

Pontificia Universidad Católica del Perú

Facultad de Derecho



Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario

TITULO: RESPONSABLES SOLIDARIOS EN CALIDAD DE ADQUIRENTES

**Trabajo Académico para optar el grado de segunda especialidad en Derecho
Tributario**

Autor: Mary Carmen Briones Campos

Asesor: Katarsyna Dunin - Borko

Código de alumno: 20173460

2018

RESUMEN

El propósito del presente trabajo tiene como finalidad dar un alcance respecto de las figuras vinculadas a la responsabilidad solidaria en calidad de adquirentes recogidas por el Código Tributario. Para ello, se ha realizado en primer lugar un análisis respecto de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, teniendo en cuenta los tipos de responsables tributarios que en la actualidad recoge la doctrina tributaria.

Como segundo paso se ha realizado un estudio del artículo 17 del Código Tributario, el cual recoge las figuras de responsables solidarios en calidad de adquirentes, entre ellos, a los Herederos, legatarios, herederos que reciben bienes como anticipo de legitima, los socios que reciben bienes por liquidación de sociedades u otros entes colectivos de los que han formado parte, y finalmente los adquirentes del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica.

Cabe señalar que los alcances dados en cada tipo de responsable identificado por el artículo 17 del Código Tributario, cuenta con particularidades distintas, las cuales han sido en su mayoría identificadas, no obstante el lector debe tener en cuenta que dada la amplitud del tema, pueden existir temas no abarcados.

Asimismo, se ha realizado un estudio respecto de los límites temporales de la responsabilidad solidaria en el caso de los herederos y otros adquirentes, ello con la finalidad de dar un mayor alcance respecto de dichas figuras.

Finalmente el presente trabajo culmina con diversas conclusiones a las que se han arribado luego del estudio realizado.

INDICE

I.	Introducción	3
II.	Sujetos Pasivos en la Obligación Tributaria.....	5
III.	Responsables Solidarios en calidad de adquirentes.....	9
	3.1. Herederos.....	11
	3.2. Legatarios.....	12
	3.3. Anticipo de herencia	13
	3.4. Socios que reciben bienes.....	14
	3.5 Adquirentes del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica.....	15
	➤ Reorganización de empresas: Fusiones – Divisiones.....	15
	➤ La fusión.....	16
	➤ La división o escisión.....	16
	➤ Sobre el traslado de las obligaciones tributarias en los procesos de reorganización.....	18
IV.	Límites temporal de la Responsabilidad Solidaria atribuida a los adquirentes	20
	4.1. Herederos y demás adquirentes a título universal.....	21
	4.2. Otros adquirentes.....	22
V.	Conclusiones.....	23
VI.	Fuentes Bibliográficas.....	25

RESPONSABLES SOLIDARIOS EN CALIDAD DE ADQUIRENTES

I. INTRODUCCIÓN

El Estado como mecanismo para asegurar la recaudación ha establecido distintas figuras normativas que tienen como finalidad perseguir que se cumpla con el pago de la obligación tributaria.

Para ello, nuestra legislación tributaria ha recogido figuras como la del responsable solidario en calidad de adquirente, la cual actualmente se encuentra regulada en el artículo 17 del Código Tributario, y que a lo largo de la historia ha ido siendo modificada en diversas ocasiones, ello en virtud de las distintas controversias que han devenido con ocasión de los supuestos regulados en dicha norma.

En efecto, dicho artículo, recoge como responsables solidarios en calidad de adquirentes a los (i) Herederos, legatarios, y herederos que reciban bienes como anticipo de legitima, (ii) a los socios que reciban bienes por liquidación de sociedades u otros entes colectivos de los que han formado parte, y finalmente a los adquirentes del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica.

Cada una de las figuras antes señaladas cuentan con particularidades propias, que serán materia de análisis del presente informe, ello con la finalidad de advertir si estas cuentan con límites cuantitativos y temporales; y, de esta manera verificar si en efecto dichas figuras han sido reguladas de forma óptima o si por el contrario necesitan ser mejoradas en algunos aspectos.

Ahora bien, con la finalidad de introducir el tema en cuestión, resulta conveniente analizar cuáles son los alcances de la responsabilidad solidaria que recoge nuestra legislación tributaria, para luego poder abordar con mayor claridad la figura de los responsables solidarios en calidad de adquirentes. Veamos.

II. SUJETOS PASIVOS EN LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La relación jurídica tributaria es la relación obligacional que surge entre el acreedor tributario y el deudor tributario, por el imperio de la ley, cuyo objeto consiste en la satisfacción por parte de éste último en favor del primero, de una prestación pecunaria o de otra índole, establecida como consecuencia del nacimiento de una obligación tributaria.

Al respecto Sotelo señala que:

“(...) la relación jurídico tributaria puede ser definida como el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo-que tiene la pretensión de una prestación pecunaria a título de tributo- y un sujeto pasivo, que se encuentra obligado a satisfacer dicha prestación.”

Agrega además, que *“(...) la relación jurídico tributaria consiste en el nexo jurídico entre quien es el deudor tributario y quien es el acreedor tributario surgido como consecuencia de que en la realidad se ha concretado un hecho imponible o hecho generador de la obligación tributaria-verificación de una hipótesis de incidencia.”*

De lo expuesto se concluye que la relación jurídico tributaria surge como consecuencia del nacimiento de la obligación tributaria por parte del deudor tributario (sujeto pasivo) en favor del acreedor tributario (sujeto activo).

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 7 del TUO del Código Tributario (en adelante, “Código Tributario), el deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria ya sea como contribuyente o responsable. *“Es decir no es considerado deudor tributario únicamente quien materializa la hipótesis de incidencia, sino también*

aquellos sujetos que por su relación con el hecho imponible o con el contribuyente son designados por ley para cumplir con la prestación tributaria¹”.

En línea con lo anterior el artículo 8 y 9 del Código Tributario, definen lo que se entiende por contribuyente y responsable, entendiéndose al primero como la persona que realiza o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria; en tanto que el responsable es aquel, que sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.

Al respecto, CORDOVA ARCE, precisa que el contribuyente es uno de los tipos de deudor tributario el cual se diferencia del responsable en vista que el primero es quien realiza el hecho descrito en la hipótesis de incidencia establecida en la ley como generador de la obligación tributaria².

El citado autor agrega que, por su propia naturaleza, el contribuyente es el sujeto pasivo principal de la obligación tributaria al ser el titular de la capacidad contributiva que la ley busca gravar. En la misma línea SOTELO precisa que *“contribuyente es quien el Estado ha considerado como titular de capacidad contributiva o económica y que por ello, ha sido dotado de capacidad jurídico tributaria (...)”³*

Ahora bien, CORDOVA ARCE, también señala que nuestra legislación reconoce como sujeto pasivo – además del contribuyente- al responsable, quien es deudor tributario por deuda ajena, encontrándose así obligado al pago del tributo a pesar de no haber realizado la hipótesis de incidencia.

Agrega que dicha situación jurídica surge para el responsable, entre otros factores, por su vinculación, cercanía o relación con el hecho imponible o con el contribuyente. Concluye señalando que el responsable actúa de forma subsidiaria, solidaria o en sustitución del contribuyente, pero sin llegar a desplazarlo del todo ya que, *“el contribuyente siempre será*

¹ CORDOVA ARCE, Alex. IX JORNADAS NACIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO. Los sujetos pasivos responsables en materia tributaria. p 42.

² CORDOVA ARCE, Alex. IX JORNADAS NACIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO. Los sujetos pasivos responsables en materia tributaria. p 43.

³ SOTELO, Eduardo. Sujeción pasiva en la obligación tributaria. Derecho y Sociedad, No. 15, Año XII, 2000. p 202.

necesario aunque sean tan sólo para dar origen al hecho imponible que fue idealmente contemplado en la hipótesis legal, y como se ha mencionado, el responsable no deriva su obligación del hecho imponible sino de un presupuesto distinto que es, de manera inmediata, la voluntad de la ley.”⁴

Las razones que tiene el legislador para establecer un responsable distinto al contribuyente no son otras que de índole recaudatoria⁵. Al respecto, Giannini ya señala hace muchas décadas que: “(...) *la ley tributaria declara muchas veces obligada al pago del tributo e incluso al cumplimiento de otros deberes fiscales, a una persona diversa, que puede denominarse “responsable del impuesto”. Los motivos que inducen al legislador a extender la obligación tributaria a personas que, por no encontrarse con el presupuesto del tributo en la relación preestablecida no revisten la figura de sujetos pasivos del impuesto [entendidos solo como contribuyentes], son de carácter meramente fiscal y responden a la necesidad de hacer más fácil y más segura la recaudación del tributo*⁶”.

Al respecto debemos señalar que en nuestra legislación tributaria podemos identificar diversos tipos de responsables solidarios, no obstante para efectos del presente informe, haremos referencia únicamente a tres tipos de responsables, estos son, (i) Responsable Sustituto, (ii) Responsable Subsidiario, y (iii) Responsable Solidario.

En el primer supuesto, nos encontramos ante aquel responsable que se encuentra obligado al pago de la deuda tributaria en lugar del contribuyente, siendo que el responsable desplaza al sujeto pasivo principal, quien queda fuera de la obligación tributaria, siendo aquel el único obligado al pago del tributo. Nótese que en este caso a diferencia del supuesto de la responsabilidad solidaria, el sustituto no se encuentra obligado conjuntamente con el contribuyente, sino que lo sustituye como sujeto pasivo de la obligación, desplazándolo del primer plano en la responsabilidad sobre la deuda y convirtiéndose en único deudor tributario.

⁴ SOTELO, Eduardo. Sujeción pasiva en la obligación tributaria. Derecho y Sociedad, No. 15, Año XII, 2000. p 203.

⁵ SEVILLANO, Sandra. Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario, p. 179.

⁶ Giannini, A.D. (1957). Instituciones de derecho tributario. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, p.124.

En cuanto al segundo supuesto, éste hace referencia a aquel sujeto a quien el fisco debe exigir el pago del tributo, únicamente si luego de haberse dirigido al contribuyente o sujeto pasivo principal, no ha obtenido el cumplimiento de la prestación debida. Es decir, la condición de responsable sólo surge en defecto del contribuyente.

Por otro lado, respecto al tercer supuesto - responsable solidario, éste se encuentra obligado al pago del integro de la deuda tributaria conjuntamente con el contribuyente y a elección del fisco. Lo cual quiere decir, que este responsable se encuentra en el mismo plano que el contribuyente, de tal manera que el fisco podría exigir el cumplimiento de la obligación tanto al contribuyente como al responsable indistintamente”

En este contexto, es importante mencionar que si bien la doctrina ha identificado diferentes tipos de responsables, **debemos advertir que nuestra legislación tributaria recoge principalmente la figura de la responsabilidad solidaria.**

En efecto, la figura de la Responsabilidad Solidaria ha sido recogida por nuestro Código Tributario, con la finalidad de exigir el cumplimiento del pago de la obligación tributaria. Es así, que se han creado diversas figuras, entre ellas, están la de la Responsabilidad Solidaria en calidad de adquirentes, y la cual será materia de análisis del presente Informe.

Al respecto, el citado artículo ha establecido lo siguiente:

Son responsables solidarios en calidad de adquirentes:

1. **Los herederos y legatarios,** hasta el límite del valor de los bienes que reciban.

Los herederos también son responsables solidarios por lo bienes que reciban en anticipo de legítima, hasta el valor de dichos bienes y desde la adquisición de éstos.

2. **Los socios que reciban bienes por liquidación de sociedades u otros entes colectivos de los que han formado parte,** hasta el límite del valor de los bienes que reciban;

3. *Los adquirentes del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica.* En los casos de reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas sobre la materia, surgirá responsabilidad solidaria cuando se adquiere el activo y/o el pasivo.

De la norma antes descrita se advierte que existen tres supuestos de responsabilidad solidaria en calidad de adquirentes. Estos son: (i) Los herederos, legatarios, y herederos que reciban bienes como anticipo de legitima, (ii) Los socios que reciban bienes por liquidación de sociedades u otros entes colectivos de los que han formado parte, y (iii) Los adquirentes del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica.

Como se aprecia la legislación tributaria ha recogido diversos tipos de responsabilidad tributaria, en la que se puede identificar a aquellos responsables en calidad de adquirentes, los cuales presentan particularidades propias, las cuales serán analizadas a continuación.

III. RESPONSABLES SOLIDARIOS EN CALIDAD DE ADQUIRENTES

Analizaremos a continuación los supuestos de responsabilidad existentes en nuestra legislación para los casos de transmisión o adquisición de obligaciones tributarias.

3.1. Herederos.-

De acuerdo con el artículo 25 del Código Tributario, la obligación tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes de título universal.

En virtud del citado artículo, diversos sectores en la doctrina han arribado a la conclusión de que todas las obligaciones tributarias se encuentran involucradas dentro del conjunto patrimonial de bienes, derechos y obligaciones que los herederos adquieren de su causante⁷.

⁷ MUR VALDIVIA, Miguel. Ponencia Nacional presentada en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Sujeción Pasiva y Responsables Tributarios.

No obstante, a fin de determinar la exacta dimensión de la obligación tributaria que los herederos adquieren, es necesario recurrir a lo establecido no solo por el artículo 25 sino también lo que señala el artículo 167 del citado código.

Al respecto, el artículo 167 del Código Tributario dispone que por su naturaleza personal, no son transmisibles a los herederos y legatarios las sanciones por infracciones tributarias. Como se aprecia del mencionado artículo éste reconoce de manera expresa el carácter personal de las sanciones tributarias.

En este contexto, de una interpretación sistemática de los citados artículos se concluye que la obligación tributaria que los herederos asumen de sus causantes es la prestación que deriva del hecho imponible ocurrido en cabeza de estos, incluyendo los intereses compensatorios devengados por el incumplimiento en tanto no tengan la naturaleza de sanción.

Nótese que conforme “*a las reglas del derecho común, recogidas en esencia por el Derecho Tributario, la transmisión de una herencia no obliga o compromete al patrimonio de los herederos, luego cualquiera de éstas sólo responde hasta el monto de los bienes recibidos en herencia. De este principio rector se infiere lo siguiente:*

- *Que la obligación tributaria se extingue si el causante no deja bienes ni derechos con contenido económico, o si el fallecimiento se produce cuando el causante se encontraba en estado de insolvencia.*
- *Que la pretensión del Fisco no puede involucrar el patrimonio o los bienes propios del heredero, por lo que no obstante la solidaridad que puedan disponer las normas tributarias, la demanda del Fisco sólo puede hacerse extensiva hasta el límite de los bienes recibidos en herencia⁸.*”

⁸ MUR VALDIVIA, Miguel. Ponencia Nacional presentada en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Sujeción Pasiva y Responsables Tributarios, p. 92.

Como se advierte, si bien la Administración Tributaria puede orientar toda su pretensión contra uno o varios herederos, ningún heredero está obligado a solventar la obligación tributaria con recursos propios. Ello quiere decir, que en el supuesto que el íntegro de la obligación tributaria exceda de los bienes recibidos por un coheredero, este heredero sólo responde por el valor de tales bienes.

En este punto, es importante señalar, con relación a la deuda tributaria, que los alcances de la responsabilidad del heredero se extienden no solo a los tributos dejados de pagar por el causante, sino a los intereses que la deuda insoluta pudiera haber generado así como todas aquellas obligaciones de carácter sustancial a la que se encontraba sujeto el causante, con excepción de las sanciones, que por el carácter personal de las mismas el legislador ha optado por excluirlas⁹.

Asimismo, se debe tener en cuenta que en determinados supuestos, la Administración Tributaria incluso puede involucrar el patrimonio de los herederos, si estos ocultan dolosamente los bienes heredados, si simulan deudas, o si disponen maliciosamente de la herencia con el fin de perjudicar al fisco¹⁰.

De lo expuesto se puede apreciar que cualquier heredero puede ser demandado por la Administración Tributaria, para que ésta satisfaga el cobro del íntegro de la deuda tributaria de su causante. No obstante, como se ha señalado, ningún heredero está obligado a cubrir el monto demandado por encima del valor de los bienes individualmente heredados. Asimismo, se aprecia que la deuda tributaria contiene también a los intereses dejados de pagar, y que si bien la Administración Tributaria no puede ejercer el cobro de la deuda tributaria sobre el patrimonio propio de los herederos, si estos actúan dolosamente podrían hacerlo, dado que se está perjudicando al fisco.

3.2. Legatarios.-

⁹ MORENO DE LA CRUZ, Lorgio y VELASQUEZ LOPEZ RAYGADA, Pedro. IX JORNADAS NACIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO. Responsable Solidario en calidad de adquirente y sucesor de la obligación tributaria, p 204.

¹⁰ Artículo 662 del Código Civil del Perú.

El numeral 1 del artículo 17 del Código Tributario establece que los legatarios junto con los herederos son responsables solidarios hasta el límite del valor de los bienes que reciben.

Al respecto, debemos señalar que los legatarios se diferencian de los herederos, toda vez que estos últimos son sucesores a título universal a diferencia de los primeros quienes son sucesores a título particular.

En el caso del legado, al no existir la transmisión patrimonial en bloque como si ocurre en la transmisión universal del heredero, el legatario no puede entrar en la posición jurídica del causante, y únicamente adquiere la titularidad de los bienes y/o derechos adquiridos. En consecuencia no responde como sucesor de las deudas del causante¹¹.

Cabe señalar, que si bien el legatario puede ser demandado a efectos de satisfacer el íntegro de la deuda tributaria de su testador, este tiene derecho a solicitar a los herederos la restitución de lo abonado al fisco, lo que no ocurre en caso contrario, ya que el heredero demandado solo puede ejercer su acción contra los demás herederos¹².

En adición a lo señalado anteriormente, se debe advertir que la responsabilidad de los legatarios se limita al valor de los bienes legados, lo que significa que los legatarios solo responden por el límite al valor de los bienes legados, lo cual quiere decir que el fisco no podrá accionar contra sus bienes propios.

Como se aprecia, los legatarios son considerados como adquirentes de bienes y/o derechos a título gratuito en virtud a un acto unilateral testamentario, en las que no se

¹¹ MORENO DE LA CRUZ, Lorgio y VELASQUEZ LOPEZ RAYGADA, Pedro. IX JORNADAS NACIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO. Responsable Solidario en calidad de adquirente y sucesor de la obligación tributaria, p 194.

¹² MUR VALDIVIA, Miguel. Ponencia Nacional presentada en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Sujeción Pasiva y Responsables Tributarios, p. 92.

incluyen obligaciones, salvo aquellas que tengan vinculación al bien legado. Además, se ha limitado su responsabilidad al bien o valor del bien entregado en legado.

3.3. Anticipo de Legítima

El segundo párrafo del artículo 17 del TUO del Código Tributario señala que los herederos también son responsables solidarios por lo bienes que reciban en anticipo de legítima, hasta el valor de dichos bienes y desde la adquisición de éstos.

Sobre el particular debemos señalar que dicho párrafo fue incluido recién a partir del año 2004, a través del Decreto Legislativo 953, el cual incluyó como nuevo supuesto de responsabilidad solidaria a aquellas personas que reciban bienes en calidad de anticipo de legítima.

Ahora bien, se debe tener en cuenta que en doctrina dicha calificación ha sido fuertemente cuestionada, ello toda vez que no puede concebirse la existencia de un anticipo de herencia, así calificado por Nuestro Código Civil¹³, ya que no puede anticiparse algo que no puede llegar a producirse. Alguien que tenga vocación hereditaria, puede no aceptar la herencia y por ende nunca convertirse en heredero.

Pese a ello, el legislador incluyó dicho supuesto, mal planteado a nuestro parecer, únicamente a fin de garantizar el cobro de la deuda tributaria. En efecto, este supuesto considera como responsable con el obligado al donatario, limitando su responsabilidad al valor del bien entregado, pudiendo concurrir con otros donatarios de manera solidaria al pago de la deuda, si es que existiese más de uno.

De lo señalado, se advierte que quien recibe bienes en anticipo de legítima o herencia deber ser considerado como un adquirente de bienes y/o derechos a título gratuito en

¹³ Código Civil

Artículo 831.- Noción de colación

“Las donaciones u otras liberalidades que, por cualquier título, hayan recibido del causante sus herederos forzosos, se considerarán como anticipo de herencia para el efecto de colacionarse, salvo dispensa de aquél.”

virtud de un acto unilateral, que en este caso vendría hacer a través de una donación, la cual de ninguna manera puede ser calificada como una herencia como pretende erróneamente establecerlo el Código Tributario, dado que como lo hemos señalado para ello es necesario la muerte del obligado tributario, quien en el presente caso vendría hacer el causante.

3.4. Socios que reciben bienes

El artículo 17 en su inciso 2 señala que son responsables solidarios los socios que reciban bienes por liquidación de sociedades u otros entes colectivos de los que han formado parte, hasta el límite del valor de los bienes que reciban.

Sobre el particular, se debe tener en cuenta que no debemos restringir los alcances de este apartado a quienes califican como socios propiamente dichos, sino que el mismo debe entenderse en el sentido que incluye a asociados o a cualquier otro título por el que se pueda pertenecer o integrar un ente colectivo con personería jurídica¹⁴.

De la norma, se advierte además que el límite de la responsabilidad de los socios es el valor de los bienes y/o derechos que reciban como consecuencia de la liquidación de sociedades u otros entes colectivos.

Al respecto, Garrigues, señala que la extinción de una sociedad es un fenómeno jurídico complejo. Si la sociedad fuera solo una situación contractual entre socios, su extinción sería cosa sencilla, los contratantes arreglarían entre ellos sus cuentas, recobrarían sus aportaciones y se repartirían los fondos sobrantes. Pero la sociedad es más que un contrato: es una colectividad que actúa en el tráfico bajo la forma de una persona jurídica que se relaciona contractualmente con terceros, creando una trama de vinculo jurídicos que no pueden cortarse de golpe. Por eso la disolución de una

¹⁴ MORENO DE LA CRUZ, Lorgio y VELASQUEZ LOPEZ RAYGADA, Pedro. IX JORNADAS NACIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO. Responsable Solidario en calidad de adquirente y sucesor de la obligación tributaria.

sociedad no es la disolución de un contrato sino de muchos contratos, y la garantía de los que se contrataron con la empresa exige que la liquidación de los contratos preceda a la disolución de la sociedad¹⁵.

Ahora bien, las características de la liquidación resultan influenciadas por el tipo de sociedad al que nos enfrentemos. En efecto, si nos encontramos frente a una sociedad colectiva no sujeta a límites en cuanto a responsabilidad de socios se refiere, pues entonces no cabe duda que los acreedores tienen derecho a demandar la satisfacción de sus créditos involucrando el patrimonio de los socios.

En cambio, en el supuesto en que nos encontremos ante una sociedad de responsabilidad limitada, se habilitan los supuestos de liquidación de la sociedad, la cual involucra aquellas actividades que tengan como finalidad dar término a las actividades de la sociedad. Al respecto, Carlos Malagarriga¹⁶, señala que la liquidación en sentido restringido implica la realización de todos los actos preliminares que resulten necesarios para proceder a la división del haber social entre los socios.

En el presente caso, debemos tener en cuanto a lo establecido en el artículo 337 de la Ley General de Sociedades, el cual regula la posición de los acreedores luego de producida la extinción de la empresa, atendiendo a la naturaleza de la responsabilidad asumida por los socios con motivo de la constitución de la sociedad.

Al respecto, Miguel Mur¹⁷, concluye que si se trata de una sociedad colectiva, los acreedores, incluyendo el fisco, pueden hacer valer su derecho frente a todos los socios, pues ésta es una consecuencia de la responsabilidad solidaria asumida por ellos con motivo de la constitución de la empresa hecho que se desprende del artículo 25 de la Ley General de Sociedades.

¹⁵ GARRIGUES, Joaquín. "Tratado de Derecho Mercantil". Tomo I, Volumen 3, página 1179, Madrid 1947.

¹⁶ Citado por Ulises Montoya Manfredi en "Comentarios a la Ley General de Sociedades", Lima 1967.

¹⁷ MUR VALDIVIA, Miguel. Ponencia Nacional presentada en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Sujeción Pasiva y Responsables Tributarios, p. 98.

Por otro lado, precisa que si se trata de sociedades con responsabilidad limitada, los acreedores podrían hacer valer su derecho – ante los socios hasta por el monto recibido con motivo de la liquidación, lo que es perfectamente concordante con el tipo de sociedad que constituyeron, y con lo que a su vez propone para fines impositivos el artículo 17, numeral 2 del Código Tributario.

Cabe señalar que para fines tributarios la responsabilidad de los socios es solidaria, lo que atribuye a la Administración Tributaria, a diferencia de los demás acreedores, la atribución de dirigir su acción contra todos, algunos o cualquiera de los socios, claro está sin que ello implique involucrar el patrimonio de estos por encima del valor de los bienes recibidos.

3.5. Adquirentes del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica.-

En el inciso 3 del artículo 17 del Código Tributario, también podemos identificar otro tipo de responsable solidario recogido por la legislación Tributaria. En efecto, el citado artículo precisa que también son responsables solidarios los adquirentes del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica. Agrega además, en este último supuesto que en los casos de reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas sobre la materia, surgirá responsabilidad solidaria cuando se adquiere el activo y/o el pasivo.

Al respecto, debemos advertir que el citado artículo no hace referencia alguna al límite de la responsabilidad solidaria a la que se encontraría sometido la figura de responsable como adquirentes del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica. A continuación realizaremos un análisis de la figura que recoge nuestra legislación tributaria.

3.5.1. Reorganización de empresas: Fusiones – Divisiones

Como se aprecia de la norma antes citada, ésta atribuye responsabilidad solidaria y objetiva en calidad de adquirentes a aquellas personas naturales o jurídicas que adquieran activos y/o pasivos de empresas (dentro o fuera de un procedimiento de reorganización societaria), la norma no establece límite cuantitativo alguno, pues el adquirente podría ser responsable por deudas que superasen ampliamente el valor de los activos o del patrimonio (activos o pasivos) adquiridos; llegando incluso a superar al valor de su propio patrimonio.

Por lo expuesto, dicho supuesto constituye el único que no habría establecido como límite a la responsabilidad solidaria y objetiva atribuida, el valor de los bienes o patrimonio adquiridos; como si sucede en el caso de los herederos, legatarios, adquirentes de anticipos de legitima, y socios que reciben bienes por liquidación de sociedades u otros entes colectivos de los que han formado parte.

Cabe destacar además, que el numeral materia de análisis atribuye responsabilidad solidaria no sólo en los casos de adquisición de activos y pasivos de empresas (como sucedía en las normas precedentes a la actual, anteriormente citadas) sino también en los casos de adquisición de activos o pasivos con lo que la responsabilidad atribuida no sólo se extiende a supuestos de adquisición de bloques patrimoniales (conformados por activos y pasivos) sino que también a supuestos de adquisiciones aisladas de activos o de pasivos¹⁸.

Ahora bien, dentro de las figuras que recoge la norma en cuestión, se encuentran a la fusión y escisión de empresas. Las cuales se detallan a continuación:

➤ **La fusión.-**

Una fusión se caracteriza por cinco notas que la diferencian de otras instituciones: i) la unificación de varias sociedades, sujetos de derecho, en virtud de un convenio celebrado por las mismas, ii) la agrupación de los socios

¹⁸ MORENO DE LA CRUZ, Lorgio y VELASQUEZ LOPEZ RAYGADA, Pedro. IX JORNADAS NACIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO. Responsable Solidario en calidad de adquirente y sucesor de la obligación tributaria.

de todas las sociedades fusionantes en la sociedad fusionaria, iii) la disolución de las sociedades fusionadas en la consolidación y de todas las sociedades incorporantes en la absorción, iv) la ausencia de liquidación de las sociedades disueltas; v) la transmisión total y a título universal de los patrimonios de las sociedades disueltas a la sociedad fusionaria¹⁹.

➤ **La división o escisión**

Existen diversos tipos de escisión. La denominada escisión propiamente dicha, la escisión constitución, la escisión fusión y la llamada fusión parcial. La primera, se produce cuando una empresa se desdobra en dos o más, extinguiéndose la dividida, la segunda se da cuando la sociedad destina parte de su patrimonio a la constitución de una nueva empresa, subsistiendo así de manera parcial la sociedad escindida. Por otro lado, la escisión fusión se presenta cuando una sociedad destina parte de su patrimonio a una entidad preexistente. Por último, la fusión parcial la que supone que dos o más o más sociedades destinen parte de su patrimonio a la creación de una nueva empresa²⁰.

➤ **Sobre el traslado de las obligaciones tributarias en los procesos de reorganización²¹.**

El traslado de derechos y obligaciones constituye uno de los efectos más importantes en un proceso de reorganización empresarial.

Al respecto, Giuliani Fonrouge y Navarrine, en el sentido que el trapaso de todas las obligaciones tributaria se justifica plenamente por el carácter universal con que opera la transmisión patrimonial en los procesos de

¹⁹ ASOREY, Rubén. "Reorganización de empresas libre de impuestos". Ediciones de la Ley, Buenos Aires.

²⁰ MUR VALDIVIA, Miguel. Ponencia Nacional presentada en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Sujeción Pasiva y Responsables Tributarios, p. 98.

²¹ MUR VALDIVIA, Miguel. Ponencia Nacional presentada en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Sujeción Pasiva y Responsables Tributarios, p. 96- 97.

reorganización de empresas, lo que además es concordante con el Informe Oficial presente en el 24 Congreso de la Asociación Fiscal Internacional.

En concordancia con este criterio, el artículo 17, numeral 3 del Código Tributario peruano establece la responsabilidad de carácter solidaria para los adquirentes de activos y pasivos de empresas con o sin personería jurídica; responsabilidad que cesa al vencimiento del plazo de prescripción de las respectivas obligaciones tributarias.

En ese sentido, las entidades subsisten a un proceso de reorganización adquieren la responsabilidad de solventar las obligaciones tributarias dentro de los mismos plazos de exigibilidad que los deudores originarios, lo que en nuestro concepto constituye una solución justa, puesto no existe razón por la cual el adquirente tenga que asumir un compromiso de pago mayor que el deudor original.

Cierto sector de la doctrina ha señalado que para la generalidad de los casos de fusión o división de empresas concluye que en tales procesos de da origen al surgimiento de un deudor sustituto, que reemplaza en todos sus extremos al deudor original o ente social extinguido.

Ahora bien, se debe advertir que las obligaciones tributarias susceptibles de ser transferidos dentro de un proceso de reorganización involucran a las sanciones o multas de carácter fiscal, dado que la extinción legal de los entes reorganizados es casi equivalente al fallecimiento de una persona natural.

IV. LIMITE TEMPORAL DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA ATRIBUIDA A LOS ADQUIRENTES

El artículo 17 del Código Tributario en su último párrafo ha establecido un límite temporal a efectos de determinar la responsabilidad solidaria en los supuestos antes detallados. Veamos.

4.1. Herederos y demás adquirentes a título universal

El inciso a) del último párrafo del artículo 17 del Código Tributario establece lo siguiente:

“La responsabilidad cesará:

a) Tratándose de herederos y demás adquirentes a título universal, al vencimiento del plazo de prescripción.

Se entienden comprendidos dentro del párrafo anterior a quienes adquieran activos y/o pasivos como consecuencia de la reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas sobre la materia.”

(El resaltado e nuestro)

De la citada norma se aprecia que el legislador ha establecido un límite temporal a efectos de determinar la responsabilidad solidaria. En efecto, se advierte que la responsabilidad solidaria, en el caso de herederos y demás adquirentes a título universal, cesará al vencimiento del plazo de prescripción.

Cabe señalar que la norma precisa que se encuentran comprendidos dentro de este inciso aquellos adquirentes de activos y/o pasivos como consecuencia de una reorganización de sociedades o empresas, ello según lo señalado en el numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario.

En ese sentido, el fisco no estará en posibilidades de dirigirse más contra el patrimonio del responsable solidario, luego de transcurrido el plazo antes señalado, esto es, el plazo de prescripción.

Sobre el particular, debemos señalar que tal como se puede advertir de la norma antes citada, no se ha establecido a que prescripción se refiere, no se sabe si es la que corre para el contribuyente, o es una especial que corre para el responsable solidario con cómputos de plazos independientes.

Nótese que en el caso se entienda que la prescripción corre para el contribuyente, en el caso que transcurra el tiempo necesario para que éste pueda oponer válidamente la prescripción a la Administración por la deuda tributaria determinada, y la ejerce, esto favorecería al responsable solidario. Ahora bien, sí el contribuyente no la ejerce, se entiende que el responsable solidario puede oponerla para sí, y si la ejerce a su favor, ello favorece al contribuyente también.

Como se puede apreciar el legislador en este supuesto no ha sido del todo claro, lo cual puede generar problemas respecto a los límites temporales fijados por la norma.

Sin perjuicio de ello, consideramos que tanto el fisco como los contribuyentes y responsables solidarios deben tener en cuenta las normas del Código Civil, las cuales podrían ser de utilidad siempre que no desnaturalicen las normas tributarias en dichos supuestos.

4.2. Otros adquirentes

Por otro lado, respecto al límite temporal de la responsabilidad solidaria en el caso de los otros adquirentes, entiéndase por estos a los socios que reciben bienes por liquidación de sociedades, o los legatarios, el inciso b) del último párrafo del artículo 17 del Código Tributario ha señalado lo siguiente:

La responsabilidad cesará:

(...)

b) Tratándose de los otros adquirentes cesará a los dos (2) años de efectuada la transferencia, si fue comunicada a la Administración

Tributaria dentro del plazo que señala ésta. En caso se comunique la transferencia fuera de dicho plazo o no se comunique, cesará cuando prescriba la deuda tributaria respectiva.” (El resaltado es nuestro)

Como se puede apreciar del citado inciso, la responsabilidad solidaria, en el caso de los otros adquirentes, cesará a los dos años de efectuada la transferencia, siempre que la misma haya sido comunicada a la Administración Tributaria dentro del plazo que señala ésta, caso contrario, cesará cuando prescriba la deuda tributaria respectiva.

Sobre el particular debemos señalar que la SUNAT a través del **Informe No. 080-2013-SUNAT/4B0000** ha señalado debemos entender como **“otros adquirentes”** a los siguientes:

*“Ahora bien, cuando la norma hace referencia al término **“otros adquirentes”** se debe entender como tales a aquellos a quienes esta ha otorgado la condición de responsables solidarios y que sean distintos a los herederos y demás adquirentes a título universal, así como a quienes adquieran activos y/o pasivos como consecuencia de la reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas sobre la materia; siendo estos los legatarios, los socios que reciban bienes por liquidación de sociedades u otros entes colectivos de los que han formado parte, así como los que adquieran el activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica sin que dicha adquisición sea consecuencia de la reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas sobre la materia; respecto de los cuales se ha establecido que dicha responsabilidad cesará a los dos años de efectuada la transferencia siempre que haya sido comunicada a la Administración Tributaria dentro del plazo señalado por esta.” (El resaltado es nuestro)*

De lo expuesto por la Administración Tributaria, se tiene que por otros adquirentes se debe entender a aquellos responsables solidarios en calidad de legatarios, socios que

reciban bienes por liquidación colectivos con o sin personalidad jurídica sin que dicha adquisición sea consecuencia de la reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas sobre la materia.

En ese sentido, el fisco no estará en posibilidad de dirigirse más contra el patrimonio del responsable solidario – otros adquirentes - luego de transcurrido el plazo de dos años o en su defecto cuando prescriba la deuda tributaria.

Al respecto, debemos señalar que compartimos dicha postura, toda vez que no se puede concebir que la Administración pueda tener permanente sujetos a los legatarios y/o socios a la posibilidad de responder por deudas de una persona fallecida o un ente liquidado.

Sin perjuicio de lo señalado anteriormente, debemos advertir que la Administración Tributaria no ha establecido plazo alguno para comunicarle dicha transferencia de bienes, a la que hace alusión en el citado inciso, por lo que se entendería que en estos supuestos la responsabilidad solidaria cesaría cuando prescribe la obligación tributaria.

Al respecto, consideramos que esto debe ser regulado inmediatamente por el legislador, toda vez que ello puede generar diversas controversias en el límite temporal de la responsabilidad solidaria atribuido en este supuesto.

V. CONCLUSIONES

- La deuda tributaria del causante se transmite a los herederos hasta el límite de los bienes heredados y cada uno de ellos es responsable hasta por el monto de los bienes recibidos. Es decir, la responsabilidad solidaria no compromete el patrimonio del heredero, salvo que simule deudas u oculte los bienes heredados con el propósito el perjudicar al Fisco.

- Las sanciones tienen carácter personalísimo, por lo que estas no se transmiten a los herederos.
- Los legatarios son responsables junto con los herederos hasta por el valor de los bienes recibidos, éstos tienen derecho a solicitar a los herederos el reembolso de lo pagado al Fisco.
- El legislador tributario asemeja la figura del heredero con la del adquirente de un anticipo de herencia, lo cual no es correcto dado que quien recibe bienes en anticipo de legítima debe ser considerado como un adquirente de bienes y/o derechos a título gratuito en virtud de un acto unilateral, esto es, la donación, por lo que de ninguna forma puede ser considerado como sucesor del obligado tributario, ya que este aún no ha fallecido.
- El numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario no señala expresamente el límite de esta responsabilidad por lo que a efecto de darle mayor seguridad al contribuyente debería aclararse esta situación por vía normativa.
- La responsabilidad solidaria cesará en el caso de los herederos y demás adquirentes a título universal, al vencimiento del plazo de prescripción, mientras que en el caso de los otros adquirentes cesará en el plazo de dos años o en su defecto cesará en el plazo en que prescriba la deuda tributaria.
- La Administración Tributaria ha señalado que por otros adquirentes se debe entender a aquellos responsables solidarios en calidad de legatarios, socios que reciban bienes por liquidación colectivos con o sin personalidad jurídica sin que dicha adquisición sea consecuencia de la reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas sobre la materia.
- La Administración Tributaria no ha establecido plazo alguno para comunicarle la transferencia a la que alude el inciso b del segundo párrafo del artículo 17 del Código

Tributario, por lo que en estos supuestos la responsabilidad solidaria cesaría cuando prescribe la obligación tributaria.

VI. FUENTES BIBLIOGRÁFICAS

- **MORENO DE LA CRUZ, Lorgio y VELASQUEZ LOPEZ RAYGADA, Pedro.** IX JORNADAS NACIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO. Responsable Solidario en calidad de adquirente y sucesor de la obligación tributaria.
- **MUR VALDIVIA, Miguel.** Ponencia Nacional presentada en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Sujeción Pasiva y Responsables Tributarios.
- **VALLE URIBE, Luis.** IX JORNADAS NACIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO. Los Sujetos Pasivos Responsables en Materia Tributaria. Límite cuantitativo y temporal aplicable a la responsabilidad solidaria atribuida en supuestos de adquisición de activo y/o pasivos de empresas.
- **PINEDO LEÓN, Silvia.** IX JORNADAS NACIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO. Los Sujetos Pasivos Responsables en Materia Tributaria. De la Transmisión de la Deuda Tributaria.
- **CORDOVA ARCE, Alex.** IX JORNADAS NACIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO. Los sujetos pasivos responsables en materia tributaria. Alcances de la responsabilidad tributaria de los adquirentes de activos y/o pasivos de empresas.
- **SOTELO, Eduardo.** Sujeción pasiva en la obligación tributaria. Derecho y Sociedad, No. 15, Año XII, 2000.
- **BUENO CHOCANO, Patricia.** La Responsabilidad Tributaria de los Administradores de Sociedades en la Legislación Peruana.
- **ROSA CHAVEZ, Javi y SAENZ RABANAL, Maria Luisa.** IX JORNADAS NACIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO. Los sujetos pasivos responsables en materia tributaria. Concepción doctrinaria del responsable tributario y notas sobre su tratamiento en la legislación peruana.
- **CARRIÓN OLMOS, Salvador.** Curso Básico de Derecho de Familia y Sucesiones. Derecho de Sucesiones. Lección 2.

- **FERRERO COSTA, Augusto.** (2012). Tratado de Derecho de Sucesiones. Lima: Gaceta Jurídica. Pág. 126-127.
- **LOHMANN LUCA DE TENA, Guillermo.** Derecho de Sucesiones y Familia, Biblioteca para leer el Código Civil, Pontificia Universidad Católica del Perú, 1996, Lima.
- **MORENO QUESADA, Bernardo.** Aceptación y Repudiación de la Herencia. Capítulo 23.

