

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

ESCUELA DE POSGRADO



**PONTIFICIA
UNIVERSIDAD
CATÓLICA
DEL PERÚ**

“TÍTULO DE LA INVESTIGACIÓN

**DELIMITACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA TRIBUTARIA DEL
CONSORCIO CON CONTABILIDAD INDEPENDIENTE”**

Artículo para optar el grado de magister en Derecho de la Empresa

AUTOR

MAYRA ALEJANDRA ARIÑEZ VERA

ASESOR

RENEÉ ANTONIETA VILLAGRA CAYAMANA

LIMA – PERÚ

2017

RESUMEN

¿Cómo se regulan los supuestos de responsabilidad solidaria del consorcio con contabilidad independiente en materia tributaria? ¿A quiénes se debe considerar responsables solidarios o subsidiarios de las deudas del consorcio? ¿Qué criterios utiliza la administración Tributaria para atribuir la responsabilidad solidaria del consorcio con contabilidad independiente? El presente artículo nos brinda respuesta a estas preguntas y otras relacionadas con el consorcio con contabilidad independiente, proponiendo una solución a través de un análisis de la normativa peruana y jurisprudencia administrativa con base al paradigma interpretativo. La autora nos introduce al tema de responsabilidad solidaria del consorcio a través de la exposición de un caso en concreto, estableciendo la problemática, en el conflicto de intereses que se suscita entre el Estado con sus fines recaudatorios, y el responsable solidario con sus derechos fundamentales y garantías constitucionales. A través del paradigma positivista se intenta conceptualizar el consorcio y fundamentar el criterio por el que la Administración Tributaria aplica los presupuestos normativos, para que seguidamente en base a una crítica constructiva e interpretativa, se establezcan los lineamientos a considerarse para la atribución de la responsabilidad solidaria, tomando en cuenta los principios constitucionales y el sistema jurídico de manera integral. Con ello se pretende que el lector tenga una idea clara de que camino se debe tomar ante un conflicto de intereses que surge cuando la norma no es clara, o cuando los órganos administrativos emiten un juicio que vulnera el sistema normativo.

Contenido	
I. INTRODUCCION	5
II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	7
2.1 Análisis de la Resolución del Tribunal Fiscal 1279-1-2015-16	9
III. EL CONSORCIO EN LA LEGISLACION PERUANA Y SU TRATAMIENTO EN EL DERECHO TRIBUTARIO	12
3.1 Concepto de consorcio en la Ley General de Sociedades	12
3.2 Fundamento económico y jurídico del consorcio	12
3.3 Tipos del contrato de consorcio y su contenido	13
3.4 Características.....	14
3.5 Tratamiento tributario.....	18
IV. LA CONCEPTUALIZACION DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL CONSORCIO (CON CONTABILIDAD)	21
4.1 La Responsabilidad	21
4.2 La conceptualización del consorcio con contabilidad independiente dentro el derecho positivo.	23
4.3 La conceptualización del consorcio con contabilidad independiente dentro la Teoría General del derecho.....	25
4.4 ¿En qué categorías del modelo unitario y modelo plural encajaría la responsabilidad solidaria del consorcio con contabilidad independiente?.....	27
V. INFLUENCIA DEL DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO EN EL PROCEDIMIENTO DE ATRIBUCION DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL CONSORCIO (CON CONTABILIDAD) 31	
5.1 PRINCIPIOS EN DERECHO TRIBUTARIO	33
5.1.1 Principio de respeto a los derechos fundamentales	33
5.1.2 Principio de no confiscatoriedad	34
5.1.3 Principio de igualdad.-	36
5.1.4 Principio de generalidad.-	38
5.1.5 Principio de Solidaridad	40
5.1.6 Principio de capacidad contributiva.....	41
5.1.7 Principio de legalidad y reserva de tributaría.-	43
VI. ANALISIS DEL PROCEDIMIENTO DE ATRIBUCION RESPONSABILIDAD SOLIDARIA TRIBUTARIA DEL CONSORCIO CON CONTABILIDAD INDEPENDIENTE 45	
6.2 Responsabilidad Solidaria del Administrador del consorcio con contabilidad independiente.....	49
6.2.1 El rol del sujeto (responsabilidad por rol)	49
6.2.2 Calificación del dolo negligencia, o abuso de poder (responsabilidad por culpa/resultado)	50

6.2.3	Determinación del porcentaje de cobro.....	55
6.3	Responsabilidad Solidaria del Miembro del Consorcio contabilidad independiente.....	57
6.3.1	Validación de grados de atribución de responsabilidad solidaria	58
6.3.2	Determinación de la causal por la que se atribuye la responsabilidad solidaria .	59
6.4	Responsabilidad solidaria en calidad de adquirentes.....	63
VII.	CONCLUSIONES	65
VIII.	BIBLIOGRAFÍA	70



I. INTRODUCCION

La responsabilidad solidaria del consorcio con contabilidad independiente es tan compleja como su nombre, puesto que al ser un contrato asociativo, no es considerado una persona jurídica, sino un ente colectivo que no tiene capacidad para ser sujeto por sí mismo de derechos u obligaciones. Sin embargo para fines tributarios, por razones recaudatorias y medidas anti elusivas el estado ha otorgado al contrato de consorcio una capacidad jurídica “ficticia”, siempre y cuando lo establezca la norma en el caso específico, así pues, un requisito será que el consorcio elabore su propia contabilidad independiente a la de las partes pactantes del contrato.

Entonces, el hecho que tenga capacidad jurídica para el derecho tributario, le hace susceptible de ser titular de derechos y obligaciones, los cuales deberán ser cumplidos ya sea en forma voluntaria o forzosa, de acuerdo a lo que establezca la norma. Es de este punto que surge la “responsabilidad solidaria de los consorcios con contabilidad independiente”

Partiendo de ello, el presente artículo tiene como objetivo evaluar el procedimiento de atribución de la responsabilidad solidaria del consorcio (con contabilidad independiente) a partir de los presupuestos contenidos en los en los artículos 16, 17, 18, 19 y 20 del Código Tributario Peruano, estableciendo si estos son suficientes para para delimitar y definir el procedimiento de la responsabilidad solidaria de las deudas tributarias del consorcio.

La problemática surge a partir del análisis de las últimas Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal respecto a los recursos interpuestos por los responsables solidarios del consorcio con contabilidad, tomando como ejemplo la Resolución del Tribunal Fiscal 1279-1-2015 16 de diciembre de 2015, la cual confirma los fundamentos por los que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria atribuye la responsabilidad solidaria por las deudas del consorcio con contabilidad independiente.

A partir de ello, la hipótesis de la investigación, se centra en que los presupuestos normativos contenidos en los en los artículos 16, 17, 18, 19 y 20 del Código Tributario Peruano son insuficientes para delimitar el procedimiento de atribución de la responsabilidad solidaria del consorcio, en consecuencia permiten que los órganos

administrativos atribuyan indiscriminadamente la “responsabilidad solidaria”, sin considerar reglas de prelación o grado de participación de los consorciados, sin establecer la intencionalidad del sujeto pasivo, vulnerando los principios en materia tributaria, que garantizan los derechos fundamentales.¹

Para resolver la problemática la primera sección (*marco teórico y estado de la cuestión*) estará destinada a describir el contexto normativo del consorcio, la conceptualización de la responsabilidad solidaria y los principios tributarios constitucionales relacionados con la problemática. La idea central de esta sección, es que el lector tenga una perspectiva clara del contexto normativo de la responsabilidad solidaria por deudas tributarias del consorcio (con contabilidad independiente de los principios constitucionales en materia tributaria), además de identificar la relación de los principios constitucionales con relación a la problemática, en otras palabras se pretende conocer cómo se regula el tema de investigación dentro de la norma y cuáles son los límites y garantías que establece la constitución. A partir de ello, el lector podrá identificar ¿Cuál es el tratamiento tributario del contrato de consorcio con contabilidad independiente?, ¿Cómo se conceptualiza la responsabilidad solidaria? Y ¿Cuáles son los principios en materia tributaria?

La segunda sección (*problemática y discusión*) buscará dar una visión de la aplicación de la norma, es decir, esta sección pasa del deber ser a la realidad efectiva, a través del método interpretativo se pretenderá evaluar críticamente el procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria del consorcio con contabilidad independiente establecido en el Código Tributario en los artículos 16 numeral 3, 17 numeral 2, 17 numeral 3 y 18 numeral 6 (segundo párrafo), verificando si los entes administrativos aplican este procedimiento dándole un sentido a la norma, considerando el sistema jurídico, los sujetos de la relación jurídica, y los principios tributarios de proporcionalidad, generalidad, igualdad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales, entre otros.

La tercera sección (*conclusión*) estará destinada a concluir sobre la problemática planteada, proponiendo una solución a través del método interpretativo, el cual pretende dar un sentido a las normas con el análisis instrumental y práctico del Derecho Tributario en el tema de

¹ La Hipótesis elaborada contiene las siguientes características: Es informada, porque parte del conjunto de conocimientos respecto a la responsabilidad solidaria en materia tributaria. Es relevante, porque da una respuesta directa a la problemática planteada. Es verificable, porque susceptible de comprobación como resultado de la evaluación de la jurisprudencia emitida, respecto a los actos de la Administración Tributaria en el procedimiento de responsabilidad solidaria del consorcio.

responsabilidad solidaria del consorcio con contabilidad independiente; es decir, con este paradigma interpretativo se aspira realizar un análisis del sistema jurídico, los sujetos actores de la problemática, los principios tributarios como normas y fuentes del derecho.

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La principal fuente de ingresos del Estado peruano proviene de los tributos. El Estado, por el principio de autodeterminación que es la potestad para definir su estructura económica e instituciones², ha cedido la facultad recaudatoria a la Administración Tributaria.

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) como una de las administraciones tributarias, provee la recaudación más significativa para el Estado, específicamente en un 83% del presupuesto nacional (Mur, 2013). Sin embargo no toda la recaudación es voluntaria, sino que también existe una categoría denominada “recaudación forzosa”, que proviene de los pagos efectuados por el deudor tributario, en calidad de contribuyente o tercero responsable.

De acuerdo a lo informado por la SUNAT, en la gestión 2012 el total recaudado por pagos forzosos a terceros por concepto de responsabilidad solidaria, asciende a 151 millones de soles³. Es decir, además del universo de contribuyentes que aportaron a la recaudación tributaria en la gestión 2012, un grupo de sujetos pasivos sin tener la calidad de contribuyentes habrían aportado significantes montos a las arcas del estado, en calidad de responsables solidarios de deudas tributarias⁴.

² Principio de Autodeterminación.- Nace de la soberanía de los estados como una potestad para decidir sobre su estructura económica e instituciones (autodeterminación interna) y como un derecho de organizarse política y económicamente sin injerencia (autodeterminación externa). Carpizo, J. (2010). Globalización y los principios de soberanía, autodeterminación y no intervención. *Anuario mexicano de Derecho Internacional*, (4). p (133).

³ Juapepinto M. (17 de enero de 2013). SUNAT recaudo más de 151 millones de soles por responsabilidad solidaria.

Recuperado de: <http://m.gestion.p/movil/economia/sunat-recaudo-mas-s-151-millones-2056778>

⁴ ¿Qué tan buena es esta recaudación “forzosa” para el Estado?

Desde la óptica estatal estos resultados en la recaudación son positivos, sean de donde provengan siempre y cuando la norma lo permita, puesto que hacen posible la provisión de recursos para satisfacer las necesidades de bien común del Estado y la sociedad; y en efecto, la recaudación por tributos es vital en el desarrollo de los Estados. Sin embargo, se debe diferenciar que no es lo mismo referirnos a la recaudación voluntaria, que la forzosa, ni tampoco lo serán la recaudación que proviene directamente del contribuyente a la recaudación por el pago de un tercero, puesto que la recaudación voluntaria y directa (al contribuyente) refleja una economía saludable, donde los agentes de mercado son conscientes de sus obligaciones tributarias, y producto de sus transacciones económicas han decidido honrar al fisco en la proporción que les corresponde. Del otro lado, si bien la recaudación forzosa es una realidad que todos los estados enfrentan, puesto que siempre hay un porcentaje de incumplimiento, ello debiera representar un porcentaje mínimo, porque lo contrario se traduciría en una problemática a consecuencia de una deficiente política recaudatoria o ambigüedad de la norma, o ausencia de cultura tributaria y negligencia del agente económico (contribuyente).

Dentro de esa categoría de pagos forzosos por concepto de responsabilidad solidaria se encuentran, los pagos realizados por los miembros de los entes sin capacidad jurídica tal como lo es, el “consorcio con contabilidad independiente”.

Cabe aclarar que la recaudación por responsabilidad solidaria del “consorcio con contabilidad independiente”, tiene su fundamento en satisfacer las necesidades del Estado, fundamento que parece ser meramente fiscal, puesto que por una errónea interpretación normativa, se atribuye la responsabilidad solidaria sin considerar los presupuestos de orden o grados de prelación establecidos por la norma, pudiendo vulnerar con ello el debido procedimiento. Además también se identifica que existen normas que no especifican claramente los supuestos de hecho para la atribución de responsabilidad solidaria del consorcio (con contabilidad), en consecuencia al ser ambiguas, las interpretaciones no suelen ser las más objetivas.

Para graficar la problemática se puede indicar que, incumplida la obligación tributaria del consorcio con contabilidad independiente, la Administración Tributaria, por una errónea interpretación de la norma, podría de manera directa atribuir la responsabilidad solidaria, a los miembros del consorcio (artículo 18) para que estos puedan responder por las deudas emergentes con todo su patrimonio, sin considerar lo establecido por el artículo 90 del Código Tributario respecto a la prelación de cobro, por el cual debiera establecerse la responsabilidad solidaria primero al “administrador” y en segundo lugar a los “miembros del consorcio”.

Además de ello, el procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria no da lugar que la parte pueda presentar descargos o recurso de queja, limitando su derecho a la defensa, puesto que solo después de haber sido notificado por la responsabilidad solidaria podrá interponer recurso de reclamación. Entonces deducimos que el sujeto pasivo no será parte del procedimiento de atribución tributaria sino hasta ser notificado con la Resolución de Atribución de la Responsabilidad Solidaria, ello significa que no tiene oportunidad de presentar descargos en su favor, en consecuencia, la Administración Tributaria debiera fundamentar correctamente esa atribución considerando mínimamente el respeto de los derechos fundamentales del sujeto pasivo.

En cuanto a los presupuestos normativos, se puede verificar que estos no son claros, así por ejemplo el artículo 18 numeral 6 del Código Tributario no establece presupuestos de hecho para establecer responsabilidad, es decir, el solo hecho de ser miembro del consorcio, es suficiente para ser responsable solidario.

Por su parte, si bien el Artículo 16 establece doce causales de responsabilidad solidaria para los administradores o quienes tengan en su disposición los bienes del consorcio. No obstante de ello, el numeral 12 del mismo artículo otorga la facultad de establecer dolo, negligencia o abuso de facultades a la Administración Tributaria, cuando la conducta no se encuentre establecida en los numerales 1 a 12, permitiendo al órgano administrativo realizar su propia interpretación de las conductas que deben ser consideradas dolosas o negligentes. Esta interpretación pudiera ser correcta como no, sin embargo considerando que la Administración Tributaria es un “órgano administrativo” más no un órgano judicial, actúa a la vez como sujeto activo y como aplicador de derecho.

Finalmente, tanto el numeral 2, como el numeral 3 del artículo 17 establecen los presupuestos para la atribución de responsabilidad solidaria en calidad de adquirente, en este caso la problemática radica en identificar cuál de los dos supuestos es el correcto, y debe ser aplicado para establecer la responsabilidad solidaria en calidad de adquirente del contrato de consorcio con contabilidad.

2.1 Análisis de la Resolución del Tribunal Fiscal 1279-1-2015-16

Para graficar la problemática, a continuación se presenta como ejemplo la Resolución del Tribunal Fiscal 1279-1-2015 16 de diciembre de 2015, que resuelve el recurso planteado contra la Resolución de Intendencia N° 0160140119163/SUNAT que declaró infundado el Recurso de Reclamación contra la Resolución de Determinación 024-004-0000249, que establece la responsabilidad solidaria por las deudas de un consorcio con contabilidad (Consortio Piura) a través de la cual se pueden verificar los argumentos de la Administración Tributaria para atribuir la responsabilidad solidaria a los miembros o administradores del consorcio conforme presupuesto del artículo 18, numeral 6 del Código Tributario que señala que “podrán ser nombrados responsables solidarios los sujetos miembros y los que fueron miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica”. (Código Tributario, 2013, art. 18).

Por su parte también se detallan algunos argumentos del recurrente para justificar las razones por las que no debe ser considerado responsable solidario.

Síntesis de fundamentos del Recurrente para probar que no existe responsabilidad solidaria:

- Señala que no existe responsabilidad solidaria porque no participó de la administración y ejecución del contrato de obra de consorcio, ni que tampoco ha obtenido utilidades del consorcio, en consecuencia, no tuvo influencia en el hecho generador, no fue miembro técnico ni en calidad de administrador del consorcio, ni tampoco fue parte del comité de decisiones de la empresa.
- Señala que no puede ser responsable solidario a efectos del Impuesto a la Renta y conforme el artículo 18, puesto que el consorcio con contabilidad independiente es considerado como persona jurídica, debiendo aplicar el mismo tratamiento que para la responsabilidad de las sociedades, bajo el principio de igualdad, y en las mismas circunstancias que a los accionistas o participantes de una sociedad, no pudiendo la administración tributaria utilizar artículos 18 y 19 del Código Tributario.
- Señala que en todo caso le correspondería la responsabilidad solidaria a los representantes legales, o la responsabilidad solidaria proporcional conforme su participación en el consorcio (Resolución del Tribunal Fiscal 13307-1-2009).

Síntesis de Fundamentos de la Administración Tributaria (SUNAT) para establecer la responsabilidad solidaria:

- Señala que corresponde atribuirle la responsabilidad solidaria, al tenor del artículo 18 del Código Tributario considerando que el consorcio es un ente jurídico, además que conforme Acta de Constitución del consorcio de 14 de febrero de 2008, se establece que las deudas se originaron en el periodo en el que el recurrente participó del mismo.
- Que conforme los artículos 7, 8 y 9 del Código Tributario, encaja plenamente en el concepto de deudor tributario en calidad de responsable.
- Que la atribución de la responsabilidad solidaria se enmarca conforme al artículo 18 del mismo cuerpo legal, y que también se fundamenta con lo establecido por el

artículo 21 del Código Tributario que establece que los entes sin personalidad jurídica, tendrán capacidad jurídica siempre que la norma así lo establezca.

- Que en cuanto al porcentaje de responsabilidad solidaria atribuida al recurrente esta se fundamenta con el artículo 20-A del (Código Tributario, 2013), por lo tanto la deuda puede ser cobrada a uno o varios deudores o responsables solidarios parcial o en su totalidad.
- Que en el cuestionamiento si es una sociedad o un ente sin personalidad jurídica, los artículos 438, 445, y 448 de la Ley General de Sociedades, establecen que el contrato de consorcio es un contrato asociativo, y no una sociedad.
- Que por esa razón la SUNAT, decide atribuirle la responsabilidad solidaria por las deudas impagas del Consorcio Piura.

Entonces conforme los argumentos expuestos por ambas partes, la atribución de la responsabilidad solidaria según Resolución de Determinación N° 024-004-0000249, se encontraría conforme lo establecido en la norma, en consecuencia es completamente legal.

Sin embargo, más allá de la legalidad de los actos, claro está que existe un evidente conflicto de intereses. Por una parte, el Estado, a fin de garantizar el cumplimiento de las obligaciones (deudas) tributarias ha creado diversos controles antielusivos, que garantizan se ejecute la facultad recaudatoria de la mejor manera. Por ello el procedimiento de “responsabilidad solidaria del consorcio con contabilidad independiente” se encontraría en plena observancia con el principio de legalidad y reserva de ley.

No obstante, no parece lógico, que para la atribución de esta responsabilidad solidaria los órganos administrativos apliquen la norma aisladamente, sin efectuar interpretación alguna, sin considerar el sistema jurídico en su integridad, ni los actores del hecho jurídico. Pareciese ser que la aplicación de la norma se hace de una manera técnica en una relación causa y efecto propio de las ciencias exactas, y de la corriente positivista puesto que no dan lugar a ninguna consideración, ni admiten ningún otro fundamento.

Concretamente el conflicto de intereses, surge cuando el miembro del consorcio designado en calidad de responsable solidario reclama que se estarían vulnerando sus derechos fundamentales, puesto que durante la atribución de la responsabilidad solidaria no se consideró el orden de prelación, ni el grado de participación en el consorcio; y por otra la Administración Tributaria, alega que solo aplica los procedimientos legalmente establecidos

en virtud al principio de autotutela, a fin de ejecutar de la mejor manera la facultad recaudatoria.

Esta problemática y otras serán desarrollados a profundidad en los siguientes acápite, tomando en cuenta que el enfoque de la investigación es de carácter interpretativo, y lo se pretende es evaluar integralmente los intereses contrapuestos, no solo respecto a lo que dice la norma y el criterio de aplicación de la Administración Tributaria, sino desde una perspectiva integral, tratando de encontrar el sentido normativo, el entorno de su aplicación y su relación con los principios constitucionales.

III. EL CONSORCIO EN LA LEGISLACION PERUANA Y SU TRATAMIENTO EN EL DERECHO TRIBUTARIO

3.1 Concepto de consorcio en la Ley General de Sociedades

La Ley General de Sociedades define el consorcio como:

“un contrato por el cual dos o más personas se asocian para participar en forma activa y directa de un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico, manteniendo su propia autonomía (Art. 445, Ley General de Sociedades - Ley N° 26887, 1997)”

Dicho de otra manera, es un contrato por el cual dos personas manteniendo su independencia como persona jurídica, pactan participar de forma activa y directa de una actividad aportando bienes y/o servicios y/o capital, a fin de percibir retribuciones económicas.

3.2 Fundamento económico y jurídico del consorcio

El contrato de consorcio surge en la doctrina italiana en conjunto a otros contratos asociativos, con el objetivo de poner fin a las limitaciones contractuales de la libertad de concurrencia. El propósito de esta figura contractual es que las empresas se alineen

conjuntamente para coordinar sus intereses recíprocamente y afrontar de manera conjunta el mercado económico.⁵

En cuanto a su fundamento económico, el consorcio nace por una necesidad o exigencia del mercado, misma que lleva a dos o más agentes económicos (personas jurídicas) asociarse a través de un contrato, para desarrollar una actividad con fin económico, dicho sea de otro modo conforman una asociación económica, manteniendo su personalidad jurídica. Por lo que este contrato como regla general no generaría personalidad jurídica.

Para mayor comprensión, los agentes económicos, como empresas recurren al contrato de consorcio para satisfacer sus propias deficiencias (inversión, know How, etc) y maximizar los resultados de un negocio, por lo que este contrato surge por necesidades reciprocas de dos agentes económicos, así por ejemplo, en muchas ocasiones se contará con financiamiento suficiente, pero no se tendrá una idea clara del negocio, o al contrario la idea del negocio es clara, pero no se cuentan con recursos económicos para ejecutarla. En otras palabras, el contrato de consorcio brinda una alternativa, para que dos o más agentes económicos puedan conjugar un objetivo común

En segundo lugar, respecto a su fundamento jurídico, el artículo 59 de la Constitución, establece un estado social y democrático, donde se garantiza la libertad de trabajo y empresa. A su turno, el artículo 60 del mismo texto constitucional establece que el Estado reconoce un pluralismo económico, es decir diversas formas de economía. Finalmente. El artículo 62 establece la garantía de las partes a pactar según la normativa vigente.

Entonces, el contrato de consorcio es un contrato asociativo de colaboración empresarial que surge ante la necesidad de conocimiento de mercado, o inversión de alguna o ambas partes, que se pacta a fin de asociar intereses, con beneficio económico las partes su propia autonomía.

3.3 Tipos del contrato de consorcio y su contenido

Como bien se ha señalado el contenido del contrato de consorcio, se regula por los límites del "*ius imperium*" de las normas generales del derecho, entonces se regirá por la Ley

⁵ Junto con el consorcio surgieron los carteles, grupos industriales y demás contratos asociativos, cuyas figuras jurídicas, pretenden evolucionar la teoría contractual, dando origen a nuevas modalidades de asociación y participación.

General de Sociedades, y otras normas específicas, y de manera subsidiaria para todo aquello que no está establecido, rige la autonomía de las partes fijada por el Código Civil.

Según, (Picon, 2015) en el mercado nacional existe una variedad de contratos de consorcio, los más comunes son, el “*contrato de operación conjunta*” donde dos agentes económicos se unen para un negocio, el operador, realiza la ejecución del negocio con su personal y maquinaria propia; y el no operador, suministra o contribuye económicamente. Cabe aclarar que ambos tienen voz y voto, además tanto los operadores como no operadores tienen límites establecidos en un comité operativo. Por otro lado también está, el “*contrato de consorcio de construcción*”, a través del cual dos empresas acuerdan ejecutar obras de gran magnitud, complementándose de acuerdo a su rubro. Cabe aclarar que en esta modalidad no hay un “operador” sino que existen funciones de coordinación que son ejecutadas por el “coordinador o leader”, en consecuencia la carga administrativa de impuestos, cobros, ejecución del contrato está a cargo del leader.

Surge el siguiente cuestionamiento: ¿Por qué la norma adjetiva no discrimina los consorcios de acuerdo a su tipología y contenido?

Respecto a este punto, el derecho peruano ha preferido mantenerse al margen estableciendo un concepto genérico y estándar del contrato de consorcio, dejando a la libre voluntad de las partes, poder definir su contenido, hecho que tiene incidencia en el Derecho Tributario, propiamente en el tema de responsabilidad solidaria, donde esta división o clasificación es inexistente.

3.4 Características

El párrafo segundo del artículo 445 de la Ley General de Sociedades y siguientes, establecen, que el contrato de consorcio es un contrato por tiempo determinado o indeterminado, no tiene personalidad jurídica, con funciones y responsabilidades determinadas, donde las partes cumplen con sus funciones sin dejar de tener la propiedad de los bienes o conocimientos propios de cada consorciado además que no se encuentran sujetos a registro.⁶

⁶ Artículo 445.- Contrato de Consorcio (...).Corresponde a cada miembro del consorcio realizar las actividades propias del consorcio que se le encargan y aquéllas a que se ha comprometido. Al hacerlo, debe coordinar con los otros miembros

A decir de (Ferrero, 2013), el contrato el contrato de consorcio, es un contrato y negocio específico, con objetivo común, concurrencia de dos o más personas, por regla general de responsabilidad limitada o solidaria si así lo establecen expresamente, con un régimen aportaciones, administrativo, de representación y resultados definidos, de naturaleza fiduciaria, y capaz jurídicamente a efectos tributario.

La definición anterior se puede explicar de la siguiente manera:

- 1) Es un contrato y negocio específico, puesto que se da por acuerdo de partes para un negocio con fin común.
- 2) De objetivo común, que se materializa con el acuerdo de partes y se efectiviza al obtener los resultados de la ejecución del negocio conforme lo económicamente acordado.
- 3) Puede existir la concurrencia de dos o más personas, es decir, no es limitativo a dos partes sino a una pluralidad de sujetos, si así requiere el caso.
- 4) En cuanto a la individualidad y responsabilidad, las partes pactantes mantienen su autonomía, y son responsables solidariamente si así lo establecen.
- 5) Posee un régimen administrativo de bienes y recursos.
- 6) Respecto al régimen de aportaciones, cada pactante mantiene la propiedad de lo aportado y lo adquirido en conjunto durante la vigencia del contrato será de copropiedad de las partes.
- 7) En cuanto a la facultad de representación, las partes se representan por si mismas o a través de delegación a terceros si así lo prefieren
- 8) Los resultados son repartidos proporcionalmente a la participación de las partes.
- 9) Finalmente, este contrato tendrá capacidad tributaria, cuando la norma específica así lo determine, tal es el caso del Impuesto a la Renta.

Con lo anteriormente detallado, ya se puede establecer panorámicamente la amplitud del término consorcio, sin embargo, sin ánimo de desmerecer lo señalado por Ferrero, a continuación, vamos a detallar sobre algunas de las características, que distinguen al contrato de consorcio de otros contratos asociativos:

del consorcio conforme a los procedimientos y mecanismos previstos en el contrato.
Congreso de la República del Perú. [9//12/1997]. Artículo 445. (Libro V) Ley General de Sociedades. [Ley N° 26887]
Recuperado de: <http://www.leyes.congresogob.pe>

Propiedad de sus bienes y ausencia de personalidad jurídica.- El consorcio no es una persona jurídica en consecuencia no puede registrar bienes, por lo que la adquisición de bienes, está regulada por las reglas de copropiedad, por lo que si las partes adquirieren un bien sujeto a registro, deben determinar a qué nombre será registrado.

Conforme lo señalado por el artículo 446 de la Ley General de Sociedades los bienes de los miembros del consorcio que afectan el cumplimiento de las actividades comprometidas, continúan siendo propios de estos.

No presenta un régimen de participación y administración.- No existe regulación específica al régimen de participación, salvo las reglas de reciprocidad *“conforme aporte, recibo”*.

En cuanto a la administración del negocio, no hay regla escrita, sin embargo en la práctica, las partes del consorcio por lo general acuerdan que un miembro administre el consorcio por un periodo de tiempo y así sucesivamente por rotación, también se dan casos en los que los participantes designan a un tercero para administrar temporalmente el mismo.

La Resolución N° 1891-2009-SUNARP-TR-L de 31 de agosto de 2009 señala que:

“El contrato de consorcio deberá establecer el régimen de participación de los miembros del consorcio en los resultados del negocio o empresa determinada, y que en caso que ello no se establezca se considerará que la participación es en partes iguales.” (Resolución No. 1891-2009-SUNARP-TR-L)

Plazo determinado e indeterminado.- En cuanto al tiempo de vigencia, el contrato de consorcio finalizará una vez cumplido su objeto o vencido el plazo establecido en el contrato. Sin embargo cuando el contrato no establezca plazo, será considerado de duración indeterminada. Cabe aclarar que cuando el contrato de consorcio estipula un tiempo de vigencia mayor a 3 años, las partes consorciadas deben solicitar a la SUNAT (Administración Tributaria) la aprobación escrita del contrato de consorcio, esto a fines tributarios, a partir de ello el consorcio tendrá la obligación de llevar contabilidad independiente.

Responsabilidades mutuas, con terceros y libertad contractual.- Dentro del contrato de consorcio cada integrante tendrá derechos, obligaciones y responsabilidades propias del consorcio y aquéllas a las que se han comprometido, siendo esas responsabilidades exigibles frente a terceros, en el marco del negocio de la empresa, tal como refiere el segundo párrafo del artículo 445 (Ley General de Sociedades - Ley N° 26887, 1997).

Por lo que para el derecho en general no existe responsabilidad solidaria en el contrato de consorcio, puesto que al haberse establecido obligaciones individuales y propias de cada parte, cada uno de ellos responde por las obligaciones y derechos emergentes de ello, y con terceros.

No obstante de lo señalado, la misma Ley General de Sociedades en su artículo 447 refiere que los miembros del consorcio serán responsables solidariamente entre ellos, cuando el consorcio así lo haya establecido en el contrato. Por lo que entenderemos que *no hay solidaridad entre sus miembros, a menos se pacte en el contrato de consorcio, esto debido a la autonomía de voluntad de las partes.*

Esta autonomía contractual, tiene su fundamento en los artículos 1354 1356 y del (Código Civil - D.L. 295, 1984), que señalan que las partes o los pactantes de un contrato pueden establecer de manera libre y voluntaria el contenido de un contrato, siempre y cuando sean de conformidad a la norma; y que las disposiciones legales en contratos, tienen carácter supletorio a la autonomía de las partes, salvo reglas imperativas (*ius imperium*).

Surge la siguiente cuestionante: ¿Por qué en el Derecho Tributario se atribuye la responsabilidad solidaria a cualquiera de los miembros de manera directa, o administradores sin considerar la autonomía de voluntad de las partes?

Para responder a esta pregunta, se debe señalar que si bien la responsabilidad solidaria se define por acuerdo de las partes, esta no es limitante en el Derecho Tributario, en el entendido que si una norma específica establece lo contrario, las partes podrán ser solidarias una con otra, sin considerarse lo pactado por autonomía de la voluntad, tal es el caso de las normas tributarias que establecen que en el contrato de consorcio “con contabilidad independiente” al ser considerado de manera ficticia “persona jurídica” todas las partes son solidarias unas con otras.

3.5 Tratamiento tributario

Como se había señalado anteriormente, el contrato de consorcio tiene un tratamiento especial en el ámbito tributario, motivo por el cual se hace una diferenciación entre el contrato de consorcio sin contabilidad independiente y el consorcio sin contabilidad independiente.

En esa línea el contrato de consorcio entra en la categoría de “entes colectivos”. De acuerdo con el Título Preliminar del Código Tributario – Norma V:

“Los entes colectivos nacionales colectivos o extranjeros, domiciliados en el Perú se encuentran sometidos a cumplir con las obligaciones establecidas en el referido Código, leyes y reglamentos tributarios (Código Tributario, 2013)”.

Respecto a la capacidad tributaria, (Zapata, 2015) haciendo mención a Jarach establece que la capacidad tributaria es la percepción del legislador de que el hecho generador se ha efectivizado, en consecuencia el sujeto pasivo, debe destinar montos económicos llamadas contribuciones para los gastos públicos.

Pero, ¿Cuál es la diferencia entre “consorcio con contabilidad independiente” al “consorcio sin contabilidad independiente”?

Respecto a este punto, los contratos de consorcio con contabilidad independiente, como bien lo habíamos adelantado, son aquellos consorcios donde las partes consorciadas han dispuesto llevar la contabilidad del contrato de consorcio, independiente a la contabilidad de las partes. En otras palabras, en el contrato de consorcio dos o más empresas se unen para un negocio, y por acuerdo de partes se decide llevar contabilidad independiente, que da nacimiento a la personalidad jurídica para el derecho tributario que se traduce en obligaciones impositivas, de los tributos a los cuales la ley les ha considerado como contribuyentes.

En virtud a la personalidad jurídica, el consorcio con contabilidad independiente, que es considerado contribuyente del régimen fiscal deberá contar con el Registro Único de Contribuyentes (RUC), así lo establece el (Informe N° 165-2009-SUNAT/2B0000, 2014) de 24 de setiembre de 2014, que señala que se reconoce la capacidad jurídica, a los consorcios con contabilidad independiente a la de sus partes contratantes, por lo que

deberán realizar su inscripción en el régimen tributario al que correspondan conforme lo establece la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT⁷.

En cuanto a los tributos a los cuales están sujetos los consorcios con contabilidad independiente, tenemos el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas. Dichos impuestos establecen que los consorcios tendrán las mismas obligaciones que cualquier otro contribuyente. Además de ello los consorcios tendrán capacidad jurídica siempre y cuando por ficción de la norma le reconozca esa capacidad⁸, así lo señala el artículo 21 del Código Tributario, y la abundante jurisprudencia del Tribunal fiscal.

La Resolución de Observancia Obligatoria N° 12591- 5 - de 2 de agosto de 2012 señala:

“Al carecer de personería jurídica propia, como regla general, carecen de la aptitud potencial de ser titulares de derechos y obligaciones, salvo que alguna ley se los asigne de manera específica.” (Resolución de Observancia Obligatoria N° 12591-5-2012)

Por su parte, el (Informe N° 165-2009-SUNAT/2B0000, 2014) que indica *“que los consorcios sin contabilidad independiente no se enmarcan dentro del concepto de “empresa”*. En consecuencia no estarán obligados a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) ⁹. No obstante de lo anterior al ser un negocio con beneficios económicos, las obligaciones tributarias (impuestos) que deriven de este, serán atribuidas las partes pactantes del consorcio.

En este punto, es necesario aclarar, que conforme el Código Civil, este contrato se libra sobre la voluntad de las partes, entonces, son las partes quienes definen, sobre las obligaciones impositivas, es decir, las partes deciden quien se encargará de los impuestos, debiendo el operador del consorcio repartir obligaciones conforme lo establecido por las

⁷ La Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT establece los sujetos obligados a inscribirse en el RUC.

⁸ Conforme Resolución de Observancia Obligatoria del Tribunal Fiscal N° 10885-3-2015, los consorcios con contabilidad independiente, no son contribuyentes en cuanto a las Aportaciones a ESSALUD, en consecuencia no son “Agentes de Retención” del régimen de aportaciones (ONP)

⁹ El Informe N° 003-2008-SUNAT/2B, (07, enero de 2008). Establece los presupuestos en los cuales el consorcio no está obligado a inscribirse en el RUC.

partes y según su participación. Así por ejemplo, según el Artículo 19 de la (Ley del Impuesto G. a las Ventas - Ley 30536), el crédito fiscal de los consorcios que no lleven contabilidad independiente será grabado a través de un documento de atribución elaborado por el operador del consorcio según la participación de las partes. Este documento de acuerdo a la (Resolución de la Superintendencia N° 022.98/SUNAT, 1988) de 11 de febrero de 1998, se emite según el porcentaje de crédito fiscal, gasto, costo y porcentaje de participación establecido en el contrato de consorcio.

Ahora bien, otro aspecto que determina que el contrato sea o no con contabilidad independiente es el referido a la duración del contrato. De acuerdo a la normativa de la SUNAT, no hay obligación para que el contrato tenga contabilidad independiente cuando el contrato estipula que el término de vigencia es menor a 3 años, en consecuencia cada parte del contrato podrá contabilizar sus operaciones o una de ellas ocuparse de la contabilidad, extremo que deberá comunicado a la SUNAT 5 días después de la firma del contrato.

En cuanto al IR el artículo 64 establece que los consorcios al tener la renta de tercera categoría están obligados a llevar contabilidad independiente, sin embargo la misma norma establece excepciones, así por ejemplo si por la modalidad de operación el contrato el consorcio no puede llevar contabilidad independiente, deberá solicitar autorización a la SUNAT, dicha respuesta deberá ser otorgada en el plazo de 15 días (Ley del Impuesto a la Renta - Ley 30532 , 2004).

Respecto a este punto el último párrafo del artículo 14 de la misma Ley también establece que cuando los consorcios no llevan contabilidad independiente, las rentas son atribuidas a las partes contratantes.

En cuanto al IGV el Artículo 9 Numeral 9.3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas establece la obligación de los Contribuyentes al Impuesto General a las Ventas, incluidos los contratos de asociación en participación con contabilidad independiente, entre estos el contrato de consorcio, de lo cual podemos constatar que en el contrato de consorcio sin contabilidad, el IGV será asumido por una o ambas partes contratantes del consorcio (Ley del Impuesto G. a las Ventas - Ley 30536, 2004).

Ahora bien, no está demás señalar existen normas específicas que exigen según la actividad u objeto del consorcio, cuales deben llevar contabilidad independiente o cuales no deben llevar contabilidad, tal es el caso de la (Ley Orgánica de Hidrocarburos, 1999), que en su artículo 16 establece que cada parte debe contabilizar sus operaciones, y en consecuencia cada parte del consorcio responde individualmente con terceros. Del lado opuesto la (Ley General de Minería, 1999) señala en su artículo 161 que los contratos de riesgo compartido, es decir, Joint Venture o consorcios mineros deben elaborar su propia contabilidad independiente a los efectos del Impuesto a la Renta.

IV. LA CONCEPTUALIZACION DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL CONSORCIO (CON CONTABILIDAD)

4.1 La Responsabilidad

La Responsabilidad es probablemente es uno de los términos más utilizados en derecho, no existe una definición uniforme, puesto que tiene especificaciones distintas y diversas en cada disciplina.

La responsabilidad en materia tributaria, surge por primera vez en Alemania (siglo XX), con la con la Ordenanza Tributaria de 1919, a partir de los estipulados de la Constitución de Weimar con la separación de poderes, donde por primera vez se define el concepto de obligación tributaria, emergente de una relación jurídica tributaria que hasta ese entonces estaba basada en el autoritarismo estatal y desigualdad. A partir de dicha Ordenanza se conceptualizó la relación jurídica tributaria diferenciando entre contribuyente y responsable como sujetos pasivos, y el Estado, como sujeto activo de la relación tributaria¹⁰.

Con el surgimiento de la responsabilidad tributaria se deja en el pasado el autoritarismo tradicional basado en un poder absoluto, y en su lugar se construye el principio de legalidad.

De acuerdo (Gonzales Ortiz, Diego, 2003) la responsabilidad tributaria, fue concebida bajo la teoría de las obligaciones (Derecho Civil), a fin de asegurar la acreencia del acreedor

¹⁰ Gonzales Ortiz D. (2003) La Figura del Responsable Tributario en el Derecho Español. Tesis Doctoral. Universidad de Valencia. p. 38 Recuperado de: <http://handle.net/10550/15225>

tributario (Estado). Como consecuencia de ello, a mediados del siglo XX esta figura denominada responsabilidad tributaria, fue reproducida en la legislación italiana, española y latinoamericana.

En la actualidad, esa definición emergente de la clásica clasificación patrimonial del Derecho Civil ya fue superada, en su lugar se ha establecido que la relación jurídica tributaria, emergente de un “derecho público, que está compuesta por dos sujetos, denominados sujeto activo o acreedor tributario y sujeto pasivo. El sujeto activo es el estado, mientras que el sujeto pasivo, podrá ser el propio contribuyente como deudor principal por contribución propia o ajena, o el responsable tributario a nombre propio, o de una deuda ajena.

El actual Código Tributario Peruano, establece que el responsable “*es aquel que no teniendo la obligación de contribuyente, debe responder a la obligación tributaria*” (Código Tributario, 2013, art. 9).

Entonces, los responsables son también sujetos pasivos, y su “responsabilidad” surge por un presupuesto establecido por la norma, en consecuencia al incumplimiento de la obligación tributaria. En otras palabras, los responsables no responden por el hecho generador, sino por las consecuencias del mismo¹¹.

Ahora bien, de acuerdo a lo establecido por la doctrina, la responsabilidad en materia tributaria, se podrá ser responsable solidario, siempre y cuando el responsable sea considerado sujeto pasivo de la relación tributaria.

¹¹ la relación jurídica tributaria, surge a consecuencia de un hecho generador que vincula al sujeto activo denominado acreedor (Estado) y al sujeto pasivo, u obligado, quien es el encargado de cumplir con la obligación tributaria. Por esta razón el sujeto pasivo también se denomina “deudor tributario”. Entonces el deudor tributario, “es aquel que forzosamente debe cumplir con la obligación tributaria” (Código Tributario, 2013, art. 7). Esta obligación tributaria se traduce en un derecho público que consiste en “la obligación de pago de una prestación tributaria”. Siguiendo esa línea, se puede deducir que el deudor tributario podrá ser el contribuyente o el responsable solidario.

En cuanto al contribuyente, el artículo 8 señala que es quien produce el hecho generador, de cuyas consecuencias surge una obligación tributaria (Código Tributario, 2013).

Por su parte, se denomina “responsable solidario” a “aquel que no teniendo la obligación de contribuyente debe responder a la obligación tributaria” (Código Tributario, 2013, art. 9). De lo que se puede colegir que el responsable solidario si bien no tiene las obligaciones de contribuyente y aun sin tener influencia sobre el hecho generador, puede ser nombrado responsable solidario bajo los parámetros y presupuestos que establece la norma.

Respecto a ello, (Alonso Martínez, 1999) refiere que algunas legislaciones establecen una diferencia entre responsable solidario o responsable directo (sujeto de la relación jurídico tributaria de una obligación directa) y responsable subsidiario o accesorio (un tercero que no siendo sujeto pasivo debe responder a la deuda por obligación accesorio).

En cuanto a la primera, es decir la responsabilidad solidaria inmediata o directa, surge como una obligación conjunta sobre una deuda, es decir, la exigibilidad de la deuda es igual para el contribuyente y el tercero responsable indistintamente, por ello aun sin haber tenido influencia sobre el hecho generador el tercero debe cumplir con la obligación tributaria, esto tiene su fundamento en el interés público, a través del cual la Administración Tributaria para garantizar la recaudación, traslada esa obligación a terceros, para a fin de asegurar el cobro fiscal.

En cuanto a la segunda, denominada responsabilidad indirecta (o subsidiaria), se puede establecer que surge por la sucesión de bienes y por sustitución, es decir la responsabilidad de terceros que no teniendo la calidad de sujetos pasivos perciben o retienen bienes o sumas de dinero del deudor tributario, por lo cual en caso que el deudor principal no haya cumplido con la deuda tributaria se hacen responsables de la obligación con el fisco, hasta el monto de retención o percepción.

4.2 La conceptualización del consorcio con contabilidad independiente dentro el derecho positivo.

Para conceptualizar la responsabilidad del consorcio en el derecho tributario, en principio utilizaremos la clásica clasificación establecida por el derecho positivo. (Encinar, 2000) Señala que esa clasificación divide la responsabilidad en tres bloques, según lo siguiente:

1. Responsabilidad penal y administrativo (sancionador), que tiene como finalidad reforzar las normas que prohíben conductas, basados en la culpabilidad de la conducta del sujeto y considerando la libre determinación de la voluntad del sujeto para actuar en contra de lo estipulado, y en la calificación e imputación de esa conducta contraria del sujeto;
2. Responsabilidad subjetiva civil, que surge por un acto antijurídico que causa daño y solicita ser reparado, que se basa en una imputación subjetiva de la culpa y como consecuencia el daño causado y lucro sobre el patrimonio que debe ser reparado e

indemnizado; al no estar plenamente delimitada, tiene consecuencia meramente reparadora

3. Responsabilidad objetiva civil, que no toma en cuenta la infracción como punto de partida en consecuencia no recurre a la culpabilidad como criterio de imputación, sino regula objetivamente situaciones que dan origen a la causa del daño, y asigna una condición específica para reparar el daño. Surge de actividades perfectamente legales, en consecuencia es fácilmente comprobable, puesto que impone la obligación de reparar daños.

Como se podrá evidenciar debido a que la construcción del concepto jurídico de responsabilidad en el derecho positivo es ambiguo. Hecho por el que se hace imposible señalar las características de cada responsabilidad, dada la generalidad y vaguedad de la clasificación, demostrando que los tres sistemas carecen claramente de características definidas. Corresponderá acudir a otro método que nos acerque más a los criterios del legislador y los aplicadores del derecho.

En esa labor investigativa proponemos la conceptualización y clasificación de la Teoría General del Derecho de la corriente positivista la cual clasifica la responsabilidad con un método libre de consideración moral y libre de deliberaciones abiertas y meramente emocionales.

Cabe aclarar que ello no significa que la investigación este orientada a ese paradigma positivista, sino que con ello pretendemos ubicar en que categoría se encuentra la responsabilidad solidaria del consorcio para luego contraponer esta teoría con el paradigma interpretativo sistemático, al pretender encontrar el sentido del derecho legislado, evaluando si las construcciones jurídicas, guardan relación con el sistema jurídico, y son aplicadas en observancia a los principios constitucionales y las partes del conflicto de intereses.¹²

¹² El criterio sistemático del modelo interpretativo, considera una interpretación integral de las normas jurídicas que regulan esa institución es decir el Derecho Tributario, las normas jurídicas en general y principios normativos de la constitución. Martínez y Fernández (2006) la interpretación jurídica. p. 203

4.3 La conceptualización del consorcio con contabilidad independiente dentro la Teoría General del derecho

De acuerdo a (Encinar, 2000) los precursores de esta clasificación señalan que es una forma más acertada de conceptualizar la responsabilidad y que evita entrar en ambigüedades. A partir de ello, se establecen dos modelos denominados modelo unitario y modelo plural.

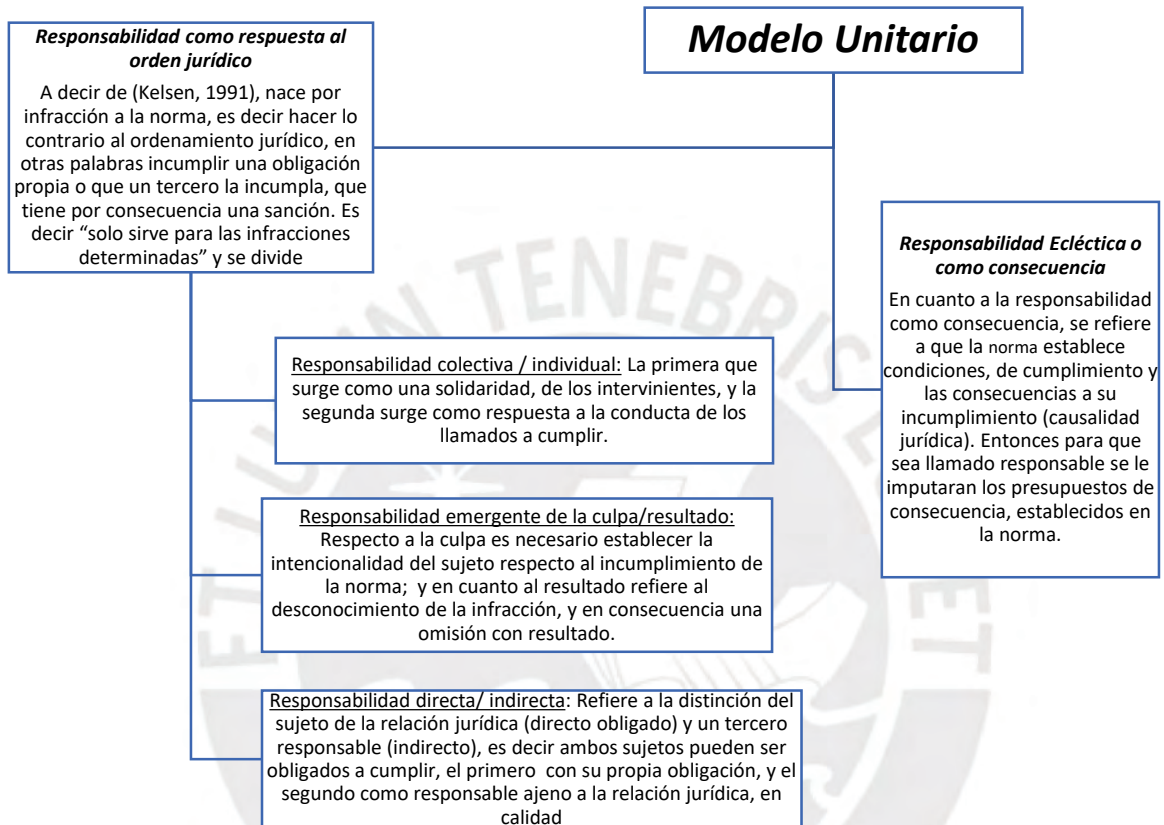
El primer modelo de clasificación denominado “modelo unitario”, intenta abarcar todas las manifestaciones de la responsabilidad, estableciendo dos ámbitos:

- El primero, corresponde a la responsabilidad que surge como una respuesta al orden jurídico; que basa su teoría en la responsabilidad que surge como reacción o reproche del ordenamiento jurídico cuando se comete una infracción de la norma. Esta responsabilidad surge como un reproche de la norma por la conducta del sujeto. Es decir surge por la imputación de un acto reprochable jurídicamente.
- El segundo, corresponde a la responsabilidad ecléctica, es decir que no considera el reproche, sino que basa su teoría en la mera imputación de la norma a una conducta, ello solo es posible cuando se cumplen las condiciones que establece la misma norma. así por ejemplo existen normas que establecen supuestos específicos, que juntos configuran la responsabilidad, y la sola ausencia de uno exonera de la responsabilidad al sujeto.

El segundo modelo denominado “modelo plural” establece que para definir la responsabilidad es necesario catalogar las distintas perspectivas de la responsabilidad:

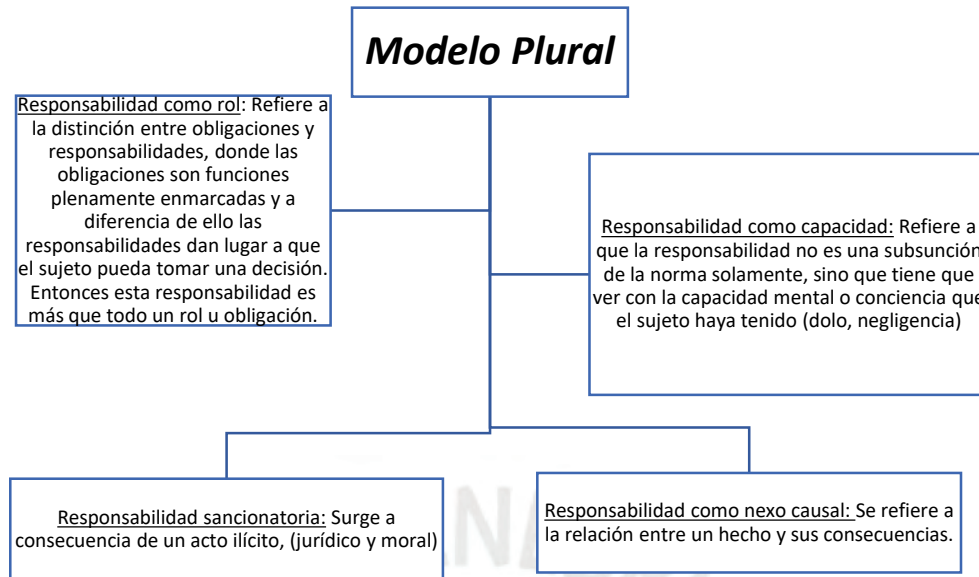
- La primera clasificación se establece desde la perspectiva de la responsabilidad como rol que emerge de las obligaciones que podrán ser cumplidas o incumplidas, sin posibilidad a una tercera opción (poder de decisión).
- La segunda clasificación se establece desde la perspectiva de la responsabilidad como nexo causal, es decir por causa y efecto.
- La tercera clasificación se establece desde la responsabilidad por capacidad.
- La cuarta clasificación toma en cuenta a la responsabilidad como sanción que deriva de un acto ilegal, y contrario a la norma.

Como se podrá observar esta clasificación establecen supuestos meramente legales y clasifican mediante una técnica la responsabilidad sin dar importancia a criterios morales ni razonamientos propios. A continuación desglosamos los modelos de clasificación de la responsabilidad solidaria en el derecho en general, basados en la teoría general de derecho



Cuadro: Elaboración propia.

Fuente: Encinar. A. (2000). El concepto jurídico de responsabilidad en la Teoría General del Derecho. Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid. (4). 33- 39.



Cuadro: Elaboración propia.

Fuente: Encinar. A. (2000). El concepto jurídico de responsabilidad en la Teoría General del Derecho. Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid. (4). 39- 42.

4.4 ¿En qué categorías del modelo unitario y modelo plural encajaría la responsabilidad solidaria del consorcio con contabilidad independiente?

Este punto está dedicado a caracterizar y clasificar conforme los sistemas anteriormente desarrollados las “responsabilidades” que surgen del consorcio, a consecuencia del incumplimiento de una obligación tributaria, considerando que el Código Tributario en sus artículos 16 numeral 3, 17 numeral 2, 17 numeral 3 y 18 numeral 6 establece distintos presupuestos de atribución de la responsabilidad solidaria, basados en las funciones de los sujetos pasivos (administrador), conducta del sujeto, partes que hayan intervenido en el consorcio (miembros), y si estos han recibido algún bien del consorcio (adquirente).

En el primer caso, el artículo 16 numeral 3 del Código Tributario, establece:

“Están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que administren o que dispongan, las personas siguientes: (...) 3. Los administradores o quienes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica (...). (Código Tributario, 2013)

Haciendo referencia a los modelos unitario y plural mencionados por (Encinar, 2000) se establece que la responsabilidad solidaria surge contra el que haya administrado o disponga los bienes del consorcio. De acuerdo al modelo unitario esta responsabilidad se caracterizará por ser indirecta, ecléctica y emergente de la culpa/ resultado; y de acuerdo al modelo plural es una responsabilidad por rol y como capacidad:

- 1) Esta responsabilidad es indirecta, porque no surge de la relación jurídica (estado-contribuyente), si bien el administrador gestiona el negocio o tiene disponibilidad de los bienes del negocio, no es el contribuyente (directo obligado), sino un tercero ajeno a la relación jurídica (estado – contribuyente), que tendrá responsabilidad dadas las funciones que cumple.
- 2) Esta responsabilidad emerge de la culpa/resultado, según el artículo 16 del Código Tributario la Administración Tributaria podrá establecer las causales de dolo, negligencia o abuso de facultades o deberá establecer la intencionalidad del sujeto (representante o administrador) en incumplir con la norma.
- 3) Esta responsabilidad se atribuye por capacidad, es decir no es una mera subsunción de la norma, sino que la Administración Tributaria debe evaluar la capacidad mental o conciencia del sujeto respecto al hecho, para calificar si existe dolo, negligencia o grave abuso de facultades (Código Tributario, 2013).
- 4) Es una responsabilidad ecléctica o de consecuencia, porque el mismo artículo 16 establece también en los numerales 1 a 12, las condiciones en las que surge el dolo, negligencia y abuso de facultades, por ejemplo, que el administrador no tenga contabilidad o tenga contabilidad en más de dos libros para una misma actividad con varios asientos.
- 5) Esta responsabilidad surge del rol del sujeto, es decir para que sea responsable según esta causal tendrá que fungir como representante, administrador o administrador de hecho, y que además deberá tener responsabilidades enmarcadas con poder de decisión.

En el segundo caso, el artículo 17 numeral 2, del Código Tributario establece:

“Son responsables solidarios en calidad de adquirentes (...) 2. Los socios que reciban bienes por liquidación de sociedades u otros entes colectivos que han formado parte, hasta el límite del valor de los bienes que reciban.” (Código Tributario, 2013)

De acuerdo a ello, se establece que la responsabilidad solidaria establecido en el artículo 17 numeral 2 del Código Tributario, surge contra el adquirente del consorcio, de acuerdo al modelo unitario es una responsabilidad por causalidad, o nexo causal, indirecta e limitada, De esta manera los supuestos de atribución de esta responsabilidad se establecen conforme lo siguiente:

- 1) Esta responsabilidad por causalidad surge con la “liquidación” del consorcio, sin embargo, se evidencia una incoherencia el consorcio al no ser una sociedad no puede ser liquidado, entonces entenderemos que ello se refiere a que surge después del “cese” de un consorcio. es decir posterior al periodo de vigencia del contrato de consorcio, y cuando la Administración Tributaria ha identificado obligaciones tributarias pendientes de pago.
- 2) Esta responsabilidad es indirecta, porque los socios serán responsables solo cuando hayan recibido bienes a raíz del cese del consorcio. Respecto a ello se entiende que en el contrato de consorcio no existen “socios” sino miembros, por ello nuevamente existiría una incoherencia.
- 3) Esta responsabilidad es limitada, porque solo alcanza al porcentaje de bienes recibidos.

En el tercer caso, el artículo 17 numeral 3 del Código Tributario, establece:

“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 (...).” (Código Tributario, 2013)

La responsabilidad establecida en el artículo 17.3 del Código Tributario se refiere a los que adquieren activos y/o pasivos del consorcio que pueden ser responsables solidarios. Además de ello, esta responsabilidad es indirecta y puede ser exigida total o parcialmente. De esta manera los supuestos de atribución de esta responsabilidad se establecen conforme lo siguiente:

- 1) Es una responsabilidad por causalidad, puesto que surge cuando se recibe en calidad de adquirentes el pasivo y/o el activo un consorcio que tiene obligaciones tributarias pendientes de pago.

- 2) Esta responsabilidad es indirecta, porque los adquirentes serán responsables solo cuando hayan recibido bienes del consorcio, es decir no son contribuyentes sino terceros ajenos a la relación jurídico tributaria entre el estado y el contribuyente.
- 3) Esta responsabilidad puede ser limitada o ilimitada, porque la Administración Tributaria podrá exigir a los adquirentes el pago total o parcial de la deuda tributaria del consorcio.

En el cuarto caso, referido al artículo 18 del Código Tributario se establece:

“(....)También son responsables solidarios, los sujetos miembros o los que fueron miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica por la deuda tributaria que dichos entes generen y que no hubiera sido cancelada dentro del plazo previsto por la norma legal correspondiente, o que se encuentre pendiente cuando dichos entes dejen de ser tales” (Código Tributario, 2013)

Entonces el artículo 18 del Código Tributario a diferencia de los demás establece una responsabilidad, que con dificultad podremos identificar en los cuadros del modelo unitario y plural.

Esta responsabilidad, aparentemente tendría la característica de una responsabilidad directa, puesto que establece que cualquiera de sus miembros podrán ser responsables solidarios por la deuda del consorcio sean los operadores, es decir los que administran el consorcio, o no operadores, es decir los que suministran o contribuyen económicamente pero no participan del negocio. Entonces al existir una cotitularidad, todos son responsables por un mismo hecho generador sea que hayan o no intervenido en el hecho imponible.

En efecto, la Administración tributaria ha venido aplicando la responsabilidad solidaria basándose en este criterio más restringido propio del paradigma positivista, considerando solo los presupuestos de la norma (artículo 18) , sin considerar otros contenidos jurídicos tales como los principios tributarios, ni mucho menos la situación específica.

V. INFLUENCIA DEL DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO EN EL PROCEDIMIENTO DE ATRIBUCION DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL CONSORCIO (CON CONTABILIDAD)

Es claro que la aplicación restringida de la norma, sin considerar sistema jurídico de manera integral, pudiera permitir se vulneren derechos fundamentales.

Siguiendo con el ejemplo propuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal 1279-1-2015 16 de diciembre de 2015, en cuanto a la responsabilidad solidaria a partir del artículo 18 del C.T. claramente el conflicto de intereses, surge a partir de la aplicación escueta y restringida de la norma, que a primera vista solo establece un supuesto, y es que el responsable solidario sea miembro del consorcio. Así pues cualquier otra consideración propuesta por el sujeto pasivo no sería válida, ni admitida por el Órgano administrativo, bajo el argumento que “la norma no establece que sea necesario considerar otro supuestos de atribución de la responsabilidad solidaria”.

Entonces, necesario acudir a los principios normativos que dan sentido al contenido de la norma, y averiguar el motivo del legislador para emitir un texto normativo, en el entendido que la ley no es una regla aislada sino que forma parte de un sistema jurídico normativo que en su conjunto normativo tiene un fin y propósito.

En consecuencia, en esta parte del análisis a partir del paradigma interpretativo haremos uso del Derecho Constitucional Tributario como fuente del derecho, el cual tiene por objeto el estudio de la influencia de la Constitución sobre el Derecho Tributario específicamente respecto a los principios rectores que guían y establecen criterios vinculantes a través de la jurisprudencia.

En esa línea de ideas, surge la siguiente pregunta:

¿Cuáles son los fundamentos para la creación de las normas en el ámbito tributario?

El estado peruano como estado social y democrático de derecho, define su organización basado en la separación de poderes que tiene entre sus pilares fundamentales la organización las finanzas públicas, el cual se fundamenta en la necesidad de determinación, de tributos. En otras palabras, por medio de la Constitución se otorga al

estado la potestad tributaria que es la facultad para poder de crear tributos y definir estructura fiscal, con el fundamento de satisfacer el interés público.

Para (Landa, 2013):

“Los tributos cumplen una determinada función constitucional que, más allá de ser un deber de todos los ciudadanos, es una fuente de recursos económicos que permite al Estado afrontar adecuadamente el gasto público”.

En la actualidad esa función constitucional, también se traduce en la potestad tributaria, por lo que el Estado ha asumido la tarea absoluta de determinación de los tributos, considerando desde luego la legitimidad y la legalidad de la propia Constitución.

Entonces, el Estado es titular del *ius imperium* o potestad tributaria que es un reflejo de la soberanía, empero dicha potestad o poder tributario, no puede ser ilimitada, sin que, deben existir ciertos límites que garanticen la legitimidad del cobro del tributo y su razonabilidad (Sevillano, 2016).

Según (Ruiz, 2017) estos límites se traducen en principios rectores constitucionales, que son fuente del Derecho Tributario, los cuales están establecidos específicamente en el artículo 74 de la norma fundamental, y otros que no estando recogidos de manera literal sino implícitamente por la Constitución sirven de juicios rectores para el Derecho Tributario. (p.105)

En efecto, la Constitución contiene no solo y principios (valores superiores reconocidos por la norma constitucional), sino valores (principios implícitos en la constitución). Ambos contienen la esencia del derecho y tienen como fin velar por el correcto funcionamiento del sistema jurídico tributario al establecer límites a los órganos públicos, a través del control constitucional, garantizando los derechos fundamentales de los ciudadanos a través de las garantías supremas (conjunto de instrumentos procesales, establecidos por la norma fundamental a fin de establecer el orden constitucional cuando este ha sido transgredido).

(Carballo Villareal, 2013) Haciendo referencia a Tabruchi señala:

“el ordenamiento jurídico es similar a un organismo viviente cuyo sistema no admite contradicciones, el solo hecho que una norma pretenda tener un sentido distinto vulnera el propio sistema de derecho vigente”

Entonces esa función de los Órganos Administrativos no debe limitarse a la sola aplicación aislada de una norma, sin considerar el propio sistema jurídico, sino más bien debe interpretarse la razón de la norma, basados en el propio sistema jurídico y la realidad social,

Ahora bien, si ello no fuere posible, en vista de que el texto normativo que no es claro, corresponderá al *tribunal constitucional*, a través de la *jurisprudencia vinculante* (sentencias del tribunal constitucional sobre casos concretos, tienen la calidad de cosa juzgada) y la *doctrina constitucional* (precedentes vinculante) fundar un criterio y posición interpretativa respecto a la incertidumbre de una norma ambigua, con base en principios y garantías establecidas en la propia Constitución.

5.1 PRINCIPIOS EN DERECHO TRIBUTARIO

Como ya se había señalado los principios de la Constitución tienen la labor de garantizar los derechos fundamentales dando un valor y sentido a las normas.

A decir de Rubio Correa señalado por (Paiva, 2012):

“los principios constitucionales son aquellos conceptos o proposiciones de naturaleza axiológica o técnica, que informan la estructura, la forma de operación y el contenido mismo de las normas, grupos normativos, subconjuntos y del propio Derecho como totalidad.”

En este acápite detallaremos los principios que rigen el derecho tributario establecidos en el artículo 74 de la Constitución de 1993 y otros principios que no habiendo sido referidos expresamente por el legislador, han sido reconocidos de manera implícita en el texto constitucional, y ratificados por el Tribunal Constitucional.

5.1.1 Principio de respeto a los derechos fundamentales

La Constitución del Perú en su artículo 2 establece explícitamente los derechos fundamentales de los ciudadanos sin embargo, estos no son limitativos, puesto que el propio texto constitucional señala que serán reconocidos otros derechos implícitamente incluidos.

Peces –Barba indica que los derechos fundamentales, expresan la moralidad básica y son herramientas necesarias para que los ciudadanos desarrollen sus capacidades (ISentencia Constitucional 1417-2005-AA/TC, 2005).

Entonces, el principio de respeto a los derechos fundamentales establecido en el artículo 74 de la Constitución, tiene la labor de proteger la amplia gama de derechos fundamentales estableciendo un límite a la potestad tributaria.

Para (Sevillano, 2016) este principio se encuentra por encima de cualquier consideración fiscal. De lo que podemos deducir que este principio se encuentra por encima de cualquier reparo.

En cuanto a la gama de derechos fundamentales que se encontrarían protegidos bajo este principio, encontramos el derecho al debido proceso, igualdad, inviolabilidad de las comunicaciones y domicilio, reserva tributaria y de las comunicaciones, libre tránsito, y seguridad personales.

5.1.2 Principio de no confiscatoriedad

En nuestra Constitución el principio de confiscatoriedad se encuentra establecido en el artículo 74, cuando señala que ningún tributo puede ser confiscatorio (Constitucion, 1993).

La palabra confiscatoriedad, proviene del verbo *confiscar* que quiere decir quitar o privar del uso. Este término comprende el “comiso” (privar del uso y goce de todo el patrimonio) o “decomiso” (privar del uso y goce de bienes determinados)¹³. En derecho tributario la confiscatoriedad será aquella recaudación arbitraria, que limita y prohíbe del uso de los bienes del contribuyente o sujeto pasivo.

¹³ Para mayor información sobre los términos “comiso” y “decomiso” consultar el texto: Mares C. (2008). Los principios Constitucionales y los pagos a cuenta. Revista de Derecho, (8), 177 -204

Para (Landa, 2005) existen dos tipos de confiscatoriedad:

- Confiscatoriedad del tipo cuantitativo, que tiene que ver con la alícuota excesiva del impuesto y en consecuencia lesión al patrimonio del contribuyente.
- Confiscatoriedad del tipo cualitativo, respecto a las actuaciones administrativas que no se ajustan a lo establecido por la norma, como el incumplimiento de plazos legales por parte de la Administración Tributaria, donde frecuentemente se ven retrasos de las respuestas de la Administración Tributaria a las consultas del contribuyente.

Parafraseando a (Ruiz & Robles , 2013) este principio protege:

- La propiedad privada de cualquier tributo irracional, que atente contra todo el patrimonio del contribuyente.
- El desarrollo económico, social establecido por la Constitución¹⁴ que señala que la carga tributaria no debe limitar la vida cotidiana del deudor (Sentencia Constitucional 8349-2006-PA/TC, 2007) de 15 de noviembre de 2007.
- El nivel de bienestar, así lo señala la jurisprudencia (Sentencia Constitucional 2302-2003-AA/TC, 2005) de fecha 13 de abril de 2005 donde se infiere que la presión tributaria alta afecta el bienestar de la población, en tanto los tributos deben ser racionales y moderados.

A decir de (Sevillano, 2016), este principio no tiene una definición única, sino que depende de la aplicabilidad, a un caso específico, por lo que el término confiscatoriedad no sería aplicable a todos los contribuyentes de la misma manera, bajo el argumento de lo que para uno es tolerable, para el otro será una carga fiscal exagerada. Sin embargo, este argumento, no llega a ser la más adecuado, y es que a juicio, (Mares, 2008) basándose en la Constitución Española, existiría una diferencia entre el término confiscatorio y eventuales efectos prácticos, es decir no, se debe confundir confiscación que es el límite cualitativo o cuantitativo a la potestad tributaria, de las eventualidades, que dependen más bien de la situación económica del contribuyente que en principio estuvo de acuerdo con el impuesto, o la carga impositiva.

¹⁴ Ruiz F. & Robles C. (2013). La Constitucionalización de la Definición del Tributo. Derecho PUCP (71), 257 - 279

Respecto a nuestra problemática, el artículo 20 del Código Tributario delega a la Administración Tributaria la facultad para que pueda exigir al responsable solidario el total o parcial de la deuda tributaria. Entonces será confiscatorio cuando el responsable solidario, es obligado a este asumir una deuda que rebasa sus posibilidades de pago, quedando así en la insolvencia. Cada vez que el cobro del tributo rebasa el límite razonable que es la capacidad económica del responsable solidario se infringe el principio de no confiscatoriedad.

5.1.3 Principio de igualdad.-

En materia tributaria el principio de igualdad, se encuentra establecido expresamente en el artículo 74 de la Constitución. La (Sentencia Constitucional 5970-2006-PA/TC, 2007) de 12 de noviembre 2007, refiere que la igualdad tiene que ver con la graduación de la carga tributaria en función de la riqueza económica de los sujetos llamados a cumplir con el deber de contribuir.

Para fines didácticos diferenciaremos la igualdad prevista como un derecho fundamental y como un principio del derecho general.

Igualdad como derecho fundamental.- Cuando nos referimos a la igualdad entendida como derecho fundamental debemos remitirnos a la (Constitucion, 1993), que en su artículo 2 señala que “toda persona tiene reconocido el derecho a la igualdad ante la ley”. Este derecho es una facultad inherente de todo ser humano y establece que nadie debe ser discriminado por ningún motivo.

Asimismo, este derecho se concretiza, en dos aspectos:

- El aspecto referido a la *igualdad ante la ley*, que quiere decir el derecho a un trato igualitario, de todos los alcanzados por esa norma.
- El aspecto referido a la *igualdad en la ley*, que establece que el órgano privado o público encargado de aplicar la ley, norma o cualquier ordenamiento jurídico, no puede transformar o alterar el sentido de la norma en sus disposiciones en situaciones iguales ante el derecho. Es decir que la interpretación de la norma debe ser uniforme y sin diferencias subjetivas en cuanto a dos hipótesis similares jurídicamente (principio de generalidad en derecho tributario).

Igualdad como principio de derecho en general.- Según (Landa, 2005) este principio tiene como fin garantizar que la aplicación de la ley sea de manera uniforme en dos situaciones iguales ante el derecho. Entonces este principio no puede ser atribuido de manera general a los ciudadanos en cualquier situación, sino que es necesario primero se cumplan una serie de supuestos establecidos por el derecho positivo. En otras palabras este principio se concretiza cuando dos situaciones iguales han sido tratadas en semejante manera. Es decir, la labor de interpretar la igualdad como principio, consiste en buscar el equilibrio del derecho cuando dos situaciones iguales son tratadas de manera equivalente, sin diferenciación de origen, sexo, raza, idioma, religión, opinión, condición económica, etc. Este será el verdadero antónimo al precepto de igualdad en derecho.

Siguiendo esa línea, (Landa, 2005) afirma que dicha diferenciación está permitida, en la medida que las normas así lo establecen, sin embargo no está permitida la diferenciación entre personas (artículo 103 Constitución) cuando el trato es discriminatorio, por ello no todo trato desigual es discriminatorio sino que debe ser justificado por causas legales, así por ejemplo las ventajas, intensivos o tratamientos favorables, a un determinado grupo social (discriminación positiva) no pueden ser considerados un trato discriminatorio puesto que reflejan una desigualdad que es justificada y proporcional.

En cuanto a su clasificación, el principio de igualdad acepta una clasificación horizontal y otra vertical, según la igualdad horizontal todos los sujetos que poseen un determinado nivel de riqueza económica tiene que soportar un mismo nivel de carga tributaria. En cuanto a la igualdad vertical, todos los sujetos que poseen mayor riqueza económica tienen que soportar mayor carga económica, mientras lo que tienen menor riqueza económica debe soportar menor carga tributaria (Ruiz, 2017).

Ahora bien, el principio de igualdad en derecho tributario, tiene relación con la capacidad contributiva, en cuanto a la distribución de la carga tributaria de los llamados a financiar al Estado. Según (Sevillano, 2016) esta es la aptitud económica para poder contribuir a los recursos públicos, por lo tanto no existe una igualdad en términos absolutos, donde todos los administrados tengan mismo nivel, sino una igualdad relativa que permita contribuir a cada uno en función a sus aptitudes económicas.

Respecto a nuestra problemática, se vulneraría el principio de igualdad cuando se exige el pago de la deuda tributaria del consorcio solo a uno de los administradores, miembros o adquirentes, bajo el fundamento que la Administración Tributaria tiene la facultad para cobrar la deuda tributaria a uno o todos los responsables solidarios, sin considerar que existen situaciones económicamente equivalentes. Por ello lo correcto sería que en una pluralidad de miembros, administradores o adquirentes, el aplicador de derecho considere de manera semejante a todos.

5.1.4 Principio de generalidad.-

En cuanto al principio de generalidad o de “igualdad en la ley”, llamado así por algunos doctrinarios, nace al derecho bajo el denominativo de *principio de universalidad*¹⁵. Este principio es pronunciado por primera vez en la Revolución Francesa de 1789 a través de la cual se eliminaron los privilegios e inmunidades del régimen antiguo, basados en una casta, equivalente a una discriminación por la clase y linaje, donde un estrato social tenía privilegios por la ley.

Entonces, el principio de generalidad tributaria germinaría con el Estado liberal, a través del cual se propugnó un cambio en la sociedad, y al igual que la capacidad contributiva o capacidad económica para contribuir justificarían la creación y delimitación de un tributo, dejando atrás los criterios discriminantes tales como raza, estrato social, etc.

Esta idea rigurosa y severa de generalidad, no existe en la actualidad, en tanto el Estado de manera especial y fundamentada puede establecer privilegios a algunos sectores económicos, siempre y cuando no sean por razones discriminatorias basados en los rasgos propios de la persona, como ser sexo, idioma, raza entre otros.

En el Perú, el principio de generalidad no se encuentra suscrito de manera literal en la Constitución, sin embargo forma parte del Derecho por una posición asumida por el Tribunal Constitucional, cuando señala que el principio de generalidad guarda relación con el principio de igualdad establecido en el Art. 74 de la Constitución, entonces este principio alcanza a todos los hechos que están contemplados por ley sin privilegio alguno (Ruiz,

¹⁵ Para mayor información sobre el “principio de universalidad” consultar:
Hernández L. (1993). El Poder Tributario y la Nueva Constitución. Instituto Peruano de Derecho Tributario, (24), 177 – 204

2017). Empero, este principio no es absoluto, como habíamos señalado las excepciones o privilegios son permitidos en derecho siempre que medien razones objetivas, tal como refiere el artículo 103 de la Constitución¹⁶.

Así pues, según (Landa, 2005) esas excepciones tienen que estar revestidas de necesidad, idoneidad, y proporcionalidad, que debe tener el legislador cuando tipifica el hecho generador de conformidad a la capacidad económica.

Para (Mares, 2008) el principio de generalidad estaría vinculado también al principio de capacidad contributiva en cuanto cuantía de contribución, por lo que se concretaría en dos puntos 1) Un sistema tributario sin margen para el fraude fiscal 2) Un sistema tributario donde no existan exenciones arbitrarias o subjetivas. Entonces entendemos que el principio de generalidad, se podrá apreciar plenamente en un Estado de derecho donde su sistema no admita el fraude fiscal ni tampoco privilegios de carácter personal o discriminatorio.

Siguiendo esa línea, en virtud al Principio de Generalidad en materia tributaria se tendrán dos unidades normativas, por un lado un régimen tributario común compuesto por los impuestos de carácter general, y por otro los regímenes sectoriales que contienen modelos de aligeramiento de la carga tributaria tales como los beneficios, inaceptación, exoneración e incentivo.

Respecto a nuestra problemática, la Administración Tributaria no puede ser discrecional, nombrar un responsable de la deuda tributaria del consorcio, sin una justificación previa, siendo que en virtud al principio de generalidad, se debiera garantizar que los candidatos a ser responsables solidarios sean tratados de manera uniforme siempre que tengan capacidad contributiva, por lo que nadie podría estar eximido de su pago, a no ser que exista causa justificada basada en criterios económicos que eximan su pago, dicha causa debería estar establecida conforme los requisitos de ley, es decir que no se permita que se exima por razones distintas a las de carácter económico y no por razones discriminatorias.

¹⁶Artículo 103.- Pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias de las personas. La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. La ley se deroga sólo por otra ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad. Constitución Política del Perú [Const.]. (29/12/1993). Artículo 103, [Título IV]. ed. 2016 Recuperado de: <http://www4.congreso.gob.pe/comisiones/1996/constitucion/cons1993.htm>

5.1.5 Principio de Solidaridad

El Principio de Solidaridad no se encuentra establecido expresamente en la Constitución de 1993, sin embargo es la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que reconoce al principio de solidaridad como fuente de derecho, así por ejemplo tenemos, la Sentencia 0004-2004-AI/TC de 21 de setiembre de 2004, que establece que:

“el principio de solidaridad se encuentra en el expreso implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado como un Estado Social, establecido en el artículo 43 de la Constitución.” (Sentencia Constitucional 0004-2004-AI/TC, 2004),

Mediante este principio se hace posible uno de los fines del Estado que es el financiamiento de recursos por terceros en ultima ratio, mismos que hacen posible las demandas del interés general; en otras palabras, el termino solidaridad es una de las garantías para que el Estado cumpla con las necesidades de interés público.

Por ello, al tratar el término solidaridad, es inevitable referirnos a la función del tributo, no solo por su función recaudaría del Estado, sino desde una función social, Así pues, la sociedad tiene la imperativo compromiso de financiar a través de sus tributos los gastos públicos. Entonces entendemos que a través del pago de tributos el Estado puede satisfacer las necesidades públicas, el pago no es una obligación, sino un deber, traducido en el deber de contribuir.

Para (Ruiz & Robles , 2013) haciendo referencia a Luis Duran Rojas, el deber de contribuir circunscribe varias prestaciones; la primera, es la conducta de tributar de los ciudadanos, la segunda, es aportar a la labor de la administración publica en el control de tributos, y la tercera, se refiere a los deberes de terceros que colaboren con el Estado en la concretización del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

De la última se desprenderá el principio de solidaridad, entonces cuando el ciudadano no puede honrar ese deber de tributar será un tercero siempre que cumpla con los requisitos que establece la norma tendrá el deber cumplir con el pago de los tributos, no como una colaboración, sino como un deber que descansa en un fin público y supremo.

Lo cierto es que, durante las últimas décadas en virtud al principio de solidaridad, se han puesto en vigencia, normas con políticas antielusivos, en concreto todas las prácticas de elusión, evasión e informalidad contrarias al principio de solidaridad. Sin embargo es importante, señalar que dichas políticas fundamentadas basadas en el principio de solidaridad deben estar concebidas, considerando la capacidad contributiva de los obligados. Es decir, aquel deber de contribuir que descansa en función a la capacidad económica, por ello entendemos que la progresividad del tributo, tendrá su fundamento en la igualdad siempre que exista la capacidad contributiva, del contribuyente o tercero.

5.1.6 Principio de capacidad contributiva

El principio de capacidad contributiva, tiene sus orígenes a finales del siglo XIX, este principio es considerado como una garantía a la legítima defensa de la propiedad privada.

En cuanto su definición (Tarsitano, 2014) señala que:

“La capacidad contributiva como la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, en tanto es llamada a financiar el gasto público por la revelación de manifestaciones de riqueza (capacidad económica), que ponderadas por la política legislativa son elevadas al cargo de categoría imponible”.

De lo expuesto podemos deducir que la capacidad contributiva tiene una intrínseca relación con la riqueza, razón de la creación de los tributos, por lo que a través de los tributos se transmite la riqueza económica de los privados hacia el estado empero esa transmisión está basada en las reglas y presupuestos, cualitativos y cuantitativos del tributo. De esta manera, para que el tributo sea exigible debe haber capacidad contributiva por parte del sujeto pasivo, por ello la capacidad contributiva es considerada límite a la potestad tributaria.

Siguiendo esa línea, señalamos que la capacidad contributiva tiene dos facetas; por un lado, el deber de contribuir será efectivo en tanto existe capacidad contributiva por parte del sujeto pasivo, y por otro lado, cumple el deber de garantía en el cobro de los tributos, en tanto la recaudación será posible siempre y cuando exista capacidad contributiva. Entonces la capacidad contributiva será un elemento esencial en esa relación económica. Así pues, desde su nacimiento al derecho, es considerado un límite al Estado evitando se graven

tributos arbitrariamente, debiendo adaptarse estos a la capacidad económica del sujeto pasivo.

Ahora bien, el principio de capacidad contributiva, no se encuentra expresamente mencionado dentro de la Constitución, empero se considera un principio implícito, que se fundamenta en el artículo 3 de la Constitución, que nos aclara que los derechos referidos en el artículo 2 no son excluyentes de otros principios implícitos y análogos.

Este argumento que se encuentra fundado en la (Sentencia Constitucional 33-2004-AI/TC, 2004) de 28 de noviembre de 2004, cuando establece que la capacidad contributiva, esta implícitamente establecida en el artículo 74 de la constitución, dada su relación con el principio de igualdad.

A su vez la (Sentencia Constitucional 0053 -2004-PI/TC, 2005) de 16 de mayo de 2005, señala, que este principio es la medida para la determinación del porcentaje de contribución, por ello este principio tiene relación con el principio de igualdad vertical. Por lo que la jurisprudencia, relacionará el principio de capacidad contributiva con el principio de igualdad, hecho que es también discutido por los doctrinarios de esta rama del derecho, Así, para (Sevillano, 2016) la capacidad contributiva es el principio que adopta la igualdad en derecho tributario.

Para Ferreiro señalado (Ruiz, 2017) la capacidad económica más que un tercer principio, es un modo de aplicar la igualdad y generalidad, puesto que sin el principio de capacidad contributiva no sería posible exigir el pago de los tributos a quienes carecen de ella.

Lo cierto es que, el principio de capacidad contributiva, no es una categoría aislada sino que tiene relación con todos los principios en Derecho Tributario, puesto que como se había señalado no solo es un principio sino un elemento esencial y garantía para el cobro del tributo, con lo que desvirtuamos el juicio de algunos doctrinarios que señalan que la capacidad económica sería únicamente una técnica para determinar la aptitud de pago del contribuyente en la medida que tiene un contenido fundamentalmente económico.

En cuanto a la problemática el procedimiento de atribución de la responsabilidad solidaria del consorcio con contabilidad independiente, más allá de fundamentarse en razones

fiscales, debiera considerar en virtud del principio de capacidad contributiva, grados y supuestos en su aplicación.

Con ello se promueve el equilibrio y bienestar del sistema impositivo, concluyendo que el principio de capacidad contributiva no es un simple postulado, sino que en la vida diaria debe ser aplicado por todos los órganos estatales, no como una técnica sino como un elemento esencial en el cobro de los tributo, evitando así una persecución indebida en contra de los administrado.

5.1.7 Principio de legalidad y reserva de tributaria.-

El principio de legalidad, nace al mismo tiempo que nace el tributo, como garantía a la potestad tributaria.

Siguiendo esa línea, el principio de legalidad no es un principio propio del derecho tributario, sino que también tiene relevancia en las demás ramas del derecho, así pues, desde sus primeras épocas este principio fue considerado más un principio de derecho penal “nullum crimen sine lege”, Sin embargo, este principio tiene su caracterización en cada rama del derecho, así pues en el derecho tributario garantiza que la creación de un tributo, sea con previa autorización mediante ley. Es decir el poder soberano del pueblo delegado, al órgano legislativo, se efectiviza mediante un la ley que crea un tributo “nullum tributum sine lege”. Entonces históricamente el principio de legalidad era una regla para la creación del tributo.

Para (Ruiz & Robles , 2013) este principio al igual que el principio de capacidad contributiva, surge como una reacción contra la tesis sobre el predominio del poder del siglo XIX¹⁷. Por ello consideramos al principio de legalidad como elemento predominante del derecho tributario, puesto que desde sus orígenes ha tenido un fin absoluto para la regulación tributaria.

Por su parte, en cuanto a la diferencia entre legalidad y reserva tributaria, por un lado el principio de legalidad, prevista por el artículo 74, se refiere que toda creación, modificación o derogación de un tributo debe ser por ley, entonces este principio expresa que la potestad

¹⁷ Para mayor información sobre la Tesis del predominio de Poder consultar:
Ruiz F. (2017). Derecho Tributario Temas Básicos. Lima: Asociación. Grafica Educativa.

tributaria, solo puede ser ejercida a través de leyes que deben ser emitidas por el órgano elegido por el pueblo es decir el poder legislativo (Constitucion, 1993). Por su parte el principio de reserva tributaria, se encuentra en el párrafo primero y segundo del artículo 74, puesto que tiene relación con la limitación legislativa de los órganos delegados en la creación de tributos. Así pues en virtud a este principio, los Estados dividen facultades y potestades de los órganos competentes en la creación de tributos.

En otras palabras el principio de legalidad, tendría que ver con las características del contenido normativo de las leyes creadoras y reguladoras de tributos, y el principio de reserva tributaria tiene que ver con los órganos del Estado delegados por el pueblo, competentes en la creación de tributos.

A decir de (Sevillano, 2016) “el principio de reserva de ley es el mecanismo a través del cual se hace efectivo el principio de legalidad”.

Por su parte, el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 20 de enero de 2006 señala:

“..... No existe alguna diferencia o distinción entre el principio de legalidad y reserva de ley. Mientras el principio de legalidad, en sentido general se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a las leyes, el principio de reserva implica por el contrario la determinación constitucional que impone la regulación, solo por ley de ciertas materias, así pues la reserva de ley será ejercida por el poder legislativo en primera a través de leyes, y en segunda por el poder ejecutivo a través de decretos legislativos”. (Sentencia 2689-2004-AA/TC, 2006)

En efecto, a pesar que la doctrina no ha establecido una posición uniforme sobre el principio de legalidad y reserva tributaria, la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario define de la misma manera al principio de legalidad, así como el de reserva de ley indicando que son equivalentes.

Entonces conforme lo analizado encontramos que la Administración Tributaria durante el procedimiento de responsabilidad solidaria del consorcio, atribuye la responsabilidad solidaria aplicando correctamente la ley, motivo por lo que los recurrentes no pueden hacer frente a dicho procedimiento bajo ningún argumento, por lo que surge el siguiente

cuestionamiento: ¿Cómo pueden los responsables solidarios hacer frente a un procedimiento completamente legal?

Para responder a esta pregunta, debemos señalar que el sistema impositivo peruano se rige a partir de lo establecido en la norma fundamental, es decir la Constitución Política del Perú. En esa línea, la jurisprudencia constitucional en materia tributaria al ser fuente del derecho, tiene carácter vinculante.

Entonces solo el Tribunal Constitucional podrá en virtud del control difuso, garantizar que en los procedimientos administrativos se respeten las garantías, y principios establecidos por la Constitución (control difuso). Hecho que se encuentra plenamente establecido en la (Sentencia Constitucional N° 4293-2012-AA/TC., 2014) de fecha 18 de marzo de 2014, misma que deja sin efecto la Sentencia del Tribunal Constitucional Exp. N° 3741-2004-AA/TC de 14 de noviembre de 2005 que permitía el ejercicio del control difuso de los entes administrativos.

Por ello, corresponderá a esa instancia definir si en la aplicación del procedimiento de responsabilidad solidaria del consorcio con contabilidad independiente se están respetando no solo el principio de legalidad sino los demás principios constitucionales tributarios, que garanticen mínimamente los derechos fundamentales de los responsables solidarios del consorcio.

VI. ANALISIS DEL PROCEDIMIENTO DE ATRIBUCION RESPONSABILIDAD SOLIDARIA TRIBUTARIA DEL CONSORCIO CON CONTABILIDAD INDEPENDIENTE

De acuerdo a la Ley General de Sociedades los consorcios no tienen personalidad jurídica, es decir, son incapaces de contraer derechos y obligaciones por sí mismos y con terceros, por ello la responsabilidad sobre las obligaciones contraídas por el consorcio las asumen los miembros de acuerdo a lo pactado, en consecuencia, solo existe responsabilidad solidaria, si ello está definido en el contrato de consorcio. Entonces, el consorcio no puede ser titular de patrimonio alguno, puesto a que los bienes que los miembros ponen a

disposición del consorcio, les siguen perteneciendo a los miembros, y si durante la vigencia del consorcio se adquiriesen nuevos bienes estos se registrarían por las reglas de copropiedad de todos los miembros.

No obstante, el consorcio a pesar de carecer de personalidad jurídica, por autonomía del Derecho Tributario, llega a tener una personalidad jurídica ficticia para ser considerado sujeto pasivo a efectos impositivos. La Norma XI del Título Preliminar del Código Tributario, establece que los entes colectivos se encuentran supeditados a dar cumplimiento a las normas tributarias, en consecuencia son sujetos de derechos y obligaciones solo cuando la normativa tributaria lo considere.

A su turno, el (Código Tributario, 2013) en su artículo 21, señala que los entes colectivos (consorcio) aunque no tengan personalidad jurídica, podrán ser sujetos de derechos y obligaciones si una norma específica así lo atribuye. De esta manera, los consorcios siempre y cuando lleven “contabilidad independiente a la de sus partes”¹⁸ tienen personalidad jurídica para el Impuesto General a las Ventas (artículo 14) e Impuesto a la Renta (artículo 65).

Ahora bien, respecto a la diferencia entre un consorcio con contabilidad o sin contabilidad, señalaremos que los consorcios, tienen un fin económico y en su desarrollo en el mercado, realizan transacciones económicas, los cuales a su vez para el Derecho Tributario, configuran el hecho generador del tributo. Este tributo, podría ser asumido por una de las partes del consorcio; sin embargo, si las partes lo han acordado, el consorcio podría tener contabilidad independiente, es decir que las obligaciones tributarias podrían ser asumidas por el propio consorcio. Entonces el hecho que lleve contabilidad independiente por ejemplo para el Impuesto a la Renta, significaría que este tiene que declarar su patrimonio, compuesto por activos y pasivos propios del consorcio; sin embargo, tal como refiere la norma este patrimonio es “ficticio”, dado que solo existe en la contabilidad para efectos del Impuesto a la Renta, y no así para el derecho.

Si bien por autonomía del Derecho Tributario se les otorga una capacidad jurídica ficticia, en realidad esta no tiene valor jurídico, ya que solo es exigible por temas impositivos, lo

¹⁸ Véase también: Tribunal Fiscal (2, agosto de 2012) Resolución de Observancia Obligatoria N° 12591- 5 - 2012 (MP Congorno Prestinoni)

cual a su vez resulta incoherente dado que el consorcio en realidad no tiene patrimonio propio para responder a las obligaciones tributarias emergentes, entonces ¿cómo podría ser sujeto pasivo, si esa capacidad jurídica otorgada parcialmente para ser sujeto de derechos y obligaciones no se hace efectiva?

Para responder a esa duda, se debe entender que en el tratamiento tributario del consorcio con contabilidad independiente, se debe diferenciar entre quien produce el hecho generador y quien asume como sujeto pasivo de la obligación tributaria. Así pues el consorcio solo tendrá capacidad para producir el hecho generador, empero no tendrá capacidad para responder a la obligación tributaria si esta fuere incumplida, en consecuencia esta ficción otorgada por autonomía del Derecho Tributario, no tiene mucho valor para el derecho, puesto que el consorcio, en realidad no cumple la calidad de contribuyente del Impuesto a la Renta ni a las Ventas, porque solo tiene capacidad para producir el hecho generador, mas no tiene capacidad para por sí mismo responder a las obligaciones tributarias incumplidas.

Entonces ¿quién será el sujeto pasivo de las obligaciones tributarias emergentes del consorcio?

Al artículo 90 del Código Tributario establece que las obligaciones tributarias de los entes sin personalidad jurídica deben ser cumplidas por quien los administre o en su defecto por sus miembros. Por ello, siendo que el patrimonio del consorcio en realidad no le pertenece, corresponderá atribuir la responsabilidad solidaria a los administradores o miembros del consorcio, y será en ese orden quienes tendrán que asumir el pago de la deuda tributaria.

Siguiendo esa línea, el Código Tributario no menciona expresamente los supuestos de atribución de responsabilidad solidaria del consorcio con contabilidad independiente, sino que los incluye de en la categoría de “entes colectivos”.

Los Artículos 16 numeral 3, 17 numeral 2, 17 numeral 3 y 18 numeral 6 establecen los supuestos de esta responsabilidad solidaria delimitando “los sujetos” que pueden ser responsables solidarios conforme lo siguiente:

1. Los administradores o administradores de hecho del consorcio con contabilidad independiente.

2. Los miembros del consorcio con contabilidad independiente.
3. Los adquirentes del activo o pasivo.

En cuanto al orden de prelación de cobro, la jurisprudencia ha señalado que no existen supuestos en la norma que exijan a la Administración Tributaria nombrar responsables solidarios en un orden de grados. Así por ejemplo, la (Resolución del Tribunal Fiscal N° 1442-8-2017) de fecha 16 de enero de 2017, ha señalado que si bien los artículos 16 numeral 3 (responsabilidad solidaria del administrador) y 18 numeral 6 (responsabilidad solidaria de los miembros del ente colectivo) establecen supuestos de atribución de la responsabilidad solidaria, la norma no exige que la Administración Tributaria tenga que imputar la responsabilidad solidaria en orden de grados, pudiendo decidir si se imputa la responsabilidad solidaria al amparo del artículo 18 numeral 6 del Código Tributario o de acuerdo al artículo 16 numeral 3 del mismo Código.

En consecuencia, el criterio de la Administración Tributaria confirmado por el Tribunal Fiscal señala que si bien se puede imputar la responsabilidad solidaria al representante legal o administrador conforme el artículo 16 numeral 3, ello no inhibe la facultad del fisco de poder atribuir la responsabilidad solidaria únicamente a los miembros por el total de la deuda conforme el artículo 18 del Código Tributario. Entonces, es el fisco decide quien asumirá la deuda en calidad de responsable solidario, independientemente si intervino o no en el hecho generador.

Respecto a ello, y contrario a lo expuesto por el Tribunal Fiscal en la Resolución del Tribunal Fiscal 1442-8-2017, en cuanto a la inexistencia de grados de prelación de cobro, el artículo 90, establece que las obligaciones tributarias de los entes sin personalidad jurídica deben ser cumplidas por quien los *administre o en defecto por sus miembros* (Código Tributario, 2013).

Entonces conforme a este postulado normativo, si existiría un orden prelación de cobro, debiendo la Administración Tributaria determinar la responsabilidad solidaria en primer lugar, al que “administre” el consorcio y si ello no fuera posible a los “miembros del consorcio”.

En esa línea, a continuación se expondrá, procedimiento por el que la Administración Tributaria debiera atribuir la responsabilidad solidaria del consorcio con contabilidad independiente:

6.2 Responsabilidad Solidaria del Administrador del consorcio con contabilidad independiente

Como ya se había señalado el Artículo 90 del Código Tributario establece la legalidad de la prelación de cobro de las obligaciones tributarias del consorcio con contabilidad independiente, entonces de acuerdo a ello la Administración Tributaria debiera determinar la responsabilidad solidaria en principio al “administrador”.

Al respecto, el artículo 16 numeral 3 del (Código Tributario, 2013) establece que los administradores de los entes colectivos (consorcios) o quienes tengan a su disposición bienes de los entes colectivos podrán ser responsables solidarios en calidad de administradores o representantes, siempre y cuando se haya demostrado dolo, negligencia o abuso de facultades por las que se hayan originado deudas con el fisco.

Entonces, para atribuir la responsabilidad solidaria la Administración Tributaria deberán validar los siguientes supuestos:

6.2.1 El rol del sujeto (responsabilidad por rol)

Se debe validar, si el sujeto es efectivamente el administrador o representante legal del consorcio con contabilidad independiente, o tiene a su disposición bienes de los entes colectivos sin personalidad jurídica.

La Resolución del Tribunal Fiscal establece 01028-3-2012 en cuanto a la atribución de responsabilidad de los representantes legales o administradores la Administración Tributaria debe verificar, 1) si ellos ejercían funciones en esos periodos, 2) si cumplían funciones respecto al pago de tributos por esos periodos, 3) si el incumplimiento se debe a la negligencia, dolo o abuso de facultades. Entonces la Administración Tributaria deberá

probar que el presunto responsable haya ejercido el cargo en la gestión y periodos de la deuda impaga.

Así por ejemplo, para identificar que realmente es el administrador o representante legal, se podrán verificar los documentos de empadronamiento del consorcio con contabilidad independiente donde se encuentra registrado el representante legal y las facultades que este tenía respecto al consorcio, etc.

Respecto al sujeto “que tiene a su disposición bienes de los entes colectivos sin personalidad jurídica”, se deben verificar los registros, escritos o aquellos documentos que establezcan quienes disponen de los bienes, que claramente pudieran ser los mismos miembros del consorcio.

Además de ello, el artículo 16 – A del Código Tributario establece una categoría adicional, denominada “representante o administrador de hecho”, por el cual se deberá probar que el sujeto cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 16 numeral 1 - 11. Así por ejemplo, la Administración Tributaria podrá calificar como administrador de hecho, aquel que sin tener la calidad de administrador actué como tal a pesar de ser nombrado por un órgano incompetente en ese cargo.

6.2.2 Calificación del dolo negligencia, o abuso de poder (responsabilidad por culpa/resultado)

Los numerales 1 al 11 del artículo 16 del Código Tributario, establecen las causales de calificación de dolo, negligencia, o abuso de poder, además de ello el mismo artículo en su numeral 12 faculta a la Administración Tributaria, para que pueda probar el dolo, negligencia o abuso de poderes, cuando no se encuentre establecido en una categoría específica.

Entonces, la Administración Tributaria no podrá atribuir directamente la responsabilidad solidaria al administrador, administrador de hecho o el que tenga en su disposición los bienes del consorcio, puesto que la norma prevé un “procedimiento” a través se debe atribuir y calificar la intencionalidad del sujeto, de acuerdo a lo siguiente:

a) Atribuir la intencionalidad del sujeto conforme las causales contenidas en los numerales 1 al 11 del párrafo tercero del artículo 16 del Código Tributario

Respecto a las causales contenidas en los numerales 1 al 11 del artículo 16 del Código Tributario, se debe entender que este procedimiento no es una mera subsunción de los presupuestos de la norma, sino más bien la Administración Tributaria debe evaluar la conducta del sujeto al cometer esa infracción.

Tal como señalábamos en el marco teórico esta responsabilidad solidaria, no surge de la relación jurídica directa (estado – contribuyente), sino que nace por una causal (determinada por la norma) que ha impedido se cumpla con las obligaciones tributarias, por las que un tercero deberá responder. Es por esta razón que se deberá establecer la intencionalidad del sujeto (representante, administrador, o el que tenga en su disposición bienes del consorcio) en incumplir con la norma (responsabilidad por culpa/resultado), para así poder calificar si hubo dolo, negligencia o abuso de facultades.

En cuanto a la intencionalidad, cabe aclarar que el artículo 16 en sus numerales 1 al 11 no distingue, la técnica por la cual se podría considerar que existió dolo, negligencia o abuso de las facultades, es decir, si bien establecen las causales, la norma no hace una diferenciación entre dolo, negligencia o abuso de facultades. Respecto a ello es pertinente señalar que la (Resolución del Tribunal Fiscal N° 2723-2-2004) de fecha 30 de abril de 2004 establece que existe dolo cuando el sujeto con intención, voluntad y conciencia deja de pagar la deuda tributaria, criterio que se encuentra fundado en el artículo 1318 del (Código Civil - D.L. 295, 1984), que establece que existe dolo cuando de manera deliberada no se cumple con una obligación.

Asimismo, la misma Resolución de Tribunal Fiscal establece que existe negligencia grave cuando el sujeto pasivo omite el pago de una obligación tributaria sin justificación, por falta de diligencia. Así también lo ratifica el artículo 1319 del (Código Civil - D.L. 295, 1984), que establece que la negligencia surge contra quien no cumple con una obligación.

En cuanto al abuso de facultades, el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 2723 -2 – 2004 de fecha de fecha 30 de abril de 2004 señala que existe abuso de facultades cuando se realizan actos sin las facultades concedidas.

b) Probar la intencionalidad del sujeto

Conforme este criterio normativo, la Administración Tributaria tiene plenas facultades para demostrar el dolo, negligencia o abuso de facultades, esto no significa que exista una apertura a subjetividades, que vulneren los derechos fundamentales del administrado, empero de suceder ese presupuesto, en el que los aplicadores del derecho no consideren criterios estrictamente objetivos, dando lugar a presunciones de carácter subjetivo, lo lógico sería que el presunto responsable solidario tenga la oportunidad para hacer conocer los motivos por los que se incumplieron con las obligaciones tributarias, es decir, que pueda exponer los argumentos y pruebe con documentos que demuestren o no la concurrencia del supuesto, para que así la Administración Tributaria pueda determinar si existe o no responsabilidad solidaria.

Cabe señalar que esta inconsistencia de la norma, afecta la esfera legal puesto que existe el riesgo que se atribuya la responsabilidad solidaria sin tener sustento probatorio que demuestre efectivamente la participación en actos que eviten el pago de las obligaciones tributarias, por ello es necesario una reformulación normativa, criterio que es compartido por tratadistas del área, así sí pues el Instituto Peruano de Derecho Tributario ha pronunciado que las causales de presunción de negligencia, dolo y abuso de facultades debieran ser correctamente establecidas a fin que la Administración Tributaria no tenga oportunidad a la discrecionalidad. Debiéndose establecer requisitos que permitan establecer la responsabilidad solidaria del artículo 16 del Código Tributario numeral 2, 3 y 4¹⁹.

No obstante, a pesar de no estar delimitadas las causales de negligencia, dolo y abuso de facultades, la Administración Tributaria siempre que atribuya la responsabilidad tributaria conforme este supuesto, debe considerar por jerarquía normativa los principios de derecho tributario, aun si ellos no están literalmente establecidos en la norma adjetiva.

¹⁹ Para mayor información consultar:-
Instituto Peruano de Derecho Tributario (2007). IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario "Sujetos Pasivos Responsables en materia tributaria"

- c) Necesidad de un procedimiento integral que otorgue oportunidad al presunto responsable solidario a presentar descargos.

En el procedimiento establecido por la SUNAT por lo general el presunto responsable solidario, es notificado por un requerimiento de atribución de la responsabilidad solidaria, a efectos que presente descargos, para lo cual la Administración Tributaria ha establecido plazos conforme su propio criterio.

Respecto a ello presentados los descargos la Administración Tributaria emite un Informe de fundamentación de la Responsabilidad solidaria y acto seguido la Resolución de Determinación de la Responsabilidad Solidaria.

Además del procedimiento mencionado la (Resolución Tribunal Fiscal N°1873-53-2003) de 9 de abril de 2003 señala que la Administración Tributaria al atribuir la responsabilidad solidaria debe cumplir con los requisitos establecida en el artículo 77, o en su defecto con un “acto similar” que determine la responsabilidad solidaria. Respecto a este último, se debe referir que la norma o algún otro reglamento, no definen que se entenderá por “acto similar”, entonces el hecho que no haya regulación específica que delimita el concepto de acto similar implicaría inseguridad jurídica. Esto podría también vulnerar no solo el debido procedimiento establecido en el artículo 139 numeral 3 de la Constitución, sino los principios constitucionales tributarios, entre estos el respeto a los derechos fundamentales, específicamente a la defensa. Llegando inclusive por medio de las medidas cautelares de bienes, afectarse todos los bienes del sujeto pasivo, por causales de responsabilidad solidaria que no le son atribuibles, y en consecuencia vulnerar los principios de no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales.

Esa inseguridad jurídica pudiera suceder cuando de manera directa sea atribuya la responsabilidad solidaria en el mismo documento “acto similar”, sin considerar un documento previo de requerimiento de pruebas a ser presentados por el presunto responsable. En consecuencia el sujeto pasivo solo podrá asumir defensa después de la atribución de la responsabilidad solidaria notificado mediante dicha Resolución. Así pues no podrá interponer recurso de queja sino un recurso de reclamación o apelación a fin de oponerse a esa atribución de responsabilidad solidaria.

La Resolución del Tribunal Fiscal 10885-3-2015 de fecha 10 de noviembre de 2015 establece que para determinar la responsabilidad solidaria no es necesario el inicio de un procedimiento de fiscalización, sino ello puede ser establecido directamente en la Resolución de Determinación conforme lo señala el artículo 20 – A del Código Tributario, a través del cual se establezca la causal de atribución de responsabilidad solidaria y el monto en el que asumirá esa responsabilidad.

Ahora bien, otra inseguridad jurídica sucede cuando la administración tributaria no fundamenta la conducta del sujeto pasivo, es decir no establece por qué debe considerarse “dolo” o “negligencia” o “abuso de facultades”. Ante ello surge la necesidad de un procedimiento unificado, esto no significa que el procedimiento deba ser reglamentado donde la Administración Tributaria solo se limite a subsumir los actos a la norma de manera aislada y técnica. Sino Lo que se quiere en todo caso, es que la Administración Tributaria siempre que se establezca la responsabilidad tributaria bajo este supuesto, no solo otorgue la oportunidad al sujeto pasivo para presentar descargos sino que pueda ejercer el derecho a la defensa de manera integral, y que los fallos de la administración tributaria estén fundamentados.

Se debe entender que en ese proceso de aplicar la norma, la Administración Tributaria no representa al sujeto activo (estado) sino como un órgano encargado de hacer valer “el sistema jurídico”, en otras palabras como encargado de aplicar el derecho. Es decir, que el órgano administrativo debe situarse en un punto intermedio, y aplicar el derecho considerando no solo el principio de legalidad, sino procurando el respeto a los derechos fundamentales, puesto que si bien el procedimiento de responsabilidad solidaria tiene fines recaudatorios, no se debe dejar de lado el respeto a los derechos del sujeto pasivo.

Esa labor de la Administración Tributaria, no será tarea fácil, puesto que en el balance de los intereses del Estado, y los derechos del administrado (motivación de la instancia administrativa), tendrá que definir hasta qué punto “la recaudación”, como interés del bien común, no vulnera “los derechos del sujeto pasivo”.

En esa tarea, será necesario considerar en todo momento que el principio a los derechos fundamentales, como al ejercicio de la potestad tributaria se encuentra por encima de cualquier consideración fiscal...

Entonces si lo que se pretende es “respetar los derechos fundamentales” la única forma de hacerlo es a través de un debido proceso, el cual no refuta el contenido de la norma, sino la forma en la que los administradores de derecho aplican la norma a un caso concreto. La (Ley N° 27444. Ley de Procedimiento Administrativo General , 2001) Señala que de manera supletoria a los procedimientos tributarios, los administrados tienen reconocidos derechos y garantías del debido procedimiento entre estos el de presentar pruebas y que las resoluciones sean motivadas en derecho.

Entonces la administración tributaria, en la subsunción de la conducta del sujeto al supuesto de responsabilidad solidaria, debe considerar los siguientes aspectos:

Numeral 16. Derecho a la propiedad

Numeral 20. Derecho a la petición a la que la autoridad deberá responder

Numeral 23. Derecho a la Legítima Defensa

Numeral 24. Derecho a un Debido Proceso que se traduce en todo acto u omisión debe ser calificado en la norma, de manera expresa y atribuido con en un proceso (Constitucion, 1993).

Así también, al no existir una conceptualización de “dolo” “negligencia” o “abuso de facultades” establecida en la norma, el Órgano Administrativo para realizar la evaluación de la conducta del sujeto pasivo, debe asumir una postura intermedia, no como parte de la relación jurídica (sujeto activo), sino como una repartición del estado. Es decir que evite entrar en la arbitrariedad de hacer valer fundamentos estrictamente recaudatorios, puesto que ello vulnera no solo los derechos del sujeto pasivo sino el propio el sistema jurídico.

6.2.3 Determinación del porcentaje de cobro

La responsabilidad establecida en el artículo 16 numeral 3 no establece la proporción en la que los responsables solidarios tengan que responder por las deudas del consorcio, sin embargo conforme el artículo 20 numeral 1 se establece que la deuda puede ser exigida total o parcialmente a todos a los responsables a la vez o solo a uno.

Con esta medida la Administración Tributaria asegura el cumplimiento de los objetivos recaudatorios puesto que la determinación del porcentaje de cobro será una decisión propia

y exclusiva de la Administración Tributaria. En consecuencia, no existiría método, técnica o requisitos que determinen cuando se debe cobrar el total de la deuda tributaria ni cuándo debe cobrar el parcial de la deuda (proporcionalidad).

a) *Necesidad de un procedimiento que establezca reglas, técnicas y límites en el porcentaje cobro de la deuda tributaria al responsable solidario*

La (Resolución del Tribunal Fiscal 14498-5-2016) de 09 de noviembre de 2016 señala que en cuanto a la proporcionalidad del cobro, el artículo 20 no establece que sea obligación de la Administración Tributaria establecer el cobro de la deuda al responsable solidario en proporción a su participación en el contrato, pudiendo ser atribuido con base al total de la deuda tributaria.

No obstante de ello, consideramos que pese a no existir límites o reglas en el porcentaje de cobro, ello no significa que por invocación de esa facultad, la Administración Tributaria se extralimite y vulnere así los principios, lo contrario sería una vulneración a los principios de igualdad, generalidad y capacidad contributiva.

PRINCIPIO DE IGUALDAD	PRINCIPIO DE GENERALIDAD	PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA
<p>Tal como se había señalado “la igualdad” establecida como principio del derecho en general, se concretiza cuando dos situaciones iguales han sido tratadas en semejante manera, así pues, se trata de desigualdad cuando en una situación igual existe discriminación, por las razones establecidas en la Constitución, tales como origen, sexo, raza, idioma, religión, opinión, condición económica, etc.</p> <p>Respecto a ello, de acuerdo a nuestra problemática podemos evidenciar desigualdad cuando dos administradores, o sujetos que tienen disponibilidad de los bienes del consorcio son tratados en desigualdad, pese a encontrarse en la misma situación o cumplir el presupuesto de la norma, es decir que ambos hayan tenido la intencionalidad de no pagar las obligaciones tributarias de su periodo, y sin embargo a Administración Tributaria a fin de asegurar recaudación haya seleccionado al sujeto pasivo con mayor patrimonio a fin que este pueda compensar el total de la deuda tributaria (igualdad ante la ley)</p>	<p>Respecto a este principio también llamado “igualdad en la ley”, si bien no está suscrito de manera literal en la Constitución, forma parte del Derecho Tributario, en tanto ha sido una posición asumida por el Tribunal Constitucional.</p> <p>Este principio está vinculado también al principio de capacidad contributiva en cuanto cuantía de contribución.</p> <p>Por lo que, en virtud al principio de generalidad la Administración Tributaria debiera establecer la responsabilidad solidaria de los administradores o quienes tengan a disposición de los bienes de manera uniforme, es decir que la deuda tributaria sea cumplida de manera proporcional, sin dar lugar a excepciones discrecionales donde solo existe responsable de</p>	<p>Como bien ya habíamos señalado en la teoría, el “principio de capacidad contributiva” es la capacidad para ser sujeto pasivo de las obligaciones tributarias y que a pesar de no estar establecido expresamente en la Constitución la (Sentencia Constitucional 33-2004-AI/TC, 2004) de 28 de noviembre de 2004, establece que es un verdadero principio de derecho tributario.</p> <p>Al respecto, entenderemos la capacidad contributiva como un principio y una técnica por medio de la cual la Administración Tributaria deberá determinar la aptitud de pago del sujeto pasivo a ser nombrado responsable solidario, no solo en virtud a razones fiscales, sino en pro del equilibrio y bienestar del sujeto pasivo, evitando así una persecución indebida.</p>

<p>Al respecto la (Sentencia Constitucional 5970-2006-PA/TC, 2007) de 12 de noviembre 2007, refiere que la igualdad tiene que ver con la graduación de la carga tributaria en función de la riqueza económica de los sujetos llamados a cumplir con el deber de contribuir. . Es decir que la Administración Tributaria en virtud a la "igualdad vertical" puede determinar que la carga tributaria deba ser asumida en mayor proporción por los que tienen más riqueza, y en menor proporción a los que tienen menos riqueza.</p> <p>Ahora bien, si todos los supuestos responsables tienen el mismo nivel, la Administración Tributaria debiera aplicar la igualdad horizontal que es tratar en igual manera a todos los sujetos que poseen un determinado nivel de riqueza económica tiene que soportar un mismo nivel de carga tributaria.</p> <p>En consecuencia, el hecho que la norma establezca que la Administración Tributaria puede nombrar responsable solidario a uno o todos, por el total o parcial de la deuda tributaria, significa que esa facultad debe estar supeditada al principio de igualdad debiendo analizarse si realmente el obligado a responder a la deuda en calidad de responsable solidario ha participado, si tuvo la intencionalidad, si las deudas se originan en su gestión, si tenía facultades, se ha beneficiado del contrato, en qué proporción y si posee la misma capacidad económica que los demás.</p> <p>Así por ejemplo, sería vulneratorio que la Administración Tributaria decida atribuir la responsabilidad solidaria a solo uno de los administradores, en virtud a que es titular de bienes con los que puede cubrir el adeudo tributario sin considerar que se puede ocasionar la insolvencia, "<i>discriminando económicamente</i>", puesto que se cobrando una deuda de manera desproporcional, hecho que se agrava cuando los demás candidatos a ser responsables no son afectados con sus bienes, ni en mayor ni menor proporción.</p>	<p>la deuda tributaria del consorcio sin una justificación previa.</p> <p>Ahora bien, no significa que la Administración Tributaria no pueda atribuir la responsabilidad solidaria solo a un sujeto, pues ello es posible, siempre y cuando y el sujeto pasivo a ser responsable solidario tenga capacidad contributiva y los demás no que estando en su misma posición "presuntos responsables solidarios" no la tengan. Dicho aspecto es legal puesto que con ello se aseguran que nadie este eximido de su pago, a no ser que exista causa justificada basada en criterios económicos que eximan su pago.</p> <p>Entonces, este principio de generalidad está regulado por la capacidad contributiva de los presuntos responsables solidarios.</p>	<p>Entonces si bien los principios de igualdad y generalidad nos indican que se debe tratar igual a los iguales, en proporcionalidad a aquellos que no tienen la situación económica, claro está que antes de aplicar estos principios la Administración Tributaria deberá medir la capacidad contributiva de todos los sujetos para determinar quienes se encuentran en igualdad de condiciones de pago, o con menores condiciones de pago.</p>
--	---	--

6.3 Responsabilidad Solidaria del Miembro del Consorcio contabilidad independiente.

De acuerdo a la reciente jurisprudencia del Tribunal Fiscal, Resolución N° 10498-5-2016 de 27 de junio de 2016, Resolución N° 6155-1-2016 de 27 de junio de 2016, Resolución 9268-8-2016 de 28 de septiembre de 2016, podremos evidenciar que la Administración Tributaria para establecer la responsabilidad solidaria de las deudas del consorcio con contabilidad independiente, ha preferido adherirse a lo establecido en el Artículo 18 numeral 6 (segundo

párrafo) del Código Tributario, el cual establece que los miembros del consorcio con contabilidad independiente, serían responsables solidarios directos, debiendo asumir todos o uno por las obligaciones tributarias incumplidas en el plazo legal o que se encuentren pendientes al cese del ente colectivo (consorcio con contabilidad independiente).

6.3.1 Validación de grados de atribución de responsabilidad solidaria

a) Necesidad de considerar el artículo 90 del Código Tributario

El Artículo 90 del Código Tributario establece que las obligaciones tributarias de los entes colectivos serán asumidas por los “administradores” o en su defecto por los “miembros del ente colectivo”. Entonces, lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal 1442-8-2017 de fecha 16 de enero de 2017, *“respecto a que la norma no exige que la Administración Tributaria tenga que imputar esta responsabilidad solidaria en orden de grados, pudiéndose decidir si se imputa la responsabilidad solidaria al amparo del artículo 18 numeral 6 del Código Tributario o de acuerdo al artículo 16 numeral 3 del mismo Código”*, es vulneratorio al principio de legalidad.

En consecuencia, la problemática surge ante la falta de interpretación de la norma por parte del ente administrativo (Administración Tributaria y Tribunal Fiscal), siendo incorrecto que en la aplicación del derecho se limiten la lectura de un artículo, sin considerar el texto normativo integralmente, ni mucho menos el sistema jurídico.

Este hecho es lesivo al propio principio de legalidad que garantiza “la creación de normas, y que su aplicación sea con previa autorización mediante ley” y vulnera los derechos fundamentales del sujeto pasivo, debiéndose acudir en ultima ratio a la interpretación del Tribunal Constitucional.

Respecto a ello el sistema impositivo peruano se rige a partir de lo establecido en la norma fundamental, es decir la Constitución Política del Perú. En esa línea, la jurisprudencia constitucional en materia tributaria al ser fuente del derecho, tiene carácter vinculante.

Entonces solo el Tribunal Constitucional podrá en virtud del control difuso, garantizar que en los procedimientos administrativos se respeten las garantías, y principios establecidos por la Constitución (control difuso). Hecho que se encuentra plenamente establecido en la

(Sentencia Constitucional N° 4293-2012-AA/TC.) De fecha 18 de marzo de 2014, misma que deja sin efecto la Sentencia del Tribunal Constitucional Exp. N° 3741-2004-AA/TC de 14 de noviembre de 2005 que permitía el ejercicio del control difuso de los entes administrativos.

6.3.2 Determinación de la causal por la que se atribuye la responsabilidad solidaria

a) Rol del sujeto (responsabilidad por rol)

El artículo 18 numeral 6. Únicamente exige que se identifique que el sujeto pasivo sea miembro del consorcio, no establece otros supuestos para determinar la responsabilidad solidaria de los miembros del consorcio,

De acuerdo a la jurisprudencia vigente la Administración Tributaria debe vincular jurídicamente al miembro del consorcio con la deuda tributaria. Por lo también se deberá considerar al periodo y gestión en el que un miembro fungió como tal (temporalidad),

Por su parte también la jurisprudencia, ha señalado que no son válidos los argumentos de desvinculación de la deuda por desconocimiento de la administración del consorcio manejo contable, es decir de nada importarían las funciones que haya cumplido el miembro del consorcio. Tampoco serán válidos los fundamentos de la falta de proporcionalidad puesto que la Administración Tributaria, conforme el artículo 18 tiene delegada la facultad de decidir a cuál de los miembros del consorcio debe efectuar el cobro de la deuda.

Entonces el único argumento para desvirtuar la atribución de responsabilidad solidaria en base al artículo 18 numeral 6 del Código Tributario es el referido al periodo y gestión en el que se generó la deuda tributaria, considerando que es responsable por las deudas el que fue miembro del consorcio en el periodo en el que se originaron.

b) Ausencia supuestos en la norma y falta de interpretación del sentido normativo.-

El procedimiento para atribuir responsabilidad solidaria, de los miembros del consorcio, a diferencia del al procedimiento de responsabilidad solidaria para los “administradores” o representantes legales, no establece supuestos de culpa, ello conlleva hacernos la siguiente pregunta ¿Por qué la norma no define supuestos de culpa para atribuir la responsabilidad solidaria del miembro del consorcio ni tampoco obliga a la administración tributaria a calificar negligencia, dolo o abuso de facultades?.

Ese punto, deberá ser analizado por el órgano legislativo, puesto que el hecho que el artículo 18 no establezca mayor supuestos que el ser miembro del consorcio, origina interpretaciones erróneas de la norma, o peor aún un tecnicismo jurídico, propio de la escuela positivista, donde de manera restringida y escueta se aplica la norma, sin considerar el verdadero objeto de la misma, ni el sistema jurídico de manera integral, dejando de lado los principios constitucionales de proporcionalidad, igualdad, capacidad contributiva y otros. Así por ejemplo, el hecho que se obligue solo a uno de los miembros del consorcio al pago del tributo en calidad de responsable solidario, sin mayor fundamento más que el que se otorga a la Administración Tributaria para imponer responsabilidad a cualquiera de los miembros, vulnera el principio de proporcionalidad e igualdad ante la ley. Evidentemente eso lleva a preguntarnos porque los otros miembros que ejercieron también en esos periodos donde se originó la deuda, no fueron nombrados responsables solidarios.

c) *Critica a la responsabilidad solidaria directa establecida en el artículo 18 numeral 6 del C.T.*

En primer lugar, se ha comprobado que el artículo 18 numeral 6 no establece supuestos o causales para la atribución de la responsabilidad, ni tampoco obliga a la administración tributaria a calificar el dolo, negligencia o abuso de facultades. En consecuencia no se pueden atribuir supuestos de hecho que originen la responsabilidad solidaria, como ocurre en los numerales 1 a 11 del artículo 16 del Código Tributario.

En segundo lugar, según la Resolución del Tribunal Fiscal 1279-1-2015-16 tanto la Administración Tributaria así como el Tribunal Fiscal, tendrían un criterio técnico respecto a la atribución de la responsabilidad solidaria de los miembros del consorcio, puesto que no considerarían el caso en concreto, ni fundamentarían sus fallos en virtud a los principios constitucionales de proporcionalidad, generalidad, igualdad ante la ley. En consecuencia,

si bien no estaría vulnerando el principio de legalidad, ello no quiere decir que no se haya vulnerado los demás principios en derecho tributario.

En efecto, tanto la incongruencia normativa así como la ausencia de interpretación de los Órganos Administrativos han generado una controversia, que es plenamente justificable.

d) Propuesta de atribución de responsabilidad solidaria basada en la interpretación sistemática de la norma.-

A pesar que el artículo 18 numeral 6, no establece supuestos de atribución, ni requiere que se califique la conducta del sujeto pasivo por dolo, negligencia o abuso de facultades, corresponderá a los órganos facultados, emitir criterio respecto a la pertinencia o no de la norma.

Sin embargo, este hecho no debe ser excusa para que en su aplicación se vulnere el debido procedimiento establecido en el artículo 139 numeral 3 de la Constitución, eso quiere decir que los órganos administrativos deben aplicar la norma en coherencia con el propio sistema normativo, tomando en cuenta que el sistema jurídico es una unidad, y la interpretación errónea de una norma, puede vulnerar de las demás normas del sistema jurídico y criterios supremos tales como los principios de derecho.

Eso quiere decir que Administración Tributaria debe interpretar de manera sistemática las normas, y que al asignar la calidad de responsable solidario a uno de los miembros del consorcio se debe identificar mínimamente que el sujeto tuvo efectiva participación en el hecho generador y tuvo intencionalidad respecto a la decisión que dio origen al incumplimiento de las deudas.

Ahora bien, con esta propuesta de reformulación normativa, no se pretende establecer un procedimiento reglamentario por el cual la Administración Tributaria solo se limite a subsumir los actos a la norma, sino que se efectuó un procedimiento basado, la interpretación sistemática de las normas, que permita establecer la relación entre un hecho y sus consecuencias, la intencionalidad del sujeto respecto al incumplimiento de la norma y su conocimiento de la infracción (motivación en el ámbito administrativo)

Desde la perspectiva constitucional, cuando la Administración Tributaria aplica el artículo 18 numeral 6, debe considerar los principios tributarios, de proporcionalidad, igualdad, generalidad, capacidad contributiva, etc.

PRINCIPIO DE RESPETO A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES	PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD	PRINCIPIOS DE IGUALDAD, PROPORCIONALIDAD Y CAPACIDAD CONTIBUTIVA
<p>Se debe establecer que este principio se encuentra por encima de cualquier consideración fiscal.</p> <p>El hecho que la Administración Tributaria tenga la facultad de decidir quién debe ser nombrado responsable solidario, no significa que esa decisión no este fundada en un procedimiento arbitrario sin posibilidad a una interpretación y descargos de las partes. Si bien el artículo 20 – A del Código Tributario establece que la deuda puede ser cobrada por el total o parcial a cualquiera de los miembros o a todos simultáneamente, se supone que los entes administrativos deben considerar un mínimo respeto a los derechos fundamentales, evitando la confiscatoriedad horizontal).</p> <p>Entonces, la falta de un debido proceso, que establezca causales y supuestos de atribución solidaria y que dé lugar a prueba en contrario, es vulnerable del Artículo 2 de la constitución, en los numerales siguientes: <i>Numeral 16. Derecho a la propiedad</i> <i>Numeral 20. Derecho a la petición a la que la autoridad deberá responder</i> <i>Numeral 23. Derecho a la Legítima Defensa</i> <i>Numeral 24. Derecho a un Debido Proceso que se traduce en todo acto u omisión debe ser calificado en la norma, de manera expresa y atribuido con en un proceso</i> (Constitucion, 1993).</p> <p>Respecto a este último, la Ley N° 27444 señala que de manera supletoria a los procedimientos tributarios, los administrados tiene reconocidos derechos y garantías del debido procedimiento entre estos el de presentar pruebas y que las resoluciones sean motivadas en derecho.</p> <p>Por lo que corresponderá, acudir por medio de la eficacia vertical u</p>	<p>Este principio establece el límite cuantitativo y cualitativo a la potestad tributaria. En este caso, la confiscatoriedad, no se trata del decomiso de algunos bienes, sino de la confiscación el total de su patrimonio, es decir privar del uso de todos los bienes, sin justa razón.</p> <p>Por ello, tal como se había señalado en el marco teórico, la vulneración a este principio se da cuando se limita la vida cotidiana del deudor (Sentencia Constitucional 8349-2006-PA/TC, 2007), y se desprotege el bienestar del administrado con una presión tributaria alta afecta el su bienestar (Sentencia Constitucional 2302-2003-AA/TC, 2005).</p> <p>Al respecto, este procedimiento puede llegar a ser confiscatorio cuando se concretan los siguientes supuestos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Cuando el responsable solidario asume la deuda total del consorcio con todo su patrimonio sin considerarse su capacidad contributiva ni proporcionalidad, hecho que a su vez puede derivar en la insolvencia. 2. Cuando el responsable solidario debe asumir toda la deuda tributaria, a pesar que en el incumplimiento de las obligaciones tributarias intervinieron también otros sujetos pasivos, de su mismo nivel o características. <p>Si bien está permitido que el cobro de la deuda sea hasta cubrir su monto total, el miembro del consorcio solo debiera asumir el pago solo hasta el monto de los bienes o dineros aportados al consorcio, beneficio obtenido, y participación en el hecho que</p>	<p>“La igualdad” establecida como principio del derecho en general, se concretiza cuando dos situaciones iguales han sido tratadas en semejante manera, así pues, la de desigualdad se concretiza cuando en una situación igual existe discriminación, por las razones establecidas en la Constitución, tales como origen, sexo, raza, idioma, religión, opinión, condición económica, etc.</p> <p>Respecto a ello, este procedimiento puede ser confiscatorio cuando se concretan los siguientes supuestos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Cuando los miembros del consorcio son tratados en desigualdad, pese a encontrarse en la misma situación o cumplir el presupuesto de la norma, por ejemplo el hecho de ser miembros del consorcio, en el mismo periodo que se generó la deuda tributaria. En consecuencia la discriminación sería del tipo económico porque, solo uno es obligado a responder a la deuda tributaria con su patrimonio a fin que este pueda compensar el total de la deuda tributaria, (desigualdad ante la ley). 2. cuando la Administración Tributaria decide atribuir la responsabilidad solidaria a solo uno de los miembros, en virtud a que es titular de bienes con los que puede cubrir el adeudo tributario sin considerar que se puede ocasionar la insolvencia, “discriminando económicamente”, cobrando una deuda de manera desproporcional. Al respecto la (Sentencia Constitucional 5970-2006-PA/TC, 2007) de 12 de noviembre 2007, refiere que la igualdad tiene que ver con la graduación de la carga tributaria en función de la riqueza económica de los sujetos llamados a cumplir con el deber de contribuir. Es decir que la Administración Tributaria en virtud a la “igualdad vertical” puede determinar que la carga tributaria deba ser asumida en mayor proporción por los que tiene más riqueza, y en menor proporción a los que tienen menos riqueza. Ahora bien, si todos los supuestos responsables tienen el mismo nivel de riqueza, la Administración Tributaria debiera aplicar la igualdad horizontal que es tratar en igual manera a todos los sujetos que poseen un determinado nivel

<p>horizontal a la protección de los derechos vulnerados. De acuerdo a (Landa, 2005), este principio de respecto a los derechos fundamentales tiene un carácter objetivo y subjetivo, en cuanto a su carácter objetivo, el mismo se traduce en que este protege y se reconoce a partir de la propia Constitución de manera directa (eficacia vertical) y en cuanto al carácter subjetivo también pueden ser invocados por particulares cuando exista un derecho fundamental insatisfecho (eficacia horizontal).</p>	<p>genero el incumplimiento de la deuda tributaria.</p>	<p>de riqueza económica tiene que soportar un mismo nivel de carga tributaria.</p> <p>Consecuentemente, el hecho que la norma establezca que la Administración Tributaria podrá nombrar responsable solidario a uno o todos, por el total o parcial de la deuda tributaria, significa que esa facultad debe estar supeditada al principio de igualdad, proporcionalidad y capacidad contributiva debiendo analizarse si realmente el obligado a responder a la deuda en calidad de responsable solidario ha participado, si tuvo la intencionalidad, si las deudas se originan en su gestión, si tenía facultades, se ha beneficiado del contrato, en qué proporción y si posee la misma capacidad económica que los demás.</p>
---	---	---

6.4 Responsabilidad solidaria en calidad de adquirentes

El numeral 2 del artículo 17 (Código Tributario, 2013) establece la responsabilidad solidaria para los socios que hayan recibido bienes de liquidación de sociedades o entes colectivos de los que hayan formado parte, de manera limitada por el valor de los bienes que reciban. De lo que se puede, establecer que este artículo establece que:

- Procede contra el “socio” que haya formado parte del ente colectivo,
- La Responsabilidad solidaria es limitada o hasta el monto recibido,
- Surge como consecuencia de haberse recibido bienes del ente colectivo.

Sin embargo, a pesar de que el texto del artículo 17 numeral 3 mencione que se aplica a los “entes colectivos”, no guarda relación con el concepto de “consorcio” como ente colectivo, debido a que:

- El consorcio con contabilidad independiente es un contrato y no una sociedad. A diferencia de las sociedades no puede ser sujeto de “liquidación” por cuanto no tiene personalidad jurídica real para el derecho. La única manera de que se establezca el cese del consorcio es a través de la Resolución de contrato, anulación o extinción del contrato de consorcio.
- Los miembros del consorcio no tienen calidad de socios, puesto que no existe el “affectio societatis”, entonces como miembros del contrato, son partes independientes, cuyo fin es netamente económico.

Por ello, a pesar de cumplirse con algunos supuestos de la norma, el numeral 2 del artículo 17 es inaplicable, para que se pueda atribuir la responsabilidad solidaria del contrato de consorcio con contabilidad independiente. En consecuencia debemos remitirnos al numeral 3 del artículo 17 que establece la responsabilidad solidaria en calidad de adquirente de activos y/o pasivos.

El numeral 3 del artículo 17 establece que pueden ser responsables solidarios aquellos que reciban bienes de un ente jurídico en calidad de pasivos, o solo activos, o pasivos y activos a la vez, en consecuencia este supuesto configura una responsabilidad “indirecta” puesto que el responsable es ajeno a la relación jurídica.²⁰

a) *Diferencias entre el responsable solidario por el activo recibido y el responsable por el pasivo recibido*

El referido artículo señala que puede ser responsable el adquirente de activos y/o pasivos, ello significa que el responsable solidario podría haber recibido ambos (activo y pasivo) o solo activo o solo pasivo.

Respecto al activo, el adquirente tendría responsabilidad solidaria por las deudas, debiendo responder con los activos recibidos las deudas tributarias. En cuanto al adquirente que recibe pasivos, significa que está asumiendo las deudas y obligaciones del consorcio, entonces además de asumir con las deudas en general, deberá responder con las deudas tributarias.

Ahora bien, a manera de crítica, se considera incongruente la redacción propuesta por el artículo 17.3, en tanto conforme las normas internacionales de información financiera²¹, los adquirentes, deberán recibir equitativamente, tanto el activo como el pasivo, no siendo común que se reciba únicamente activos o pasivos. De acuerdo con los principios contables normalmente aceptados en el Perú, en los estados financieros deberá prevalecer el principio de dualidad.

²⁰ Congreso de la República del Perú. (22, junio de 2013). Artículo 17.3 (Título I). Código Tributario. Obtenido de: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/libro1/libro.htm>

²¹ Torres F. (2008). Algunos alcances tributarios y contables de los consorcios con contabilidad independiente. Actualidad Empresarial (170). p. 2.

b) Responsabilidad ilimitada

La responsabilidad establecida al tenor del artículo 17.3, no es limitada sino que el artículo 20, numeral 1 establece puede ser exigida total o parcialmente, a los adquirentes (Código Tributario, 2013). Así también el mismo artículo establece que, en cuanto a la temporalidad la responsabilidad de los adquirentes cesará los 2 años siempre y cuando si fuese comunicada la transferencia a la Administración Tributaria, en plazo, de lo contrario cesará al prescribir la deuda.

La opción propuesta por el artículo 17 numeral 3 establece dos presupuestos y son que el adquirente haya recibido los bienes activos o pasivos o ambos, tanto en la vigencia del consorcio o después del cese del consorcio, de manera ilimitada, pudiéndose obligar al adquirente a asumir la responsabilidad sobrepasando hasta con sus propios bienes.

Está claro que el deber de contribuir descansa en función a la capacidad económica del sujeto pasivo, por ello entendemos que la progresividad del tributo, tendrá su fundamento en la capacidad contributiva del contribuyente o del tercero. En consecuencia, la Administración Tributaria al aplicar este supuesto, contenido en el Artículo 17 numeral 3 debe considerar que los adquirentes del consorcio, son terceros, y por lo tanto no han tenido participación en el hecho generador que origino la deuda tributaria, en consecuencia deben asumir solo en función a lo que reciben (activo) o de lo contrario en función a lo que aceptan asumir (pasivo), y por su propio patrimonio.

Desde la perspectiva constitucional, cuando la Administración Tributaria aplica el artículo 17 numeral 3, debe hacerlo en observancia a los principios tributarios, de proporcionalidad, igualdad, generalidad, capacidad contributiva, y otros, con ello garantiza también el funcionamiento y la eficacia del sistema jurídico.

VII. CONCLUSIONES

De acuerdo a lo expuesto a lo largo del presente artículo se pueden establecer las siguientes conclusiones:

1. En cuanto a la naturaleza jurídica del contrato de consorcio, la Ley General de Sociedades establece que los consorcios como contratos asociativos no tienen personalidad jurídica, es decir, son incapaces de contraer derechos y obligaciones por sí mismos y con terceros, por ello la responsabilidad sobre las obligaciones contraídas por el consorcio las asumen los miembros del consorcio de acuerdo a lo pactado, y solo existe responsabilidad solidaria, si ello está definido en el contrato de consorcio.

No obstante, por autonomía del Derecho Tributario, los consorcios como “entes colectivos” pueden a tener “personalidad jurídica” de carácter ficticio, eso quiere decir que pese a que el contrato consorcio no tiene capacidad para ser sujeto por sí mismo de derechos y obligaciones, puede ser considerado sujeto pasivo del Derecho Tributario para efectos impositivos del Impuesto General a las Ventas artículo 14 de la Ley N° 30536 e Impuesto a la Renta artículo 65 de la Ley N° 30532 siempre y cuando lleve “contabilidad independiente a la de sus partes”.²²

2. En cuanto a la capacidad “ficticia” del consorcio, se debe señalar que esta se refiere a que no tiene valor jurídico, ya que solo es exigible por temas impositivos (contabilidad), esto significa que en el contrato de consorcio con contabilidad independiente hay una diferencia entre quien produce el hecho generador y quien asume como sujeto pasivo de la obligación tributaria. Así pues el consorcio solo tendrá capacidad para producir el hecho generador, empero no tendrá capacidad para responder a la obligación tributaria si esta fuere incumplida, porque su patrimonio en realidad no le pertenece.
3. En cuanto a los supuestos de atribución de la responsabilidad solidaria, los artículos 16 numeral 3, 17 numeral 2, 17 numeral 3 y 18 numeral 6 del Código Tributario establecen las reglas para la atribución de responsabilidad solidaria de los entes colectivos entre estos el consorcio con contabilidad independiente, delimitando “los sujetos” que pueden ser responsables solidarios conforme lo siguiente:
 - 1) Los administradores o administradores de hecho del consorcio con contabilidad independiente.
 - 2) Los miembros del consorcio con contabilidad independiente.

²² Véase también: Tribunal Fiscal (2, agosto de 2012) Resolución de Observancia Obligatoria N° 12591- 5 - 2012 (MP Congorno Prestinoni)

- 3) Los adquirentes del activo o pasivo.
4. En cuanto al orden de prelación de cobro de la deuda tributaria del consorcio, el artículo 90 del Código Tributario, establece que son responsables por la deuda del ente colectivo (consorcio) en primer lugar, el que “administre” el consorcio y si ello no fuera posible los “miembros del consorcio”. Bajo ese argumento el criterio emitido según Resolución del Tribunal Fiscal 1442-8-2017 de fecha 16 de enero de 2017 que señala que “*la Administración Tributaria puede nombrar a cualquiera de los sujetos pasivos como responsable solidario sin considerar un orden de grados*”, no llegaría el más adecuado puesto que no se estaría considerando el artículo 90 del Código Tributario.

En opinión de la autora, esto se debe a que los entes administrativos interpretan la responsabilidad solidaria considerando exclusivamente los supuestos establecidos en el Capítulo 2 del Título II del Código Tributario, referido a los Responsables y Representantes, sin recurrir el texto normativo de manera integral. Entonces esa ausencia de interpretación pudiera derivar en la vulneración de principios tal como lo es el principio de legalidad, toda vez que no se toman en cuenta otros artículos relacionados con el hecho, tal como lo es el artículo 90 del Código Tributario.

5. En cuanto a la responsabilidad solidaria del “administrador” del consorcio con contabilidad independiente o quienes tengan a su disposición bienes de los entes colectivos, si bien el artículo 16 del Código Tributario faculta ampliamente para que la Administración Tributaria califique un hecho como dolo, negligencia o abuso de poderes, se debe evitar la discrecionalidad emitiendo fallos que no se encuentren debidamente fundamentados.

En esa tarea, lo correcto es que la Administración Tributaria se sitúe en un punto intermedio entre el Estado al cual representa y el contribuyente o tercero responsable; y fundamente sus fallos interpretando no solo las normas, sino también los actos y relaciones económicas que efectivamente existen (Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario). Así también, que se consideren los principios del Derecho Tributario para la interpretación de las normas (Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario). A partir de ello se emitirán fallos que no vulneren principios y derechos fundamentales, tales como *los principios de proporcionalidad e igualdad ante la ley*.

6. En cuanto a la responsabilidad solidaria del miembro del consorcio contabilidad independiente establecida en el artículo 18 numeral 6 del consorcio, se debe concluir que no se enmarca en la teoría de los modelos unitario y plural de la responsabilidad solidaria, puesto que, se trataría de una “responsabilidad directa”; en consecuencia no da lugar a supuestos de causalidad, tal como sucede en el artículo 16 del Código Tributario. Así pues, tanto la jurisprudencia del Tribunal fiscal así como la propia r han establecido que no existe norma que obligue a la Administración Tributaria a determinar presupuestos de causalidad, dolo, culpa o grados de prelación de cobro pudiendo exigirse el pago de la deuda total o parcial a uno o todos los miembros del consorcio. Respecto a ello, el presunto responsable solidario, solo podría desvirtuar tal atribución cuando no haya sido miembro del consorcio en el en el periodo que se originó la deuda.

En efecto, si bien el artículo 18 numeral 6, no establece presupuestos de atribución de la responsabilidad solidaria, no existe pretexto para que mediante una aplicación exageradamente técnica y restringida, normativo sin considerar el sistema jurídico de manera integral, siendo lo correcto que al establecer la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria fundamente sus decisiones en criterios fundamentados, basándose no solo en un artículo en específico, sino también considerando la norma de manera sistemática, debiéndose interpretar el hecho con base a la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario en cuanto a la interpretación de las normas y la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario en cuanto a la aplicación de los principios de derecho.

Así por ejemplo el hecho que la norma establezca que la Administración Tributaria podrá nombrar responsable solidario a uno o todos los miembros del consorcio , por el total o parcial de la deuda tributaria, significa que esa facultad debe estar supeditada al principio de igualdad y proporcionalidad, debiendo analizarse si realmente el obligado a responder a la deuda en calidad de responsable solidario ha participado, si tuvo la intencionalidad, si las deudas se originan en su gestión, si tenía facultades, si se ha beneficiado del contrato y en qué proporción y si posee la misma capacidad económica que los demás. Por lo que se recomienda que en todo momento se tenga presente el sistema jurídico en su integridad (interpretación sistemática del derecho), a partir de ello

se emitirán fallos que garanticen el respeto a los derechos fundamentales y la vigencia del propio sistema jurídico (motivación en la instancia administrativa).

7. En cuanto a la responsabilidad solidaria en calidad de adquirente se concluye que el numeral 2 del artículo 17 (Código Tributario, 2013) no puede ser considerado para determinar la responsabilidad del consorcio con contabilidad independiente, puesto que refiere al “socio” que haya formado parte del ente colectivo que se encuentre en liquidación. Supuesto que no ocurre en el caso del consorcio con contabilidad independiente, debido a que no es una sociedad sino un contrato asociativo, ni tampoco puede ser sujeto a “liquidación” al no tener personalidad jurídica.

En consecuencia, corresponderá remitirse al numeral 3 del artículo 17 que establece la responsabilidad solidaria en calidad de adquirente de activos y/o pasivos, es decir “responsabilidad “indirecta”. Respecto a este supuesto la Administración Tributaria debe considerar que los adquirentes del consorcio, son terceros, y por lo tanto no han tenido participación en el hecho generador que origina la deuda tributaria, en consecuencia deben asumir solo en función a lo que reciben (activo) o de lo contrario en función a lo que aceptan asumir (pasivo), y por su propio patrimonio. Por ello, la Administración Tributaria al aplicar este supuesto debe hacerlo en observancia a los principios tributarios, de proporcionalidad, igualdad, generalidad, capacidad contributiva, y otros, con ello garantiza también el funcionamiento y la eficacia del sistema jurídico.

8. Finalmente, se debe concluir que la problemática no corresponde únicamente a la falta de claridad de las normas, sino también a la ausencia de interpretación, por parte de los órganos administrativos, cuando en algunos casos, aplican los supuestos normativos, de manera exageradamente técnica y restringida, sin considerar el sistema jurídico en su integridad. Por ello, esa labor interpretativa deberá garantizar en todo momento la aplicación integral de la norma como un sistema (Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario) y la aplicación de los principios tributarios tales como el de legalidad, no confiscatoriedad, principios de igualdad, proporcionalidad y capacidad contributiva y respeto a los derechos fundamentales (Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario). Así por ejemplo, se debe considerar si el sujeto pasivo se ha beneficiado del contrato y en qué proporción (principio de proporcionalidad e igualdad ante la ley), si

posee la misma capacidad económica que los demás sujetos (capacidad contributiva), etc. A partir de ello, se podrán fundamentar fallos que no vulneren el sistema normativo.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

Libros y Artículos:

- Alvarez, E. (2010). Sentido del Constitucionalismo. *Revista Economía y Derecho UPC*, 105 - 111.
- Bavière, J. M. (1997). *Concepto y fundamentos de la Responsabilidad Jurídica*,. Madrid: Inedito.
- Bechara. (2011). Estado Constitucional de Derecho, Principios y Derechos Fundamentales en Robert Alexy . *Saber, Ciencia y Libertad*, 63 -76.
- Caceres, J. (2014). Origenes del Constitucionalismo Hispanoamericano. *Revista Pensamiento Constitucional PUCP*, 232 - 250.
- Calderon. (2013). Algunas Implicancias Tributarias del Contrato de Join Venture, 30- 36.
- Calderon, A. (2008). *Enciclopedia Jurídica*. Lima: Primera Edicion.
- Encinar, A. S. (2000). El Concepto Jurídico de Responsabilidad en la Teoría General del Derecho. *Anuario de la Facultad de derecho de la Universidad Autonoma de Madrid* (4), 27 -56.
- Ferrero, A. (2013). Algunos Apuntes sobre los Contratos Asociativos y su Tratamiento en la ley General de Sociedades. *Ius Veritas PUCP*, 56 - 66.
- Garcia, D. (2010). Historia Constitucional. *Revista de Historia Constitucional*, 507 - 511.
- Guerrero & Guerrero & Gonzales. (2002). El principio de la no Confiscatoriedad. *Telos*, 334 - 345.
- Landa, C. (2005). Los Principios Tributarios en la Constitución de 1993. *Revista de Derecho Administrativo*, 37 - 50 .

- Landa, C. (2013). La Constitucionalización del Derecho Peruano. *Derecho PUCP* , 13 - 36.
- Laroza, E. (2000). *La Ley General de Sociedades del Perú*. trujillo: Editorial Normas Legales.
- Mares, C. (2008). Los principios Constitucionales y los pagos a cuenta. *Revista de Derecho - Universidad de Piura*, 177 -204.
- Orellana, K. (2009). Contrato de Consorcio. *Universidad Nacional del Callao*, 1 - 19.
- Oscar Paso & Edgar Carpio. (2016). Evolución del Constitucionalismo Peruano. *Vox Juris Universidad San Martín de Porres*, 29 - 49.
- Paiva, D. (2012). El impacto de los principios constitucionales gaditanos en el Perú. *UNED. Revista de Derecho Político*, 327 - 349.
- Picon, J. (2015). Un Acercamiento al tratamiento Tributario de los Contratos Asociativos en la Legislación Peruana. *Themis* .
- Ruiz, F. (2017). *Derecho Tributario Temas Básico*. Lima: Asoc. Grafica educativa.
- Sevillano, S. (2016). *Lecciones de Derecho Tributario - Principios Generales*. Lima: Fondo Editorial.
- Tarsitano, A. (2014). Principio de Capacidad Contributiva Como Fundamento de la Constitución Financiera. *Derecho y Sociedad* , 119 -128 .
- Zapata, D. (2015). La Hipótesis de Incidencia Tributaria. *In Crescendo Institucional.*, 235 - 246.
- Rubio Correa, M. (1999). *Estudio de la Constitución Política de 1993*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú Fondo Editorial.
- Ruiz & Robles . (2013). La Constitucionalización del la Definición del Tributo. *Derecho PUCP*, 257 - 279.

Normas:

- Constitución Política del Perú [Const.]. (29/12/1993). ed. 2016 Recuperado de: <http://www4.congreso.gob.pe/comisiones/1996/constitucion/cons1993.htm>
- Código Civil - D.L. 295. (25 de 06 de 1984). ed. 2016. Obtenido de <http://www.leyes.congreso.gob.pe>.
- Código Tributario. (22 de 06 de 2013). ed. 2016. Obtenido de: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/libro1/libro.htm>
- Ley del Impuesto G. a las Ventas - Ley 30536. (16 de 1999 de 2004). <http://www.leyes.congreso.gob.pe>.
- Ley General de Sociedades - Ley N° 26887. (9 de 12 de 1997). Obtenido de <http://www.leyes.congreso.gob.pe>.
- Ley del Impuesto a la Renta - Ley 30532 . (8 de 12 de 2004). Recuperado de <http://www.leyes.congreso.gob.pe>.

Resoluciones, informes y jurisprudencia:

- Informe N° 165-2009-SUNAT/2B0000. (2014). Lima. Recuperado de. www.sunat.gob.pe
- Resolución de la Superintendencia N° 022.98/SUNAT, (11 de 02 de 1988). Recuperado de. www.sunat.gob.pe
- Resolución de Observancia Obligatoria N° 12591-5-2012 (Tribunal Fiscal 2012 de 08 de 2). Recuperado de. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia>
- Sentencia Constitucional 0004-2004-AI/TC, 0004-2004-AI/TC (Tribunal Constitucional 21 de 09 de 2004). Recuperado de. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia>
- Sentencia Constitucional 0053 -2004-PI/TC, 0053 -2004-PI/TC (Tribunal Constitucional 16 de 05 de 2005). Recuperado de. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia>
- Sentencia Constitucional 1417-2005-AA/TC, 1417-2005-AA/TC (Tribunal Constitucional 8 de 7 de 2005). Recuperado de. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia>
- Sentencia Constitucional 2302-2003-AA/TC, 2302-2003-AA/TC (Tribunal Constitucional 13 de 04 de 2005). Recuperado de. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia>

- Sentencia Constitucional 33-2004-AI/TC, 33-2004-AI/TC (Tribunal Constitucional 28 de 11 de 2004). Recuperado de. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia>
- Sentencia Constitucional 5970-2006-PA/TC, 5970-2006-PA/TC (Tribunal Constitucional 11 de 12 de 2007). Recuperado de. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia>
- Sentencia Constitucional 8349-2006-PA/TC, 8349-2006-PA/TC (Tribunal Constitucional 15 de 11 de 2007). Recuperado de. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia>
- Sentencia 2689-2004-AA/TC, 2689-2004-AA/TC (Tribunal Constitucional 20 de 01 de 2006). Recuperado de. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia>

