emplear medios de pago, que de acuerdo al Reglamento de Comprobantes de Pago el comprobante de pago es un documento que acredita la deducibilidad y fehaciencia de un gasto, y que éste se acredita además con documentación que demuestre con indicios razonables la efectiva realización de la operación, tales como contratos, informes, reportes y correos.

2



Tribunal Fiscal

N° 05357-3-2017

Que indica que las medidas cautelares previas trabadas por la Administración vulnerarían su derecho a la presunción de inocencia y al debido procedimiento administrativo, vulnerando lo dispuesto por el artículo 171° del Código Tributario.

Que alega que pese al cierre de sus establecimientos comerciales, la Administración habría continuado notificando sus actos en los lugares ya cerrados, en lugar de notificarlo en su domicilio real como persona natural, afectando con ello su derecho de defensa; agregando que no obstante que su domicilio fiscal es en Av. _____ conforme al Comprobante de Información Registrada que adjunta a su escrito de alegatos, la atribución de responsabilidad solidaria no se realizó en dicho domicilio fiscal, ni en los establecimientos anexos declarados ante la Administración.

Que indica que mediante Requerimiento N° 1260550002810, la Administración Tributaria solicitó copia simple del comprobante de pago de la totalidad de la deuda tributaria de la _____, para admitir a trámite la apelación interpuesta por ésta, no obstante haber dispuesto medidas cautelares previas y la atribución de responsabilidad solidaria, así como mantener retenidas las devoluciones del saldo a favor del exportador por la suma de S/. 142 000,00.

Que sostiene que la Administración omite deliberadamente señalar que en su condición de accionista de las empresas _____, mantenía acreencias por las utilidades acumuladas que alcanzaban la suma de S/. 2 253 047,00 y que ello motivó el acuerdo de dación en pago hasta por la suma de S/. 2 695 430,00, lo que permitió el pago de las obligaciones laborales de los trabajadores; agregando que atendiendo a tal condición de accionista, la Administración debió sustentar la atribución de la responsabilidad solidaria en el numeral 2 del artículo 17° del Código Tributario, por lo que al no haber procedido así se ha vulnerado el debido procedimiento, acarreando la nulidad prevista en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario.

Que señala que la empresa _____ se acogió al Fraccionamiento Especial (FRAES), pagando la totalidad de la deuda tributaria, según documento N° 1230320029533, de 24 de mayo de 2017 por el importe de S/. 327 242,00.

Que la Administración señala que para el caso de la responsabilidad solidaria de los adquirentes de activos y/o pasivos de empresas, el numeral 3 del artículo 17° del Código Tributario no ha establecido límites respecto a los alcances de la citada responsabilidad, indicándose únicamente la oportunidad en que cesará ésta (dos años de efectuada la transferencia si es comunicada a la Administración, caso contrario al término del período de prescripción), por lo que a efectos de imputar la referida responsabilidad es necesario verificar que (i) el tercero haya adquirido un activo y/o pasivo del contribuyente cuyas deudas se le atribuyen; y, (ii) la responsabilidad solidaria no haya cesado.

Que agrega que producto de la fiscalización efectuada a las empresas _____ por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2009, 2010 y 2011, se les determinó omisiones tributarias a través de los Valores 1220030001175, 1220020001364, 1220030001400, 1220020001453, 1220030001403 y 1220020001455, los cuales fueron notificados el 5 de mayo de 2012, 3 y 30 de enero de 2014, respectivamente; que las referidas empresas realizaron operaciones de dación en pago de sus activos a favor del recurrente, mediante contratos elevados a escritura pública el 9 y 10 de junio de 2012.

3



Tribunal Fiscal

N° 05357-3-2017

Que indica que las aludidas transferencias de activos se efectuaron con posterioridad a la determinación de la obligación tributaria () y en pleno proceso de fiscalización () del Impuesto a la Renta, por lo que concluye que el recurrente tenía pleno conocimiento de la existencia de la obligación tributaria determinada por la Administración y de la posibilidad de que se presentara una situación similar con las otras empresas a las cuales representa.

Que sostiene que el recurrente no presentó ninguna comunicación relacionada a las citadas transferencias y teniendo en cuenta que la deuda tributaria que le fue atribuida no ha prescrito, su responsabilidad solidaria no ha cesado.

Que afirma que en materia tributaria los efectos de la responsabilidad solidaria se encuentran previstos en el artículo 20°-A, destacando, al caso de autos, el previsto en el numeral 1, que es el efecto propio y esencial de la naturaleza de la solidaridad, cual es que el acreedor pueda dirigirse contra alguno de los deudores o contra todos ellos y que pueda hacerlo simultánea o sucesivamente, hasta que cobre el íntegro de la deuda, encontrándose la Administración facultada por ley para exigir a los responsables solidarios el pago de la totalidad de la deuda tributaria.

Que alega que el valor impugnado se basa en el Informe N° 010-2014-SUNAT/6M0200, el cual fue notificado conjuntamente con dicho valor, por lo que considera que no se ha vulnerado el derecho a la defensa eficaz y oportuna y que el hecho de consignar un número de informe diferente sólo constituye un error material, máxime si el propio recurrente señala en su recurso de reclamación que los argumentos de la Administración tienen como sustento el Informe signado con el N° 010-2014-SUNAT/6M0200.

Que señala que los bienes transferidos, cuyo valor asciende a S/. 2 184 776,00, interrumpieron el normal desarrollo de la actividad de la fuente productora, lo que significó la disminución total de sus ingresos, afectando la capacidad de pago de los contribuyentes, así como la facultad de recaudación de la Administración.

Que conforme se aprecia de autos, mediante Resolución de Determinación N° 124-004-0000057 (folio 394 a 396) la Administración Tributaria atribuyó la condición de responsable solidario al recurrente respecto de los contribuyentes .

, al amparo de lo dispuesto por el numeral 3 del artículo 17° del Código Tributario, al haber adquirido activos de las referidas empresas y encontrarse impagas las deudas determinadas a aquellas mediante las Resoluciones de Determinación N° 122-003-0001175, 122-003-0001400 y 122-003-0001403, así como las Resoluciones de Multa N° 122-002-0001455, 122-002-0001364 y 122-002-0001453, sustentando dicha atribución en los fundamentos del Informe N° 010-2014-SUNAT/6M0200¹ (368 a 375).

Que en consecuencia, de lo actuado se tiene que la controversia radica en establecer si se encuentra arreglada a ley la atribución de responsabilidad solidaria efectuada por la Administración Tributaria.

¹ Es del caso indicar que conforme se aprecia de la Resolución de Determinación 124-004-0000057, ésta consigna por error como número del Informe que sustenta el citado valor el N° 089-2013-SUNAT/2Q0200, siendo el correcto el N° 010-2014-SUNAT/6M0200, documento que, conforme se aprecia de autos, fue notificado al recurrente conjuntamente con el aludido valor y sus anexos el 25 de junio de 2014 (folio 397) y del cual da cuenta el recurrente tanto en su recurso de reclamación como de apelación (folios 472 y 612).

4



Tribunal Fiscal

N° 05357-3-2017

Que de manera previa al análisis del fondo de la controversia, corresponde emitir pronunciamiento respecto a las nulidades invocadas por el recurrente, referidas a la notificación de la atribución de responsabilidad solidaria en una dirección que no constituiría su domicilio fiscal y la insuficiente motivación de la resolución de determinación impugnada.

Que sobre la primera nulidad alegada, debe tenerse en cuenta que conforme con lo dispuesto por el segundo y tercer párrafo del artículo 11° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, el domicilio fiscal es el lugar fijado dentro del territorio nacional para todo efecto tributario; siendo que el domicilio fiscal fijado por los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria se considera subsistente mientras su cambio no sea comunicado a ésta en la forma que establezca, precisándose además que en aquellos casos en que la Administración Tributaria haya notificado al referido sujeto a efecto de realizar una verificación, fiscalización o haya iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, éste no podrá efectuar el cambio de domicilio fiscal hasta que ésta concluya, salvo que a juicio de la Administración exista causa justificada para el cambio.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 104° del precitado código, establece que la notificación de los actos administrativos se realizará, indistintamente, por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia; el acuse de recibo deberá contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda; (iii) Número de documento que se notifica; (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa; (v) Fecha en que se realiza la notificación; se precisa además que la notificación así efectuada en el domicilio fiscal, se considera válida mientras el deudor tributario no haya comunicado el cambio del mencionado domicilio.

Que consta en autos (folio 397) la constancia de notificación de la Resolución de Determinación N° 124-004-0000057, con la que la Administración atribuyó responsabilidad solidaria al recurrente, en la que se aprecia que la referida diligencia se efectuó en el domicilio ubicado en
25 de junio de 2014, apreciándose el acuse de recibo correspondiente².

Que conforme con la información que aparece en la Consulta RUC – Información Histórica del recurrente (folios 1069 y 1070), el domicilio fiscal del recurrente hasta el 6 de octubre de 2014 fue fijado en Iquitos, de donde se confirma que la notificación de la Resolución de Determinación N° 124-004-0000057 se efectuó conforme con lo dispuesto por el artículo 11° y el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario; por lo que carece de validez la nulidad alegada por el recurrente.

Que sobre la segunda nulidad alegada, debe indicarse que según lo dispuesto por el artículo 77° del Código Tributario, la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará, entre otros aspectos, los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria, así como los fundamentos y disposiciones que la amparen.

Que en ese mismo sentido el artículo 103° del citado código, establece que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

² Consta en la referida constancia que los documentos notificados fueron recibidos por identificado con DNI de condición encargado, consignando una firma en señal de recepción.



Tribunal Fiscal

N° 05357-3-2017

Que por su parte, el segundo párrafo del artículo 20°-A del código en comentario, dispone que para que surta efectos la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria debe notificar al responsable la resolución de determinación de atribución de responsabilidad en donde se señale la causal de atribución de la responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad.

Que conforme al segundo párrafo inciso a) del artículo 109° del cuerpo de leyes citado, los actos de la Administración Tributaria son anulables cuando son dictados sin observar lo previsto en el artículo 77°.

Que de otro lado, el numeral 1.2 del artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, señala que los administrados gozan de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento, tales derechos y garantías comprenden, entre otros, obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Que conforme con el numeral 4 del artículo 3° de la misma ley, la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo, e implica que debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico, precisándose en los numerales 6.1 y 6.3 de su artículo 6°, que la motivación debe ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado, no siendo admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que en el mismo orden de ideas, el Tribunal Constitucional ha dejado establecido, entre otras, en la Sentencia N° 03891-2011-PA/TC (fundamento 12) que el derecho al debido proceso previsto por el artículo 139.3° de la Constitución Política del Perú, aplicable no sólo a nivel judicial sino también en sede administrativa e incluso entre particulares, supone el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos y conflictos entre privados, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto que pueda afectarlos.

Que a su vez en el fundamento 17 de la precitada sentencia, el Tribunal Constitucional establece que las decisiones de la Administración deben contener una adecuada motivación, tanto de los hechos como de la interpretación de las normas o el razonamiento realizado por el funcionario o colegiado, de ser el caso.

Que indica además en el fundamento 20, que la motivación puede generarse previamente a la decisión – mediante los informes o dictámenes correspondientes– o concurrentemente con la resolución, esto es, puede elaborarse simultáneamente con la decisión. En cualquier caso, siempre deberá quedar consignada en la resolución. La Administración puede cumplir la exigencia de la motivación a través de la incorporación expresa, de modo escueto o extenso, de sus propias razones en los considerandos de la resolución, como también a través de la aceptación íntegra y exclusiva de lo establecido en los dictámenes o informes previos emitidos por sus instancias consultivas, en cuyo caso los hará suyos con mención expresa en el texto de la resolución, identificándolos adecuadamente por número, fecha y órgano emisor.

 6



Tribunal Fiscal

N° 05357-3-2017

Que finalmente, destaca en el fundamento 21, que motivar una decisión no solo significa expresar únicamente al amparo de qué norma legal se expide el acto administrativo, sino, fundamentalmente, exponer en forma sucinta –pero suficiente– las razones de hecho y el sustento jurídico que justifican la decisión tomada.

Que de la revisión efectuada en la presente instancia se advierte que la Administración ha efectuado una motivación previa a la decisión de atribución de responsabilidad contenida en la Resolución de Determinación N° 124-004-0000057, a través de la emisión del Informe N° 010-2014-SUNAT/6M0200 que forma parte de ella y cuyos fundamentos hace suyos en el considerando del referido valor, lo que resulta válido a la luz del fundamento 20 de la sentencia del Tribunal Constitucional previamente glosada.

Que asimismo se establece que el citado informe contiene:

- (a) Un recuento detallado de los reparos efectuados a cada una de las empresas contribuyentes respecto de las cuales determina la responsabilidad solidaria del recurrente, precisando los motivos determinantes de tales reparos y las omisiones determinadas en cada caso, con la indicación de la base legal que sustentan las observaciones, lo que atiende a lo exigido por el artículo 77° del Código Tributario y permite al recurrente impugnar el fondo de la controversia y no solo el supuesto de la responsabilidad solidaria, de acuerdo a la posibilidad reconocida por el numeral 4 del artículo 20°-A del código en comentario;
- (b) La relación detallada de activos de cada una de las empresas contribuyentes transferidos a favor del recurrente, precisando la valorización de cada bien transferido, lo que permitía al recurrente identificar los bienes que constituyen el nexo causal con los contribuyentes y establecer si éstos efectivamente le fueron transferidos, a efectos de defender adecuadamente sus derechos;
- (c) La causal que motiva la responsabilidad solidaria en el caso de autos, con el razonamiento del alcance que – según la Administración - le corresponde al texto de la norma prevista en el numeral 3 del artículo 17° del Código Tributario, así ha señalado que (i) la norma en cuestión admite, para efectos de la responsabilidad solidaria, la transferencia de únicamente activos (rubro 1.5 del Informe), lo que habría ocurrido en el caso de autos, (ii) que no debe tratarse de activos aislados sino de una unidad de negocio que constituya una fuente de riqueza - lo que destaca al hacer el análisis de la descapitalización de las empresas que afectó su situación financiera y la fuente generadora de ingresos (rubro 1.4.1 del informe)- y (iii) que al pasar la fuente de riqueza a manos del adquirente se afecte el respaldo del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los transferentes - lo que destaca al evaluar la evolución de las cuentas caja y bancos e inmuebles, maquinaria y equipo de los ejercicios 2011, 2012 y 2013 de las empresas contribuyentes (rubro 1.4.1 del informe) -;
- (d) El monto de la deuda tributaria atribuida al recurrente en su condición de responsable solidario (rubro 2 del informe), con lo que se atiende a la exigencia del artículo 20°-A del Código Tributario antes citado; y,
- (e) La base legal que sustenta la atribución de responsabilidad solidaria, con lo que también se cumple con lo dispuesto por el artículo 77° y 20°-A del aludido código.

Que en consecuencia, en opinión de este Tribunal el valor emitido por el que la Administración determina la responsabilidad solidaria del recurrente, se encuentra debidamente motivado, al haber señalado las razones fácticas y los fundamentos de derecho que le sirvieron de base para tal determinación, conteniendo además la interpretación de las normas o el razonamiento realizado por el funcionario de la Administración, cumpliendo con las exigencias previstas en las normas glosadas precedentemente, así como con los fundamentos del Tribunal Constitucional y permitiendo al recurrente defender adecuadamente sus intereses.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

N° 05357-3-2017

Que con relación a la alegación del recurrente en el sentido que la resolución de determinación, debía contener las razones que explicaran porqué la responsabilidad solidaria debe ser por el total de la deuda determinada a los contribuyentes y porqué puede comprender la totalidad del patrimonio del adquirente y no únicamente los bienes que fueron materia de la transferencia, cabe indicar que tales alegaciones aluden a un cuestionamiento al alcance de la responsabilidad solidaria de la norma en sí, prevista en el numeral 3 del artículo 17° del Código Tributario, y a lo que en su opinión deberían ser los límites cuantitativo y temporal de tal responsabilidad, pero que no suponen una falta de motivación del valor emitido que acarree su anulabilidad y que no afecta la motivación contenida en el valor impugnado.

Que sin perjuicio de lo expuesto, se aprecia que la Administración se pronunció en la apelada respecto de los alcances de la responsabilidad solidaria en materia tributaria, indicando que ésta faculta a la Administración a cobrar (o dirigir acciones de cobranza) indistinta, simultáneamente, alternativa o conjuntamente o por separado, a elección de la Administración, al contribuyente y al responsable, en igualdad de condiciones, el íntegro de la deuda tributaria, agregando que ello responde a la naturaleza jurídica de la solidaridad.

Que en consecuencia, carece de validez la nulidad alegada por el recurrente.

Que conforme con lo dispuesto por los artículos 7°, 8° y 9° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable, siendo contribuyente aquél que realiza o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria y responsable aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.

Que de otro lado, según el numeral 3 del artículo 17° del referido código, son responsables solidarios los adquirentes del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica, indicando además que en los casos de reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas sobre la materia, surgirá responsabilidad solidaria cuando se adquiere el activo y/o el pasivo.

Que de las normas glosadas se establece que junto al contribuyente, que constituye el obligado tributario principal, el Código designa a otros sujetos obligados a cumplir la obligación tributaria del contribuyente. Se trata de sujetos que sin realizar el hecho imponible o sin que respecto de ellos se produzca éste, deben cumplir, en los términos señalados por el artículo 9° del Código Tributario, con la obligación que corresponde al contribuyente.

Que el fundamento para tal designación es, entre otras razones, la necesidad del fisco de garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria y lo hace a través de agregar al patrimonio del obligado tributario principal, el patrimonio del responsable.

Que aun cuando en doctrina se distinguen diversas clases de responsabilidades tributarias³, el Código Tributario sólo recoge la responsabilidad solidaria la misma que se caracteriza porque el responsable responde junto con el contribuyente u obligado tributario principal por la deuda de este último y en tal virtud el acreedor tributario puede dirigirse a exigir el cumplimiento de la obligación tributaria insatisfecha a ambos o a cualquiera de los dos y respecto del total o por una parte de la deuda⁴. Así lo establece el numeral 1 del artículo 20°-A del Código Tributario: *“Los efectos de la responsabilidad solidaria son: La*

³ Responsabilidad subsidiaria, solidaria y sustituta.

⁴ Damarco, Jorge Hector. La Responsabilidad Tributaria. Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tomo I. p. 151.



Tribunal Fiscal

N° 05357-3-2017

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

Que en tal orden de ideas, el responsable solidario carece del beneficio de excusión⁵ y del beneficio de división⁶, habida cuenta que está colocado en un mismo pie de igualdad con el deudor principal y responde de forma ilimitada por las deudas de éste⁷; en contraposición goza del derecho de repetición contra el obligado principal de lo pagado al acreedor.

Que en cuanto al supuesto recogido en el numeral 3 del artículo 17° del Código Tributario, se debe tener en cuenta que éste incluye dos supuestos: transferencias del activo y/o pasivo sin que medie la reorganización de la sociedad o empresa transferente y transferencias del activo y/o pasivo en casos de reorganización de las sociedades⁸ o empresas transferentes.

Que en el presente caso, el supuesto de responsabilidad solidaria atribuido por la Administración corresponde al primero de los señalados precedentemente, por lo que corresponde analizar el alcance normativo del referido supuesto de responsabilidad tributaria a fin de verificar si la atribución efectuada por la Administración se encuentra ajustada a ley.

Que un primer elemento a tenerse en cuenta es que la norma del Código Tributario bajo comentario menciona la transferencia “del activo y/o pasivo” de empresas o entes colectivos y siendo que los referidos términos aluden a dos de los elementos de los estados financieros de las empresas⁹, corresponde estarse a la acepción contable de tales términos.

Que de acuerdo con el Diccionario Kohler para contadores¹⁰, activo es “*un concepto o fuente de riqueza con beneficio continuo para periodos futuros, que se expresa, para fines contables, en términos de su costo u otro valor, como costo corriente o de reposición y se refleja en el balance*”; mientras que se define pasivo como “*(...) consecuencia de una partida de activo o un servicio recibido o de una pérdida incurrida o una pérdida devengada (o acumulada)*”.

Que por su parte Wilcox y San Miguel¹¹ definen los activos como “*los recursos que un negocio posee o los que puede insufructuar [sic], los cuales representan un beneficio futuro para la firma a través de su venta, consumo o utilización en el curso de sus operaciones*”, a ese respecto precisan que “*Los activos de un negocio incluyen comúnmente efectivo, cuentas por cobrar (derechos a recibir efectivo de los clientes), inventarios a la venta, suministros, terrenos, construcciones y equipo.*”; mientras que los

⁵ Que permite al responsable o deudor subsidiario oponerse a la exigencia de pago del acreedor en tanto no se hayan agotado las acciones de cobro primero al obligado principal.

⁶ Que permite al responsable o deudor subsidiario responder por una parte de la deuda del obligado principal.

⁷ Así, el artículo 1876° del Código Civil, aplicable supletoriamente al Código Tributario de acuerdo a lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del mismo cuerpo normativo, establece como requisito del fiador el ser propietario de bienes suficientes para cubrir la obligación y realizables dentro del territorio de la República; mientras que el artículo 1878° establece que la fianza, si no fuere limitada, se extiende a todos los accesorios de la obligación principal, así como a las costas del juicio contra el fiador, que se hubiesen devengado después de ser requerido para el pago.

⁸ Conforme a la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, comprende los supuestos de transformación, fusión, escisión y reorganizaciones simples.

⁹ De acuerdo al Marco Conceptual para la Información Financiera emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, septiembre de 2010.

¹⁰ Diccionario Kohler para contadores. Editorial Limusa. Sexta Edición. 2005, pp.45 y 534.

¹¹ Wilcox, Kirkland.A., San Miguel, Joseph.G. Introducción a la contabilidad financiera. Compañía Editorial Continental. Segunda Edición. 1995. P.39.



Tribunal Fiscal

N° 05357-3-2017

pasivos "representan las demandas o intereses de los acreedores sobre los activos de la firma(...). Los pasivos incluyen comúnmente cuentas por pagar (deudas a proveedores), impuestos, intereses, sueldos, documentos y bonos por pagar."

Que de acuerdo con el Marco Conceptual para la Información Financiera del Consejo Normativo de Contabilidad "Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos"; mientras que "Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.", se precisa además que "Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la entidad. El potencial puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción."

Que de las definiciones citadas se puede concluir que cuando el numeral 3 del artículo 17° del Código Tributario se refiere al activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica, debe entenderse que se trata de: (a) recursos que tienen el potencial de generar beneficios económicos futuros derivados ya sea de su explotación productiva o de convertibilidad en efectivo o de su capacidad de reducir los costos de producción, esto es bienes que permitan la operatividad de un negocio; y/u (b) obligaciones o deudas presentes vinculadas a activos del negocio.

Que en el Informe General sobre Responsabilidad Solidaria N° 010-2014-SUNAT/6M0200 (folios 371/ vuelta a 372), la Administración señaló que de la evaluación de la información que consta en el expediente, pudo corroborar que en el mes de junio de 2012, el recurrente se adjudicó los activos de las empresas

a cuenta de utilidades no pagadas por los ejercicios 2008, 2009 y 2010.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 1265° del Código Civil, en la dación en pago, el pago queda efectuado cuando el acreedor recibe como cancelación total o parcial una prestación diferente a la que debía cumplirse; indicándose en el artículo 1266° de la citada norma, que si se determina la cantidad por la cual el acreedor recibe el bien en pago, sus relaciones con el deudor se regulan por las reglas de la compraventa.

Que de las normas glosadas se concluye que mediante la dación en pago, en la que media la entrega de bienes en pago de una obligación, el acreedor adquiere la propiedad de éstos como cancelación de la prestación que originalmente le era debida.

Que en efecto, constan en autos, las escrituras públicas de dación en pago (folios 157 a 161 y 143 a 146) otorgadas por a favor del recurrente, así como los contratos privados de dación en pago otorgados por las precitadas empresas así como por (folios 148 a 152, 138 a 140 y 132 a 135), en virtud de los cuales y como pago del adeudo que aquellas mantenían a favor del recurrente por concepto de utilidades no pagadas de los ejercicios 2008, 2009 y 2010, se transfirieron¹² a favor de éste la propiedad de los siguientes bienes:

¹² El 26 de junio de 2012.



Tribunal Fiscal

N° 05357-3-2017

DISTRIBUIDORA		
CANTIDAD	BIEN MUEBLE O INMUEBLE	VALOR DE TRANSFERENCIA S/.
01	Inmueble Partida Registral N° I	832 438,22
01	Vehículo Placa N°	11 372,35
01	Vehículo Placa N°	9 756,64
01	Vehículo Placa N°	2 730,30
01	Vehículo Placa N°	6 283,50
01	Vehículo Placa N°	41 583,25
01	Vehículo Placa N°	2 730,30
01	Microcomputadora Serie N° 80800217	1 414,06
01	Microcomputadora Serie N° 83850618	2 922,28
01	Microcomputadora PIII Serie N° 80800142	2 188,26
01	Microcomputadora Micronet PIII Serie N° 8800163	2 329,54
01	Impresora Serie N° E8C4075961	502,32
01	Computadora PIII Serie N° P050681242	1 354,01
01	Impresora I LX 300 Serie N° E5RY013839	496,66
01	Computadora Diseño Gra. 8 Serie N° 0190796	2 004,66
02	Impresoras LX 300 Series N°s. E5RY013501 y 83602275	1 697,02
02	Computadoras 850 HMZ Series N°s. PO7042510082 y PO83600075	3 744,55
02	Impresoras LX 300 Series N°s. E8CY074242 y E8CY4512642	1 635,65
01	Computadora 1.7 G Serie N° PO14210277	1 103,45
01	Computadora 850 HMZ G Serie N° POO220190851	1 120,10
01	Computadora 850 HMZ Serie N° 1345C3010168	787,03
02	Computadoras 2.8 GH2 INTEL Series N°s. PO41369220281 y PO87355126202	2 631,26
02	Impresoras matricial 890 Series N°s. E8CY063285 y E8CY093686	1 684,00
01	PC IV 2.8 647 INTEL Celeron L Serie N° P00140201065	1 315,63
01	Impresora modelo PIXMA IP 1000 Serie N° E8AM045512	137,83
01	Impresora 1500 Serie N° C8PY062612	196,82
01	Impresora 1020 Serie N° PNE3X35274	320,68
03	Computadoras 4 3.0 INTEL Series N°s. PQ60412710161, P041628527131 y PQ86314821135	4 123,08
01	Impresora I 890 Serie N° EC14101699	814,44
01	UPS 600 W Black ningtp Serie N° RC M0729	237,54
01	Swich 16 puertos marca D-LINK Serie N° E302015A000703	186,64
01	Impresora LQ 590 matricial Serie N° E8CY073292	877,09
01	Minicomputadora P4 Serie N° PE 1000A991003525	3 755,36
01	Módulo para computadora de madera marupa de 120 x 90	291,97
01	Escritorio de madera marupa de 110 x 80	450,44
03	Escritorios de madera cumala de 117 x 76	852,00
01	Módulo para computadora de madera marupa de 120 x 60	278,58
03	Escritorios de madera cumala 115 x 80	1 485,00
02	Escritorios con 01 módulo para PC de melamine de 76 x 130	762,92
02	Sillas tapizadas	479,43
01	Módulo para computadora de madera cumala de 100 x 70	1 513,35
01	Módulo para computadora cumala de 120 x 70	1 007,14
01	Módulo para computadora madera marupa de 120 x 65	258,94
01	Módulo para computadora de madera cumala de 120 x 75	231,54
01	Módulo para computadora de madera marupa de 120 x 65	258,94
01	Moducomputo de secretaria 1316 de cedro	83,53
11	Escritorios de secretaria 1382 de cedro	2 504,90
01	Juego de comedor cepres cuadrado	83,53

(Handwritten signatures and initials)



Tribunal Fiscal

N° 05357-3-2017

12	Sillas giratorias AC09GHI negra	469,80
01	Sillón fijo iso negro s/brazo	102,27
01	Mueble para caja registradora con cinta	143 128,75
01	Caja fuerte marca	345,42
01	Frigobar nacional	225,61
01	Equipo de sonido marca	111,94
01	Equipo de sonido s/marca	392,75
01	Televisor de 14" marca	363,67
02	Equipos de aire acondicionado	2 555,27
01	Trifásico PC61000	274,30
01	Trifásico HIG	177,15
01	Desbrosadora Contrinmy hoja	2 087,50
01	Fotocopiadora	2 703,41
01	Fax marca	362,56
01	Tanque 1000 Lt.	236,04
01	Dispensador de agua de mesa	206,15
01	Generador 10 HP	1 760,18
01	Máquina de soldar	569,52
01	Electrobomba	394,80
01	Llave mixta motor estacionario petrolero	1 112,45
01	Picadora forraje C/1000 Kg.	835,13
01	Filtro electrobomba pisc.	1 203,39
01	Atomizador solo 423 70 CC	1 031,21
01	Cerradora de sacos lisa GK 26	457,91
01	Fax KX FTZ2LS-B	328,23
01	Equipo de aire acondicionado EWX143	530,44
01	Carret. Hidr. 2500 KG MOD 8026	1 007,38
01	Carret. Hidr. MALVEX 8026-777	1 007,38
01	Carret. Hidr. Capacidad 3000KG 38/155	978,19
01	Carret. Economy 2500 KG 38/091	978,19
01	Sierra circular 970 C7MOD KS 865 7 1/04	349,79
05	Extintores x 12 KG	626,49
05	Extintores CO2 x 5 LB	1 827,26
01	Poste de concreto completo	2 427,65
01	Carret. Hidraul. 2500 KG MOD 8026776	10 038,45
01	Carret. Hidraul. 2500 KG MOD 9026786	9 790,40
01	Poste de CAC 13/300/165	1 748,95
10	Dual Light Hal/5H 2x55W C/LAMP	3 161,94
06	Lámparas HM 250W MVR/C/U40 GI OP	386,95
01	Menajes varios	927,03
01	Juego de laberinto modelo 01-01	2 112,81
01	Juego recreativo laberinto 2049	3 169,22
01	Juego recreativo laberinto 2049	3 169,22
01	Juego saltarín con malla y toldo	884,74
01	Juego recreativo mundo carrusel	594,23
08	Materiales eléctricos varios	17 858,34
03	Materiales frigoríficos – cámara frigorífica	148 543,80
10	Góndolas generales	92 522,32
05	Canastillas polipropileno color rojo BJS	2 254,01
01	Máquina productora de hielo	9 905,36
04	Materiales frigoríficos	8 962,49
02	Materiales frigoríficos	4 747,75
01	Motor fuera de borda marca YAMAHA 85 CU 2384 Serie N° 688-008Y09	7 926,17
TOTAL TRANSFERIDO		1 456 889,09
REPRESENTACIONES		
01	Inmueble Partida Registral N° 00004671	320 602,18








Tribunal Fiscal

N° 05357-3-2017

01	Vehículo Placa N°		14 635,54
01	Vehículo Placa N°		54 360,59
01	Vehículo Placa N°		48 270,02
02	Impresoras matricial	Serie N° E8CY021521	1 763,82
01	Impresora matricial I	Serie N° E8CY029306	871,53
01	Impresora	Serie N° E8CY046888	1 504,43
01	Impresora	Serie N° E8CY054612	1 011,60
01	Impresora	matricial Serie N° E8CY008638	1 115,36
01	Computadora completa	IV Serie N° PO0228351214, CPU Serie N° AQ15VS71/PS	1 115,36
01	Computadora	IV 2.8 GHZ Serie N° 601706E00119	2 636,91
01	Scanner BENG modelo 5000	Serie N° 99538619VA51411655M000	141,12
01	Impresora	IP-1700 Serie N° C0870014211	75,98
01	Computadora completa ensamblada	Serie N° PO0228351263	1 107,58
02	Monitores	12.5" DDR Series N°s. CM1649FS953506D y LS-16CMYSFUPE	618,89
02	CPU 02 DUO 2.8	Memoria 1GB DDR2 Series N°s. PA056358455 y PA518426581	1 882,10
01	Impresora	FX-890 + Cable Serie N° E8CY054612	1 786,03
01	Impresora HP	Serie N° CN015B61C3	1 146,96
01		2.6 DISCO 250 GB STA Serie N° PO0230190996	547,30
01	Computadora Core I3	2.93 GHZ DD 500 GB Serie N° PA8651261087	907,85
01	Impresora	FX-890 S/N Serie N° E8CY071658	427,98
01	Impresora	FX-890 S/N Serie E8CY074242	427,98
01	Carretilla		2 889,91
01	Copiadora digital	VANON IR-1210	2 063,95
01	Aire acondicionado	LG modelo W242CM 24 BTU	950,50
TOTAL TRANSFERIDO			462 861,47
HIPERMERCADOS I			
01	Servidor	X Serie N° 884145U	7 112,10
01	Impresora de etiquetas zebra		2 551,00
06	Cajas registradoras		18 769,26
06	Lectoras Metrologic	MS 7625	6 261,72
01	Microterminal	GERTEC	1 449,48
04	Disco duro	400 GB IDE	2 238,04
04	Estabilizadores	1000 WATS con transformador	1 003,84
01	Impresora	1020 LASER	396,90
02	Computadoras	PENTIUM 2.8 GHZ INTEL	33 033,04
01	Lector CD barras	Metrolog MS9520	366,87
01	DYNAMOS THIN CLIENT		965,42
01	Ticketera	SP 542 paralela Serie N° 240711070600024	510,69
01	Caja registradora	COMPUT. DYNAPOS	3 292,50
01	Módulo de cómputo	de madera cedro	300,10
20	Góndolas, cabeceras de góndolas y check	de 1.20 x 6.70 x 2.20	38 456,00
10	Góndolas, cabeceras de góndolas y check	de 1.20 x 5.40 x 2.00	25 519,00
02	Vitrinas de aluminio con vidrio		2 063,22
01	Extractor de aire	modelo HXB 400 0.5 HP	475,16
01	Aire acondicionado	LG 24000 BTU	850,29
01	Jaba de plástico		1 224,42
05	Balanzas ELECTRONIC DIG	Modelo SM 100P	16 910,55
03	Tubo color	480 TVE IR30 50M LENTE 6MM	1 144,50
03	Domo color	ANTIVAND VARIE 4.9 MM 480 TVE	933,87
04	DVR	4 CH 120 FPS MPEG4 TCP/IP 220 V	3 416,92
10	Cámara tubo color	380 TVE con Infrared	1 461,66
01	Caja fuerte color gris	80x60x60	1 600,55
03	Extractores de aire	de 45" c/motor eléctrico	1 500,51

[Handwritten signatures and marks]



Tribunal Fiscal

N° 05357-3-2017

01	Fotocopiadora	BH 210	5 265,33
01	Televisor 29" marca I		465,16
01	Equipo sistema de vigilancia		674,98
04	Planchas de acero inoxidable		1 358,00
01	Garlopa de 12" x 3600 RPM		980,45
01	Compresora Serie 210050		197,57
01	Cepillo Automático 16" Serie 1024		1 372,64
01	Grupo Electrónico		16 595,75
01	Equipo Modelo Frio Trif. 380V		2 463,08
01	Equipo Modelo Frio Trif. 12.83 M Térmica		2 463,08
01	Moledora carne TORREY SJ02		661,23
01	Sierra carne y hueso 295 PE 15 HP		991,84
01	Balanza Electrónica Modelo 300 Serie N° 0066071A089		528,98
01	Balanza Electrónica Modelo 300 Serie N° 006C072A978		7 140,73
01	Transformador mixto trifásico		3 983,41
02	Cortadores de embutidos Modelo RB 300		2 596,10
01	Tablero eléctrico NEMA I		651,56
01	Congelador 402 BO de 400 litros		1 029,86
01	Refrigeradora RI 480 AVANT 336		1 009,35
01	Cámara frigorífica 4 puertas Acero		6 186,40
01	Balanza electrónica DIG MSM 100P		5 148,95
01	Computadora Pantalla LCD		1 180,91
01	Lector código de barras METROL MS 7625		702,19
01	Ticketera SP 542 Paralela Serie N° 2407110/0600033		3 210,58
01	Inyector axial – Ventilador UEZU		1 389,73
01	Cortadora de embutidos MD 30 EM NOAW		1 428,57
02	Compresoras hermético		2 606,90
01	Compresor hermético		1 186,29
01	Gaveta de DINE. POS – A 11CK color		772,92
01	Compresor Hermético MANEUROP		1 189,10
01	Lector código de barras POS-DKC 1200 USB		1 118,57
01	Refresquera IBBL		1 250,03
01	Congelador		3 812,82
01	Horno pollos		3 260,03
01	Refrigeradora No frost CE 60482		774,77
01	Minicomputadora industrial POS D.		1 852,88
01	Productora de hielo Modelo 100H Serie EMVO		2 823,90
01	Impresora matricial -542 SP 500		892,75
TOTAL TRANSFERIDO			265 025,00

Que de la evaluación de los bienes que integran la relación antes listada, se comprueba que se trata de recursos que califican como activos fijos¹³, específicamente los correspondientes a las partidas de inmuebles, maquinaria y equipo de las

, lo que se corrobora, además, con la información que aparece en el rubro activos (casillas 317 y 382) de las declaraciones juradas anuales del Impuesto a la Renta presentadas por las referidas empresas, contenidos en los Informes Técnicos N°s. 049-2014-SUNAT/2Q0200, 000021-2014-SUNAT/2Q0320 y 000022-2014-SUNAT/2Q0320 (folios 300 vuelta 303

¹³ De acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11792-2-2008 se define a los activos fijos como el conjunto de bienes duraderos que posee una empresa para ser utilizados en las operaciones regulares del negocio, incluyendo dentro de la clase 3 a la cuenta 33 "Inmuebles, Maquinaria y Equipo", que según el Plan Contable General Empresarial, agrupa los activos tangibles que: a) posee una empresa para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y b) se espera usar durante más de un periodo.



Tribunal Fiscal

N° 05357-3-2017

vuelta y 311 vuelta), en los que se aprecia la disminución de la partida inmuebles, maquinaria y equipo a S/. 0,00 a partir del ejercicio 2012, año en que se produjo las transferencias bajo análisis.

Que cabe indicar que los referidos activos constituyen los recursos principales de las operaciones de las empresas transferentes y permitían la operatividad de las actividades económicas de aquellas, relativas a la venta de alimentos y bebidas y al transporte de carga, conforme con la información de las Consultas del Registro Único de Contribuyente (folios 295, 277 y 253).

Que ello se evidencia de manera particular de los siguientes activos: cámara frigorífica, góndolas, cajas registradoras, canastillas, máquina productora de hielo, materiales frigoríficos, vitrinas de aluminio, balanzas, congelador, refrigerador, ticketera, lector de código de barras, cortador de embutidos, cortador de carne, moladora de carne, horno de pollos, productora de hielo, entre otros, a los cuales se agregan un conjunto de activos fijos vinculados con la operatividad del negocio, tales como inmuebles y vehículos (camioneta pick up, camiones) y al funcionamiento de las áreas administrativas, como por ejemplo impresoras, computadoras, escritorios, sillones, copiadoras, fax, módulos para computadoras, etc., así como de activos relacionados al adecuado acondicionamiento del local, por ejemplo equipos de aire acondicionado, tanque de agua, electrobomba, extintores, equipo de sistema de vigilancia, caja fuerte, etc.

Que de lo expuesto, se establece que la transferencia de los referidos activos afectó significativamente el potencial de generación de beneficios económicos futuros de las empresas

... e l ... afectando la obtención de ingresos con los cuales cumplir con el pago de sus obligaciones tributarias, en general y de las deudas determinadas por la Administración por concepto del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2009, 2010 y 2011 y de las multas asociadas a aquellas, en particular, lo que se corrobora con la disminución del volumen de sus ventas netas al 2013, de acuerdo con la información contenida en el cuadro resumen elaborado por la Administración a partir de los estados financieros contenidos en las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011, 2012 y 2013 (folio 370).

Que en consecuencia, se encuentra acreditado que el recurrente adquirió los activos de las empresas

encontrándose arreglada a ley la atribución de responsabilidad solidaria a que se contrae el numeral 3 del artículo 17° del Código Tributario, respecto de las deudas tributarias por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2009, 2010 y 2011 de las referidas empresas, correspondiendo confirmar la apelada.

Que en cuanto a lo alegado por el recurrente respecto a que la responsabilidad solidaria debería atribuirse en aquellos casos en que se transfiere una línea de negocio o un fondo empresarial y siempre que esta transferencia haya generado una real disminución del patrimonio del transferente, se debe señalar que conforme se ha analizado precedentemente, en el caso de autos no se está ante la transferencia de propiedad de bienes aislados, sino que ha involucrado los activos fijos de las empresas transferentes correspondientes a las partidas de inmuebles, maquinaria y equipo, que permitían la operatividad de las actividades económicas principales de aquellas, habiendo afectado significativamente el potencial de generación de beneficios económicos futuros de dichas empresas.

Que con relación a que la responsabilidad solidaria debe operar únicamente respecto de deudas exigibles y liquidas a la fecha de la transferencia y que en el caso de las empresas

... las deudas atribuidas no tenían dicha calidad, lo que afectaría el principio de predictibilidad, se debe indicar que conforme con el criterio establecido por este Tribunal, entre otras, en la Resolución N° 02828-5-2002 el límite temporal de la responsabilidad

 15



Tribunal Fiscal

N° 05357-3-2017

solidaria corresponde a las deudas generadas y pendientes de pago a la fecha de producirse la causal de responsabilidad solidaria; en el presente caso corresponde a las obligaciones tributarias generadas y pendientes de pago a la fecha de la transferencia de los activos, habida cuenta que a la fecha de generación o nacimiento de la obligación tributaria, ésta se encontraba garantizada con el total del patrimonio de la empresa transferente, parte del cual ha sido transferido produciendo una situación de afectación en la expectativa de cobro de la Administración.


Que en cuando a la pretendida afectación del principio de predictibilidad, se debe mencionar que de acuerdo con lo establecido por el numeral 1.15 del artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, por el referido principio la autoridad administrativa brinda a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada procedimiento a su cargo, de modo tal que en todo momento, el administrado pueda tener una comprensión cierta sobre los requisitos, trámites, duración estimada y resultados posibles que se podrían obtener, supuesto que como se aprecia se refiere a la garantía de los administrados de recibir información suficiente sobre los trámites que pudieran seguir ante cualquier Administración y que resulta distinto al alcance que debe tener la responsabilidad solidaria.

Que con respecto al hecho de que al tomar en cuenta un supuesto diferente a la exigibilidad de la deuda tributaria no se garantiza el cabal conocimiento del adquirente (responsable solidario) de las obligaciones tributarias del contribuyente y que esto sí se encontraría asegurado en el caso de deudas exigibles y líquidas, se debe indicar que tanto si se toma en cuenta el supuesto de la exigibilidad de la deuda como el del nacimiento de la obligación tributaria para fijar el alcance temporal de la responsabilidad solidaria, el cabal conocimiento del adquirente de las deudas tributarias por las que podría serle imputada dicha responsabilidad, se logra a través de la consulta al transferente, siendo que, por el contrario, por aplicación de la normativa tributaria vigente sí es de público conocimiento las reglas de determinación de los tributos, así como de prescripción de las deudas tributarias, permitiendo saber a una fecha dada cuales obligaciones tributarias nacidas podrían ser susceptibles de acciones de cobro de la Administración de encontrarse impagas, máxime en el caso de autos en el que el responsable solidario era además el representante legal (gerente general) de las contribuyentes cuyas deudas impagas le han sido atribuidas como responsable, por lo que carece de validez lo alegado por el recurrente.

Que con relación a que la responsabilidad solidaria debe tener como límite el valor de los bienes adquiridos, se debe señalar que atendiendo a la naturaleza jurídica de la responsabilidad solidaria, expuesta en considerandos precedentes, se establece que el adquirente responde ilimitadamente respecto de las obligaciones tributarias del transferente nacidas y pendientes de pago a la fecha de la atribución, siendo que dicha regla sólo admite excepción por mención expresa de la ley, como ha sido establecido por la Resolución N° 07869-2-2016, lo que no ocurre en el presente caso.

Que con relación a que se le ha imputado responsabilidad solidaria sin haberse acreditado que en su caso haya actuado con dolo, negligencia grave o abuso de facultades, se debe indicar que la causal en virtud de la cual la Administración le atribuye responsabilidad no es la establecida en los numerales 2, 3 y 4 del artículo 16° del Código Tributario, sino la prevista en el numeral 3 del artículo 17° del mencionado código, la que no exige la constatación de los referidos elementos subjetivos de actuación.

Que en cuanto a que la libertad de contratación establecida en la Constitución Política del Estado, garantiza al recurrente poder contratar entre parientes y con empresas de servicios laborales para reducir sobrecostos, se debe indicar que la Administración al referirse a la vinculación económica existente entre el recurrente y las empresas transferentes de los activos, no ha cuestionado la referida libertad contractual ni ha desconocido las daciones en pago realizadas entre aquellos, sino únicamente ha

 16



Tribunal Fiscal

N° 05357-3-2017

destacado un hecho cierto cual es la calidad de gerente general y accionista mayoritario de las citadas empresas que ostentaba el recurrente.

Que con relación con que con la dación en pago se le cancelaron las utilidades acumuladas de los ejercicios 2008, 2009 y 2010, habiéndose desempeñado además como gerente por el que tenía asignado un sueldo y que la Constitución Política del Estado garantiza el pago de las remuneraciones con prioridad al pago de otras deudas, corresponde indicar que la Administración no ha cuestionado la validez de las daciones en pago con las que se transfirieron los activos de las empresas transferentes, sino que ha determinado la responsabilidad solidaria del recurrente por tales adquisiciones, conforme con lo establecido por el numeral 3 del artículo 17° del Código Tributario.

Que respecto al reparo efectuado por la Administración a Hipermercados Pirámide por la cancelación en efectivo de una serie de operaciones que individualmente superaron el importe de S/. 3 500,00 sin emplear medios de pago, se debe indicar que se verifica del Sistema de Información del Tribunal Fiscal – SITFIS – que la Administración elevó a esta instancia el recurso de apelación formulado contra la Resolución de Intendencia N° 125-014-0001903, que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto por la referida empresa contra la Resolución de Determinación N° 122-003-0001400, que entre otros reparos incluye el relativo a la no utilización de medios de pago.

Que teniendo en cuenta que la mencionada apelación se encuentra en trámite con Expediente N° 15759-2014, deberá estarse al pronunciamiento que se emita en dicho expediente respecto del reparo antes aludido.

Que en relación con que las medidas cautelares previas trabadas por la Administración vulnerarían su derecho a la presunción de inocencia y al debido procedimiento administrativo, vulnerando lo dispuesto por el artículo 171° del Código Tributario, se debe indicar que conforme con lo dispuesto por este Tribunal en reiteradas resoluciones, tales como las N°s. 00533-Q-2017, 01214-Q-2017, 006902-8-2013, entre otras, las medidas cautelares previas son medidas excepcionales que la Administración Tributaria, al amparo de lo dispuesto por el artículo 56° del Código Tributario, puede adoptar cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria, por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, y de acuerdo con las normas del referido código, antes de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva e inclusive cuando ésta no sea exigible coactivamente, como en el presente caso, siendo que dicha medida no constituye una sanción, como equivocadamente sostiene el recurrente, sino un medio de garantizar el pago de la deuda tributaria, que no enerva su derecho a impugnar la resolución de determinación de responsabilidad solidaria, como es lo que ocurre en el presente caso, por lo que carece de validez lo alegado por el recurrente.

Que en cuanto a que la apelada incluye actos que no forman parte del procedimiento contencioso administrativo, como son la mención a las Resoluciones de Determinación N° 124-004-0000034 y 124-004-0000035, lo que acarrea confusión al momento de resolver la controversia, se debe señalar que si bien se advierte del rubro Respuesta a los fundamentos del recurso (página 6/8 de la apelada) que la Administración hace mención a dos resoluciones de determinación que no forman parte de los valores impugnados, el resto del texto consignado en esa parte corresponde a lo alegado por el recurrente en su recurso de reclamación (folios 474 y 475), por lo que se concluye que la cita de los valores responde a un error material, que no afecta la validez de la resolución impugnada.





Tribunal Fiscal

N° 05357-3-2017

Que con relación a que la Administración habría solicitado a una de sus empresas, _____, la cancelación de la totalidad de la deuda tributaria para admitir a trámite su apelación, no obstante haber dispuesto medidas cautelares previas, así como la atribución de responsabilidad solidaria y mantener retenidos los importes de solicitudes de devolución del saldo a favor del exportador, se debe indicar que conforme al artículo 146° del Código Tributario, el plazo para interponer una apelación ante el Tribunal Fiscal es de quince días hábiles siguientes a aquél en que se efectuó la notificación de la resolución de la Administración Tributaria que se pretende impugnar, precisando que la apelación será admitida vencido el mencionado plazo, siempre que se acredite el pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada actualizada hasta la fecha de pago o se presente carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por doce (12) meses posteriores a la fecha de la interposición de la apelación, y se formule dentro del término de seis (6) meses contados a partir del día siguiente a aquél en que se efectuó la notificación certificada, lo que no se ve enervado por la atribución de responsabilidad solidaria o la disposición de medidas cautelares previas, las que, como ha sido señalado precedentemente, pueden trabarse aun cuando la deuda tributaria no sea exigible coactivamente, sin perjuicio de que cualquier vulneración al debido procedimiento en el entendido de un doble cobro debe hacerse valer en la vía correspondiente en la que el contribuyente directamente afectado con la vulneración, discute las determinaciones efectuadas por la Administración.

Que con respecto a que la Administración debió sustentar la atribución de la responsabilidad solidaria en el numeral 2 del artículo 17° del Código Tributario, por lo que al no haber procedido así habría vulnerado el debido procedimiento e incurrido en la nulidad prevista en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, se debe señalar que el supuesto de responsabilidad solidaria a que se refiere el numeral 2 del artículo 17° corresponde al caso en que producida la liquidación de la sociedad, los socios hayan recibido el haber resultante de la misma, teniendo en tal caso la calidad de responsables solidarios hasta el límite del valor de los bienes que reciban.

Que sobre el particular, conforme con lo dispuesto por los artículos 407° numeral 8 y 413° de la Ley General de Sociedades¹⁴ la sociedad se disuelve, entre otras causas, por acuerdo de la junta general, sin mediar causa legal o estatutaria, siendo que disuelta la sociedad se inicia el proceso de liquidación. La sociedad disuelta conserva su personalidad jurídica mientras dura el proceso de liquidación y hasta que se inscriba la extinción en el Registro. Durante la liquidación, la sociedad debe añadir a su razón social o denominación la expresión "en liquidación" en todos sus documentos y correspondencia.

Que según el artículo 419° los liquidadores deben presentar a la junta general la memoria de liquidación, la propuesta de distribución del patrimonio neto entre los socios, el balance final de liquidación, el estado de ganancias y pérdidas y demás cuentas que correspondan, con la auditoría que hubiese decidido la junta general o con la que disponga la ley. En caso que la junta no se realice en primera ni en segunda convocatoria, los documentos se consideran aprobados por ella. Aprobado, expresa o tácitamente, el balance final de liquidación se publica por una sola vez.

Que de acuerdo con el artículo 420° aprobados los documentos referidos en el artículo anterior, se procede a la distribución entre los socios del haber social remanente. La distribución del haber social se practica con arreglo a las normas establecidas por la ley, el estatuto, el pacto social y los convenios entre accionistas inscritos ante la sociedad. En defecto de éstas, la distribución se realiza en proporción a la participación de cada socio en el capital social, debiendo observarse las reglas previstas en los numerales 1 al 5 del citado artículo.

¹⁴ Aprobada por Ley N° 26887.



Tribunal Fiscal

N° 05357-3-2017

Que de acuerdo al primer y segundo párrafo del artículo 421° una vez efectuada la distribución del haber social la extinción de la sociedad se inscribe en el Registro.

Que de las normas glosadas se concluye que la liquidación es un proceso que se inicia con el acuerdo de disolución y concluye con la distribución del haber social y la consiguiente extinción de la sociedad, la misma que debe inscribirse en el Registro Público; siendo que solo llegado al término de dicho proceso liquidatorio y distribuido el haber social es que se configura la responsabilidad solidaria a que se contrae el numeral 2 del artículo 17° del Código Tributario.

Que obran en autos (folios 398 a 406) las copias simples de las Actas de las Juntas Universales de Accionistas celebradas por

llevadas a cabo el 21 de enero de 2014, mediante las cuales acordaron la disolución y liquidación de las referidas sociedades y el nombramiento del liquidador, habida cuenta del inicio del periodo de liquidación de aquellas, sin embargo, conforme se aprecia del Comprobante de Información Registrada de las precitadas sociedades (folios 1066 a 1068), las mismas mantienen aún¹⁵ su existencia como personas jurídicas al no haber concluido el referido proceso liquidatorio, y por consiguiente no haberse producido la distribución del haber social entre los socios.

Que en tal orden de ideas, se concluye que en el caso de autos a la fecha en que se atribuyó la responsabilidad solidaria al recurrente (26 de junio de 2014)¹⁶, las sociedades de las que éste es accionista no se habían liquidado, conforme además se desprende de los Comprobantes de Información Registrada de las referidas sociedades obrantes en autos (folios 295, 277 y 253), por lo que no se configuraba el citado supuesto de responsabilidad solidaria, careciendo de validez, en consecuencia, la nulidad alegada.

Que cabe indicar que contrario a lo señalado por el recurrente, la Administración no ha soslayado la condición de accionista del recurrente con las empresas

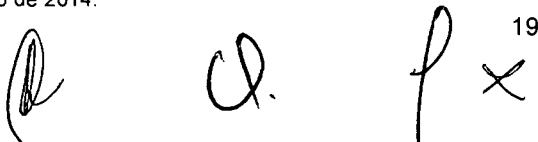
ni ha desconocido la dación en pago efectuada por éstas respecto de las utilidades de los ejercicios 2008, 2009, 2010, conforme se desprende del Informe General sobre Responsabilidad Solidaria obrante en autos y del que se ha dado cuenta en considerandos precedentes.

Que con relación a que se habría acogido al Fraccionamiento Especial (FRAES), pagando la totalidad de la deuda tributaria, según documento N° 1230320029533, de 24 de mayo de 2017 por el importe de S/. 327 242,00, la Administración deberá verificar y tener en cuenta ello al momento de liquidar la deuda tributaria pendiente de pago atribuida al recurrente y deducir, de ser el caso, el referido importe.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la presencia de ambas partes, según se aprecia en la Constancia del Informe Oral N° 0658-2017- EF/TF (folio 1053).

¹⁵ Fecha de la Consulta RUC en el portal institucional de la SUNAT 21.06.2017.

¹⁶ Resolución de Determinación N° 124-004-0000057 emitida con fecha 6 de junio de 2014 y notificada con fecha 25 de junio de 2014.

 19



Tribunal Fiscal

N° 05357-3-2017

Con los vocales Casalino Mannarelli, Queuña Díaz y Sarmiento Díaz, e interviniendo como ponente la vocal Casalino Mannarelli.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 126-014-0003948/SUNAT de 24 de marzo de 2015.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL

SARMIENTO DÍAZ
VOCAL

Barrera Vásquez
Secretaria Relatora
CM/BV/CHS/ra.