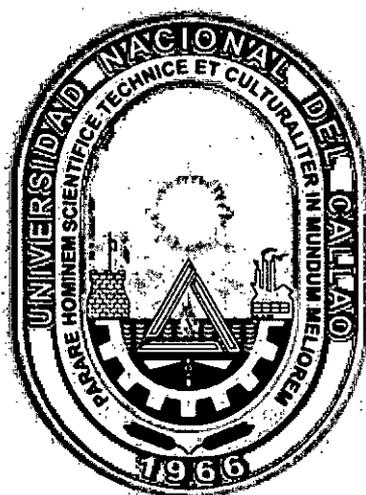


**UNIVERSIDAD NACIONAL DEL CALLAO**

**ESCUELA DE POSGRADO**

**SECCIÓN DE POSGRADO DE LA FACULTAD DE  
CIENCIAS CONTABLES**



**LIMITACIÓN DEL ÁREA DE COBRANZA-SUNAT  
SOBRE REPRESENTANTES DE EMPRESAS, AL  
OMITIR PAGO DE TRIBUTOS**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE  
MAESTRO EN TRIBUTACIÓN**

**WILSON BAJONERO NICHU**

Callao, 2015  
PERÚ

*Zapman*

*B. Rojas*

## **HOJA DE REFERENCIA DEL JURADO**

### **MIEMBROS DEL JURADO**

- Dr. Roger Hernando Peña Huamán : Presidente
- Mg. Rosa Victoria Mesías Ratto : Secretario
- Mg. Ana Cecilia Ordoñez Ferro : Miembro del Jurado
- Mg. Carlos Tejeda Archiñego : Miembro del Jurado

**ASESOR: DR. HILARIO ARADIEL CASTAÑEDA**

- N° de Libro : 001
- N° de Acta : 003-2015-SPG-FCC/UNAC
- Fecha de Aprobación: 11 de mayo de 2015
- Resolución de Sustentación de la Sección de Posgrado: 013-2015- SPG-FCC/UNAC

## **DEDICATORIA**

A mi familia, que es la motivación en cada cosa que emprendo, haciendo que todo lo importante me sea más accesible.

## ÍNDICE

	Pág.
TABLAS DE CONTENIDO	4
RESUMEN	6
ABSTRACT	7
I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	8
1.1 Identificación del problema	8
1.2 Formulación de problemas	14
1.2.1 Problema general	14
1.2.2 Problemas específicos	14
1.3 Objetivos de la investigación	15
1.3.1 Objetivo general	15
1.3.2 Objetivos específicos	15
1.4 Justificación	15
II. MARCO TEÓRICO	18
2.1 Antecedentes del estudio	18
2.2 Base conceptual	30
2.2.1 Figuras de sujeción pasiva	30
2.2.2 Responsabilidad solidaria	33
2.2.3 Criterios adicionales a tenerse en cuenta para la imputación de responsabilidad solidaria	45
2.2.4 Formalidades para imputar responsabilidad solidaria	49
2.2.5 Responsabilidad: disgregación entre deuda y responsabilidad	55
	1

2.2.6	Responsable no es sujeto pasivo de la obligación tributaria principal	61
2.2.7	Responsable subsidiario diferente del responsable solidario	63
2.2.8	Responsable es deudor junto al sujeto pasivo	65
2.2.9	Responsable es un supuesto de fianza legal	66
2.2.10	Responsable cumple una obligación propia, accesoria y garante de la deuda tributaria	68
2.2.11	Finalidad de la figura de la responsabilidad	70
2.2.12	La obligación a cargo del responsable	71
2.2.13	Tipos de responsabilidad	77
2.3	Base Legal	83
2.3.1	Responsabilidad solidaria	84
2.3.2	Procedimiento de cobranza coactiva	87
2.3.3	Sistema Tributario Nacional	98
2.3.4	Normativa en los Códigos Tributarios Peruanos	106
2.3.5	Vinculación con otras fuentes de Derecho	118
2.4	Definición de términos	119
III.	VARIABLES E HIPÓTESIS	122
3.1	Definición de las variables	122
3.2	Operacionalización de variables	123
3.3	Hipótesis generales e hipótesis específicas	123

IV.	METODOLOGÍA	124
4.1	Tipo de investigación	124
4.2	Diseño de la investigación	125
4.3	Población y muestra	126
4.3.1	Población	126
4.3.2	Muestra	127
4.4	Técnicas e instrumentos de recolección de datos	130
4.5	Procedimientos de recolección de datos	131
4.6	Procesamiento estadístico y análisis de datos	131
V.	RESULTADOS	132
5.1	Resultados parciales	132
5.2	Resultados finales	141
VI.	DISCUSIÓN DE RESULTADOS	145
6.1	Contrastación de hipótesis con los resultados	145
6.2	Contrastación de resultados con otros estudios similares	151
VI.	CONCLUSIONES	152
VII	RECOMENDACIONES	153
IX	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	155
ANEXOS		
•	Matriz de consistencia	161
•	Instrumento de recolección de datos	162
•	Gráficas de respuestas por ítem	166

## TABLA DE CONTENIDO

	Pág.
Cuadro N° 4.1 Población y muestra de estudio	128
Cuadro N° 6.1 Tabla de contingencia: Perjuicio económico del Estado	147
* Legislación en materia de responsabilidad solidaria	
Cuadro N° 6.2 Pruebas de chi-cuadrado	147
Cuadro N° 6.3 Tabla de contingencia: ¿Considera usted que resulta insuficiente la regulación tributaria vigente? * Considera usted que se están beneficiando económicamente los representantes legales de empresas que omiten el pago de tributos.	148
Cuadro N° 6.4 Pruebas de chi-cuadrado	149
Cuadro N° 6.5 Tabla de contingencia: ¿Considera que se ha incrementado el número de deudores a los que no se le puede realizar la cobranza coactiva por ausencia de dispositivos legales? * Cree usted que se está perjudicando la recaudación tributaria, al no poder aplicar la cobranza coactiva a representantes legales por ausencia de dispositivos legales.	150
Cuadro N° 6.6 Pruebas de chi-cuadrado	151

## **TABLA DE CONTENIDO**

	Pág.
Gráfico N° 2.1 Presunción de responsabilidad solidaria carga de la prueba	43
Gráfico N° 2.2 Deudores tributarios	51
Gráfico N° 3.1 Simbolización de la hipótesis	122
Gráfico N° 4.1 Análisis de la muestra	128

## RESUMEN

Esta investigación se titula: *Limitación del área de cobranza –Sunat sobre representantes de empresas, al omitir pago de tributos.*

Desde su implementación, la cobranza ha experimentado cambios orientados a obtener mejores resultados en una óptima y oportuna recuperación de la deuda tributaria, aplicando estrategias para alcanzar sus objetivos, pero siendo respetuosos de hacer lo que la ley manda.

El problema surge cuando el órgano ejecutor competente para llevar a cabo el procedimiento de cobranza, delega esta facultad a sus Ejecutores Coactivos y según lo dispuesto por el Código Tributario, califican como deudores tributarios los contribuyentes y los responsables designados como tales. Al encontrarse el responsable en la misma posición que la del contribuyente, la Administración Tributaria podría exigirle a ambos, o a uno de ellos, simultánea o sucesivamente a su elección, el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sin embargo puede también dejar de cobrar y perjudicar la recaudación y lo tanto al fisco.

Por tal razón, el objetivo de este trabajo es el análisis en la responsabilidad tributaria que recae en los representantes, para aportar propuestas que mejoren la relación entre la Administración Tributaria y quienes representan a las empresas en el procedimiento de Cobranza Coactiva Sunat. El estudio se realizó en una muestra de 97 colaboradores; se empleó el método descriptivo correlacional y se halló que la regulación existente de la figura de la responsabilidad solidaria es insuficiente en nuestro Código Tributario, lo cual debe mejorar.

## **ABSTRACT**

This research is titled: Restricting the collection-Sunat on business representatives, to skip paying taxes.

Since its inception, the collection has undergone changes aimed at obtaining better results in a convenient and timely recovery of the tax debt, implementing strategies to achieve their goals, but being respectful to do what the law requires.

The problem arises when the executive body responsible for carrying out the method of collection: Tax Administration, delegates this authority to his Executors Coercive and as provided by the Tax Code, qualify as tax debtors responsible taxpayers and designated as such. To be responsible in the same position as that of the taxpayer, the tax authorities could require both, or either of them, simultaneously or successively at its option, the fulfillment of tax obligations.

For this reason, the aim of this paper is to analyze the tax liability lies with the representatives to make proposals to improve the relationship between the tax authorities and companies who represent the Sunat Enforced Collection procedure. The study was conducted on a sample of 97 employees, was used descriptive correlational method and found that the existing regulation figure of joint liability is insufficient in our tax code, which must be improved.

## **CAPÍTULO I**

### **PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

#### **1.1. Identificación del problema**

Existe imprecisión en la regulación del Texto Único Ordenado del Código Tributario que constituye una limitación del Área de Cobranza Coactiva – SUNAT, al pretender aplicar el procedimiento de cobranza sobre los representantes legales de empresas que dejaron de pagar deudas tributarias de manera intencionada.

La insuficiente regulación para atribuir e imputar responsabilidad solidaria por parte del código tributario peruano es una restricción que enfrenta la Administración Tributaria, lo cual afecta la recaudación durante el proceso de cobranza coactiva, generando una forma de aprovechamiento económico tanto para directores como para gerentes que representan a las empresas; mermando así los ingresos del Estado. Al intentar describir la realidad es necesario entender la figura del responsable como sujeto pasivo de la obligación tributaria, y por qué se encuentra configurado en este ámbito tributario. En el derecho tributario se afirma que gracias a esta figura, la Administración Tributaria puede como titular del cobro de tributos, o mejor dicho, como acreedor del crédito tributario, exigir el pago del mismo a un sujeto distinto del contribuyente, que si bien no ha manifestado la capacidad contributiva a través de la realización del hecho imponible,

ha incidido en los supuestos que señala la norma para ser considerado como responsable.

Como resultado de lo anteriormente dicho, el responsable responde frente a la Administración con su propio patrimonio por la deuda del contribuyente; de esta manera la Administración Tributaria incrementa y garantiza sus posibilidades de cobrar, no solo con el patrimonio del contribuyente sino con el de otro sujeto que es el responsable. Considerando que la acreencia, no solo es de interés privado sino de interés público y por ello merece especial protección.

Así que el sujeto responsable se convierte en una especie de garante de la deuda tributaria del contribuyente frente a la Administración Tributaria, pero como un nuevo sujeto pasivo obligado de su propia deuda; en consecuencia se hace necesario regular de manera específica este supuesto, incluyendo un procedimiento administrativo de imputación de responsabilidad.

La figura del responsable en materia tributaria tiene diversas posiciones doctrinarias diferenciándose entre ellas según las categorías de sujeción pasiva que se reconocen como válidas y de las características que debe tener cada figura para encajar en una u otra categoría. En nuestra legislación tributaria vigente, se advierte que el legislador peruano ha optado por clasificar a los sujetos pasivos de la obligación tributaria entre contribuyentes y responsables, dejando de

lado otras figuras tales como responsables sustitutos, subsidiarios y solidarios.

Nuestro Código Tributario, en el Libro Primero, Título I referido a la Obligación Tributaria señala en el artículo 7° que el deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o como responsable. Asimismo, el artículo 9° señala que el responsable es aquel que sin tener la calidad de contribuyente, debe cumplir con la obligación atribuida a este, mientras que en el título II sobre el Deudor Tributario señala en el artículo 16° a los representantes y responsables solidarios, precisando que están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes con los recursos que administren o que dispongan.

Es necesario aclarar que la figura de los responsables involucra a diferentes tipos, así como lo señala el artículo 16°, artículo 17° y artículo 18°.

Luego, el Artículo 20°-A, numeral 1 señala que la responsabilidad es solidaria puesto que la deuda tributaria puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores tributarios o a todos ellos simultáneamente, salvo cuando se trate de multas en los casos de responsables solidarios que tengan la categoría de tales en virtud a lo señalado en el numeral 1 del artículo 17°, los numerales 1 y 2 del artículo 18° y el artículo 19°. Haciendo una interpretación de este

artículo, podemos señalar que la deuda tributaria es exigida a los representantes legales de las personas jurídicas como responsables solidarios.

En este trabajo nos hemos dedicado a analizar la limitación legal que enfrenta el área de Cobranza - SUNAT al tratar de embargar bienes del deudor tributario, - por deuda de tributos dejados de pagar de manera intencionada- y como en la práctica constituye un beneficio económico para empresas y representantes legales, utilizándose conjuntamente con las transferencias maliciosas de bienes y derechos del deudor con la finalidad de impedir su traba, llevados a cabo por representantes legales de las personas jurídicas; específicamente, de las Sociedades Anónimas que según el código tributario, en la actualidad todavía es un procedimiento muy genérico y de difícil cumplimiento, el tratar de identificar e imputar responsables solidarios de la deuda del contribuyente frente a la Administración Tributaria.

Esta clase de responsabilidad se encuentra tipificada en el artículo 16° numeral 2 de la norma, la cual señala como responsable solidario a los representantes legales y a los designados por las personas jurídicas, siempre y cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades, hayan dejado de pagar las deudas tributarias.

Cabe indicar también que en el artículo 20° del Código Tributario se contempla el derecho de repetición, es decir el derecho que tienen los responsables de exigir a los propios contribuyentes la devolución del

monto pagado, lo cual es conveniente ya que el responsable ha respondido por deuda ajena con su propio patrimonio.

Para que surta efectos la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria debe notificar al responsable la resolución de determinación de atribución de responsabilidad en donde se señale la causal de atribución de la responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad.

De otro lado, existen informes y procedimientos emitidos por SUNAT que resuelven algunos cuestionamientos; sin embargo, quedan otros de importancia por resolver. Además, al ser las normas de carácter interno, de conocimiento solo para los funcionarios de la Administración Tributaria, las mismas no son conocidas y no pueden ser aplicadas por los sujetos pasivos de la obligación tributaria en el supuesto que se le siga un procedimiento administrativo de imputación de responsabilidad.

**Respecto a la Resoluciones del tribunal Fiscal (RTF)**, ante la insuficiencia en la regulación normativa respecto a las pautas en torno al sujeto responsable, el Tribunal Fiscal ha venido asumiendo y estableciendo pautas para tales fines, pero ninguna de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal son de observancia obligatoria, esto puede traer como consecuencia que el órgano resolutor pueda apartarse de las mismas con menos formalidades, que si la misma tuviera el carácter de observancia obligatoria.

Las pautas que ha señalado el Tribunal Fiscal son las siguientes:

**RTF 05869-4-2013**

Siguiendo lo establecido en el numeral 2) del artículo 18 del Código Tributario, el Tribunal Fiscal resuelve, en el caso, que la responsabilidad solidaria de la recurrente como agente retenedor se mantuvo hasta el 31 de diciembre del año 2003, operando su cese al día siguiente. En tal sentido, la responsabilidad caducó el 01 de enero del año 2004.

**RTF N° 282-1-99**

Se deben verificar las normas vigentes al momento de producirse la acción u omisión que generó el incumplimiento

“(…) Que a efecto de determinar la responsabilidad solidaria del recurrente, deben verificarse las normas vigentes al momento de producirse la acción u omisión que generó el incumplimiento de la obligación tributaria”

**RTF N° 3259-4-2005, N° 7375-2-2003**

Se debe acreditar; la condición de representante legal en el periodo acotado, que participó en la determinación de la obligación tributaria y que el incumplimiento fue por dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

**RTF N° 516-8-98, N° 785-2-2004**

La Administración Tributaria al momento de verificar la procedencia de imputación de responsabilidad solidaria deberá demostrar

fehacientemente el nombramiento, aceptación y permanencia en el cargo.

**RTF N° 7114-5-2003, N° 604-5-2003**

Los representantes deben haber ejercido sus facultades.

De acuerdo a ello, la Administración además de verificar las facultades otorgadas a los representantes; deberá demostrar que estos han incurrido en acciones u omisiones que hayan llevado al incumplimiento de obligaciones tributarias.

**RTF N° 7377-4-2003**

El representante legal debe estar facultado y tener conocimientos de las operaciones administrativas y financieras de la empresa.

**1.2. Formulación de problemas**

**1.2.1 Problema general**

¿Existen limitaciones del Área de Cobranza Coactiva al pretender realizar la cobranza sobre representantes legales?

**1.2.2 Problemas específicos**

¿La falta de regulación en el Código Tributario propicia beneficio económico indebido en Representantes Legales?

¿La falta de regulación en responsabilidad solidaria de observancia obligatoria interfiere en la recaudación tributaria?

### **1.3. Objetivos de la investigación**

#### **1.3.1 Objetivo general**

Analizar las limitaciones que enfrenta el Área de Cobranza – SUNAT, al aplicar el procedimiento de ejecución coactiva sobre representantes legales de empresas, por omisión intencional del pago de tributos.

#### **1.3.2 Objetivos específicos**

- Analizar la incidencia de la regulación en el Código Tributario en el beneficio económico indebido de los representantes legales.
- Analizar la incidencia de la regulación de responsabilidad solidaria de Observancia Obligatoria en la recaudación tributaria.

### **1.4. Justificación**

La inexistencia de normas jurídicas específicas que regulen las implicancias tributarias de determinados actos de los representantes legales de las empresas y la falta de jurisprudencia de carácter de observancia obligatoria de los reiterados pronunciamientos del Tribunal Fiscal que establecen los criterios de imputación de responsabilidad solidaria generan una limitante en el accionar del Área de Cobranza –SUNAT, afectando los ingresos del Estado y también la tarea de generación de riesgo llevado a cabo por la SUNAT.

En la presente investigación se utilizó una justificación teórica, es decir en función al Código Tributario, Directivas, Resoluciones de Superintendencia, Circulares, Resoluciones del Tribunal Fiscal y se ha justificado en la importancia que tiene la figura del responsable como sujeto pasivo de la obligación tributaria frente a la Administración.

Si bien, la SUNAT para hacer efectivo sus recursos se dirige al contribuyente que es el obligado principal, porque es el realizador del hecho imponible; no siempre es posible cumplir este objetivo debido a diversas razones, es ahí donde entran en juego diversos mecanismos, unos de derecho material, otros de derecho formal, administrativo o sancionador todos con un único propósito: hacer efectivo el cobro íntegro y puntual de la deuda tributaria.

Dentro de los mecanismos de derecho material, dirigidos a garantizar el cobro de la deuda tributaria, se encuentra la figura del responsable, que actúa como garante de la deuda del contribuyente.

En ese sentido, el responsable al actuar como garante personal de la deuda del contribuyente frente a la administración y al servir como incremento y garante de la misma, conlleva a la necesidad de regularla de manera específica.

También la relevancia y sobre todo las implicancias que rodean a los representantes de las personas jurídicas como responsables solidarios

de la deuda tributaria de su representada frente a la administración, ya que como lo señalamos, responderá con su patrimonio, conlleva a la necesidad de regular un supuesto de hecho y un procedimiento administrativo particular, que sea viable y sencillo de aplicar; claro está, con las debidas garantías y respeto del derecho al debido proceso, respetando el principio constitucional de legalidad.

## **CAPÍTULO II**

### **MARCO TEÓRICO**

#### **2.1 Antecedentes del estudio**

Es necesario ubicar el tema materia de análisis en el campo tributario; por ello se describe qué se entiende por relación jurídico tributaria, capacidad jurídico tributaria y finalmente quienes conforman la citada relación tributaria; sin embargo, nos hemos centrado en este último punto ya que es aquí donde encontramos al responsable como sujeto pasivo de la obligación tributaria, al quien analizamos en todos sus aspectos, lo que permitió desarrollar el tipo de responsabilidad tributaria que recae en representantes legales de las sociedades anónimas.

Respecto a la relación jurídica tributaria, Villegas (2003) considera que la relación jurídico tributaria es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación. Reconoce que la relación jurídica sustancial no es la única que surge del ejercicio de la potestad tributaria, pero es la principal.

La relación jurídica que surge entre el Estado y el sujeto pasivo es definida en un doble sentido por Héctor Villegas:

- Como la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante (la realización del hecho imponible) y una consecuencia jurídica (el mandato de pago).
- Como la vinculación establecida por esa norma legal entre la pretensión del fisco como sujeto activo y la obligación de aquel que la ley designe como sujeto pasivo. Tanto esa pretensión como su correlativa obligación, integran la consecuencia jurídica de haber producido el hecho imponible

Así también, la Obligación Tributaria es el ordenamiento jurídico que le otorga a la Administración Tributaria una serie de posibilidades de actuación, convirtiéndose así en titular de diferentes facultades jurídicas, potestades y derechos subjetivos. Por otro lado, los administrados también son sujetos de potestades, facultades y derechos subjetivos; así entre la SUNAT y los administrados surgen vínculos y relaciones jurídicas tributarias.

En la doctrina se encuentran diversos criterios respecto de si la relación jurídica tributaria se concreta a la obligación de pago del tributo, o si abarca una multiplicidad de obligaciones entre las que se encuentra la principal, el pago del tributo y otras obligaciones secundarias y formales, obligaciones de dar, de hacer, no hacer y de tolerar.

Al respecto, Pérez de Ayala y González (1978) consideran que no todos los deberes tributarios constituyen obligaciones tributarias, puesto que para que un deber tributario sea una obligación tributaria, debe constituir una deuda y generar correlativamente el derecho subjetivo del

crédito, agregando que es por esa razón que hay autores que piensan que producido el hecho imponible surge el deber de pagar el tributo, pero que no existe una obligación mientras que la Administración no lo liquide.

Asimismo, Pugliese (1976) señala que la obligación tributaria es unitaria y está constituida solamente por la obligación fundamental de dar. Por otro lado, Berliri (1963) diferencia la obligación tributaria de la relación jurídica impositiva, señalando que la obligación tributaria constituye solo uno de los diversos tipos de relaciones jurídicas contempladas por las normas tributarias y viene encuadrada en la relación jurídica más compleja: la relación jurídica impositiva. Señala también que la obligación tributaria es un género, del cual forman parte subespecies, obligaciones pecuniarias, obligaciones de dar que tienen por objeto un bien distinto del dinero y obligaciones de hacer; concluye que la obligación tributaria principal, y en esencia, es aquella obligación de dar a título de impuesto, una cantidad de dinero o cualquier otro bien determinado por la ley.

Ferreiro (1994) señala que es la obligación tributaria es aquella en la que consiste en pagar al Estado o a otro ente público una cantidad de dinero a título de tributo.

Además, Berliri y Ferreiro señalan que la obligación tributaria en sentido técnico jurídico estricto, es una obligación de dar suma de

dinero a título de tributo, no es la única que puede existir en el ámbito tributario ya que existe otro tipo de vínculos o relaciones también regulados, como pueden ser aquellas obligaciones pecuniarias (pagar intereses por demora, hacer pagos a cuenta, entre otras) y no pecuniarias (declarar, llevar libros contables, entre otros), que pueden existir independientemente de la obligación tributaria principal.

Después de analizar los conceptos señalados por la doctrina, hemos examinado lo establecido por el Código Tributario, en cuyo artículo 8º señala que la obligación tributaria es de derecho público, y se constituye como el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario establecido por la ley, y tiene por objeto la prestación tributaria, pudiendo ser exigida coactivamente.

De acuerdo a lo señalado en la doctrina, a lo referido por nuestra legislación, y a fin de que al analizar la obligación a cargo del responsable, esta cumpla con todos las características necesarias, por lo cual precisamos que:

- La Obligación Tributaria es *Ex Lege*, es la ley la que debe establecer los tributos y los elementos para la constitución del mismo; es decir, el momento de su nacimiento, los sujetos, el contenido y la forma de su extinción.

- Es una obligación de derecho público, el acreedor es un ente público (El Estado) y la prestación que constituye su objeto es de carácter público al ser de interés general.
- Es una obligación de dar, de hacer y de no hacer; pero principalmente, es de dar porque su objeto es la entrega de dinero.

En relación a la capacidad jurídico tributaria, Pugliese (1976) opina que el concepto de capacidad para ser sujeto de relaciones jurídicas fundamentales, pertenece al grupo de conceptos del derecho privado, pero al concepto en cuestión no le da la misma importancia que le es atribuida en el derecho tributario; este último lo recibe y acomoda a sus propias exigencias, manteniendo el concepto general de capacidad jurídica.

Oponiéndose a este concepto, Berliri (1963) sostiene que siendo la personalidad jurídica la capacidad de ser titular de una o varias relaciones jurídicas, no puede alguien ser titular de una relación jurídica sin poseer al mismo tiempo personalidad jurídica y en atención a la unidad del derecho, no puede configurarse una capacidad jurídica tributaria distinta a la capacidad jurídica de todos los campos del derecho. Además, Giuliani (1987) señala que las personas individuales y las personas colectivas con personalidad -según el derecho privado- en principio, son sujetos de obligaciones tributarias, sin perjuicio que la legislación, en casos particulares no las reconozca, como así mismo los entes carentes de

personalidad jurídica, pueden ser instituidos en sujetos de tales obligaciones.

En relación a lo expuesto, el Código Tributario señala en su artículo 21° que tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la Ley le atribuya la calidad de sujetos de derecho y obligaciones tributarias.

A partir de este artículo podemos señalar que la capacidad jurídica tributaria, adquiere ciertas particularidades en el ámbito tributario, ya que mientras para esta rama del derecho, cualquier sujeto es susceptible de recaer en el hecho imponible y adquirir capacidad jurídica; en el ámbito civil no sucede lo mismo, ya que la norma establece que para tener capacidad es necesario llegar a la mayoría de edad y no estar comprendidos en los supuestos de incapacidad.

Es necesario aclarar que la capacidad jurídica a la que nos estamos refiriendo, es diferente a la capacidad de obrar, ya que si bien los que carecen de capacidad en el ámbito civil pueden ser sujetos pasivos en el ámbito tributario, estos por sí mismos no podrán actuar (presentar declaraciones, pagar, retener, etc.) sino solo a través de sus representantes

legales; así tenemos como ejemplo: a los interdictos, los incapaces, los quebrados, los condenados.

Finalmente, señalamos que la capacidad jurídica tributaria es en esencia la aptitud jurídica para ser parte pasiva de la relación jurídica tributaria sustancial, aptitud para ser titular de derechos y obligaciones.

Concerniente a los sujetos de la relación jurídica tributaria, hemos encontrado que la relación jurídica tributaria principal es la obligación que surge entre el fisco como sujeto activo que pretende el cobro de un tributo y un sujeto pasivo que está obligado a su pago.

Respecto al sujeto activo, hemos encontrado que Pérez de Ayala y Gonzales (1978) señalan que el sujeto activo es el Estado y las entidades territoriales menores. Titularidad que no comparten los entes territoriales de forma equilibrada, sino con un claro predominio de titularidad del Estado debido fundamentalmente a la cuantía e importancia de los tributos. La potestad de imposición puede ser desarrollada reservándose la titularidad pero atribuyendo o encomendado algunos de ellos a determinadas entidades.

Coincidiendo con este concepto Ferreiro (1994) señala que el sujeto activo es el acreedor de la obligación tributaria, determinado por ley y que ha de ser forzosamente el Estado, las Comunidades Autónomas u otro ente público encuadrado dentro de las administraciones menores de carácter territorial o institucional.

Para Villegas (2003) el sujeto activo es el Estado que actúa mediante uno de sus poderes el Legislativo o por delegación a través del Poder Ejecutivo. También puede delegar a otros entes públicos la recaudación y administración de ciertos ingresos tributarios a fin de que cuenten con financiamiento autónomo.

Para el Derecho Tributario peruano, el sujeto activo es el Estado que en un primer momento es titular de la potestad tributaria, el Estado actúa básicamente mediante el Poder Legislativo creando tributos a través de la ley, pero también puede hacerlo el Poder Ejecutivo, en caso de delegación de facultades, a través de Decreto Legislativo; así lo establece el artículo 74° de la Constitución Política del Estado. También sucede que el Estado delega la recaudación y administración de ciertos tributos a otros entes del Estado tales como los Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales que pueden administrar, crear, modificar, y/o exonerar tributos, dentro de su jurisdicción, con los límites que señala la ley.

Concordando con lo establecido por la Constitución, el Código Tributario señala en el artículo 4° que el “acreedor tributario es aquel a favor de quien debe realizarse la prestación tributaria”. El Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, son acreedores de la obligación tributaria, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente.

Mientras que el sujeto pasivo es aquel que está obligado al cumplimiento de las obligaciones impuestas por la ley. Giuliani (1987) define al sujeto pasivo como la persona individual o colectiva que por disposición expresa de la ley está obligada al cumplimiento de la prestación, ya sea a título propio o ajeno.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria principal por excelencia es el contribuyente, al respecto González (1995) en la XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario señaló que mientras se considere el tributo como un instituto jurídico que tiene por objeto distribuir la financiación del gasto público entre los ciudadanos, en función de la capacidad contributiva de las personas llamadas a satisfacerlas plasmada en el hecho imponible, será difícil negar que el contribuyente es la primera y fundamental figura de sujeto pasivo tributario, por cuanto solo él al realizar el hecho imponible previsto en abstracto en la norma, se constituye mediata o inmediatamente, en centro de atención exclusiva del principal efecto querido por la norma: el pago del tributo.

La norma tributaria no solo busca facilitar la gestión del tributo, busca también asegurar su pago y con este fin coloca al lado del sujeto pasivo principal (contribuyente) a otras personas como responsables solidarios, sustitutos o subsidiarios del pago de la obligación tributaria.

Después del contribuyente pueden traerse diferentes figuras de subjetividad pasiva, como responsable solidario, subsidiario y sustituto,

ideadas por el legislador por razones de garantía o de comodidad, de la que más adelante hablaremos.

Lo que agrupa a estos obligados o sujetos pasivos distintos al contribuyente, es la necesidad fiscal de facilitar y asegurar el cumplimiento de la prestación, englobando a quien en doctrina reciben diferentes denominaciones y también les atribuye determinadas características para su identificación.

En la IX Jornada Nacional de Derecho Tributario sobre los Sujetos Pasivos Responsables en Materia Tributaria se hace una síntesis de todas las diversas clasificaciones que existen al respecto citando las opiniones de diversos especialistas en la materia y que detallamos a continuación; Villegas (citado por Hernández, 2006) ha reseñado la diversidad de doctrinas que existen al respecto. Una primera corriente los clasifica en contribuyentes (Sujetos pasivos por deuda propia) y responsables (sujetos pasivos por deuda ajena). Una segunda corriente solo identifica como sujeto pasivo al contribuyente. Para una tercera corriente son sujetos pasivos el contribuyente y el sustituto y finalmente una cuarta posición, identifica al sujeto pasivo como aquel que efectivamente paga el tributo al Fisco. El propio Villegas asume una quinta posición, clasificando los sujetos pasivos en contribuyentes, sustitutos y responsables solidarios.

Pérez de Ayala y González (citado por Hernández, 2006) clasifica a los sujetos pasivos en tres clases, contribuyente, sustituto y responsable.

Mientras que Pugliese, clasifica los sujetos pasivos en cuatro grupos: El primer grupo es el de los sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa (el contribuyente y el causahabiente del contribuyente, *mortis causa e inter vivos*), sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa (el padre respecto de los bienes y rentas de la familia); sujetos pasivos en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria (los contratantes y partes en un juicio, los socios y participantes en determinadas sociedades y asociaciones comerciales y los coherederos).

Un segundo grupo integrado por los sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta (sustitutos en general).

Un tercer grupo integrado por sujetos por deuda ajena con responsabilidad solidaria (funcionarios, jueces, notarios y en general responsables solidarios).

Finalmente, un cuarto grupo formado por los sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva (aquellos que si no pagan el impuesto pueden perder el inmueble comprado ya que será rematado por el fisco).

Ferreiro (citado por Hernández, 2006) señala que los sujetos pasivos son los contribuyentes, sustitutos y responsables.

En América Latina, la mayoría de legislaciones clasifican a los sujetos pasivos entre contribuyentes y responsables siguiendo el modelo del

Código Tributario para América Latina que lo define y clasifica en el artículo 22° como “la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable”, esta misma definición ha sido seguida, también textualmente por los Códigos Tributarios de Bolivia (artículo 22°), Ecuador (artículo 24°) y Uruguay (artículo 16°). La legislación Argentina si bien, no mantiene el texto exacto del modelo del Código Tributario, mantiene la misma clasificación (Ley 11.683, artículo 5° y 6°).

Nuestro Código Tributario los define y clasifica en el artículo 7° como “las personas obligadas al cumplimiento de la obligación tributaria ya sean como contribuyentes o responsables”.

Por otro lado, la legislación y doctrina española e italiana, utilizan el término sujeto pasivo como sinónimo de contribuyente, y el término sustituto es utilizado en forma análoga a quienes son responsables en los Códigos de América Latina. En tal sentido, Valdez (2001) precisa que la confrontación entre la legislatura latinoamericana y la europea, exterioriza la superioridad de la latinoamericana, porque la misma no presenta fallas lógicas a comparación de la europea que carece de una buena técnica.

La XVII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario señaló que en el ámbito de la doctrina y legislación latinoamericana, el concepto de sujeto pasivo comprende tanto al contribuyente como al responsable y dentro de este tipo de responsabilidad se encuentra el solidario, el subsidiario y el

sustituto, mientras que en la doctrina europea se reserva la denominación de sujeto pasivo principal para el contribuyente y el sustituto, en tanto se sitúa “en lugar de”; los otros sujetos son los responsables calificados como subsidiarios y solidarios considerando que actúan “después de” o “junto a” el sujeto pasivo principal.

## **2.2 Base conceptual**

A continuación se define cada una de las figuras de sujeción pasiva que se conocen en doctrina, en la legislación nacional, comparada; la responsabilidad, la naturaleza jurídica y alcances de la responsabilidad en toda su amplitud; el tipo de responsabilidad que el Código Tributario atribuye a los representantes legales de las sociedades anónimas y luego se analiza el punto central de la presente tesis: El representante legal de las sociedades anónimas como responsable solidario de la obligación tributaria del contribuyente frente a la Administración Tributaria.

### **2.2.1 Figuras de sujeción pasiva**

#### **a. El contribuyente**

Para Villegas (2003) el contribuyente es el destinatario legal tributario que debe pagar el tributo al fisco y que al estar a él referido el mandato tributario, se convierte en sujeto pasivo de la obligación tributaria principal, añadiendo que es deudor a título propio cuya capacidad contributiva tuvo en cuenta el legislador al crear el tributo y es el realizador del hecho imponible.

Precisemos que para que alguien se constituya en destinatario legal tributario basta que con respecto a él se configure el hecho imponible, no siendo necesario que el mandato de pago vaya dirigido a él.

Para ser contribuyente se debe reunir dos condiciones, esto es que con respecto a él debe ocurrir o se debe configurar el hecho imponible y además el mandato de pago tributario debe estar referido a él.

Pérez de Ayala y González (1978) definen al contribuyente como el titular del hecho imponible que, además ha de soportar por mandato de ley, la carga tributaria derivada de ese hecho.

Pugliese (1976) indica “es el que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria, ya sea suya propia o de otras personas, con lo que el llamado “contribuyente” es siempre sujeto pasivo de derecho, añadiendo que el derecho tributario a diferencia de la teoría financiera, solo se preocupa del contribuyente de derecho y se desinteresa del contribuyente de hecho, que para él puede no coincidir con el primero por el fenómeno de traslación de tributos”, por lo que define a todo sujeto pasivo de la relación tributaria como contribuyente de derecho. (pp.170-173)

Por otro lado, Ferreiro (1994) considera que es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la ley le impone la obligación

tributaria nacida del hecho imponible por ella realizado. El tributo se impone para gravar la capacidad contributiva de la persona que realiza el hecho imponible sin perjuicio de reconocer que a veces la intención de la ley es que el contribuyente traslade en términos económicos y porque así resulta probable en las condiciones normales del mercado, la carga tributaria a otra persona a la que realmente se quiere gravar.

El artículo 8° del TUO del Código Tributario señala que el “contribuyente es aquel que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria.

#### **b. El responsable**

El responsable es otra clasificación de sujeción pasiva, que se conoce como válida en la doctrina y en la legislación nacional y comparada.

El vocablo responsabilidad deriva del término latín ‘*respondere*’, que en términos generales significa: estar obligado jurídicamente y por lo que atañe la responsabilidad en el ámbito tributario, consiste en la obligación de pagar al Estado un tributo determinado.

## **2.2.2 Responsabilidad solidaria**

### **a. Definición de responsable solidario en materia tributaria**

El responsable solidario es la persona que por disposición expresa de la ley se encuentra frente al acreedor tributario en la misma posición que la del contribuyente, lo que implica que la deuda tributaria originada por este último, que no haya sido pagada, pueda ser exigida a ambos o a cualquiera de los dos: contribuyente o responsable.

Al respecto, el artículo 16 del TUO del Código Tributario contiene una relación de aquellos sujetos que pueden ser considerados como responsables solidarios.

#### *Artículo 16°.-Representantes - responsables solidarios*

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:

1. Los padres, tutores y curadores de los incapaces.
2. Los representantes legales y los designados por las personas jurídicas.

3. Los administradores o quiénes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica.
4. Los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas.
5. Los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras y los de sociedades y otras entidades.

En los casos de los numerales 2, 3 y 4 existe responsabilidad solidaria cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se dejen de pagar las deudas tributarias. En los casos de los numerales 1 y 5 dicha responsabilidad surge cuando por acción u omisión del representante se produce el incumplimiento de las obligaciones tributarias del representado.

De la relación antes transcrita resulta que, para efectos tributarios, podrían calificar como responsables solidarios, entre otros, los sujetos designados como representantes legales de las empresas, como es el caso de los gerentes generales y de los directores cuando se les hubiera otorgado facultades de representación de acuerdo a los estatutos de la sociedad, pues se entiende que dichos sujetos, en virtud de las funciones que ejercen, tienen facultades de decisión que inciden en las obligaciones tributarias

de la empresa o que están en capacidad de controlar la correcta administración de la misma.

No obstante, si bien la norma tributaria establece que los representantes legales son responsables solidarios, es necesario tener en cuenta que para que se les pueda atribuir dicha responsabilidad, no basta con que califiquen como representantes legales, siendo necesario que además se cumplan otros supuestos.

**b. Supuestos de responsabilidad solidaria**

El segundo párrafo del citado artículo 16 del TUO del Código Tributario establece que los representantes legales de las empresas son responsables solidarios cuando por “dolo, negligencia grave o abuso de facultades” dejan de pagar las deudas tributarias de las empresas que representan.

Al respecto, el tercer párrafo del artículo en mención dispone que se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario, cuando el deudor tributario:

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

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

De este supuesto resultan dos situaciones:

- 1) Por su parte, será necesario también que la SUNAT deje constancia que el deudor tributario no presentó o exhibió ninguno de los libros y/o registros requeridos dentro del procedimiento de fiscalización o verificación en el que se encuentre inmerso, pues entendemos que la sola presentación de uno de ellos excluiría al deudor tributario de tal supuesto.
- 2) Entendemos que una de tales contabilidades sería la que contiene información falsa y se utiliza para la declaración y pago de las obligaciones tributarias:
  - Tenga la condición de no habido de acuerdo a las normas que se establezcan mediante decreto supremo.
  - De acuerdo a los artículos 3 y 4 del Decreto Supremo N° 102-2002-EF, la condición de no habido se configura cuando el deudor tributario no cumple con declarar su nuevo domicilio fiscal o confirmar el

declarado o el señalado en el RUC dentro del plazo de cinco (5) días hábiles de requerido por la SUNAT.

- De acuerdo a la misma norma, tal requerimiento se origina cuando la SUNAT no hubiera podido notificar al deudor tributario las resoluciones, órdenes de pago o comunicaciones emitidas, mediante correo certificado o mensajero, y siempre que se hubiera producido alguna de las siguientes situaciones:

- a) Negativa de recepción de la notificación por cualquier persona capaz ubicada en el domicilio declarado ante la SUNAT. Dicha negativa deberá haberse producido en tres (3) oportunidades consecutivas, en días distintos.

- b) Ausencia de persona capaz en el domicilio declarado ante la SUNAT o este se encuentre cerrado. Dicha situación deberá haberse producido en tres (3) oportunidades consecutivas, en días distintos.

- c) No existe la dirección declarada ante la SUNAT como domicilio.

- Emite y/u otorga más de un comprobante de pago así como notas de débito y/o crédito, con la misma serie y/o numeración, según corresponda.
- Tal situación se configuraría cuando el deudor tributario cuente, por lo menos, con doble juego de comprobantes de pago o de documentos contables (notas de débito y/o crédito) que tengan la misma serie y/o numeración.
- No se ha inscrito ante la Administración Tributaria.
- Tal supuesto debe configurarse únicamente respecto de aquellos sujetos que efectivamente se encuentren obligados a inscribirse en el RUC. A tal efecto, el Decreto Legislativo N° 943 y la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/ SUNAT establecen que se encuentran obligados a inscribirse en el RUC, entre otros, los sujetos que adquieran la condición de contribuyentes y/o responsables de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT-
- Anota en sus libros y registros los comprobantes de pago que recibe u otorga por montos distintos a los consignados en dichos comprobantes u omite anotarlos, siempre que no se trate de errores materiales.
- De tal supuesto resultan dos situaciones:

- 1) Anotar comprobantes de pago -recibidos u otorgados- por montos distintos, lo cual debe ser verificado por la SUNAT comparando libros y documentos.
  - 2) Omitir la anotación de los comprobantes de pago (recibidos u otorgados). Cabe anotar que tales omisiones o anotaciones indebidas no deben originarse de errores materiales, como podría ser el hecho de considerar un comprobante que fue emitido en dólares americanos como si hubiera sido emitido en soles y realizar la anotación con este último valor.
- Obtiene, por hecho propio, indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.
  - Tal situación se configura cuando el deudor tributario hubiera declarado indebidamente, entre otros, saldos a favor o pagos indebidos o en exceso, que le permiten obtener devoluciones. Cabe anotar que este supuesto configura también la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del TUO del Código Tributario.
  - Emplea bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden. Es el caso de aquellas importaciones

que gozan de liberación de impuestos y aranceles siempre que sean destinadas a determinadas actividades, o aquellas operaciones realizadas en zonas que gozan de beneficios tributarios tales como la de Amazonía, región de Selva, Duty Free o zonas francas.

- Elabora o comercializa clandestinamente bienes gravados, mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las características de los bienes; la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos.
- El supuesto está referido a la adulteración o falsificación de bienes para su posterior comercialización.
- No ha declarado ni determinado su obligación en el plazo requerido en el numeral 4 del Artículo 78°.
- Tal situación presupone que la SUNAT, previa verificación o fiscalización, hubiera detectado la realización de actos gravados que habiendo sido registrados no han sido declarados.

- Omite a uno o más trabajadores al presentar las declaraciones relativas a los tributos que gravan las remuneraciones de estos.
- El supuesto nos indica que el deudor tributario no ha incluido en el PDT 600 - Remuneraciones a uno o más trabajadores, siendo consecuencia lógica de dicha omisión, el no pago de los tributos que gravan las remuneraciones (por lo menos EsSalud).
- Se acoge al Nuevo Régimen Único Simplificado o al Régimen Especial del Impuesto a la Renta siendo un sujeto no comprendido en dichos regímenes en virtud a las normas pertinentes.
- Al respecto, el artículo 2 del D. Leg. N° 937 y el artículo 117 -sujetos comprendidos, Régimen Especial Renta- del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, establecen quienes son los sujetos que pueden acogerse al Nuevo Régimen Único Simplificado o al Régimen Especial del Impuesto a la Renta, respectivamente.

Asimismo, en los mencionados dispositivos se establecen los parámetros y requisitos que deben cumplirse a efecto de acogerse a tales regímenes.

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

Se puede observar que de la sola lectura - Se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario- del tercer párrafo del artículo 16 del TUO del Código Tributario resultaría que, si la Administración Tributaria verificara la ocurrencia de cualquiera de los supuestos antes descritos, podría atribuir responsabilidad solidaria a los representantes legales de las empresas sin que aquella se encuentre obligada a probar que efectivamente existió dolo, negligencia grave o abuso de facultades, pues dicha probanza sería de cargo exclusivo de los representantes legales.

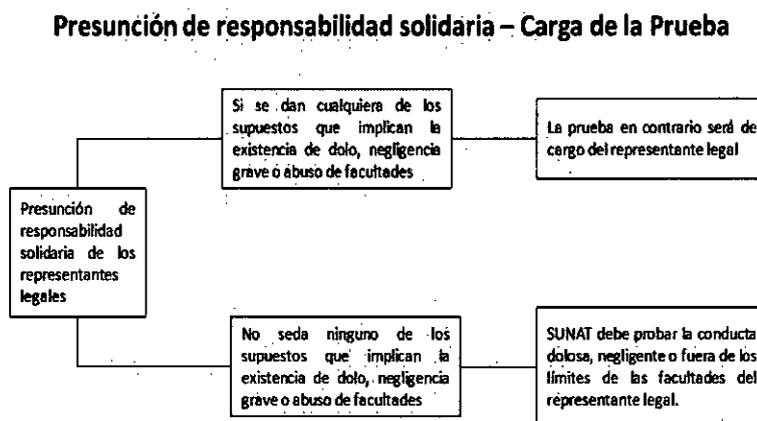
En el caso de la ocurrencia de supuestos distintos a los antes descritos, sí correspondería a la Administración Tributaria probar que los representantes legales de las empresas actuaron con dolo, negligencia grave o abusando de sus facultades.

**c. Presunción e imputación de la responsabilidad solidaria**

Si bien nuestra legislación tributaria establece supuestos objetivos que permitirían presumir a la Administración Tributaria la existencia de responsabilidad solidaria por parte de los representantes legales de las empresas, en la mayoría de los

casos la sola verificación de dichos supuestos no permitiría, en nuestra opinión, imputar directamente dicha responsabilidad. En efecto, entre los supuestos descritos en el acápite anterior, existen algunos en los que la responsabilidad solidaria no podría ser directamente imputada al representante legal de la empresa, pues existiría la posibilidad de que este último pudiera demostrar que no actuó con dolo, o que actuó diligentemente y/o dentro de los límites de sus facultades. (Ver el gráfico N° 2.1).

**GRÁFICO N° 2.1  
PRESUNCIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA  
CARGA DE LA PRUEBA**



Así resulta del mismo artículo 16 del TUO del Código Tributario cuando establece que ante los supuestos que configuran el dolo, la negligencia grave o el abuso de facultades se permite la prueba en contrario por parte del supuesto responsable. Tal ha sido también el criterio establecido por la

propia SUNAT en su Informe N° 339- 2003-SUNAT/2B0000, donde si bien explica cuándo se configura el supuesto sobre la condición de “no habido”, concluye que la frase “salvo prueba en contrario” contenida en el tercer párrafo del artículo 16 del TUO del Código Tributario permite al sujeto que tiene la representación del contribuyente omiso, acreditar que pese a que se haya configurado el supuesto en mención (la de tener la condición de no habido), no actuó con dolo, negligencia o fuera de los límites de sus facultades.

Siendo así, es claro que ninguna situación facultaría a la Administración Tributaria a imputar directamente responsabilidad solidaria alguna, pues en una primera situación, cuando se configura cualquiera de los supuestos antes descritos, existe la posibilidad que el representante legal pueda demostrar que su actuación no fue dolosa o negligente; y en una segunda situación, cuando no se configura ninguno de tales supuestos, corresponde a la Administración Tributaria probar que el representante legal actuó dolosa o negligentemente, lo cual constituye una limitación a la actuación de SUNAT – a través del área de cobranza- sobre representantes de empresas, al omitir pago de tributos.

### **2.2.3 Criterios adicionales a tenerse en cuenta para la imputación de responsabilidad solidaria**

Conforme lo vimos, si bien la responsabilidad solidaria puede ser presumida, la misma no puede ser imputada directamente, encontrándose la Administración Tributaria obligada a calificar la conducta del representante legal (como dolosa, negligente o fuera de los límites de sus facultades).

Para tal efecto, la Administración Tributaria deberá tener en cuenta las circunstancias que rodearon el incumplimiento de las obligaciones tributarias, así como demostrar la intencionalidad de dicho incumplimiento, para lo cual, consideramos necesario tener en cuenta los siguientes criterios:

- **Periodo por el que se imputa responsabilidad solidaria**

El incumplimiento de las obligaciones tributarias por las que se impute responsabilidad solidaria al representante legal, debe haberse producido necesariamente durante el desempeño de su cargo como tal, de lo que resulta que no se le podrá imputar responsabilidad solidaria respecto de obligaciones tributarias que no hubieran sido exigibles durante el tiempo por el que llevó a cabo su gestión.

Tal ha sido el criterio establecido por la SUNAT en su Directiva N° 011-99-SUNAT (20/08/1999), al disponer que “...los representantes legales, administradores, mandatarios, gestores de negocios y albaceas a los que se refiere el artículo 16 del Código Tributario, son responsables solidarios con el contribuyente, respecto de aquellos actos vinculados a su gestión”.

En ese sentido, en la Directiva en mención se establece que el representante legal deberá responder, entre otros casos, por las omisiones siguientes:

- Los tributos cuya determinación correspondía a sus representados como contribuyentes o responsables y cuyo plazo de pago venció durante el periodo de gestión del responsable.
- Los intereses que se hubieran derivado de la falta de pago de la deuda tributaria que debió pagarse durante la gestión del responsable.
- Las multas por incumplimiento de obligaciones formales a cargo de sus representados, que debieron cumplirse durante la gestión del responsable.

- Las cuotas impagas de beneficios tales como el fraccionamiento, cuyo vencimiento se produjo en su gestión.
- Las obligaciones tributarias que resultan exigibles durante su función, aun cuando el nacimiento de las mismas se haya producido con anterioridad.

- **Facultades y obligaciones propias del cargo de representante legal**

A fin de conocer si la omisión de las obligaciones tributarias, es atribuible a la conducta dolosa o negligente del representante legal, será necesario determinar si entre sus funciones se encontraba la del control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, dado que no todo representante goza de tales facultades.

En efecto, en el caso de los directores, si bien el estatuto les puede conferir la facultad de representación legal de la empresa, dicha facultad no implica la de tener que verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En efecto, dicha responsabilidad se basaría únicamente en la facultad que tienen los directores para disponer las revisiones o controles que consideren necesarios, por lo que si de las revisiones efectuadas o de los informes que se les hubiera presentado resulta que no

existía irregularidad alguna, mal podría hacer la Administración Tributaria al atribuirles responsabilidad solidaria.

También puede haber sucedido que el director sí tomó conocimiento respecto de las irregularidades en las que habría caído la empresa, sin embargo, manifestó su disconformidad en el momento en que conoció de las mismas. En este caso, entendemos que tampoco se podría atribuir responsabilidad alguna siempre que dicho director haya dejado constancia de su disconformidad (por ejemplo en el acta del directorio).

Por otro lado, respecto a los gerentes generales, si bien corresponde a ellos vigilar que las obligaciones tributarias sean cumplidas, esto no significa que pueda exigírseles que asuman el papel de auditores o contadores. En ese sentido, consideramos que bastaría con que estos cuenten con informes periódicos expedidos por profesionales especializados que, de reflejar normalmente que la empresa se encuentra en una situación satisfactoria, permitiría al representante legal demostrar que los posibles reparos que efectúe la SUNAT no son atribuibles a su negligencia o dolo.

- **Existencia de obligaciones distintas a las tributarias**

Consideramos también que, no resultaría responsable solidario aquel representante legal que en un acto de buena

administración, con los únicos recursos que la empresa tiene, decide pagar las planillas de los trabajadores y adquirir las materias primas con las cuales la empresa puede seguir funcionando, aunque ello pueda traer como consecuencia el incumplimiento del pago de las obligaciones tributarias.

En efecto, sería absurdo pensar que antes que nada, el representante legal de una empresa debe cumplir con las obligaciones tributarias de la misma, peor aun cuando no existe disposición legal alguna que así lo establezca.

#### **2.2.4 Formalidades para imputar responsabilidad solidaria**

Conforme lo vimos, si bien no basta con que la Administración Tributaria verifique la inconducta del representante legal para que pueda determinar responsabilidad solidaria, siendo necesario que tal determinación se vea reflejada en un acto administrativo.

En efecto, para que el representante legal tenga la condición de responsable solidario es necesaria la emisión de una Resolución que así lo establezca expresamente.

En dicha resolución deberá detallarse, además, el importe de la deuda tributaria por la que resulte obligado el representante legal en su calidad de responsable solidario.

Cabe anotar que, como todo acto administrativo de determinación, la Resolución emitida por la SUNAT podrá ser también impugnada en la vía administrativa y judicial.

- **Concepto responsable tributario**

El responsable tributario es un deudor por cuenta ajena que, por mandato de la ley, debe efectuar el pago de cierta obligación tributaria.

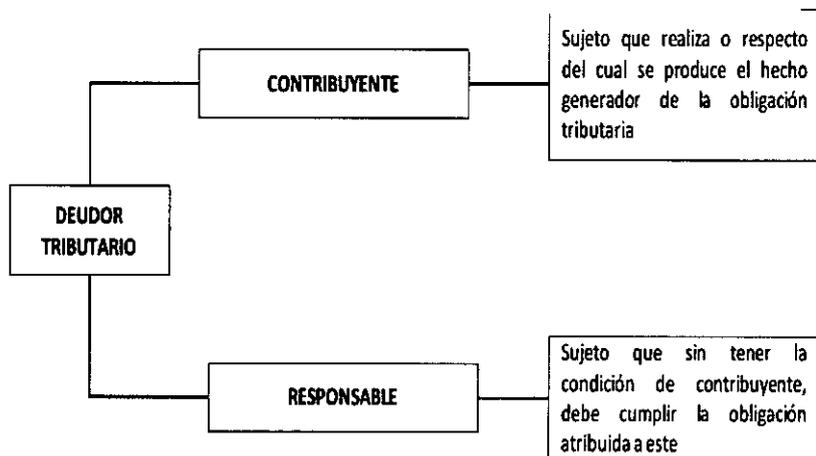
En términos formales, la instauración de una situación de responsabilidad tributaria requiere de la concurrencia de dos elementos, a saber: (i) la realización del hecho imponible generador de la obligación tributaria a cargo del contribuyente; y, (ii) la materialización de cierto evento conexo al hecho en cuestión, que atribuye a un tercero cierta responsabilidad por el pago de la obligación indicada.

Considerando la estructura formal descrita, resulta claro que la obligación del responsable tiene carácter accesorio, en tanto que su existencia y subsistencia dependen de la realización del hecho imponible y de la persistencia de la obligación principal.

La responsabilidad tributaria puede asumir diversas formas. Cuando se trata de responsabilidad tributaria solidaria, el sujeto activo de la relación puede exigir el pago de la deuda -en todo o

en parte- a cualquiera de los contribuyentes y/o responsables. Cuando uno de esos responsables efectúa el pago al Fisco, la deuda tributaria se extingue. No obstante, surge a favor del referido responsable el derecho de repetición frente a quienes tenían la condición de contribuyentes. (Ver gráfico N° 2.2).

**GRÁFICO N° 2.2  
DEUDORES TRIBUTARIOS**



- **Fundamentos: responsable tributario**

Con independencia del sistema de imputación de responsabilidad tributaria que se emplee, es claro que la existencia de un responsable tributario, solidario o no, incrementa las posibilidades reales de hacer efectivo el crédito tributario por parte de la Administración Tributaria.

En el caso de la responsabilidad solidaria en materia tributaria, esas posibilidades son sin duda mayores, pues la Autoridad Tributaria puede accionar indistintamente contra el contribuyente o contra el responsable. Por consiguiente, en términos formales, es posible afirmar que la responsabilidad solidaria es un mecanismo de refuerzo absoluto del derecho del acreedor, al ampliar el número de patrimonios sobre los cuales este último puede desplegar de manera simultánea las acciones de ejecución forzada.

Las razones por las cuales el legislador emplea la herramienta de la responsabilidad Solidaria son diversas. En efecto, en algunos casos el fundamento de dicha responsabilidad se encuentra en la necesidad de disminuir los costos de transacción. Esto ocurre, por ejemplo, en el caso de la responsabilidad del empleador respecto del Impuesto a la Renta de sus trabajadores. Habida cuenta que existen más trabajadores que empleadores, para el acreedor tributario es menos costoso cobrar a estos últimos que a los primeros el tributo en cuestión. En tal sentido, con el objeto de que el sistema de recaudación de impuestos sea más eficiente, el Estado impone a los empleadores una situación de responsabilidad solidaria.

En otros casos el fundamento de la responsabilidad solidaria se encuentra en la necesidad de crear incentivos necesarios para evitar que los empleados actúen de manera negligente.

Esto ocurre, por ejemplo, en el caso hipotético que hace al “contribuyente” responsable de los daños causados por sus “empleados” crea un incentivo para que aquel intente reducir los riesgos antes indicados a través de la implantación de mecanismos de control de las actividades de estos últimos.

Finalmente, el fundamento de la responsabilidad solidaria se encuentra también en la necesidad de impedir que disminuyan los activos que respaldan el pago de la deuda.

- **El responsable como sujeto pasivo de la obligación tributaria**

Este tipo de sujeto pasivo tiene destacada importancia en el ámbito tributario ya que, con el propósito de asegurar la normal y oportuna recaudación de los tributos, los legisladores han creado esta figura que permite trasladar la obligación de pago que tiene el contribuyente frente a la Administración Tributaria hacia terceras personas, que se constituyen en sujetos pasivos directos.

La ley no designa arbitrariamente a los responsables, sino que tiene en cuenta la vinculación jurídica o económica que se

manifiesta entre responsable y deudor. Las causas de esta vinculación pueden ser por ejemplo: representación legal, ejercicio de una función, sucesión ínter vivos o mortis causa, etc.

En nuestra legislación, el responsable tiene una relación directa y a título propio con la Administración Tributaria, es decir, actúa paralelamente o en lugar del deudor pero no en defecto de este o de manera subsidiaria.

Cuando tratamos el tema de los sujetos pasivos señalamos que en el ámbito de la doctrina y legislación latinoamericana, la responsabilidad se subdivide en tres tipos: solidaria, subsidiaria y sustituta; y en algunos ámbitos de la doctrina europea, española e italiana, los responsables son solo solidarios y subsidiarios, y los sustitos actúan como sujetos pasivos principales.

Nuestra legislación, como lo hemos dicho antes, clasifica al sujeto pasivo en contribuyente y responsable y este último es recogido como solidario y sustituto, no considerándose la responsabilidad subsidiaria.

### **Naturaleza jurídica**

La naturaleza jurídica de los responsables tributarios es la que presenta más dificultades, por la variedad de soluciones que se han propuesto en la doctrina.

Las diversas tesis que se han venido sosteniendo para explicar la naturaleza jurídica han sido tratadas por Sonsoles (1995) el mismo que las ha clasificado en cinco.

- a. La responsabilidad se disgrega entre deuda y responsabilidad.
- b. El responsable no es sujeto pasivo de la obligación tributaria principal.
- c. El responsable subsidiario es diferente del responsable solidario.
- d. El responsable es deudor junto al sujeto pasivo.
- e. El responsable es un supuesto de fianza legal.

#### **2.2.5 Responsabilidad: disgregación entre deuda y responsabilidad**

La responsabilidad es una disgregación entre deuda y responsabilidad ha sido una tesis clásica que afirma que ha sido defendida por un amplio sector doctrinal. El núcleo de la misma está en afirmar que en estos supuestos la deuda corresponde al

sujeto pasivo, mientras que la responsabilidad queda para el responsable que responde por la deuda de otro.

Los máximos exponentes de esta teoría han sido los autores de la doctrina italiana: Pugliese y Tesoro. Al respecto, Pugliese (citado por Sonsoles, 1995) señala, “en el Derecho Tributario, mucho más que en el Derecho Privado, la responsabilidad del pago con frecuencia se separa de la titularidad de la deuda”, “el responsable es sujeto pasivo por deuda ajena”. De acuerdo con ello, Pugliese distingue diversas categorías de sujetos pasivos, principalmente destaca la diferencia entre sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa y sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria.

El sujeto pasivo por deuda propia con responsabilidad directa es a su juicio, el principal y más importante sujeto pasivo de la obligación tributaria e indudablemente, el deudor directo del tributo sobre quien en definitiva recae la obligación de cubrir el crédito fiscal, pues aun cuando otras personas estén obligadas al pago del impuesto por el derecho de repetición el gravamen, debe siempre quedar a cargo de dicho deudor directo.

En la segunda categoría de deudores por deuda ajena se sitúan los sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria que

según Pugliese, responden de una deuda tributaria ajena que, como consecuencia de un vínculo común, son responsables solidariamente con el deudor efectivo del tributo, no siendo nunca deudores directos, ni siquiera por una parte del gravamen.

Se puede considerar que Pugliese diferencia nitidamente dos figuras distintas en la posición pasiva de la obligación tributaria: el deudor y el responsable. Es deudor quien debe, en definitiva, soportar una disminución patrimonial para cubrir el crédito del Estado, y es responsable aquel a quien la ley designe como sujeto pasivo de la obligación hacia el Estado, solo para los fines del cumplimiento de esta obligación.

También, Tesoro (citado por Sonsoles 1995) parece seguir, aunque no de una manera tan clara, la tesis de Pugliese, cuando se refiere a los responsables como una categoría de sujeto pasivo definida como “el titular de una obligación tributaria en vía subsidiaria, a quien incumbe el deber de pago y soportar la ejecución en caso de incumplimiento del deudor o del contribuyente a consecuencia de su especial relación con dichas personas o con el objeto del tributo”. (p. 77)

Además, Berliri (citado por Sonsoles 1995) señala que el responsable es uno de los sujetos pasivos, porque viene considerado por la ley como obligado a satisfacer la obligación

tributaria o, cuando menos, a soportar la ejecución fiscal en lugar del deudor.

Hasta aquí, podemos señalar que de acuerdo a Sonsoles, que la gran contradicción de Tesoro fue considerar al responsable como un sujeto pasivo de la obligación tributaria y al mismo tiempo considerar que solo está obligado en vía subsidiaria. Y lo que es evidente, siguiendo a Berliri, es que nunca se podrá considerar sujeto pasivo de la obligación principal a quien solo está obligado en vía subsidiaria, dado que la obligación subsidiaria es una obligación distinta de la obligación principal, y sería imposible que la misma persona sea al mismo tiempo titular (contribuyente) y responsable de ambas obligaciones.

En la doctrina sudamericana, Jarach es el máximo defensor de esta teoría, que parte de la idea básica de que el responsable responde de una deuda ajena, lo cual trae como consecuencia que no puede ser considerado como deudor. De acuerdo con esta idea, Jarach (1969, p. 194) distingue expresamente “dos categorías de sujetos pasivos: la primera es la de los sujetos pasivos responsables por una deuda propia: la segunda es la de los responsables por una deuda ajena”. Esta distinción se funda sobre la separación entre la deuda y la responsabilidad.

Estos conceptos son los que sirven para establecer una diferenciación entre el verdadero contribuyente, al que la ley atribuye la titularidad del hecho imponible y los demás sujetos a los que la ley extiende la obligación de pagar el tributo.

Siguiendo con la doctrina latinoamericana, Giuliani (1987) distingue entre sujeto pasivo del tributo y sujeto pasivo de la obligación tributaria. Define al primero como, la persona individual o colectiva sometida al poder tributario del Estado y al segundo, sujeto pasivo de la obligación tributaria, como, la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero. Y de aquí concluye que “el sujeto del tributo no siempre coincide con el sujeto pasivo de la obligación tributaria, aun cuando en la mayoría de los casos pueda darse tal coincidencia. El obligado al tributo es por lo común, el deudor de la obligación, pero en ciertos casos el Derecho financiero atribuye la responsabilidad por las obligaciones tributarias a terceras personas extrañas a la relación tributaria, naciendo de tal manera la diferenciación entre deudores y responsables”. (p. 431)

Villegas (2003:227) siguiendo esta línea, parte de la clasificación tripartita de los sujetos pasivos: a) contribuyente, que es un deudor a título propio como realizador del hecho imponible, b) sustituto, que es quien paga «en lugar de»; c) responsable solidario, es el

tercero también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento. Además considera que, “a diferencia del anterior (el sustituto), el responsable no excluye de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo al fisco en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de "contribuyente".

El responsable solidario es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno que está (al lado de). Villegas en contra de Pugliese, considera inaceptable distinguir deuda de responsabilidad, ya que todos los deudores (a título propio o ajeno) son responsables”.

Lo que ocurre, según Villegas es que en los supuestos en que la ley crea un responsable solidario, es que el destinatario legal del tributo permanece dentro de la relación jurídica obligacional bajo la denominación de contribuyente, por el que surge un doble vínculo obligacional cuyo objeto (la prestación tributaria) es único; ambos vínculos, si bien autónomos, son interdependientes.

La tesis que distingue entre deuda y responsabilidad, no funciona en el derecho moderno; deuda y responsabilidad son dos ingredientes institucionales del fenómeno de la obligación, pero no constituyen dos relaciones o dos situaciones jurídicamente autónomas y distintas.

El responsable tributario es deudor de una obligación distinta de la obligación principal; de la que es deudor el sujeto el contribuyente, pero lo que ocurre es que ambas obligaciones coinciden en el objeto. Es decir, no puede decirse que la deuda del responsable sea una deuda ajena, porque ajena será la deuda derivada de la realización del hecho imponible por el contribuyente: pero no le es ajena la deuda derivada del presupuesto de hecho que hace surgir la obligación de responsabilidad.

#### **2.2.6 Responsable no es sujeto pasivo de la obligación tributaria principal**

Constatamos que Giannini (citado por Sonsoles, 1995, p. 80) define al sujeto pasivo de la obligación tributaria principal como “el responsable del impuesto” y que “no es sujeto pasivo por no encontrarse con el presupuesto del tributo en la relación preestablecida, pero a quien la ley tributaria declara obligada al pago del tributo e incluso al cumplimiento de otros deberes fiscales”. En estos casos, para Giannini, la ley extiende la obligación impositiva a personas que no son sujetos pasivos del tributo, por ser extrañas a la situación de hecho que constituye el presupuesto del mismo. La responsabilidad impositiva deriva de la ley.

Sin embargo Parlato (citado por Sonsoles 1995) niega la posibilidad de identificar al responsable con el sujeto pasivo,

porque aquél no ha intervenido en la realización del hecho imponible, sino en otro presupuesto de hecho diferente. Diferencia las figuras de responsable y coobligados solidarios, porque el responsable queda obligado por hechos exclusivamente correspondientes a este, diferentes del hecho imponible y, sin embargo, los coobligados solidarios quedan obligados como consecuencia de su participación en relación con un único presupuesto de hecho.

De otro lado Sainz De Bujanda (1973) habla expresamente de “los móviles que han inducido a extender la obligación tributaria a personas que no tienen la condición de sujetos pasivos”. (pp. 292-293)

En esta teoría no se ha precisado la naturaleza de la obligación del responsable, ya que no basta con afirmar meramente que el responsable no es sujeto pasivo, sino que hace falta profundizar algo más.

El mayor acierto que contiene esta teoría es el de haber sabido destacar, en primer lugar, que el responsable no es sujeto pasivo de la obligación tributaria principal, por no haber intervenido en la realización del hecho imponible, y en segundo lugar, la imposibilidad de identificar la figura del responsable y la de los coobligados tributarios, que sí son sujetos pasivos.

### **2.2.7 Responsable subsidiario diferente del responsable solidario**

Respecto a la tesis que sostiene que el responsable subsidiario es diferente del responsable solidario, Berliri (citado por Sonsoles 1995:82) hace su análisis a partir de dos premisas:

- La diferencia entre obligación tributaria y relación tributaria.

- La existencia de tres figuras diferentes del sujeto pasivo:

Sujeto pasivo 1: Aquel que debe el tributo sin posibilidad de resarcirse.

Sujeto pasivo 2: El que debe el tributo en lugar de un tercero frente al que dispone de una acción de regreso (sustituto).

Sujeto pasivo 3: Aquel que debe el impuesto junto a (no en lugar de) otro, del que puede resarcirse.

En base a estas tres consideraciones Berliri determina las diferentes situaciones en las que puede encontrarse el responsable tributario:

Si el responsable está obligado en vía subsidiaria, este es el sujeto pasivo de la obligación subsidiaria, es decir, de una obligación distinta de la tributaria aunque tenga el mismo objeto y dependa de ella.

Si el denominado responsable está obligado solidariamente con el contribuyente, entonces, es un verdadero sujeto pasivo de la

obligación tributaria, pero dado que resulta obligado frente al acreedor de la misma forma que el contribuyente, no es posible, desde el punto de vista jurídico, establecer ninguna distinción entre ellos. Como sujetos pasivos de la obligación tributaria están en idéntica posición; esto es en la posición del deudor.

Después de distinguir las diferentes obligaciones del responsable subsidiario y del denominado responsable solidario, Berliri analiza el presupuesto de hecho del que nace la obligación del responsable, y considera que es un presupuesto de hecho distinto, pero dependiente del presupuesto que hace surgir la obligación tributaria a cargo del contribuyente.

Siguiendo esta línea, define al responsable dentro de los que denomina “sujetos pasivos impropios”, como aquel que es obligado junto al (no en lugar) del contribuyente al pago de un impuesto por hechos o situaciones que se refieren exclusivamente a este último. También lo considera “sujeto de una obligación subsidiaria respecto a la del contribuyente”.

En relación a lo expuesto por Berliri, Sonsoles (1995) señala lo siguiente:

Se refiere correctamente en torno al responsable subsidiario al señalar que es sujeto pasivo de una obligación distinta de la obligación tributaria principal. Sin embargo, no es correcta la

calificación de la obligación del responsable subsidiario como obligación subsidiaria, ya que la obligación del responsable, subsidiario o solidario, es en todo caso una obligación de carácter accesorio a la obligación tributaria principal. (p. 83)

Al margen de las diferencias existentes en el régimen jurídico de la responsabilidad solidaria y subsidiaria es posible establecer un criterio unitario para ambos supuestos a los efectos de determinar la verdadera naturaleza jurídica del responsable tributario.

Por tanto, en ningún supuesto, incluso en los casos de responsabilidad solidaria, cabe considerar al responsable tributario como sujeto pasivo de la obligación tributaria principal, ya que siempre su obligación es una obligación diferente de la obligación tributaria principal, de la que es sujeto pasivo el contribuyente o en su caso el sustituto, porque, así como esta última deriva de la realización del hecho imponible, la obligación del responsable deriva de otro presupuesto de hecho diferente.

#### **2.2.8 Responsable es deudor junto al sujeto pasivo**

Parlato (citado por Sonsoles 1995, p. 83) critica la teoría de Berliri sobre el responsable solidario y niega que el responsable pueda ser identificado con el sujeto pasivo, considera que afirmar tal paridad, en base a que ambos vienen obligados de la misma forma al pago

del tributo, no es aceptable, ya que el momento del pago no es el único que puede y debe tenerse en cuenta.

Pueden apreciarse diferencias entre ambos atendiendo al estudio de los presupuestos de hecho de los cuales surge la obligación de los distintos sujetos.

Parlato, profundiza en la distinción de ambos presupuestos de hecho, establece la diferencia entre la figura del responsable y la de los coobligados solidarios, en base a que el responsable queda obligado por hechos exclusivamente correspondientes a este, diferentes del hecho imponible; sin embargo, los coobligados solidarios quedan obligados como consecuencia de su participación en un único presupuesto de hecho (hecho imponible).

#### **2.2.9 Responsable es un supuesto de fianza legal**

Al respecto, Sonsoles (1995, p.88) citando a Calvo, señala que:

Si por garantía se entiende cualquier figura jurídica que tiende a aumentar la seguridad del cumplimiento de una obligación o el disfrute de un derecho, es claro a nuestro juicio, que el legislador tributario ha pretendido con el establecimiento de la responsabilidad aumentar la seguridad del pago de la deuda tributaria. Para ello ha buscado un efecto jurídico concreto: junto a la sujeción del patrimonio del contribuyente se declara por una

norma jurídica, no importa ahora en que plano, la sujeción del patrimonio del contribuyente.

Las dos figuras utilizadas por el legislador para conseguir este efecto, son la fianza legal y el establecimiento de una sanción peculiar, que consiste en imputar la deuda del contribuyente al responsable.

Sonsoles señala que la obligación del responsable se configura como una obligación accesorio, dependiente y de garantía de la obligación tributaria principal, es una garantía en sentido estricto y se encuadra dentro de las garantías personales, se trata de un supuesto de fianza legal, porque se atribuye al acreedor un derecho de crédito contra un tercero que asume la deuda junto con el deudor principal.

Es un supuesto de fianza legal por las siguientes semejanzas:

1. El responsable tributario igual que el fiador es siempre un tercero, respecto de la obligación tributaria principal, no es deudor de la misma sino de otra obligación, la que nace de la realización del presupuesto de hecho correspondiente.
2. El responsable, igual que el fiador es siempre un obligado frente a la Hacienda Pública o acreedor; es decir no sólo responde sino además debe.

3. La obligación del responsable como la del fiador, tiene contenido propio representado por la obligación que asume.
4. El responsable, como el fiador, es un obligado y propiamente un deudor, pero su obligación se sitúa en un plano subsidiario respecto de la obligación garantizada.
5. Al igual que la fianza, la figura de la responsabilidad refuerza objetivamente la seguridad del acreedor en un doble sentido, primero, porque mediante la obligación del garante se acrecienta el interés de acreedor y segundo, porque si el deudor principal no paga, el acreedor puede dirigirse contra el patrimonio del fiador o responsable.
6. La relación o situación jurídica derivada de la fianza o de la responsabilidad se caracteriza por su acceso respecto de la obligación tributaria principal presenta como accesoria de la relación obligatoria personal.

#### **2.2.10 Responsable cumple una obligación propia, accesoria y garante de la deuda tributaria**

Si bien la última de las teorías descritas en las líneas precedentes ha sabido explicar con claridad la obligación a cargo del responsable, consideramos que no puede equipararse a la de una fianza legal, debido a que el fiador queda obligado a responder por la deuda con la sola omisión de pago de la persona que garantiza, con excusión o

no de los bienes del deudor. En el caso del responsable, no basta que el obligado principal (contribuyente) incumpla con el pago para atribuirle responsabilidad sino que, es necesario que al responsable se le atribuya una conducta dolosa o negligente.

En tal sentido, a diferencia del fiador, si el sujeto al que se le quiere atribuir responsabilidad tributaria prueba que actuó diligentemente, quedará liberado del pago, en el caso del fiador, su conducta es irrelevante al momento de proceder a requerirle el pago de la deuda.

Después de analizar todas las teorías existentes en torno a la naturaleza jurídica de la responsabilidad; considero que la figura de la responsabilidad tributaria es una obligación accesoria y garantista; que acrecienta el interés de Estado.

Es una obligación accesoria porque depende de la existencia de la obligación principal, es decir, de la realización del hecho imponible a cargo del contribuyente y garantista, porque existe para proteger el crédito del Estado, que puede verse perjudicado si es que el contribuyente no cumple con pagar.

Cabe señalar que la obligación del responsable es una obligación diferente de la obligación principal, no solamente en cuanto a que ambas surgen de presupuestos de hecho distintos, sino que se distingue el sujeto pasivo, en un sentido estricto, de la obligación

tributaria principal y el responsable como sujeto pasivo de la obligación de responsabilidad, distinta pero dependiente de la misma. Además, la obligación del responsable es una obligación *ex lege*, es la ley quien lo obliga.

Al ser la obligación del responsable, de carácter garantista del crédito tributario, merece especial protección, porque no se trata de un crédito de carácter privado, sino es uno de interés público.

El responsable es un nuevo obligado frente a la administración, es deudor de su propia deuda y al ser un nuevo sujeto pasivo, es necesario regular su propio presupuesto de hecho y que el mismo goce de ciertas garantías en la normativa tributaria.

#### **2.2.11 Finalidad de la figura de la responsabilidad**

Entre las justificaciones que existen en la doctrina en torno a la existencia de la figura del responsable tenemos las siguientes:

Rodríguez (citado por Sonsoles 1995) señala que:

La especial naturaleza de la obligación tributaria, el particular interés jurídico protegido, así como la trascendental función-fin que cumple, no es otra que hacer concurrir a la cobertura de los gastos públicos a todos los que de algún modo están interesados en la existencia y funcionamiento del Estado, hace que el ordenamiento jurídico tenga una especial preocupación por la efectividad de los

tributos, disponiendo los medios de tutela tendentes a asegurar su adecuado y exacto cumplimiento (...) Cuando no se produce el pago de los tributos por la insolvencia del sujeto pasivo o por su mala voluntad de pagar, la medida destinada a garantizar ello son los supuestos de responsabilidad". (p. 42)

Al respecto, Calvo (citado por Sonsoles 1995, p. 42) señala que se justifica porque tiene por finalidad garantizar y asegurar la deuda tributaria ya que junto al patrimonio del contribuyente se encuentra el patrimonio del responsable.

Para nosotros, el fin que cumple la figura de la responsabilidad en el ordenamiento jurídico tributario, es que sirve para garantizar el cobro y pago de los tributos, y asegurar el crédito tributario, que al ser de carácter público, merece especial protección.

#### **2.2.12 La obligación a cargo del responsable**

La obligación a cargo del responsable ha de ser fijada por la ley, el carácter *ex lege*, de la obligación conlleva a que la ley debe determinar los hechos cuya realización implica el nacimiento de la obligación del responsable.

El artículo 9 del Texto Único Ordenado del Código Tributario establece que el responsable es aquel que sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a este.

Si bien nuestro Código Tributario actualmente no señala expresamente que la obligación tributaria a cargo del responsable surge por mandato de la ley, podemos deducir que ello es así en base a la Norma IV del Título Preliminar la cual señala que solo por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación, se puede :

a) crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y su alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario.

Además de ello, la Directiva N° 011-99/SUNAT emitida por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, ha señalado expresamente que en materia tributaria la responsabilidad solidaria surge por mandato de la ley, cuando ante un acreedor existen varios deudores a título de contribuyentes y/o responsables.

La ley determina los hechos que hacen surgir la obligación a cargo de otras personas distintas al contribuyente, a fin de que estas respondan por la deuda tributaria, ya sea de manera solidaria o subsidiaria.

El responsable es un sujeto pasivo distinto al contribuyente y no queda obligado como consecuencia de la realización del hecho

imponible como aquél, sino de otro presupuesto de hecho, el de la responsabilidad que aunque guardan relación directa con el anterior, es diferente, su obligación no cumple la misma función que la obligación tributaria principal, sostenimiento de los gastos públicos, sino que tiene como función garantizar el cobro del tributo a la Administración Tributaria.

La obligación del responsable no surge con la mera realización del presupuesto de hecho previsto en la norma, sino que además es necesaria la realización del hecho imponible, en virtud del cual queda obligado el contribuyente. Es decir el presupuesto de hecho que origina la obligación del responsable es dependiente del presupuesto de hecho que origina la obligación tributaria principal a cargo del contribuyente, en otras palabras el presupuesto de hecho de tal responsabilidad tributaria depende del hecho imponible.

Por tanto, para que se configure el supuesto de responsabilidad tienen que haberse dado estos dos presupuestos de hecho.

El contribuyente es sujeto pasivo, en virtud del artículo 8º el cual señala que es aquel que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria.

El responsable, aunque realiza un presupuesto de hecho distinto del hecho imponible, es también sujeto pasivo de la obligación

tributaria en lugar del contribuyente, así lo establece el artículo 9º cuando lo señala como aquel que sin tener la condición de contribuyente debe cumplir la obligación atribuida a este, siendo, por tanto obligado frente a la Hacienda.

De lo expuesto anteriormente se deduce que la existencia de los dos presupuestos –hecho imponible y presupuesto de hecho de la responsabilidad- determina el nacimiento de dos obligaciones tributarias: la obligación tributaria principal y la obligación de responsabilidad; la primera a cargo del sujeto pasivo y la segunda a cargo del responsable.

Cabe señalar que la obligación a cargo del responsable es dependiente del hecho imponible.

Dicho de otra manera, no puede existir la obligación del responsable si no existe antes la obligación del contribuyente.

Sin embargo, esta última afirmación no quiere decir que la obligación a cargo del contribuyente sea también recíproca a la del responsable, por cuanto la obligación del sujeto pasivo puede surgir sin la existencia de la obligación del responsable.

El nacimiento de la obligación del responsable se produce cuando se realiza el presupuesto de hecho establecido en la norma para la responsabilidad; quedando obligado a cumplir frente a la Administración de la misma forma que el contribuyente, no quiere

decir que tenga la misma obligación que esta última, pero el objeto de ambas obligaciones es el mismo; pagar el tributo.

Si bien nuestra legislación es clara al de terminar el nacimiento de la obligación a cargo de contribuyente cuando realiza el hecho previsto en la ley, no lo es, en el caso de obligación del responsable, ya que cuando señala que el responsable es aquel que sin tener la condición de contribuyente debe cumplir la obligación atribuida a este” no permite deducir en qué momento se produce el nacimiento de la obligación tributaria del responsable.

En tal sentido es necesario hacer una interpretación conjunta de normas y de ello deducir que los presupuestos de hecho de los que se deriva la responsabilidad en su gran mayoría están constituidos por un acto ilícito de parte del responsable, ya sea por una conducta dolosa, negligente, por abusar de facultades, por no cumplir con las obligaciones señaladas por la ley; entre otros.

Los supuestos de responsabilidad que han regulado el Código Tributario son variados e involucra a diferentes tipos de sujetos; siendo materia de análisis del presente trabajo, la responsabilidad tributaria de los representantes legales y designados por las personas jurídicas; específicamente de las Sociedades Anónimas.

Después de haber revisado la doctrina; la legislación nacional y comparada, podemos señalar como características generales en torno al responsable las siguientes:

- El responsable en ningún caso es titular del hecho imponible; ni de la capacidad contributiva gravada, por tanto no es sujeto pasivo de la obligación tributaria principal.
- El responsable cumple una obligación accesoria y de garantía de la deuda del contribuyente frente a la Administración.
- El responsable es calificado en las diversas legislaciones como la persona que actúa “junto a” o “después del” contribuyente, configurándose responsabilidad solidaria o subsidiaria, respectivamente.
- La naturaleza jurídica de la obligación a cargo del responsable es distinta a la obligación a cargo del contribuyente, por ello la necesidad de un propio presupuesto de hecho de responsabilidad.
- El presupuesto de hecho de la responsabilidad es dependiente y está relacionado con el hecho imponible a cargo del contribuyente.
- La figura del responsable va acompañada siempre a la acción de regreso.
- Existen tipos de responsabilidad sustituta, subsidiaria y solidaria; la elección de uno u otro tipo de responsabilidad es facultad discrecional del legislador, pero debe tenerse en cuenta que el responsable responde por una deuda ajena y parece más razonable que brinde preferencia a la responsabilidad subsidiaria. Sin embargo a nuestro parecer la responsabilidad solidaria es la que

brinda mayor seguridad al interés del Estado, por ello es que ha sido acogido por la gran mayoría de la legislación latinoamericana.

### **2.2.13 Tipos de responsabilidad**

Existen en doctrina y en la legislación nacional y comparada, tres tipos de responsabilidad, la solidaria, subsidiaria y sustituta.

Cabe señalar, que en la Legislación Europea se reconoce al sustituto no como un tipo de responsable sino como un sujeto pasivo de la misma categoría que el contribuyente.

A continuación describiremos las características principales en torno a los tres tipos de responsabilidad tributaria.

#### **a. El responsable sustituto**

El sustituto es otra clasificación de sujeción pasiva que se conoce en la doctrina y en la legislación comparada, Villegas señala que el sustituto “reemplaza desde el inicio al destinatario legal tributario de la relación jurídica tributaria, surgiendo un solo vínculo entre el fisco y el sustituto, de modo tal que el sustituto no queda obligado “junto a” el destinatario legal tributario, como sucede con el responsable solidario, sino “en lugar” del destinatario legal tributario”.

En doctrina se define al sustituto como quien en virtud de disposiciones legales está obligado al pago del impuesto en lugar de otros, por hechos o situaciones referidos a estos y también a título de cuenta.

Pérez de Ayala y González, señalan cuatro aspectos en torno a la figura jurídica del sustituto: a) aquel que participa en el hecho imponible b) no es el titular del hecho imponible c) está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales, incluida la de pagar el tributo d) no debe soportar en su economía la carga tributaria y por ley debe establecerse un mecanismo que traspase al contribuyente lo ya pagado por el sustituto.

Respecto al nacimiento de la obligación del sustituto, Ferreiro señala que se requiere la realización de dos presupuesto de hecho diferentes: el hecho imponible del que nace la obligación tributaria a cargo del contribuyente y otro presupuesto de hecho que engloba al hecho imponible y del que nace la obligación del sustituto. También señala que ha de estar determinado por ley y debe cumplir las obligaciones formales y materiales a cargo del contribuyente, y luego el contribuyente ha de reintegrar al sustituto lo pagado por este.

El sustituto no expresa la capacidad contributiva vinculada al hecho imponible, como lo hace el contribuyente, sin embargo

debe soportar por mandato de la ley la carga tributaria atribuible a éste último, inclusive con recursos propios, en algunos casos.

En nuestra legislación actúan como sustitutos los agentes de retención que vienen siendo cuestionados en la doctrina por la forma en que se los ha regulado, algunos consideran que se estaría violando el principio constitucional de reserva de ley mientras que otros, lo contrario.

Debe indicarse que, no es objeto del presente trabajo tratar esta problemática; el tema es muy extenso y nuestro objetivo se centra en analizar la figura de los representantes legales de las sociedades anónimas como responsables solidarios.

#### **b. El responsable subsidiario**

Es un tipo de responsabilidad, en la que el responsable se encuentra ubicado después del contribuyente y sólo es posible dirigir la acción contra él cuando no sea posible el cobro total o parcial sobre los bienes del deudor principal o contribuyente, se le confiere el beneficio de excusión.

Nuestra legislación no ha recogido este tipo de responsabilidad desde la aprobación del primer código tributario; aunque entre las conclusiones de la IX Jornada Nacional de Derecho de

Responsables, permite incluir a los responsables solidarios, subsidiarios, sustitutos, representantes, adquirientes, entre otros.

Sin embargo, no concordamos con esta idea, toda vez que el Código Tributario no considera la responsabilidad subsidiaria: no existe ningún caso en que la Administración Tributaria primero se dirija al contribuyente y luego de declararlo como fallido, se dirija contra el responsable.

### **c. El responsable solidario**

La responsabilidad solidaria coloca al responsable al “lado del deudor”, por cuanto el acreedor puede exigir el cumplimiento de la obligación a todos o a cualquiera de los deudores tributarios por el total o parte de la deuda, con la consecuencia de que el pago total o parcial de la deuda realizado por cualquiera de ellos, libera a los demás.

Se constata que Villegas define a los responsables como “responsables solidarios”, señalando que “se ubican al lado del contribuyente y son terceros ajenos a la producción del hecho imponible, coexistiendo contribuyentes y responsables como sujetos pasivos indistintos de la relación jurídica tributaria. Tanto el contribuyente como el responsable son responsables de la deuda, respondiendo el primero por deuda propia y el segundo por deuda ajena”.

En cuanto a la solidaridad, señala que ella existe cuando la ley prescribe que dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación, pudiendo haber solidaridad de contribuyentes entre sí, entre el contribuyente y un tercero ajeno al hecho imponible, en cuyo caso el tercero adquiere la denominación de responsable solidario, así como entre diversos responsables entre sí. El fundamento de la responsabilidad solidaria se encuentra también en la necesidad de impedir que disminuyan los activos que respaldan el pago de la deuda.

Villegas resume los efectos de la solidaridad en los siguientes:

- El Fisco acreedor tiene la facultad de exigir la totalidad de la deuda tributario a uno cualquiera de los sujetos pasivos solidarios, pero también puede exigir la deuda a todos los solidarios en forma conjunta, sin perjuicio de que las leyes tributarias introduzcan variantes (por ejemplo el responsable solidario queda liberado si demuestra que el contribuyente lo colocó en la imposibilidad de cumplir correcta y tempestivamente con la obligación).
- Si la deuda tributaria se extingue para uno de los sujetos pasivos solidarios, la extinción opera para todos.

- Si el Fisco reclama el total de la deuda tributaria a uno de los sujetos pasivos solidarios y este resulta insolvente, puede reclamar esa deuda a los otros.
  
- La interrupción de la prescripción operada en contra de uno de los sujetos pasivos solidarios, perjudica a los otros.
  
- Si el fisco inicia el reclamo judicial de la deuda tributaria contra uno de los solidarios y obtiene sentencia favorable, la cosa juzgada alcanza a todos los solidarios a menos que éstos opongan excepciones particulares o una defensa común no planteada anteriormente. A la inversa sucede lo mismo.
  
- Si fallece uno de los solidarios dejando más de un heredero, cada uno de los herederos está obligado a pagar en proporción a su haber hereditario.
  
- Cada uno de los sujetos pasivos solidarios puede oponer al fisco las excepciones que sean comunes a todos los sujetos pasivos solidarios y también las que sean particulares; pero no puede oponer las excepciones particulares de los otros solidarios.

### 2.3 Base legal

- Decreto Supremo N° 133-2013-EF que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario; en adelante Código Tributario.
- Resolución de Superintendencia N° 216-2004JSUNAT que aprueba el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva de la SUNAT y demás normas modificatorias; en adelante Reglamento del procedimiento de Cobranza Coactiva.
- Circular N° 029-2005-SUNAT que establece instrucciones relativas a la atribución de responsabilidad solidaria y sus efectos.
- Ley N° 26887 – Ley General de Sociedades
- Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General
- RTF N° 3259-4-2005, N° 7375-2-2003, indica que se debe acreditar; la condición de representante legal en el periodo acotado,
- RTF N° 516-8-98, N° 785-2-2004, señala que la Administración Tributaria deberá demostrar fehacientemente el nombramiento, aceptación y permanencia en el cargo.
- RTF N° 7114-5-2003, N° 604-5-2003, precisa que los representantes deben haber ejercido sus facultades.
- RTF N° 7377-4-2003, especifica que el representante legal debe estar facultado y tener conocimientos de las operaciones administrativas y financieras de la empresa.
- RTF N° 282-1-99, establece que se deben verificar las normas vigentes al momento de producirse la acción u omisión que generó el incumplimiento

### **2.3.1 Responsabilidad solidaria**

El Código Tributario trata en el capítulo II todo lo relacionado en torno a los responsables y a los representantes señalando en los artículos 16°, 17° y 18° quienes pueden ser responsables solidarios de la deuda del contribuyente así tenemos:

1. Los padres, tutores y curadores de los incapaces.
2. Los representantes legales y los designados por las personas jurídicas.
3. Los administradores o quiénes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica.
4. Los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas.
5. Los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras y los de sociedades y otras entidades.
6. Los herederos y legatarios, hasta el límite del valor de los bienes que reciban.
7. 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.
8. Los adquirentes del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica.
9. Las empresas porteadoras que transporten productos gravados con tributos, si no cumplen los requisitos que

señalen las leyes tributarias para el transporte de dichos productos.

10. Los agentes de retención o percepción, cuando hubieren omitido la retención o percepción a que estaban obligados. Efectuada la retención o percepción el agente es el único responsable ante la Administración Tributaria.
11. Los terceros notificados para efectuar un embargo en forma de retención hasta por el monto que debió ser retenido.
12. Los depositarios de bienes embargados, hasta por el monto de la deuda tributaria en cobranza, incluida las costas y gastos.
13. Los acreedores vinculados con el deudor tributario, que hubieran ocultado dicha vinculación en el procedimiento concursal.
14. 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 o que se encuentre pendiente cuando dichos entes dejen de ser tales.
15. Las personas sobre las cuales se verifique un mismo hecho generador de obligaciones tributarias.

Para nuestra legislación no basta que los responsables tengan o posean una de las categorías dadas anteriormente, sino que, el

presupuesto del que deriva su responsabilidad en la gran mayoría están constituidos por un acto ilícito de parte del responsable, ya sea por una conducta dolosa, negligente, por abusar de facultades o por no cumplir con las obligaciones señaladas por la norma, entre otros.

Continuando con el análisis de nuestra legislación, debemos señalar que también se ha reconocido en el artículo 20° del Código Tributario, el derecho de repetición que tiene el responsable frente al contribuyente, derecho que es inherente a la naturaleza del responsable ya que tal como lo hemos visto el responsable responde por una deuda ajena y no se ha medido su capacidad contributiva para cobrarle, en tal sentido el derecho de repetición es acorde con el principio de justicia tributaria él que soporte la carga económica fiscal debe ser quien ha manifestada la capacidad contributiva (contribuyente), en tal sentido es fundamental que el responsable tenga el derecho de repetición de lo contrario se produciría un enriquecimiento indebido en el patrimonio del contribuyente.

Por otro lado, el Código Tributario en el artículo 132° establece que los deudores tributarios directamente afectados por actos de la administración tributaria podrán interponer reclamación, siendo reconocido el responsable como deudor de la obligación tributaria en el artículo 7°; podemos deducir que el responsable está sometido

al mismo procedimiento contencioso tributario que el contribuyente.

A pesar de reconocerse expresamente la facultad de reclamar al responsable; ello no era suficiente ya que, existían muchos vacíos y cuestionamientos sin responder en torno a la imputación de responsabilidad, como por ejemplo: cuales eran los efectos, los plazos, la extensión de la misma, entre otros, generando con ello inseguridad jurídica.

### **2.3.2 Procedimiento de cobranza coactiva**

El procedimiento de cobranza coactiva en la legislación peruana, tiene sus orígenes en la Ley N° 4528 del 29 de setiembre de 1922. En ella se otorgaron facultades coactivas al Estado para el cobro de deudas de diversa naturaleza.

La cobranza coactiva era mixta (administrativa y judicial), pues los Jueces Coactivos del Banco de la Nación y los Síndicos de Rentas de las Municipalidades, promovían el procedimiento desde la demanda hasta el embargo. Luego, el Poder Judicial (Jueces de Paz o de Primera Instancia) continuaba con la cobranza coactiva, desde la tasación hasta el remate de los bienes.

Con el Decreto Ley N° 17355 expedido el 31.12.68, se mantuvo el procedimiento de cobranza coactiva realizado por los Jueces

Coactivos del Banco de la Nación, pero su actuación se realizó a través de secretarios nombrados por el Poder Judicial, encargándose a éstos la cobranza de las deudas de ministerios, municipalidades, Dirección General de Contribuciones, Aduanas o cualquier otra entidad del Sector Público Nacional.

Con la dación del Código Tributario aprobado por Decreto Ley N° 25859 publicado el 24.11.1992, se introdujeron cambios sustanciales, que son la base del procedimiento actual, aplicado por la SUNAT, Aduanas y municipios en la cobranza de deudas tributarias - en nuestro ordenamiento jurídico, hemos tenido cuatro Códigos Tributarios, el primero aprobado por el D.S. 263-H, el segundo aprobado por el Decreto Ley 25859, el tercero aprobado por el Decreto Legislativo 773, y el cuarto Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo 816. Actualmente tenemos el Texto Único Ordenado del Código Tributario, que fue aprobado mediante el Decreto Supremo 135-99-EF.

Con fecha 23.09.98 se publicó la Ley N° 26979 que deroga el Decreto Ley N° 17355, estableciendo un procedimiento coactivo muy similar al normado en el Código Tributario, pero aplicable a la cobranza de deudas no tributarias de derecho público a cargo de las entidades de la Administración Pública Nacional y el procedimiento de cobranza coactiva para obligaciones tributaria de Gobiernos Locales.

Según Decreto Supremo N° 069-2003-EF, de fecha 27/05/2003, se aprueba el Reglamento de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, que consta de 16 artículos y 1 Disposición Transitoria y Final y se deroga casi en su totalidad el Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 036-2001-EF (se mantienen vigentes los artículos 10°, 11° y 12°)

Finalmente, la SUNAT reglamentó, en su oportunidad, el procedimiento de cobranza coactiva a través de la Resolución de Superintendencia N° 016-97/SUNAT (05.03.97), para el tema en Tributos Internos.

Para la mejor comprensión del procedimiento de cobranza coactiva de la SUNAT, son necesarias las siguientes precisiones:

- **Acción procesal**

En términos jurídicos generales, de acción en sentido procesal, se tiene tres acepciones

- i. Como sinónimo de derecho, es decir, derecho efectivo que debes ser materia de protección.
- ii. Como sinónimo de pretensión, es decir, que se tiene un derecho válido a partir del cual se promueve una demanda.
- iii. Como sinónimo de provocar la actividad de la jurisdicción

En este último sentido diremos que acción es el poder jurídico que tiene todo individuo como tal y le permite acudir ante los jueces

para que amparen su pretensión, al margen que ella sea fundada o no.

Asimismo, cuando el derecho que se persigue consiste en el pago de una deuda previamente acreditada, se denomina a la acción: “acción ejecutiva”.

En la acción ejecutiva, en tanto la deuda ya se encuentra acreditada, los actos del órgano resolutor no están orientados a otorgar o reconocer un derecho sino a hacer valer las prerrogativas derivadas de éste. En otras palabras, se pretende “ejecutar” el derecho, poner en marcha los mecanismos procesales que posibiliten al acreedor la satisfacción de su crédito.

Concretamente, la acción ejecutiva es la que compete al acreedor que presenta un título de ejecución (documento que acredita un derecho) que contiene una deuda cierta, líquida o liquidable y exigible, y solicita el pago al órgano ejecutor. Veamos cada caso:

- Deuda cierta es aquella cuya existencia es comprobable.
- Deuda líquida o liquidable alude a que puede ser calculada en un momento determinado a través de operaciones de cálculo.
- Deuda exigible es si el acreedor tiene el derecho expedito para procurar su cobranza. Por ejemplo, en los casos en que el plazo para el pago del deudor ya venció.

Además, el Poder de Imperio entendido, de modo concreto, como la facultad del Estado para imponer una obligación por voluntad unilateral. Es el mandato del Estado para que se cumpla con una prestación.

En lo referido al tema de la cobranza coactiva de tributos, esta nace de la potestad de cobro del Estado derivado de su Poder de Imperio. Las deudas fiscales se encuentran contenidas en lo que en la Administración Tributaria conocemos comúnmente como “valores” (La Orden de Pago, la Resolución de Determinación y la Resolución de Multa) que son los títulos de ejecución que acreditan la deuda tributaria.

El procedimiento de cobranza coactiva por deudas administradas por la SUNAT, se encuentra reservado por ley a esta, en su condición de órgano ejecutor administrativo.

En el procedimiento de cobranza coactiva de la Administración Tributaria, la acción se explica de la siguiente manera:

Facultad del acreedor fiscal, es decir del Estado, representado por la Administración Tributaria.

El título de ejecución válido para iniciar el procedimiento está contenido en los valores girados y notificados previamente al contribuyente en su calidad de deudor tributario.

El órgano ejecutor competente para conocer de este procedimiento es la Administración Tributaria, en la persona de sus Ejecutores Coactivos.

Sin embargo es imprescindible recalcar que el procedimiento de Cobranza Coactiva es uno de naturaleza administrativa en tanto la SUNAT forma parte del Poder Ejecutivo.

- **Jurisdicción y competencia**

Jurisdicción, en sentido restringido, es la facultad específica de los jueces para poder juzgar conflictos y ejecutar derechos, con arreglo a ley.

En sentido amplio, la jurisdicción es definida como la facultad otorgada a autoridades designadas legalmente y a las que se atribuye la capacidad para decidir un litigio o ejecutar un derecho. Esta definición comprendería tanto a los magistrados del Poder Judicial, así como a otros funcionarios autorizados.

La definición anterior se basa en la existencia de teorías que tratan de asimilar el procedimiento coactivo al ámbito judicial, lo que no resulta adecuado, en la medida que la cobranza coactiva es, reiteramos, de naturaleza administrativa, siendo su ejecución responsabilidad del funcionario designado para tales efectos. No es, por lo tanto, jurisdiccional.

En el procedimiento de cobranza coactiva, el Ejecutor Coactivo es el encargado de exigir el cobro de lo adeudado y lograr la recuperación de los créditos del Estado, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 114° y siguientes del Código Tributario.

A efecto de llevar adelante el procedimiento de cobranza se han establecido las siguientes competencias:

- Competencia por la materia: Por propia definición de sus funciones, el Ejecutor Coactivo está limitado a la cobranza-ejecución de la deuda tributaria, siendo su facultad puramente de ejecución, mas no de decisión.
  - Competencia Institucional: El Ejecutor Coactivo de la SUNAT, es solo competente para conocer la cobranza de deuda tributaria administrada por la SUNAT.
  - Competencia Territorial: El Ejecutor Coactivo está limitado a una región específica, ejercerá sus facultades respecto a los deudores pertenecientes a las Intendencias u Oficinas Zonales para las que fue designado.
- **Aplicación supletoria de normas**

La Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, así como del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva, en general, así como las normas del Código Tributario, en particular, pueden

no ser suficientes para regular todos los hechos que suceden en la realidad; por ello es necesario, en ocasiones, complementar estas normas con otras que regulen procedimientos similares y que contemplen situaciones no previstas.

Así, la Segunda Disposición Final de la Ley 26979 – Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, sobre Aplicación supletoria de otras norma dice que se aplicaran supletoriamente las disposiciones contenidas en el Texto Único Ordenado de la Ley de Normas Generales de Procedimiento Administrativos (actualmente está vigente la Ley de Procedimiento Administrativo General) y en el Código Procesal Civil, en lo que resulte pertinente.

La aplicación supletoria de Código Procesal Civil se da en defecto de la regulación de las normas del procedimiento coactivo, contemplado en el Código Tributario, sin embargo, las normas del Código Procesal Civil no podrán ser aplicadas en contra de lo regulado expresamente por el Código Tributario.

Por ejemplo, en lo referido a embargos, es necesario respetar las disposiciones del artículo 648° del Código Procesal Civil que establecen la inembargabilidad de determinados bienes tales como: las prendas de uso personal, alimentos básicos, pensiones alimenticias, etc.

Asimismo, en materia de procedimiento coactivo, los Códigos Tributarios aprobados por el Decreto Ley N° 25859 y D. Leg. N°

773, establecieron en los artículos 120° y 121°, que las acciones de tercería y remate se tramitarían de acuerdo a las normas del Código Procesal Civil (CPC) aprobado por Decreto Legislativo N° 768, aún vigente.

En la actualidad, el TUO del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF no realiza referencia alguna sobre la supletoriedad del Código Procesal Civil al procedimiento coactivo o a parte de éste, sin embargo, debe recordarse lo establecido por la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario: En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias, podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni desnaturalicen.

El fundamento de la aplicación supletoria, en general, radica en:

- La propia necesidad de las normas sobre cobranza coactiva del Código Tributario, al no contener todas las hipótesis que regulen el procedimiento.
- La posibilidad de encontrar, por ejemplo, en el Código Procesal Civil normas relacionadas con el procedimiento coactivo, por ser éste Código fuente de toda otra norma de carácter procesal, como lo son las normas del procedimiento coactivo.

Sobre el particular, nótese que, la Primera Disposición Complementaria-Final del Código Procesal Civil expresamente prescribe que las disposiciones de este código se aplican

supletoriamente a los demás ordenamientos procesales, siempre que sean compatibles con su naturaleza”.

Asimismo, la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, señala lo siguiente:

Título Preliminar, artículo VIII Deficiencia de fuentes.

Las autoridades administrativas no podrán dejar de resolver las cuestiones que se les proponga, por deficiencia de sus fuentes; en tales casos, acudirán a los principios del procedimiento administrativo previstos en esta Ley; en su defecto, a otras fuentes supletorias del derecho administrativo, y solo subsidiariamente a estas, a las normas de otros ordenamientos que sean compatibles con su naturaleza y finalidad.

En las disposiciones complementarias y finales de la ley indica que es supletoria a las leyes, reglamentos y otras normas de procedimiento existentes en cuanto no la contradigan o se opongan, en cuyo caso prevalecen las disposiciones especiales.

- **Fundamento de la cobranza coactiva**

La cobranza coactiva es una de las facultades con que cuenta la administración tributaria, encontrándose ubicada dentro de la función de recaudación. El ejercicio de esta facultad se apoya en el denominado Procedimiento Coactivo.

El término coactivo está ligado a los conceptos de fuerza, imposición, exigibilidad. Este procedimiento coactivo está vinculado a la ejecución forzosa.

En doctrina el procedimiento de cobranza coactiva es conocido como juicio de apremio. A diferencia del procedimiento judicial ordinario, en el que las partes se someten a normas procesales que admiten recursos dilatorios, el proceso coactivo en materia tributaria es sumarísimo, conformado por normas de ejecución inmediata.

Ello es así en la medida que este procedimiento tiene como finalidad la ejecución práctica de la pretensión insatisfecha del fisco y su debido cumplimiento a través de la expropiación forzada de los bienes del deudor tributario, sin discusión sobre el fondo del asunto.

En este proceso solo basta que exista una deuda tributaria, es decir, un título ejecutivo formado previamente por la propia Administración.

Como características más saltantes del procedimiento coactivo tenemos:

- Naturaleza administrativa.
- Sustento en la deuda
- Impulso de oficio. Una vez iniciado se suspende solo por determinadas causales

- Celeridad procesal. Es expeditivo, breve y de ejecución.
- Prima el interés público sobre el interés particular. Por la importancia de obtener los recursos al Estado, a través de una vía rápida, que tiene como antecedentes los procedimientos de la Administración, limitando el accionar del ejecutado.
- La responsabilidad de los funcionarios que intervienen en el procedimiento. Por los actos que realizan en relación al procedimiento coactivo, tanto el Ejecutor, como el Auxiliar Coactivo.
- Es compulsivo. Ya que de no cumplir el deudor con el pago corresponde la ejecución forzada que recae sobre sus bienes, con el embargo y remate de los mismos.
- Es inimpugnable. Es difícil detener la cobranza coactiva. Una vez agotado el procedimiento, se puede recurrir ante el Poder Judicial.

### **2.3.3 Sistema Tributario Nacional**

En mérito a facultades delegadas, el Poder Ejecutivo, mediante Decreto Legislativo No. 771 dictó la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional, vigente a partir desde 1994, con los siguientes objetivos:

Incrementar la recaudación.

Brindar al sistema tributario una mayor eficiencia, permanencia y simplicidad.

- **La función de garantía del patrimonio neto**

Desde una perspectiva clásica se ha considerado que el capital social cumple una función de garantía a favor de los acreedores. Esta función, tal como la ha definido Cristóbal Espín Gutiérrez, no constituye la afectación de bienes específicos, sino que actúa como una cifra de retención abstracta por medio de la cual se busca que la sociedad mantenga activos que cubran el pasivo de la empresa en una cuantía que sea igual a la cifra capital social. Es decir, lo que se persigue es que la sociedad tenga un patrimonio neto positivo (activo – pasivo) por lo menos en una cuantía que sea igual a la cifra capital social, para que de esta manera se garantice la permanencia de activos suficientes en la sociedad que cubran los pasivos en un importe en exceso que sea igual a la cifra capital social. El gráfico siguiente describe cómo actúa la función de garantía del capital social.

**PATRIMONIO NETO = ACTIVO - PASIVO**

	500	1,000	500
CAPITAL SOCIAL			100
CAPITAL ADICIONAL			200
RESERVAS			100
UTILIDADES			100
-----			-----
TOTAL			500

En el ejemplo se muestra que formalmente los pasivos están cubiertos con los activos de la sociedad, y que hay un patrimonio neto positivo de 500 y un capital social de 100. En ese sentido, se ha satisfecho la función de garantía del capital social porque el patrimonio neto resulta incluso mayor que la cifra capital. Lo que busca la función de garantía del capital social es que el patrimonio neto no se reduzca por debajo de la cifra capital, de tal manera que formalmente existan activos suficientes para cubrir el pasivo y un exceso equivalente al capital social que sirve como una garantía adicional. La función de garantía del capital social está unida entonces al principio de vinculación que busca una correspondencia mínima entre la cifra capital social y el patrimonio, de tal forma que el patrimonio neto no se reduzca por debajo de la cifra capital.

También hemos considerado las Jornadas de Derecho Tributario como antecedentes de estudio de la presente tesis, éstas se encargaron de analizar sobre los responsables como sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Citamos las jornadas; porque en ellas diversos ponentes nacionales y extranjeros presentaron trabajos de investigación respecto al tema, que han sido de utilidad para la elaboración de la presente tesis.

Las jornadas aportaron las siguientes conclusiones:

En la VIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario llevada a cabo en Lima en el año 1977, con el tema “La Responsabilidad Tributaria de los Administradores” y las conclusiones a las que se llegaron fueron las siguientes:

1. Que el derecho tributario debe arbitrar soluciones que se adecuen a la realidad económica y administrativa contemporánea imperante en cada país corrigiendo o ampliando las soluciones tradicionales.
2. Que el problema debe resolverse atendiendo a los principios fundamentales de derecho tributario.
3. Que la atribución de responsabilidad tributaria a terceros por deudas de la empresa; se justifica en la protección del crédito fiscal. Dicha responsabilidad debe regularse por vía de la ley y en condiciones de razonabilidad.
4. La ley debería considerar las distintas formas jurídicas de vinculación y de actuación distinguiendo entre propietarios, representantes, directores, gerentes y otros administradores considerando la efectiva participación de esos terceros en la adopción y cumplimiento de las decisiones de la empresa y el provecho que aquellos puedan haber obtenido a expensas del fisco.

5. Finalmente, se señaló que las soluciones de derecho tributario deben guardar armonía con las que imperen en las demás ramas jurídicas, respetando así la unidad de derecho.

En la XVII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, llevada a cabo en Cartagena, Colombia en el año 1995, con el tema “La sujeción pasiva y responsables tributarios”; y las conclusiones a las que se llegaron fueron las siguientes:

1. Tanto en las obligaciones, como en los deberes tributarios, conviene no perder de vista que el tributo es un instituto jurídico muy sensible, porque afecta de modo esencial al patrimonio individual y al bien común, pensado para tener recursos con los que atender a la cobertura del gasto público y su correcta configuración y aplicación interesa por igual al ciudadano y a los poderes públicos.
2. Este fino y sensible instrumento jurídico, desde el lado pasivo de la relación tributaria, tiene dos razones o principios fundamentales: Legalidad formal y Justicia material.
3. Todos los ordenamientos constitucionales coinciden en afirmar que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos está ligado a la previa existencia de una capacidad contributiva o económica y técnicamente los tributaristas, han reconducido esta exigencia constitucional a la necesidad de que el hecho imponible del que surge la obligación de contribuir sea

revelador de riqueza es decir la capacidad contributiva o económica.

4. Si desde el lado pasivo interesan la legalidad y capacidad contributiva, desde el lado activo de la relación tributaria el principio estrella es la suficiencia de los recursos. A hacer efectivo este principio dedica la Administración tributaria lo mejor de sus energías.
5. El principio de suficiencia de los recursos mira esencialmente hacia la certeza de la recaudación, es decir a que todas las cantidades que está legalmente previsto recaudar sean efectivamente satisfechas. Bajo este supuesto, las leyes prevén inicialmente que el pagador natural u ordinario de las deudas tributarias sea el propio deudor. Pero la experiencia confirma que este deseo, debido a causas muy diversas no es alcanzable.
6. Como consecuencia de lo anterior entran en juego desde el lado pasivo de la relación tributaria, diversos mecanismos de muy variada naturaleza, de derecho material unos, de derecho material o administrativo otros y de derecho sancionador, todos ellos dirigidos a un mismo y único propósito: hacer efectivo el cobro íntegro y puntual de la deuda tributaria.
7. Entre los instrumentos jurídicos de Derecho sustantivo o material dirigidos a garantizar el pago de la deuda tributaria,

adquiere especial relieve la figura del responsable, sobre el cual giran los siguientes aspectos:

La figura del responsable ha de encuadrarse en el marco propio del afianzamiento o garantía de una deuda ajena, de donde le viene por naturaleza la nota de accesoriedad, con lo que la gran mayoría de la doctrina califica y define la obligación del responsable.

El responsable es una persona que debe en lugar de, junto a o después del contribuyente, dando así lugar a las tres formas de responsabilidad conocidas (sustituta, solidaria o sucesora).

La obligación del responsable, a pesar de tener el mismo objeto y cuantía que la deuda del contribuyente, es distinta por su naturaleza a ésta obligación, que deriva del hecho imponible.

En la IX Jornada Nacional de Derecho Tributario, llevada cabo por el Instituto Peruano de Derecho Tributario en Lima el año 2006, con el tema “Los sujetos pasivos responsables en materia tributaria” y las conclusiones a las que se llegaron fueron las siguientes:

1. El legislador Peruano ha optado por clasificar a los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria sustancial entre contribuyentes y responsables, dejando de lado otras clasificaciones.

2. El Código Tributario no establece si la responsabilidad se extiende a las sanciones, ni el procedimiento que debería seguirse en la determinación y cobro a los responsables.
3. El código Tributario define a los responsables de manera tal que permite, en virtud de dicha definición incluir a los responsables solidarios, subsidiarios, a los representantes, a los adquirentes por transmisión de la obligación tributaria, a los objetivos, a los agentes de retención y de percepción y a los sustitutos, entre otros.
4. Existen casos que deberían quedar adecuadamente regulados en el Código Tributario que justifiquen la responsabilidad solidaria de los administradores de hecho.
5. El Código Tributario a partir de la abundante Jurisprudencia del Tribunal Fiscal sobre el particular debería regular cuidadosamente los requisitos objetivos y subjetivos que de cumplirse permitirían atribuir responsabilidad solidaria.
6. La suspensión o interrupción de la prescripción que corre contra el contribuyente igualmente suspende o interrumpe la prescripción que corre contra el responsable.
7. Los supuestos que permiten afirmar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades, deben ser regulados adecuadamente y de manera racional, restringiendo la

discrecionalidad de la Administración Tributaria y no permitiendo que esta pueda ser presumida.

#### **2.3.4 Normativa en los Códigos Tributarios Peruanos**

##### **a. Primer Código Tributario**

En el Perú hemos tenido cuatro Códigos Tributarios, el primer Código Tributario fue aprobado por el Decreto Supremo 263-H. del 12 de agosto de 1966 y entró en vigencia a partir del 17 de octubre de 1966.

Este primer Código constituye un antecedente originario, pues en su Artículo 8 establecía lo siguiente:

*«Artículo 8.- Son también responsables solidarios:*

*(...)*

2. Los adquirentes y demás sucesores en el activo y pasivo de empresas o entes colectivos, con o sin personalidad jurídica. Esta responsabilidad cesará al año de efectuada la transferencia, si fue comunicada a la Administración Tributaria, dentro del plazo que señala la Ley o reglamento respectivo».

De acuerdo con esta disposición, el hecho imponible que daba lugar a la responsabilidad se verificaba sólo en el caso de la adquisición de un bloque patrimonial conformado por activos y

pasivos. En otras palabras, para que el adquirente tuviese la calidad de responsable solidario del contribuyente no bastaba con que hubiese adquirido solo activos o solo pasivos: necesariamente debía haber adquirido ambos”.

Como es notorio, la responsabilidad solidaria cesaba al año de efectuada la transferencia del bloque patrimonial, siempre y cuando la misma hubiera sido comunicada a la Administración Tributaria.

#### **b. Segundo Código Tributario**

Se aprobó con el Decreto Ley 25859, y estuvo vigente desde el 01 de diciembre del año 1992 hasta el 31 de diciembre del año 1993. Su vigencia fue muy corta, ya que fue derogado por el Decreto Legislativo 773 el 31 de diciembre de 1993, es decir, tuvo una duración aproximada a un año.

En este nuevo cuerpo legal la responsabilidad solidaria de los adquirentes pasó a estar regulada por el Artículo 17 del referido Código, con los siguientes alcances:

*«Artículo 17.- Son responsables solidarios en calidad de adquirentes:*

*(...)*

3. Los adquirentes del activo y pasivo de empresas o entes colectivos, con o sin personalidad jurídica.

La responsabilidad de los herederos y demás adquirentes a título universal, cesará al vencimiento del plazo de prescripción. La 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 señale esta”.

Como se podrá notar, el cómputo de los plazos de cese de la responsabilidad solidaria quedó sometido a un criterio novedoso, basado en el tipo de adquisición realizada: a título universal o a título particular.

### **c. Tercer Código Tributario**

Se aprobó mediante el Decreto Legislativo No. 773, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 31 de diciembre del año 1993, y estuvo vigente desde el 01 de enero del año 1994 hasta el 21 de abril del año 1996.

En esa misma fecha se publicaron normas tributarias importantes, como el Decreto Legislativo 774 (Ley del Impuesto a la Renta), el Decreto Legislativo 775 (Ley del Impuesto General a las Ventas), el Decreto Legislativo 776 (Ley de Tributación Municipal), el Decreto Legislativo 777 (Régimen Único Simplificado), entre otras.

El texto transcrito en el Decreto Ley 25859 fue mantenido por el Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo No. 773.

#### **- Cuarto Código Tributario**

Se aprobó con el Decreto Legislativo 816, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 21 de abril del año 1996. Se incluye por primera vez en el Código Tributario la palabra “discrecionalidad”, así lo vemos en el artículo 62, donde se indica que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional.

Las disposiciones de nuestro Código Tributario vigente, están ordenadas en un Título Preliminar (con quince normas), cuatro Libros, ciento noventicuatro Artículos, veintidós Disposiciones Finales, cinco Disposiciones Transitorias y tres tablas de Infracciones y Sanciones.

Los libros se dividen del siguiente modo: Libro Primero: La Obligación Tributaria; Libro Segundo: La Administración Tributaria y los Administrados; Libro Tercero: Procedimientos Tributarios; y, Libro Cuarto: Infracciones, Sanciones y Delitos.

El texto transcrito en el Decreto Ley 25859 fue mantenido por el Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo No. 816 del 21 de abril de 1996.

Sin embargo, este último decreto legislativo fue modificado por la Ley No. 27038 del 31 de diciembre de 1998, de modo que el

Artículo 17 del Código Tributario aprobado por el decreto en cuestión quedó redactado de la siguiente manera:

«Artículo 17.- Responsables solidarios en calidad de adquirentes  
(...)

3. Los adquirentes del activo y pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica. En los casos de fusión y escisión de sociedades a que se refiere la Ley General de Sociedades surgirá responsabilidad solidaria cuando se adquiere el activo y/o el pasivo.

La responsabilidad cesará:

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

Se entienden comprendidos dentro del párrafo anterior quienes adquieran activos o pasivos como consecuencia de la fusión o escisión de sociedades de acuerdo a la Ley General de Sociedades.

- Tratándose de los otros adquirentes cesará a los 2 (dos) años de efectuada la transferencia, si fue comunicada a la Administración Tributaria dentro del plazo que señale esta.

La referida modificación introdujo un párrafo similar al que el Decreto Ley No. 25859 eliminó. En dicho párrafo quedaron comprendidos dentro del supuesto de adquisición a título universal los casos de los adquirentes de activos o

pasivos en el marco de procesos de fusión y de escisión. A diferencia de textos anteriores, este nuevo texto no exigía la adquisición de activos y pasivos, bastando con que se adquiriese cualquiera de ellos”.

El Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo No. 135-99-EF del 18 de agosto de 1999, recogió la redacción contemplada por la Ley No. 27038. Posteriormente, el Artículo 17 del referido Texto Único Ordenado fue modificado por el Decreto Legislativo No. 953 del 5 de febrero de 2004. De este modo, el artículo en cuestión quedó redactado de la siguiente manera:

«Artículo 17.- Responsables solidarios en calidad de adquirentes

Son responsables solidarios en calidad de adquirentes:

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

La responsabilidad cesará:

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

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

- Tratándose de los otros adquirentes cesará a los 2 (dos) años de efectuada la transferencia, si fue comunicada a la Administración Tributaria dentro del plazo que señale ésta. En caso se comunique la transferencia fuera de dicho plazo o no se comunique, cesará cuando prescriba la deuda tributaria respectiva”.

En los dos primeros supuestos el artículo indicado establece un límite al monto de la responsabilidad solidaria. Es decir, de acuerdo con lo establecido en los numerales 1 y 2 del artículo en cuestión, los herederos, legatarios y socios son responsables solidarios hasta el límite del valor de los bienes que reciben; el numeral 3 en cuestión no establece qué es lo que la autoridad

tributaria puede exigir al adquirente en su calidad de responsable solidario.

Como se puede observar el numeral 3 del primer párrafo del Artículo 17 del Código Tributario acoge una disposición de contenido indeterminado, pues no delimita el monto de la responsabilidad solidaria, ni precisa los conceptos que ella comprende. Ello ha dado lugar a diversas interpretaciones sobre sus alcances, sin que hasta la fecha la incertidumbre respecto de tales alcances haya quedado normativamente superada.

La imposición de responsabilidad solidaria ilimitada sería en este caso inconstitucional. Dentro de un Estado de Derecho, la idea de que alguien sea ilimitadamente responsable por las deudas de otro solo puede ser admitida en supuestos excepcionales, que se encuentren respaldados tanto en consideraciones de eficiencia como de equidad.

Un ejemplo hipotético al respecto; supongamos que el Estado establece una norma según la cual todo adquirente de un vehículo motorizado es ilimitadamente responsable por los accidentes causados previamente con ese vehículo. Como es obvio, una norma como la descrita beneficiaría a las víctimas de esos accidentes, en tanto que estas últimas tendrían mayores posibilidades de cobrar sus créditos, al poder demandar tanto a

los propietarios actuales de los vehículos como a los propietarios anteriores de tales bienes.

Analicemos ahora un caso de la realidad; en aplicación de los Artículos 1, 6, 14 y 34 de la Ley de Impuesto a la Renta, los trabajadores tienen la condición de deudores del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría -derivado de los salarios pagados- por su parte, en aplicación del Artículo 18 del Código Tributario y de los Artículos 67, 71 y 75 de la Ley del Impuesto a la Renta, los empleadores tienen la condición de responsables solidarios del impuesto que les corresponde pagar a sus trabajadores como contribuyentes por las rentas de quinta categoría.

¿Cuál es el fundamento de dicha responsabilidad?

Obviamente, la necesidad de reducir de costos, y como quiera que existen más trabajadores que empleadores, cobrar a estos últimos los impuestos de los primeros es menos costoso que dirigirse directamente contra cada deudor tributario. si los empleadores no fueran responsables solidarios, el Estado tendría que incurrir en mayores costos para cobrar el Impuesto a la Renta de Quinta Categoría y para cubrir esos mayores costos, el Estado tendría que elevar los impuestos pagados por trabajadores y empleadores, o dejar de atender ciertas obligaciones de interés público.

El Artículo 20-A del Código Tributario otorga un efecto alternativo a la responsabilidad solidaria, al establecer que dicha responsabilidad autoriza al acreedor tributario a exigir a los deudores: (i) el pago de toda la deuda; o, (ii) el pago de parte de la deuda. Este efecto alternativo requiere ser individualizado por la norma que impone la responsabilidad en cuestión no sólo porque legalmente ello es indispensable para que se configuren todos los elementos de la obligación, sino también porque ello es necesario desde la perspectiva de las garantías que el Estado debe ofrecer a las personas y empresas al momento de gravarlas con tributos.

Por tanto el texto ambiguo del numeral 3 del Artículo 17 del Código Tributario debe ser interpretado en el sentido de que la responsabilidad solidaria del adquirente de activos de empresas o entes colectivos está limitada al valor de esos activos.

La última modificación del Texto Único Ordenado del Código Tributario se ha dado mediante Decreto Legislativo N° 981 publicado el 15 de marzo de 2007; éste incorpora como artículo 20°-A los efectos de la responsabilidad solidaria; con los que se subsanan y aclaran varios aspectos en torno a la responsabilidad. Dichos efectos son los siguientes:

1. La deuda tributaria puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores tributarios o a todos ellos simultáneamente, salvo cuando se trate de multas en los casos de responsables solidarios que sean herederos y legatarios, las empresas portadoras, los agentes de retención o percepción, y los responsables solidarios por hecho generador.
2. La extinción de la deuda tributaria del contribuyente libera a todos los responsables solidarios de la deuda a su cargo.
3. Los actos de interrupción efectuados por la Administración Tributaria respecto del contribuyente, surten efectos colectivamente para todos los responsables solidarios. Los actos de suspensión de la prescripción respecto del contribuyente o responsables solidarios, se suspenden durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario y durante la tramitación de la demanda contenciosa-administrativa.
4. La impugnación que se realice contra la resolución de determinación de responsabilidad solidaria puede referirse tanto al supuesto legal que da lugar a dicha responsabilidad como a la deuda tributaria respecto de la cual se es responsable, sin que en la resolución que resuelve dicha impugnación pueda revisarse la deuda tributaria que hubiera quedado firme en la vía administrativa.

5. La suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva respecto del contribuyente o uno de los responsables, surte efectos respecto de los demás, salvo cuando la persona obligada haya sido declarada en quiebra. Tratándose de deudores tributarios sujetos a un proceso concursal la suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva surtirá efectos para los responsables sólo si quien se encuentra en dicho supuesto es el contribuyente.

Para que surta efectos la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria debe notificar al responsable la resolución de determinación de atribución de responsabilidad, señalando la causal de atribución de la responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad.

Finalmente, debemos señalar que nuestra legislación en ninguna de las modificaciones de las normas que regulan la figura de la responsabilidad, ha establecido un procedimiento de imputación de responsabilidad, ello vulnera el derecho constitucional al debido proceso que toda persona tiene derecho a ejercerlo, tampoco ha aclarado si la responsabilidad se extiende a las sanciones; a continuación, se precisa el acto mediante el cual se determina la responsabilidad; entre otros son:

### **2.3.5 Vinculación con otras fuentes de Derecho**

#### **a. Derecho Sustantivo Tributario.**

Esta área del Derecho Tributario como sustantivo o material regula la obligación tributaria propiamente dicha, desde su creación hasta su extinción, teniendo en cuenta que esta obligación tributaria es la que consiste en pagar los tributos. Asimismo se regulan los temas relacionados con los sujetos de la relación jurídico-tributaria, el acreedor y deudor tributario, los responsables, la transmisión y extinción de la obligación tributaria, y la prescripción. En nuestro Código Tributario se encuentra regulado en el Libro I, “La Obligación Tributaria”.

#### **b. Derecho Administrativo Tributario.**

Significa que se regulan las relaciones tributarias entre la Administración y los Administrados, aquí se establecen las normas que han de asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria (que pertenece a otra área del Derecho Tributario). En nuestro Código Tributario se encuentra regulado en el Libro II, “La Administración Tributaria y los Administrados”.

#### **c. Derecho Procesal Tributario**

Esta área del Derecho Tributario contiene el conjunto de normas que regulan los procesos mediante los cuales se resuelven las controversias tributarias entre la Administración Tributaria y los

contribuyentes. Si analizamos el Libro III de nuestro Código Tributario -en el cual se regulan las normas del Derecho Procesal Tributario-, vamos a encontrar en él reglas del Derecho Procesal. En estricto se trata de Derecho Procesal con incidencia tributaria.

## **2.4 Definición de términos**

### **Código Tributario**

Conjunto orgánico y sistemático de las disposiciones y normas que regulan la materia tributaria en general. Sus disposiciones, sin regular a ningún tributo en particular, son aplicables a todos los tributos -impuestos, contribuciones y tasas- pertenecientes al sistema tributario nacional, y a las relaciones que la aplicación de estos y las normas jurídico-tributarias originen. Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, y normas modificatorias.

### **Deuda Tributaria**

Obligación que un contribuyente tiene de pagar y que está previsto en el artículo 28° del Código Tributario y en el artículo 18° de la Ley General de Aduanas, según corresponda.

### **Intendencias**

Direcciones o administraciones. Las Intendencias son dependientes de la Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas, facultadas conforme al Reglamento de Organización y Funciones de la Sunat para determinar Responsabilidad Solidaria.

### **Reclamos**

Pedidos o exigencias a lo que por derecho se tiene, se formulan a la División de Reclamos de las Intendencias Regionales o Sección de Reclamos de las Oficinas Zonales.

### **Resolución de Determinación de Responsabilidad Solidaria**

Es la resolución de determinación mediante la cual se imputa responsabilidad solidaria a un sujeto y se establece la Deuda Tributaria a la que está obligado en su calidad de Responsable Solidario.

### **Resolución de Ejecución Coactiva (REC)**

Es la Resolución de Ejecución Coactiva emitida por el Ejecutor Coactivo cuya notificación al deudor tributario da inicio al procedimiento de cobranza coactiva realizado al deudor tributario.

### **Responsable Solidario**

Es aquel que, sin tener la condición de contribuyente, puede ser requerido, en forma sucesiva o simultánea al contribuyente, para que cumpla con el pago de la Deuda Tributaria de este.

### **Retenedores**

Son los terceros notificados para efectuar un embargo en forma de retención de conformidad con el artículo 118° del Código Tributario que adquieren la calidad de Responsables Solidarios en virtud al numeral 3 del artículo 18° del Código Tributario.

## CAPÍTULO III

### VARIABLES E HIPÓTESIS

#### 3.1 Definición de variables

##### 3.1.1 Variable Limitación en el Área de Cobranza – SUNAT (X)

La limitación en el Área de Cobranza – SUNAT están referidas a las condiciones legales existentes que tiene el área de cobranza – SUNAT para efectuar el proceso de cobranza coactiva.

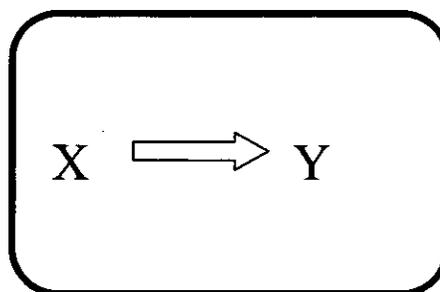
##### 3.1.2 Variable dependiente

**Omisión de pago de tributos por parte de representantes legales**

**(Y)**

Situación económica en la cual los representantes legales no cumplen con la obligación tributaria que desfavorece al Estado.

GRÁFICO N° 3.1  
SIMBOLIZACIÓN DE LA HIPÓTESIS.



## **3.2 Operacionalización de variables**

### **3.2.1 Indicadores**

#### **a) Indicadores de la variable independiente**

##### **Limitación en el Área de Cobranza – SUNAT (X):**

X<sub>1</sub> Regulación en el Código Tributario

X<sub>2</sub> Regulación en responsabilidad solidaria de observancia obligatoria.

#### **b) Indicadores de la variable dependiente**

##### **Omisión de pago de tributos por parte de representantes**

##### **legales (Y):**

Y<sub>1</sub> Beneficio económico indebido de los representantes legales

Y<sub>2</sub> Recaudación tributaria

## **3.3 Hipótesis generales e hipótesis específicas**

### **3.3.1 Hipótesis general**

Existe limitación en el Área de Cobranza – SUNAT por insuficiente regulación con relación a la responsabilidad solidaria del representante legal que origina omisión del pago de tributos.

### **3.3.2 Hipótesis específica**

- Existe limitación en la regulación en el Código tributario que origina un beneficio económico indebido de los representantes legales.
- Existe limitación en la regulación de responsabilidad solidaria de observancia obligatoria que incide en la recaudación tributaria.

## **CAPÍTULO IV**

### **METODOLOGÍA**

#### **4.1 Tipo de investigación**

En esta investigación se ha descrito la situación actual del procedimiento de cobranza coactiva frente a los representantes legales de las empresas, para ello se hizo un estudio detallado de diversas variables que nos han permitido analizar los resultados para conocer las limitaciones existentes y establecer criterios para proponer un adecuado proceso.

Esta investigación es descriptiva porque se llegó a conocer la práctica, criterios y actitudes predominantes a través de la descripción exacta de las actividades, objetos, procesos y personas que han intervenido en el proceso, con el fin de recolectar la información que nos permita hacer el análisis de datos, que nos ha permitido predecir e identificar las relaciones que existen entre las variables de estudio.

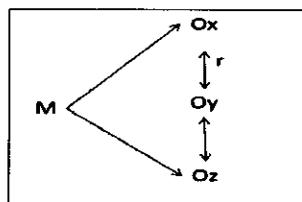
Los datos descriptivos han sido expresados en términos cualitativos y cuantitativos; cualitativos (mediante símbolos verbales) que nos ha facilitado el estudio de la naturaleza de nuestro problema, aun cuando poseían un limitado grado de precisión, por el empleo de términos cuyo significado varía entre las personas, por épocas y contextos; sin embargo, nos fue útil para identificar los factores importantes que hemos medido. Además, nuestro estudio ha sido cuantitativo porque mediante el empleo

de símbolos numéricos pudimos hacer los cálculos y medir las diferentes unidades, elementos o categorías identificables para la exposición de los datos.

#### 4.2 Diseño de investigación

Nuestra investigación estuvo inspirada en la metodología descriptiva, se ha configurado como un estudio no experimental de situaciones, prácticas, criterios y procesos que son aplicados en el desarrollo de la cobranza coactiva - SUNAT frente a representantes legales. El diseño empleado en nuestra investigación consiste en la recopilación de información a través de entrevistas realizadas a especialistas y encuestas realizadas a una muestra de personal que labora en el área.

El análisis de datos es correlacional por cuanto este tipo de estudio está interesado en la determinación del grado de relación existente entre dos o más variables de interés en una misma muestra de sujetos o el grado de relación existentes entre fenómenos o eventos observados, según explica Castro (2003). El esquema corresponde al diseño:



Donde "M" es la muestra de estudio, los subíndices "x, y", en cada "O" nos indican las observaciones obtenidas en cada de dos variables distintas (x,y) y (z) los factores de las variables intervinientes; y finalmente "r" se refiere a la posible relación existente entre las variables estudiadas.

Es también paradigmático; es decir, las categorías se derivan inductivamente de los datos, ayudándonos a comprender una realidad.

### **4.3 Población y muestra**

#### **4.3.1 Población**

En principio, la población total de esta investigación fueron todos aquellos funcionarios que se encontraban laborando en Intendencia Regional Lima, SUNAT - Sede Miraflores; es decir en el centro laboral objeto de la investigación y el universo de nuestro estudio: todos los funcionarios que se encuentran laborando a nivel nacional, en las diferentes intendencias regionales.

Sin embargo, el análisis de las fuentes bibliográficas y la observación sobre el terreno de las actitudes de los contribuyentes nos hizo situarnos en la Intendencia Regional Lima – Área de Cobranza Coactiva; dicha área es en la que tiene lugar el desarrollo de mayor cantidad y diversidad de casos, por lo tanto, mayor capacidad de resolución y de experiencia de los funcionarios. Es decir, el personal tiene la capacidad de manifestar con mayor realidad la percepción y la asimilación de tema de limitación del

área de cobranza sobre representantes legales, al omitir pago de tributos.

Por esta razón, nuestro estudio se centró en una porción de esa población: los equipos que se estaban encargados de la parte operativa; y más concretamente, hemos realizado una selección del total de la población que cumplen las características de lo que deseábamos analizar.

#### **4.3.1 Muestra**

La muestra estuvo compuesta por supervisores y funcionarios de Intendencia Regional Lima, quienes tenían injerencia directa con el tema, dentro del desarrollo de sus funciones en el período 2011 – 2012.

El hecho de investigar la muestra seleccionada obedeció a razones prácticas de trabajo, para economizar esfuerzo, tiempo y el tratamiento de los datos obtenidos, y todo ello, garantizando su representatividad.

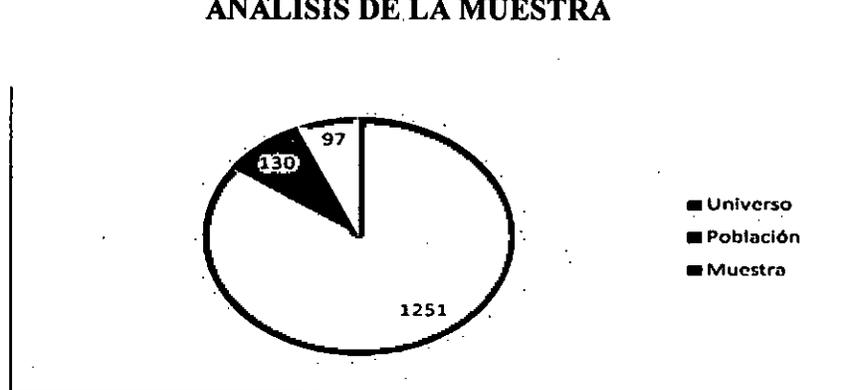
Para la determinación de la muestra se tuvo en cuenta que en la Intendencia Regional Lima laboran 1250 colaboradores, consta de 4 divisiones: Control de Deuda y Cobranza; Reclamos; Auditoría y DOECI, siendo el número de colaboradores de la división de control de deuda y cobranza 130 colaboradores, determinando la muestra de estudio. (Ver tabla N° 4.1).

**CUADRO N° 4.1  
POBLACIÓN Y MUESTRA DE ESTUDIO**

Detalle	Totales
Universo	1251
Población	130
Muestra	97

Efectivamente, en el área de cobranza se seleccionaron 97 colaboradores, el porcentaje fue de 34% de la División de control de deuda y cobranza, y 74% del Área de Cobranza.

**GRÁFICO N° 4.1  
ANÁLISIS DE LA MUESTRA**



Para determinar la muestra de estudio, hemos empleado la siguiente fórmula:

$$n = \frac{Z^2 \cdot p \cdot q \cdot N}{Ne^2 + Z^2 \cdot p \cdot q}$$

Donde:

$$e = 5\% = 0.05 \text{ o } 10\% = 0.1$$

$Z = 1.96$  (tabla de distribución normal para el 95% de confiabilidad y 5% error)

$$N = 130$$

$$p = 0.50$$

$$q = 0.50$$

$$n = \frac{(1.96)^2(0.50)(1-0.50)(130)}{(130)(0.05)^2 + (1.96)^2(0.50)(1-0.50)}$$

$$n = \frac{(3.8416)(0.50)(0.50)(130)}{(130)(0.0025) + (3.8416)(0.50)(0.50)}$$

$$n = \frac{(3.8416)(0.50)(0.50)(130)}{(0.325) + (3.8416)(0.25)}$$

$$n = \frac{(124852)}{(0.325) + (0.9604)}$$

$$n = \frac{124.852}{1.2854}$$

$$n = 97.1308542$$

Por lo tanto, aplicando la fórmula se obtiene una muestra de 97 personas.

#### **4.4 Técnicas e instrumentos de recolección de datos**

La técnica utilizada ha sido la Encuesta para recoger información de la muestra de estudio, consiste en una serie de preguntas con opciones múltiples, referentes a una temática determinada que permite conocer el punto de vista de las personas hacia el problema que se trata y a su vez permite recopilar información sobre el grado de conocimiento de los temas tratados en la presente investigación.

El instrumento fue aplicado a la muestra seleccionada, en este caso, al personal de área de Cobranza Coactiva de la SUNAT, ver anexo 1.

El instrumento es válido y confiable. La validación se logró a través de la consulta de un grupo de expertos en el área, quienes evaluaron y garantizaron que los ítems del instrumento midan lo que se investiga. Los ítems en los que hubo 100% de coincidencia favorable, permanecieron; si hubo 100% de coincidencia desfavorable, fueron eliminados, pero si existió acuerdo parcial, se reformuló el ítem. Para medir la confiabilidad del instrumento, este fue aplicado en dos oportunidades y al no encontrar discrepancias en los resultados, se ha concluye que el instrumento es confiable.

#### **4.5 Procedimientos de recolección de datos**

Teniendo en cuenta las variables de estudio como criterio de elaboración, se diseñó, se validó y se constató la confiabilidad del instrumento. Luego, se hizo las coordinaciones correspondientes y se aplicó el instrumento a la muestra representativa.

#### **4.6 Procesamiento estadístico y análisis de datos**

Para el análisis de la información obtenida mediante el cuestionario, se tabuló los resultados utilizando la escala Likert.

1. Muy en desacuerdo
2. En desacuerdo
3. Ni de acuerdo, ni en desacuerdo
4. De acuerdo
5. Muy de acuerdo

## CAPÍTULO V

### RESULTADOS

Al realizar la sumatoria de puntuación y establecerla en una escala, se determinó la percepción que tiene cada individuo con respecto a las diversas preguntas planteadas en el tema de imputación de responsabilidad solidaria.

#### 5.1 Resultados parciales

1. Cree usted que se está perjudicando la recaudación tributaria, al no poder aplicar la cobranza coactiva a representantes legales por ausencia de dispositivos legales.

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
De acuerdo	53	54,6	54,6	54,6
Muy de acuerdo	44	45,4	45,4	100,0
Total	97	100,0	100,0	

Se puede observar que la mayoría de encuestados, el 54,68% está de acuerdo con que se está perjudicando la recaudación tributaria, al no poder aplicar la cobranza coactiva a representantes legales por ausencia de dispositivos legales, mientras que un 45,5% indica estar muy de acuerdo, lo que demuestra que se debe tener dispositivos legales idóneos para mejorar la recaudación tributaria en este aspecto.

**2. ¿Considera que se ha incrementado el número de deudores a los que no se le puede realizar la cobranza coactiva por ausencia de dispositivos legales?**

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
De acuerdo	57	58,8	58,8	58,8
Muy de acuerdo	40	41,2	41,2	100,0
<b>Válidos</b>				
Total	97	100,0	100,0	

En este caso, el 58,8% de los encuestados está de acuerdo en que se ha incrementado el número de deudores a los que no se le puede realizar la cobranza coactiva por ausencia de dispositivos legales, y el 41,2 indicó estar muy de acuerdo, lo que demuestra que la ausencia de dispositivos legales perjudica la recaudación tributaria.

**3. Considera usted que se está afectando la generación de riesgo por parte del área de cobranza coactiva.**

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	4	4,1	4,1	4,1
De acuerdo	63	64,9	64,9	69,1
Muy de acuerdo	30	30,9	30,9	100,0
<b>Válidos</b>				
Total	97	100,0	100,0	

El 64,9% de los encuestados está de acuerdo con que se está afectando la generación de riesgo por parte del área de cobranza coactiva, el 30,9% manifestó estar muy de acuerdo y solo el 4,1% indicó estar ni de acuerdo ni en desacuerdo; la percepción de la mayoría de encuestados es que el área de cobranza coactiva turba la generación de riesgo.

**4. Considera que el comportamiento de omisión del pago de tributos constituye un precedente dañino para el resto de contribuyentes.**

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	2	2,1	2,1	2,1
Válidos De acuerdo	40	41,2	41,2	43,3
Muy de acuerdo	55	56,7	56,7	100,0
Total	97	100,0	100,0	

Respecto a que el comportamiento de omisión del pago de tributos constituya un precedente dañino para el resto de contribuyentes, el 56,7% está muy de acuerdo, el 41,2% está de acuerdo y solo 2,1 no está ni de acuerdo ni en desacuerdo, lo que significaría que las conductas de incumplimiento con el deber de contribuir cuando corresponda, se estarían replicando por lo que se requiere adecuadas políticas de fiscalización.

**5. Ha tenido casos en los que los representantes legales de empresas que omitieron el pago de tributos, tienen más de una empresa con la misma conducta.**

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
En desacuerdo	2	2,1	2,1	2,1
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	6	6,2	6,2	8,2
Válidos De acuerdo	73	75,3	75,3	83,5
Muy de acuerdo	16	16,5	16,5	100,0
Total	97	100,0	100,0	

Concerniente a que los representantes legales de empresas omitan el pago de tributos, conducta que es recurrente con otras empresas que la misma persona representa, el 75,3% indicó haber tenido casos de esta naturaleza e incluso, el 16, 5% ratificó que esta situación se estaría manifestando.

**6. Considera usted que se están beneficiando económicamente los representantes legales de empresas que omiten el pago de tributos.**

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
En desacuerdo	3	3,1	3,1	3,1
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	8	8,2	8,2	11,3
Válidos De acuerdo	69	71,1	71,1	82,5
Muy de acuerdo	17	17,5	17,5	100,0
Total	97	100,0	100,0	

De los encuestados, el 71,1% manifestó estar de acuerdo y el 17,5%, muy de acuerdo con que los representantes legales de empresas -que omiten el pago de tributos- tendrían beneficio económico, solo el 3,1% indicó estar en desacuerdo y el 8,2% es indiferente. Se deduce que los representantes legales tienen un beneficio económico que perjudica al Estado.

**7. Cree que las empresas han dejado de pagar los tributos de manera intencional; considerando que sí contaban con capacidad y solvencia económica.**

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
En desacuerdo	1	1,0	1,0	1,0
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	7	7,2	7,2	8,2
Válidos De acuerdo	55	56,7	56,7	64,9
Muy de acuerdo	34	35,1	35,1	100,0
Total	97	100,0	100,0	

Al respecto, del total de participantes el 56,7% está de acuerdo, el 35,1% está muy de acuerdo mientras que el 1,0% está en desacuerdo y 7,2% es indiferente por lo que se deduce que la conducta deliberada de omisión del pago de impuestos sin justificación perjudica la recaudación.

**8. Ha tenido casos en los que ha constatado que el representante de la empresa deudora tenga en la actualidad otras empresas en la misma dirección, con el mismo rubro y/o que utilizan el mismo activo, y/o con similar razón social.**

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	En desacuerdo	5	5,2	5,2
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	3	3,1	8,2
	De acuerdo	67	69,1	77,3
	Muy de acuerdo	22	22,7	100,0
	Total	97	100,0	100,0

Respecto a que el representante de la empresa deudora tenga otras empresas en la misma dirección, con el mismo rubro y/o que utilizan el mismo activo, y/o con similar razón social, el 69,1% indicó estar de acuerdo con haber tenido casos en los que se ha constatado esta situación, el 22,7% manifestó estar muy de acuerdo con haber tenido este tipo de casos, mientras que el 5,2% indicó estar en desacuerdo y el 3,1% respondió estar ni de acuerdo ni en desacuerdo con haber tenido casos en los que haya constatado que se dé esta situación que por su naturaleza afecta el erario nacional.

**9. ¿Considera usted que resulta insuficiente la regulación tributaria vigente?**

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	8	8,2	8,2	8,2
Válidos De acuerdo	62	63,9	63,9	72,2
Muy de acuerdo	27	27,8	27,8	100,0
Total	97	100,0	100,0	

Ante la pregunta formulada: ¿Considera usted que resulta insuficiente la regulación tributaria vigente?, el 63,9% está de acuerdo y 27,8% está muy de acuerdo con que la regulación tributaria vigente resulte insuficiente, mientras que el 8,2% se encuentra ni de acuerdo ni en desacuerdo; en consecuencia, la mayoría de los encuestados estaría de acuerdo con que mejore la regulación tributaria vigente, lo que beneficiaría la recaudación fiscal.

**10. ¿Cree usted que la cobranza coactiva debería solo aplicarse a aquellas empresas que tuvieron capacidad financiera durante el o los periodo(s) omitido(s)?**

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
En desacuerdo	6	6,2	6,2	6,2
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	5	5,2	5,2	11,3
Válidos De acuerdo	47	48,5	48,5	59,8
Muy de acuerdo	39	40,2	40,2	100,0
Total	97	100,0	100,0	

Cuando se consultó: ¿Cree usted que la cobranza coactiva debería solo aplicarse a aquellas empresas que tuvieron capacidad financiera durante el o los periodo(s) omitido(s)?, el 48,5% manifestó su acuerdo, mientras que el 40,2% expresó estar muy de acuerdo frente al 6,2% que indicó estar en

desacuerdo y el 5,2% que está ni de acuerdo ni en desacuerdo con que se aplique la cobranza coactiva en este caso. En consecuencia, la mayoría estaría de acuerdo con que la cobranza coactiva solo se aplique a las empresas que tuvieron capacidad financiera durante el o los periodo(s) omitido(s), así se sanciona la omisión del pago oportuno de impuestos, lo que podría mejorar el cumplimiento en el pago de tributos y mejoraría la recaudación fiscal.

**11. Considera que se está generando un trato desigual a los contribuyentes ante la ausencia de un procedimiento adecuado de atribución de responsabilidad solidaria para cobrar a los deudores.**

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
En desacuerdo	3	3,1	3,1	3,1
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	14	14,4	14,4	17,5
Válidos De acuerdo	75	77,3	77,3	94,8
Muy de acuerdo	5	5,2	5,2	100,0
Total	97	100,0	100,0	

De los encuestados, el 77,3% opina que se está generando un trato desigual a los contribuyentes ante la ausencia de un procedimiento adecuado de atribución de responsabilidad solidaria para cobrar a los deudores; mientras que el 14,4% no está ni de acuerdo ni en desacuerdo. El 5,2% manifestó estar muy de acuerdo y 3,1% está en desacuerdo, por lo que la mayoría considera que el trato desigual a los contribuyentes genera por la ausencia de un procedimiento adecuado de atribución de responsabilidad solidaria para cobrar a los deudores; en consecuencia, es necesario que se evalúe no solo las normas, sino que se disponga de procedimientos

adecuados para lograr la equidad en el trato de los contribuyentes respecto a la atribución de responsabilidad solidaria.

**12. ¿Está de acuerdo que se implemente regulación específica en el código tributario incluyendo procedimiento, criterios y supuestos regulados para establecer responsabilidad solidaria de observancia obligatoria?**

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
En desacuerdo	1	1,0	1,0	1,0
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	3	3,1	3,1	4,1
Válidos De acuerdo	92	94,8	94,8	99,0
Muy de acuerdo	1	1,0	1,0	100,0
Total	97	100,0	100,0	

Respecto a que se implemente la regulación específica en el código tributario incluyendo procedimiento, criterios y supuestos regulados para establecer responsabilidad solidaria, el 94,8% manifestó estar de acuerdo; entonces, se presume que se establecerá adecuadamente la responsabilidad solidaria de observancia obligatoria cuando se implemente la regulación específica en el código tributario que contribuiría a que se incremente la recaudación fiscal.

**13. ¿Considera acertado que el Tribunal Fiscal emita Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, a fin de que el representante legal afronte el procedimiento de cobranza coactiva de SUNAT por las deudas de la empresa?**

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	3	3,1	3,1	3,1
Válidos De acuerdo	64	66,0	66,0	69,1
Muy de acuerdo	30	30,9	30,9	100,0
Total	97	100,0	100,0	

Ante la pregunta que indaga si se considera acertado que el Tribunal Fiscal emita Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, a fin de que el representante legal afronte el procedimiento de cobranza coactiva de SUNAT por las deudas de la empresa, el 66% manifestó estar de acuerdo y el 30,9%, muy de acuerdo, mientras que el 3,1% revela indiferencia al respecto; en consecuencia, hay acuerdo en que se pronuncie el Tribunal Fiscal para que se logre dilucidar la situación del representante legal.

**14. ¿Considera que los criterios establecidos del Tribunal Fiscal resultan suficientemente claros para resolver el problema?**

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	5	5,2	5,2	5,2
Válidos De acuerdo	81	83,5	83,5	88,7
Muy de acuerdo	11	11,3	11,3	100,0
Total	97	100,0	100,0	

Referente a si los criterios establecidos del Tribunal Fiscal resultan suficientemente claros para resolver el problema, el 83,5% está de acuerdo, 11,3% manifiesta estar muy de acuerdo y el 5,2% no está ni de

acuerdo ni en desacuerdo. En consecuencia, la mayoría coincide con que por ser claros los criterios del Tribunal Fiscal, se podría solucionar esta situación.

## 5.2 Resultados Finales

En todas las preguntas se determina que existe un nivel alto del perjuicio para el Estado, y que existen limitaciones para la imputación de responsabilidad solidaria. A continuación se registra el recuento por ítem. Las gráficas correspondientes se muestran en el anexo.

Recaudación tributaria					
	Muy en desacuerdo	En desacuerdo	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	De acuerdo	Muy de acuerdo
	Recuento	Recuento	Recuento	Recuento	Recuento
1. Cree Usted que se está perjudicando la recaudación tributaria, al no poder aplicar la cobranza coactiva a representantes legales por ausencia de dispositivos legales.	0	0	0	53	44
2. ¿Considera que se ha incrementado el número de deudores a los que no se le puede realizar la cobranza coactiva por ausencia de dispositivos legales?	0	0	0	57	40
3. Considera usted que se está afectando la generación de riesgo por parte del área de cobranza coactiva.	0	0	4	63	30
4. Considera que el comportamiento de omisión del pago de tributos constituye un precedente dañino para el resto de contribuyentes.	0	0	2	40	55

**OMISIÓN DEL PAGO DE TRIBUTOS**

	Muy en desacuerdo	En desacuerdo	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	De acuerdo	Muy de acuerdo
	Recuento	Recuento	Recuento	Recuento	Recuento
5. Ha tenido casos en los que los representantes legales de empresas que omitieron el pago de tributos, tienen más de una empresa con la misma conducta.	0	2	6	73	16
6. Considera usted que se están beneficiando económicamente los representantes legales de empresas que omiten el pago de tributos.	0	3	8	69	17
7. Cree que las empresas han dejado de pagar los tributos de manera intencional; considerando que si contaban con capacidad y solvencia económica.	0	1	7	55	34
8. Ha tenido casos en los que ha constatado que el representante la empresa deudora tenga en la actualidad otras empresas en la misma dirección, con el mismo rubro y/o que utilizan el mismo activo, y/o con similar razón social.	0	5	3	67	22

**Ausencia de regulación en Responsabilidad Solidaria en el Código tributario**

	Muy en desacuerdo	En desacuerdo	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	De acuerdo	Muy de acuerdo
	Recuento	Recuento	Recuento	Recuento	Recuento
9. ¿Considera usted que resulta insuficiente la regulación tributaria vigente?	0	0	8	62	27
10. ¿Cree usted que la cobranza coactiva debería solo aplicarse a aquellas empresas que tuvieron capacidad financiera en durante el o los periodo(s) omitido(s)?	0	6	5	47	39
11. Considera que se está generando un trato desigual a los contribuyentes ante la ausencia de un procedimiento adecuado de atribución de responsabilidad solidaria para cobrar a los deudores.	0	3	14	75	5
12. ¿Está de acuerdo que se implemente regulación específica en el código tributario incluyendo procedimiento, criterios y supuestos regulados para establecer responsabilidad solidaria de observancia obligatoria?	0	1	3	92	1

**RTFs de Observancia Obligatoria**

	Muy en desacuerdo	En desacuerdo	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	De acuerdo	Muy de acuerdo
	Recuento	Recuento	Recuento	Recuento	Recuento
13. ¿Considera acertado que el Tribunal Fiscal emita Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, a fin de que el representante legal afronte el procedimiento de cobranza coactiva de SUNAT, por las deudas de la empresa?	0	0	3	64	30
14. ¿Considera que los criterios establecidos del Tribunal Fiscal resultan suficientemente claros para resolver el problema?	0	0	5	81	11

## CAPÍTULO VI

### DISCUSIÓN DE RESULTADOS

#### 6.1 Contratación de hipótesis con los resultados

Al realizar la sumatoria de puntuación y establecerla en una escala, se determinó la percepción que tiene cada individuo con respecto a diversas variables en el proceso de imputación de responsabilidad solidaria.

El método estadístico para comprobar las hipótesis es chi-cuadrado ( $\chi^2$ ) por ser una prueba que permite medir aspectos cualitativos de las respuestas que se obtuvieron, y medir la relación que existe entre las dos variables de las hipótesis en estudio.

HIPÓTESIS:

$H_0: O = E$  NO EXISTE RELACIÓN ENTRE LAS  
VARIABLES DE ESTUDIO

$H_1: O \neq E$  EXISTE RELACIÓN ENTRE LAS VARIABLES  
DE ESTUDIO

El valor de chi-cuadrado se calculará a través de la fórmula siguiente:

$$\chi^2 = \sum \frac{(O_i - E_i)^2}{E_i}$$

$\chi^2$  = chi-cuadrado

Donde:  $O_i$  = Frecuencia observada

$E_i$  = Frecuencia esperada

Hipótesis general:

HO No existe limitación en el Área de Cobranza – SUNAT por insuficiente regulación con relación a la responsabilidad solidaria del representante legal que origina omisión del pago de tributos.

H1 Existe limitación en el Área de Cobranza – SUNAT por insuficiente regulación con relación a la responsabilidad solidaria del representante legal que origina omisión del pago de tributos.

### CUADRO N° 6.1

Tabla de contingencia:

Omisión del pago de tributos \* Limitaciones en la legislación en materia de responsabilidad solidaria

		LIMITACIONES EN LA LEGISLACION EN MATERIA DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA			Total	
		Bajo	Medio	Alto		
Omisión del pago de tributos	Baja	Recuento	9	3	1	13
		% del total	9,3%	3,1%	1,0%	13,4%
	Media	Recuento	4	61	8	73
		% del total	4,1%	62,9%	8,2%	75,3%
	Alta	Recuento	1	8	2	11
		% del total	1,0%	8,2%	2,1%	11,3%
Total	Recuento	14	72	11	97	
	% del total	14,4%	74,2%	11,3%	100,0%	

### CÁLCULO DEL CHI-CUADRADO

$$\chi^2 = \sum \frac{(o_i - e_i)^2}{e_i}$$

NIVEL DE SIGNIFICANCIA

$$\alpha = 0.05 (X^2_{TABLA} = 9.49)$$

CUADRO N° 6.2

Pruebas de chi-cuadrado

	Valor	gl	Sig. asintótica (bilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	37,377 <sup>a</sup>	4	,000
Razón de verosimilitudes	27,231	4	,000
Asociación lineal por lineal	12,852	1	,000
N de casos válidos	97		

a. 4 casillas (44,4%) tienen una frecuencia esperada inferior a 5. La frecuencia mínima esperada es 1,25.

**Decisión:**

$$P=0.000 < ALFA = 0.05$$

**Rechazamos la hipótesis H0 y se confirma que existe relación significativa entre las variables de estudio, por lo que se acepta H1.**

Existe limitación en el Área de Cobranza – SUNAT por  
**H1:  $O \neq E$**  insuficiente regulación con relación a la responsabilidad solidaria del representante legal que origina omisión del pago de tributos.

Hipótesis específica1:

HO No existe limitación en la regulación en el Código tributario que origina un beneficio económico indebido de los representantes legales.

H1 Existe limitación en la regulación en el Código tributario que origina un beneficio económico indebido de los representantes legales.

### CUADRO N° 6.3

**Tabla de contingencia ¿Considera usted que resulta insuficiente la regulación tributaria vigente? \* Considera usted que se están beneficiando económicamente los representantes legales de empresas que omiten el pago de tributos.**

			Considera usted que se están beneficiando económicamente los representantes legales de empresas que omiten el pago de tributos.				Total
			Muy de acuerdo	De acuerdo	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	En desacuerdo	
¿Considera usted que resulta insuficiente la regulación tributaria vigente?	Muy de acuerdo	Recuento	17	10	0	0	27
		% del total	17,5%	10,3%	0,0%	0,0%	27,8%
	De acuerdo	Recuento	0	59	3	0	62
		% del total	0,0%	60,8%	3,1%	0,0%	63,9%
Total	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	Recuento	0	0	5	3	8
		% del total	0,0%	0,0%	5,2%	3,1%	8,2%
		Recuento	17	69	8	3	97
		% del total	17,5%	71,1%	8,2%	3,1%	100,0%

### CÁLCULO DEL CHI-CUADRADO

$$\chi^2 = \sum \frac{(o_i - e_i)^2}{e_i}$$

Se ha utilizado la herramienta SPSS para el análisis de datos.

Obteniendo los siguientes resultados para el estadístico de contrastación.

NIVEL DE SIGNIFICANCIA

$$\alpha = 0.05 (X^2_{\text{TABLA}} = 9.49)$$

CUADRO N° 6.4

Pruebas de chi-cuadrado

	Valor	gl	Sig. asintótica (bilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	124,235 <sup>a</sup>	6	,000
Razón de verosimilitudes	96,792	6	,000
Asociación lineal por lineal	62,490	1	,000
N de casos válidos	97		

a. 7 casillas (58,3%) tienen una frecuencia esperada inferior a 5. La frecuencia mínima esperada es ,25.

Decisión:

$$P=0.000 < \text{ALFA} = 0.05$$

**Rechazamos la hipótesis H0 y se confirma que existe relación entre las variables de estudio, aceptando H1.**

**H1:  $O \neq E$**  Existe limitación en la regulación en el Código tributario que origina un beneficio económico indebido de los representantes legales.

Hipótesis específica2:

HO No existe limitación en la regulación de responsabilidad solidaria de observancia obligatoria que incide en la recaudación tributaria.

H1 Existe limitación en la regulación de responsabilidad solidaria de observancia obligatoria que incide en la recaudación tributaria.

### CUADRO N° 6.5

**Tabla de contingencia ¿Considera que se ha incrementado el número de deudores a los que no se le puede realizar la cobranza coactiva por ausencia de dispositivos legales? \* Cree usted que se está perjudicando la recaudación tributaria, al no poder aplicar la cobranza coactiva a representantes legales por ausencia de dispositivos legales.**

			Cree usted que se está perjudicando la recaudación tributaria, al no poder aplicar la cobranza coactiva a representantes legales por ausencia de dispositivos legales.		Total
			Muy de acuerdo	De acuerdo	
¿Considera que se ha incrementado el número de deudores a los que no se les puede realizar la cobranza coactiva por ausencia de dispositivos legales?	Muy de acuerdo	Recuento % del total	40 41,2%	0 0,0%	40 41,2%
	De acuerdo	Recuento % del total	4 4,1%	53 54,6%	57 58,8%
Total		Recuento % del total	44 45,4%	53 54,6%	97 100,0%

#### CÁLCULO DEL CHI-CUADRADO

$$\chi^2 = \sum \frac{(o_i - e_i)^2}{e_i}$$

Se ha utilizado la herramienta SPSS para el análisis de datos.

Obteniendo los siguientes resultados para el estadístico de contrastación.

#### NIVEL DE SIGNIFICANCIA

$$\alpha = 0.05 (\chi^2_{\text{TABLA}} = 9.49)$$

## CUADRO N° 6.6

### Pruebas de chi-cuadrado

	Valor	gl	Sig. asintótica (bilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	81,994 <sup>a</sup>	1	,000
Razón de verosimilitudes	104,668	1	,000
Asociación lineal por lineal	81,148	1	,000
N de casos válidos	97		

a. 0 casillas (0,0%) tienen una frecuencia esperada inferior a 5. La frecuencia mínima esperada es 18,14.

b. Calculado sólo para una tabla de 2x2.

#### Decisión:

$$P=0.000 < \text{ALFA} = 0.05$$

**Rechazamos la hipótesis H0 y se confirma que existe relación entre las variables de estudio, aceptando H1.**

**H1:  $O \neq E$**  Existe limitación en la regulación de responsabilidad solidaria de observancia obligatoria que incide en la recaudación tributaria

## 6.2 Contrastación de resultados con otros estudios similares

No se ha encontrado estudios similares a este.

## **CAPÍTULO VI**

### **CONCLUSIONES**

- A. Existe limitación en el Área de Cobranza – SUNAT por insuficiente regulación con relación a la responsabilidad solidaria del representante legal que origina un perjuicio económico al Estado. Se genera desigualdad en el trato a contribuyentes de la misma condición, por un lado están quienes pagan puntuales sus tributos, y por otro lado, aquellos que incurrieron en inconductas para dejar de pagar los tributos.
- B. Hay limitación en la regulación en el Código tributario que origina un beneficio económico indebido de los representantes legales. De otro lado, existen informes y procedimientos emitidos por SUNAT que resuelven algunos cuestionamientos; sin embargo, quedan otros de importancia por resolver.
- C. Hay limitación en la regulación de responsabilidad solidaria de observancia obligatoria que incide en la recaudación tributaria. Los criterios establecidos del Tribunal Fiscal no resultan suficientemente claros para resolver el problema; si bien ha establecido a través de sus resoluciones (RTFs) una serie de pautas en torno a la imputación de responsabilidad solidaria de los representantes legales, estas resultan aún insuficientes, debido a que no se ha emitido una Jurisprudencia de Observancia Obligatoria.

## **CAPÍTULO VIII**

### **RECOMENDACIONES**

- A. Que se implemente regulación específica en el Código Tributario incluyendo procedimiento, criterios y supuestos regulados para establecer responsabilidad solidaria.
- B. Al implementar modificaciones en la regulación tributaria nacional deberá tenerse en cuenta límites a la actuación de la administración tributaria, a fin de actuar de manera justa, de acuerdo al debido procedimiento.
- C. La implementación de regulación específica, únicamente debe buscar impedir que los representantes legales continúen beneficiándose y afectando la recaudación tributaria, para lo cual es necesario aplicar el procedimiento de cobranza coactiva.
- D. Hay que tener en cuenta los principios constitucionales que actúan como límites a la potestad tributaria; como son Respeto a los derechos fundamentales de las persona, inviolabilidad de domicilio, reserva de ley, Igualdad; siendo un tema que involucra muchos intereses entre ellos el de recaudación que nos compete a todos los peruanos; sin embargo no debemos perder de vista establecer un adecuado procedimiento para que se tenga de conocimiento público cuales son los criterios y cual la base legal que se aplica en estos casos de responsabilidad solidaria.
- E. En el procedimiento que se lleva a cabo para imputar responsabilidad solidaria debería contener un Ítem que pueda sustentar a quien o quienes se

dirigió el dinero que se dejó de pagar por tributos; es decir identificar y cuantificar mediante un proceso de fiscalización el incremento patrimonial del representante legal, quien obtuvo el beneficio indebido, y en función a ello también dirigir que tipo de responsabilidad se imputa y a quien debe dirigir Sunat las acciones de cobranza.

- F. Se busca que Sunat pueda imputar la Responsabilidad Solidaria a representantes legales que por su accionar recurrente, hayan sido detectados por el fisco que se ha dejado de cumplir con las obligaciones tributarias de una o varias empresas, durante el período en el cual los representantes ejercieron la representación, no pudiendo imputársele responsabilidad por hechos ocurridos posteriores a la fecha en la cual ya no ejercía dicho cargo.

## CAPÍTULO IX

### REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario Jurídico Elemental**. Lima. Cultural Cuzco Editores. 1989.

CASTRO, Miguel. **El proyecto de investigación y su esquema de elaboración**. (2ª.ed.). Caracas: Uyapal. 2003.

EL PERUANO. **Dispositivos legales**. Disponible en:

<http://www.elperuano.pe/Edicion/>. Consultado 13 diciembre del 2010

GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho Financiero**. Buenos Aires. Cuarta Edición. Editorial De Palma. 1987.

HERNANDEZ BERENGUEL, Luis. **Los Sujetos Pasivos Responsables en materia Tributaria**. Relatoría General. IX Jornada Nacional de Derecho Tributario. Editorial Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima. 2006.

INFORMATIVO DE ASESORÍA EMPRESARIAL **Artículos de actualidad empresarial**. Disponible en: [www.aele.com/](http://www.aele.com/). Consultado el 05 de mayo del 2011.

INFORMATIVO EMPRESARIAL CABALLERO BUSTAMANTE. **Artículos de actualidad en materia tributaria**. Disponible en: [www.caballerobustamante.com.pe/](http://www.caballerobustamante.com.pe/). Consultado el 8 de enero del 2011

INFORMATIVO EMPRESARIAL TORRES Y TORRES LARA.

**Artículos de actualidad en materia tributaria.** Disponible en:

<http://www.tytl.com.pe/espanol/index.html>. consultado en 9 de enero 2011.

INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO.

**Alcances de la Responsabilidad Solidaria de los Administradores de las**

**Empresas y Problemas de Aplicación del Impuesto Agregado. VIII**

**Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, Lima-Perú. 1977.**

INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO.

**Sujeción Pasiva y Responsables Tributarios. XVII Jornada**

**Latinoamericana de Derecho Tributario, Cartagena Colombia, 1995.**

INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO. **Los sujetos**

**pasivos responsables en materia tributaria, IX Jornada de Derecho**

**Tributario. Lima-Perú, 2006.**

JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario.** Buenos Aires.

Editorial Liceo Profesional Cima. 1969.

PEREZ DE AYALA, José Luis y Eusebio GÓNZALEZ. **Curso de derecho**

**tributario.** Madrid. Segunda Edición. Editorial Derecho Financiero. 1978.

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ. **Temas de**

**Derecho Tributario y de Derecho Público – Libro Homenaje a**

**Armando Zolezzi Moller.** Lima. Editorial Palestra Editores. 2006

PUGLIESE, Mario. **Instituciones de derecho financiero**. México. Editorial Porrúa. 1976

ROBLES MORENO, Carmen Del Pilar. **Efectos de la Responsabilidad Solidaria en el Código Tributario**. Actualidad Empresarial, N° 188: I-5 al I-8. Primera Quincena de Agosto 2009.

RUÍZ DE CASTILLA, Francisco. **Sistema Tributario Peruano**. Disponible en: <http://blog.pucp.edu.pe/item/19094/sistema-tributario-peruano> Artículo web. Consultado el 29 de agosto de 2012.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho: Estudio de Derecho Financiero**. Madrid. Editorial Instituto de Estudios Fiscales. 1973.

SAINZ DE BUJANDA. F. **El Nacimiento de la Obligación Tributaria- Análisis Jurídico del Hecho Imponible**". Buenos aires. Editorial De Palma. 1968.

SAR, Omar y otros. **Constitución Política del Perú**. Lima. Editorial Nomos & Thesis. 2005.

SONSOLES, Mazorra. **Los Responsables Tributarios**. Madrid. Editorial Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons. Ediciones Jurídicas. 1995.

SUNAT. **Código Tributario**. Disponible en:

<http://www.SUNAT.gob.pe/legislacion/codigo/index.html#> Artículo web.

Consultado el 14 de octubre de 2011.

SUNAT. **Leyes Especiales**. Disponible en:

<http://www.SUNAT.gob.pe/> consultado 22 de mayo del 2010

TRIBUNAL FISCAL **Resoluciones Del Tribunal Fiscal**. Disponible en:

[http://apps.mef.gob.pe/TribunalFiscal/nuevo\\_Contenido.jsp](http://apps.mef.gob.pe/TribunalFiscal/nuevo_Contenido.jsp) artículo web.

Consultado el 15 de enero del 2011.

UNIVERSIDAD NACIONAL M AYOR DE SAN MARCOS. **El Marco**

**Teórico de la Política Tributaria**. Disponible en:

<http://economia.unmsm.edu.pe/Docentes/PRivasS/Cursos/MACRO7.pdf>

Artículo web. Consultado el 24 de agosto de 2012.

VALDEZ COSTA, Ramón. **Curso de Derecho Tributario**. Bogotá.

Editorial Temis. 2001.

VILLOTA CERNA, Marco Antonio. **La función de garantía del capital social y las acciones sin valor nominal**. Tesis para optar el grado de

Magister. Pontificia Universidad Católica del Perú. 2004.

## ANEXOS

- Matriz de consistencia

LIMITACIÓN DEL ÁREA DE COBRANZA-SUNAT SOBRE REPRESENTANTES DE EMPRESAS, AL OMITIR PAGO DE TRIBUTOS

- Instrumento de medición:

CUESTIONARIO: “LIMITACIÓN DEL ÁREA DE COBRANZA-SUNAT SOBRE REPRESENTANTES DE EMPRESAS, AL OMITIR PAGO DE TRIBUTOS”.

- Gráficas de respuestas por ítem.

CUESTIONARIO: “LIMITACIÓN DEL ÁREA DE COBRANZA-SUNAT SOBRE REPRESENTANTES DE EMPRESAS, AL OMITIR PAGO DE TRIBUTOS”.

## **ANEXOS**

**Matriz de consistencia: LIMITACIÓN DEL ÁREA DE COBRANZA-SUNAT SOBRE REPRESENTANTES DE EMPRESAS, AL OMITIR PAGO DE TRIBUTOS.**

PROBLEMAS	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	VARIABLES	INDICADORES	POBLACIÓN Y MUESTRA	DISEÑO	MÉTODOS Y TÉCNICAS	INFORMANTES O FUENTES
<p><b>1. Problema principal:</b> ¿Existen limitaciones del Área de Cobranza Coactiva al pretender realizar la cobranza sobre representantes legales?</p> <p><b>Problemas específicos</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿La falta de regulación en el Código Tributario propicia un beneficio económico indebido en Representantes Legales?</li> <li>• ¿La falta de regulación de responsabilidad solidaria de observancia obligatoria interfiere en la recaudación tributaria?</li> </ul>	<p><b>Objetivo general.</b> Analizar las limitaciones que enfrenta el Área de Cobranza – SUNAT, al aplicar el procedimiento de ejecución coactiva sobre representantes legales de empresas, por omisión intencional del pago de tributos.</p> <p><b>Objetivos específicos</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Analizar la incidencia de la regulación en el Código Tributario en el beneficio económico indebido de los representantes legales.</li> <li>• Analizar la incidencia de la regulación de responsabilidad solidaria de Observancia Obligatoria en la recaudación tributaria..</li> </ul>	<p><b>1. Hipótesis general.</b> Existe limitación en el Área de Cobranza – SUNAT por insuficiente regulación con relación a la responsabilidad solidaria del representante legal que origina omisión del pago de tributos.</p> <p><b>Hipótesis específicas.</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Existe limitación en la regulación en el Código tributario que origina un beneficio económico indebido de los representantes legales.</li> <li>• Existe limitación en la regulación de responsabilidad solidaria de observancia obligatoria que incide en la recaudación tributaria.</li> </ul>	<p><b>Variable independiente:</b> LIMITACIÓN EN EL ÁREA DE COBRANZA – SUNAT (X)</p> <p><b>Variable dependiente</b> OMISIÓN DE PAGO DE TRIBUTOS. (Y)</p>	<p><b>A. Indicador de la variable independiente:</b> <b>Limitación en el Área de Cobranza – SUNAT (X):</b> X.1. Regulación en el Código Tributario X.2. Regulación en responsabilidad solidaria de observancia obligatoria.</p> <p><b>B. Indicadores de la variable dependiente:</b> <b>Omisión de pago de tributos por parte de representantes legales. (Y):</b> Y.1. Beneficio económico indebido de los representantes legales. Y.2. Recaudación tributaria.</p>	<p><b>1. Población:</b> La población en estudio estuvo conformada por personas que laboraban en la Intendencia Regional Lima – Área de Cobranza Coactiva. Intendencia Regional Lima (1250 colaboradores; en la División de control de deuda y cobranza: 130 colaboradores).</p> <p><b>2. Muestra :</b> De la población anteriormente señalada, se ha tomado como muestra a 97 colaboradores, el porcentaje fue de 34% de la División de control de deuda y cobranza, y 74% del Área de Cobranza.</p>	<p>Acorde a la naturaleza de las variables, la metodología de la investigación es descriptiva, es un estudio no experimental y el análisis de datos es correlacional al Para la prueba y contrastación de la hipótesis se utiliza la técnica para variables cualitativas del chi-cuadrado.</p>	<p><b>Método:</b> - Descriptivo - Correlacional</p> <p><b>Técnicas:</b> - Cuestionarios. - Chi cuadrado - Análisis de Correlación</p>	<p>✓ Intendencia Regional Lima – Área de Cobranza Coactiva. • División de control de deuda y cobranza • Área de Cobranza.</p>

### Instrumento de medición

## CUESTIONARIO: "LIMITACIÓN DEL ÁREA DE COBRANZA-SUNAT SOBRE REPRESENTANTES DE EMPRESAS, AL OMITIR PAGO DE TRIBUTOS"

Señor.

Lo saludo cordialmente. Este documento es un cuestionario que servirá para elaborar una tesis acerca de la limitación del área de cobranza-SUNAT sobre representantes de empresas, al omitir pago de tributos.

Le solicito su participación la cual será anónima y confidencial. Le agradecería que responda estas preguntas con sinceridad, las cuales serán el sustento de una tesis para optar el Grado de Maestro.

Al desarrollar el cuestionario, algunos podrán estar de acuerdo y otros en desacuerdo. En algunos ítems se desprende otra interrogante que también solicito que será respondido.

Por favor, responda con sinceridad marcando con "X" en una sola de las siguientes alternativas:

5. Muy de acuerdo.
4. De acuerdo.
3. Ni de acuerdo ni en desacuerdo.
2. En desacuerdo.
1. Muy en desacuerdo.

### Recaudación tributaria

1. Cree Usted que se está perjudicando la recaudación tributaria, al no poder aplicar la cobranza coactiva a representantes legales por ausencia de dispositivos legales.

1. Muy en desacuerdo	2. En desacuerdo	3. Ni de acuerdo, ni en desacuerdo	4. De acuerdo	5. Muy de acuerdo
----------------------	------------------	------------------------------------	---------------	-------------------

2. ¿Considera que se ha incrementado el número de deudores a los que no se le puede realizar la cobranza coactiva por ausencia de dispositivos legales?

1. Muy en desacuerdo	2. En desacuerdo	3. Ni de acuerdo, ni en desacuerdo	4. De acuerdo	5. Muy de acuerdo
----------------------	------------------	------------------------------------	---------------	-------------------

3. Considera usted que se está afectando la generación de riesgo por parte del área de cobranza coactiva.

1. Muy en desacuerdo	2. En desacuerdo	3. Ni de acuerdo, ni en desacuerdo	4. De acuerdo	5. Muy de acuerdo
----------------------	------------------	------------------------------------	---------------	-------------------

4. Considera que el comportamiento de omisión del pago de tributos constituye un precedente dañino para el resto de contribuyentes.

1. Muy en desacuerdo	2. En desacuerdo	3. Ni de acuerdo, ni en desacuerdo	4. De acuerdo	5. Muy de acuerdo
----------------------	------------------	------------------------------------	---------------	-------------------

**Beneficio económico indebido del representante.**

5. Ha tenido casos en los que los representantes legales de empresas que omitieron el pago de tributos, tienen más de una empresa con la misma conducta.

1. Muy en desacuerdo	2. En desacuerdo	3. Ni de acuerdo, ni en desacuerdo	4. De acuerdo	5. Muy de acuerdo
----------------------	------------------	------------------------------------	---------------	-------------------

6. Considera Usted que se están beneficiando económicamente los representantes legales de empresas que omiten el pago de tributos.

1. Muy en desacuerdo	2. En desacuerdo	3. Ni de acuerdo, ni en desacuerdo	4. De acuerdo	5. Muy de acuerdo
----------------------	------------------	------------------------------------	---------------	-------------------

7. Cree que las empresas han dejado de pagar los tributos de manera intencional; considerando que si contaban con capacidad y solvencia económica.

1. Muy en desacuerdo	2. En desacuerdo	3. Ni de acuerdo, ni en desacuerdo	4. De acuerdo	5. Muy de acuerdo
----------------------	------------------	------------------------------------	---------------	-------------------

8. Ha tenido casos en los que ha constatado que el representante la empresa deudora tenga en la actualidad otras empresas en la misma dirección, con el mismo rubro y/o que utilizan el mismo activo, y/o con similar razón social.

1. Muy en desacuerdo	2. En desacuerdo	3. Ni de acuerdo, ni en desacuerdo	4. De acuerdo	5. Muy de acuerdo
----------------------	------------------	------------------------------------	---------------	-------------------

**Limitación en la legislación en materia de responsabilidad solidaria:  
Código Tributario.**

9. ¿Considera usted que resulta insuficiente la regulación tributaria vigente?

1. Muy en desacuerdo	2. En desacuerdo	3. Ni de acuerdo, ni en desacuerdo	4. De acuerdo	5. Muy de acuerdo
----------------------	------------------	------------------------------------	---------------	-------------------

10. ¿Cree usted que la cobranza coactiva debería solo aplicarse a aquellas empresas que tuvieron capacidad financiera en durante el o los periodo(s) omitido(s)?

1. Muy en desacuerdo	2. En desacuerdo	3. Ni de acuerdo, ni en desacuerdo	4. De acuerdo	5. Muy de acuerdo
----------------------	------------------	------------------------------------	---------------	-------------------

11. Considera que se está generando un trato desigual a los contribuyentes ante la ausencia de un procedimiento adecuado de atribución de responsabilidad solidaria para cobrar a los deudores.

1. Muy en desacuerdo	2. En desacuerdo	3. Ni de acuerdo, ni en desacuerdo	4. De acuerdo	5. Muy de acuerdo
----------------------	------------------	------------------------------------	---------------	-------------------

12. ¿Está de acuerdo que se implemente regulación específica en el código tributario incluyendo procedimiento, criterios y supuestos regulados para establecer responsabilidad solidaria de observancia obligatoria?

1. Muy en desacuerdo	2. En desacuerdo	3. Ni de acuerdo, ni en desacuerdo	4. De acuerdo	5. Muy de acuerdo
----------------------	------------------	------------------------------------	---------------	-------------------

**RTFs de observancia obligatoria**

13. ¿Considera acertado que el Tribunal Fiscal emita Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, a fin de que el representante legal afronte el procedimiento de cobranza coactiva de SUNAT, por las deudas de la empresa?

1. Muy en desacuerdo	2. En desacuerdo	3. Ni de acuerdo, ni en desacuerdo	4. De acuerdo	5. Muy de acuerdo
----------------------	------------------	------------------------------------	---------------	-------------------

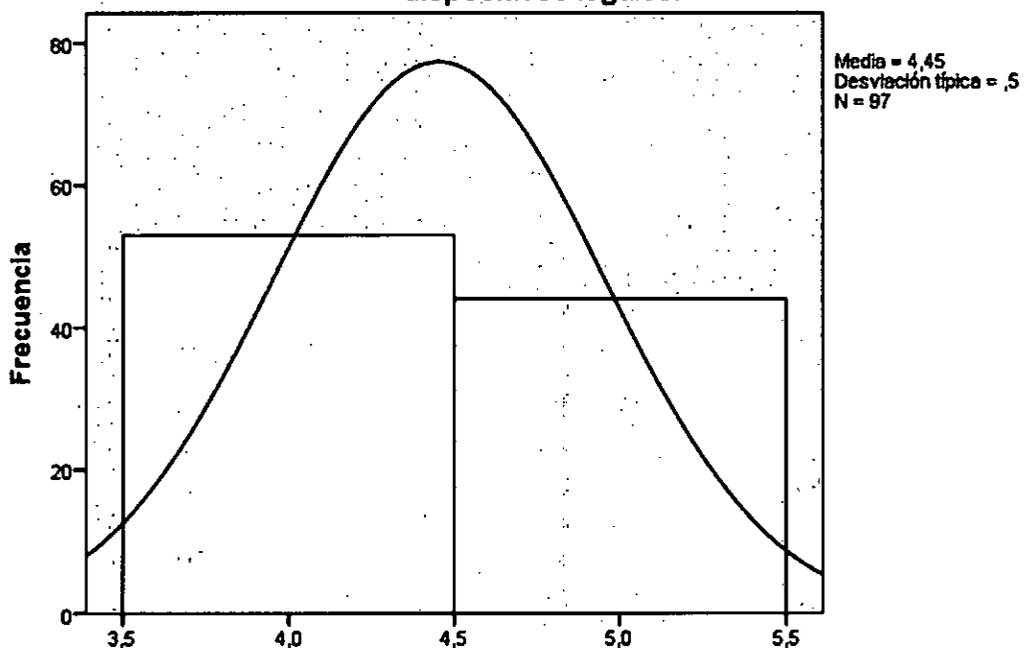
14. ¿Considera que los criterios establecidos del Tribunal Fiscal resultan suficientemente claros para resolver el problema?

1. Muy en desacuerdo	2. En desacuerdo	3. Ni de acuerdo, ni en desacuerdo	4. De acuerdo	5. Muy de acuerdo
----------------------	------------------	------------------------------------	---------------	-------------------

## GRÁFICAS DE RESPUESTAS POR ÍTEM

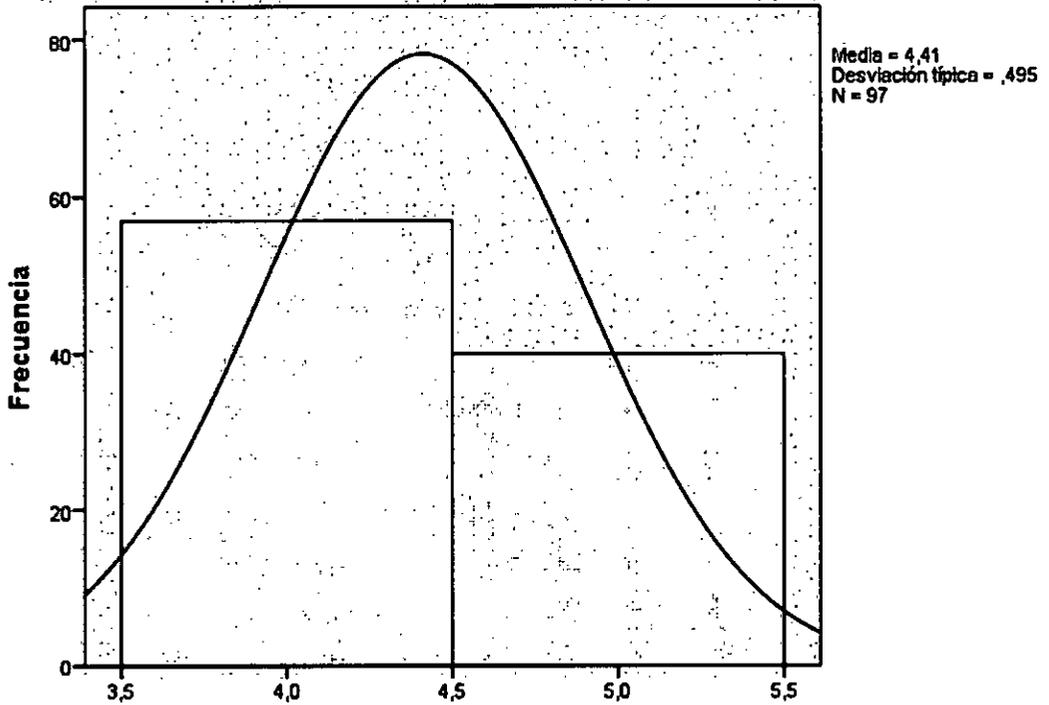
### CUESTIONARIO: "LIMITACIÓN DEL ÁREA DE COBRANZA-SUNAT SOBRE REPRESENTANTES DE EMPRESAS, AL OMITIR PAGO DE TRIBUTOS"

1. Cree Usted que se está perjudicando la recaudación tributaria, al no poder aplicar la cobranza coactiva a representantes legales por ausencia de dispositivos legales.



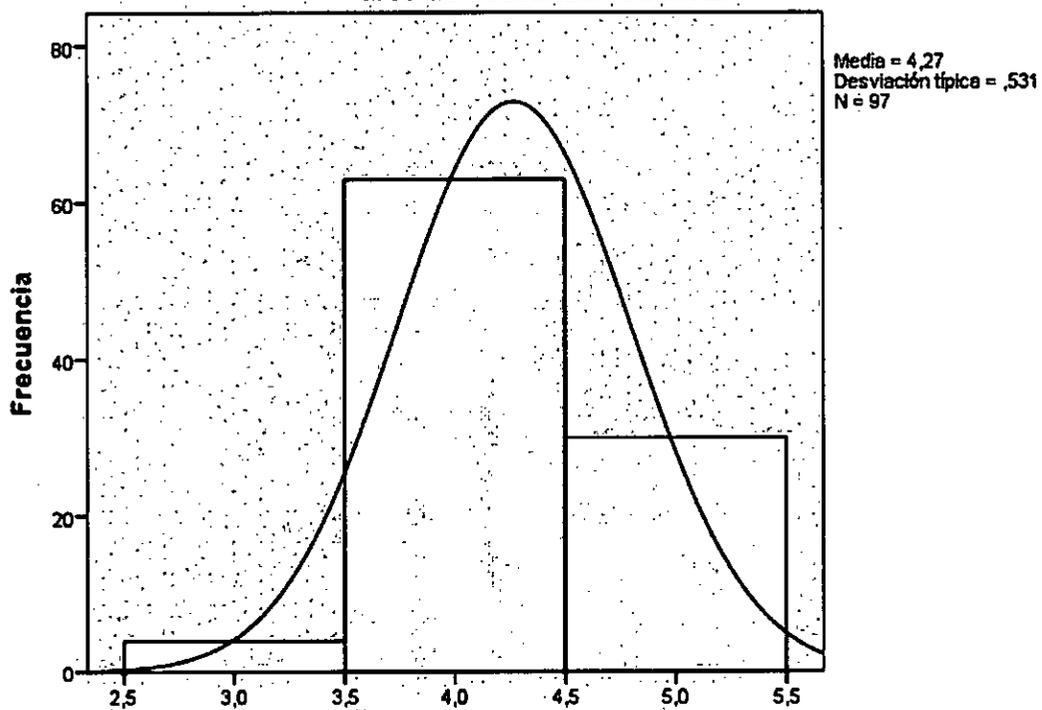
1. Cree Usted que se está perjudicando la recaudación tributaria, al no poder aplicar la cobranza coactiva a representantes legales por ausencia de dispositivos legales.

**2. ¿Considera que se ha incrementado el número de deudores a los que no se le puede realizar la cobranza coactiva por ausencia de dispositivos legales?**



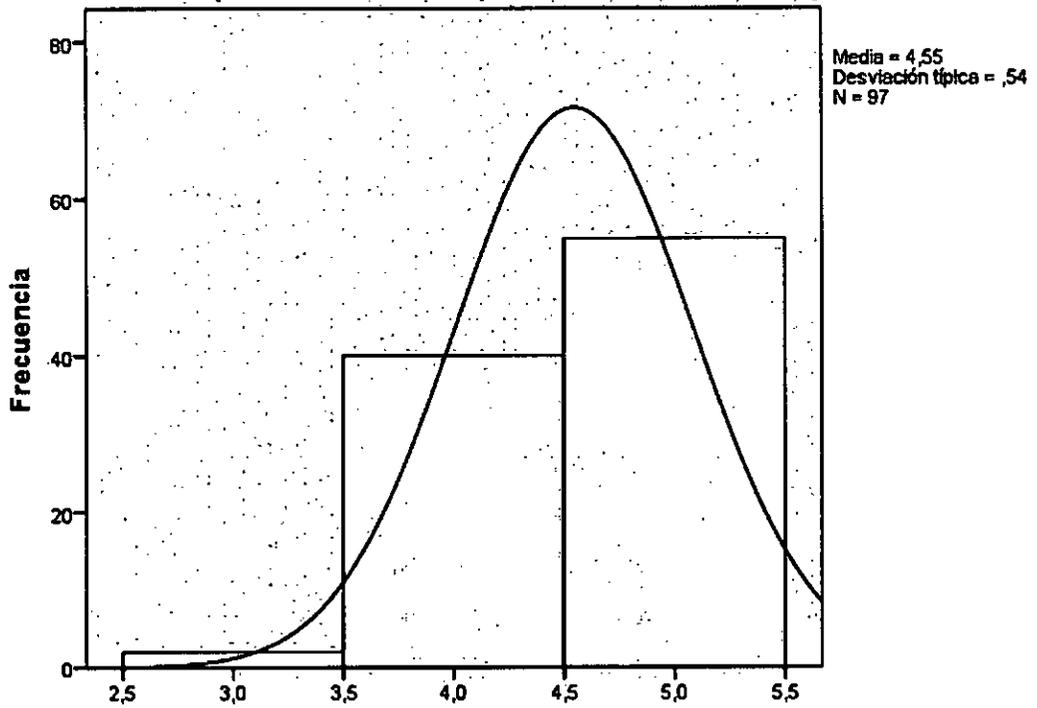
**2. ¿Considera que se ha incrementado el número de deudores a los que no se le puede realizar la cobranza coactiva por ausencia de dispositivos legales?**

**3. Considera usted que se está afectando la generación de riesgo por parte del área de cobranza coactiva.**



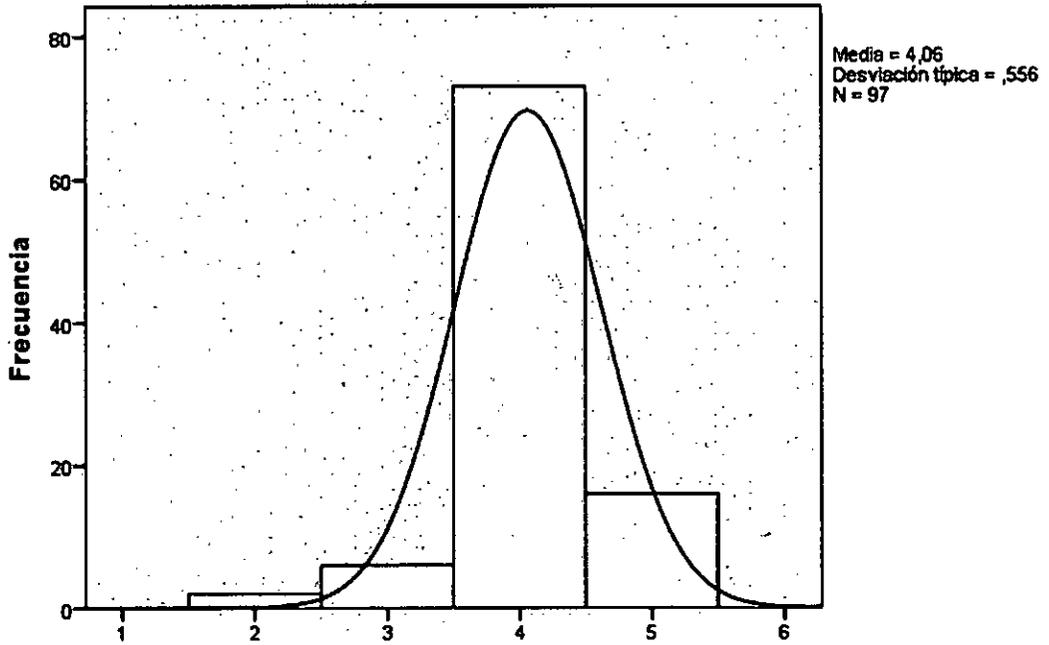
**3. Considera usted que se está afectando la generación de riesgo por parte del área de cobranza coactiva.**

**4. Considera que el comportamiento de omisión del pago de tributos constituye un precedente dañino para el resto de contribuyentes.**



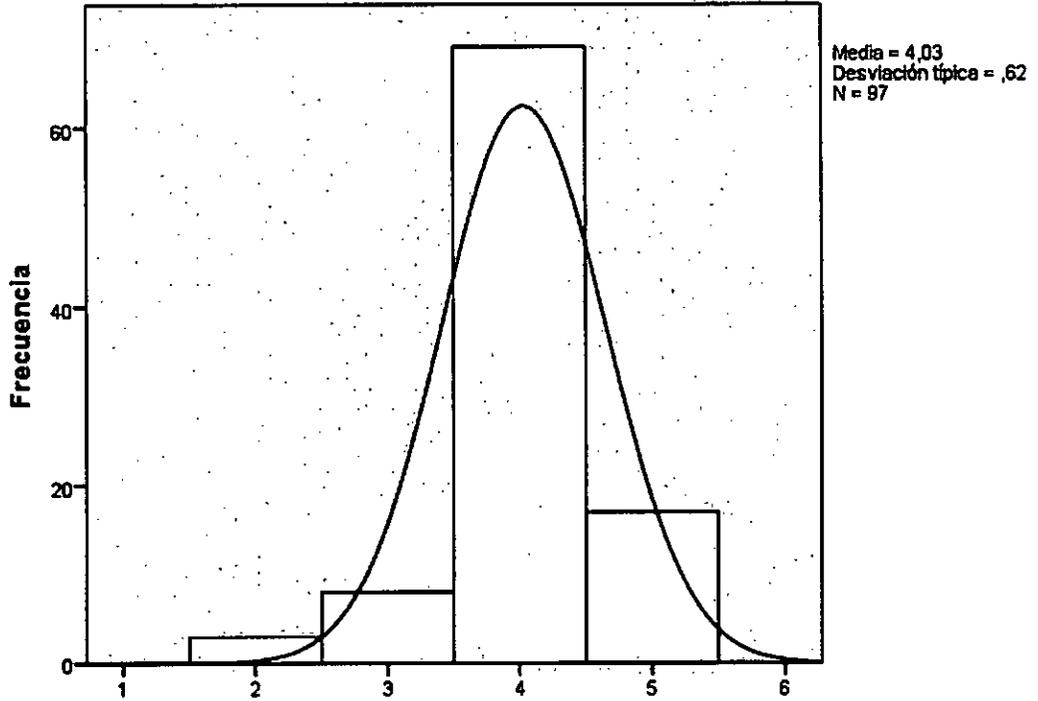
**4. Considera que el comportamiento de omisión del pago de tributos constituye un precedente dañino para el resto de contribuyentes.**

**5. Ha tenido casos en los que los representantes legales de empresas que omitieron el pago de tributos, tienen más de una empresa con la misma conducta.**



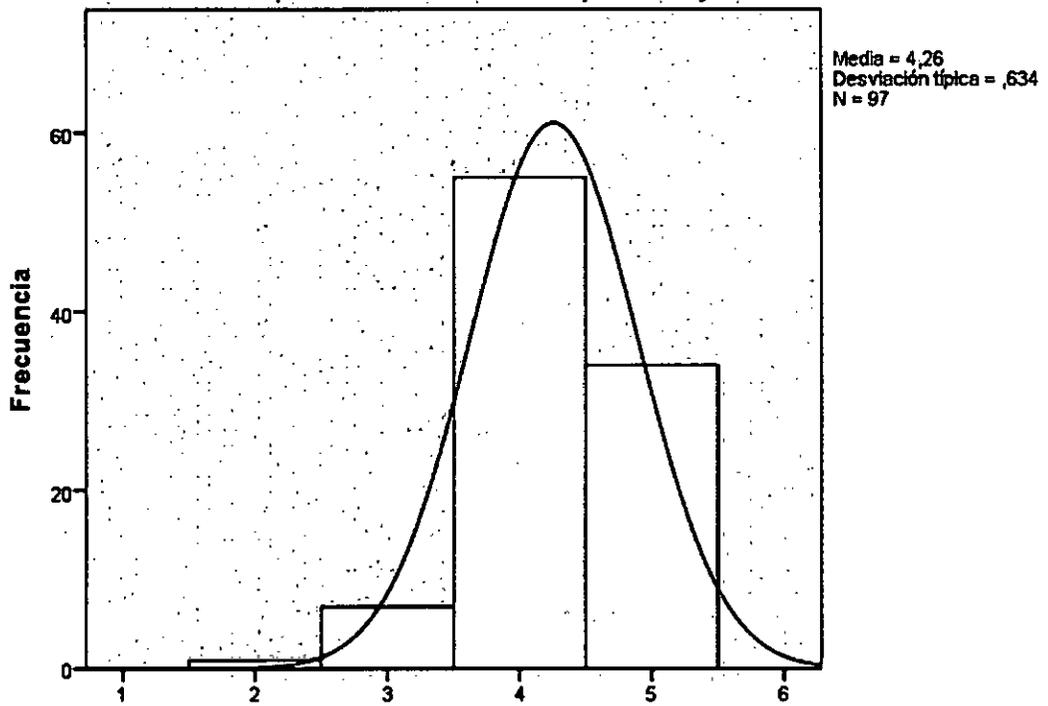
**5. Ha tenido casos en los que los representantes legales de empresas que omitieron el pago de tributos, tienen más de una empresa con la misma conducta.**

**6. Considera Usted que se están beneficiando económicamente los representantes legales de empresas que omiten el pago de tributos.**



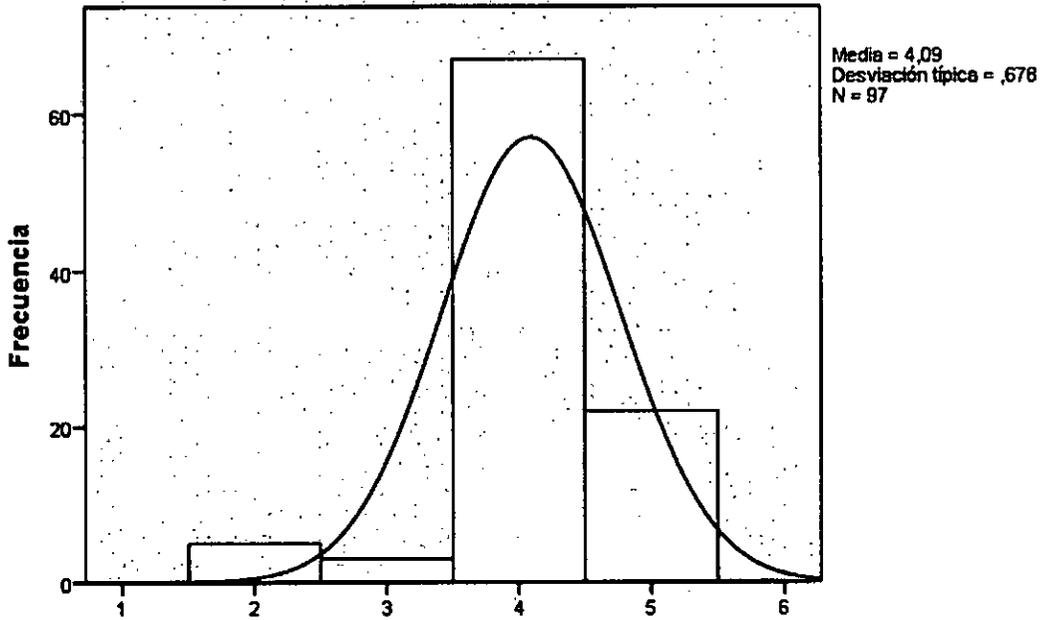
**6. Considera Usted que se están beneficiando económicamente los representantes legales de empresas que omiten el pago de tributos.**

**7. Cree que las empresas han dejado de pagar los tributos de manera intencional; considerando que si contaban con capacidad y solvencia económica.**



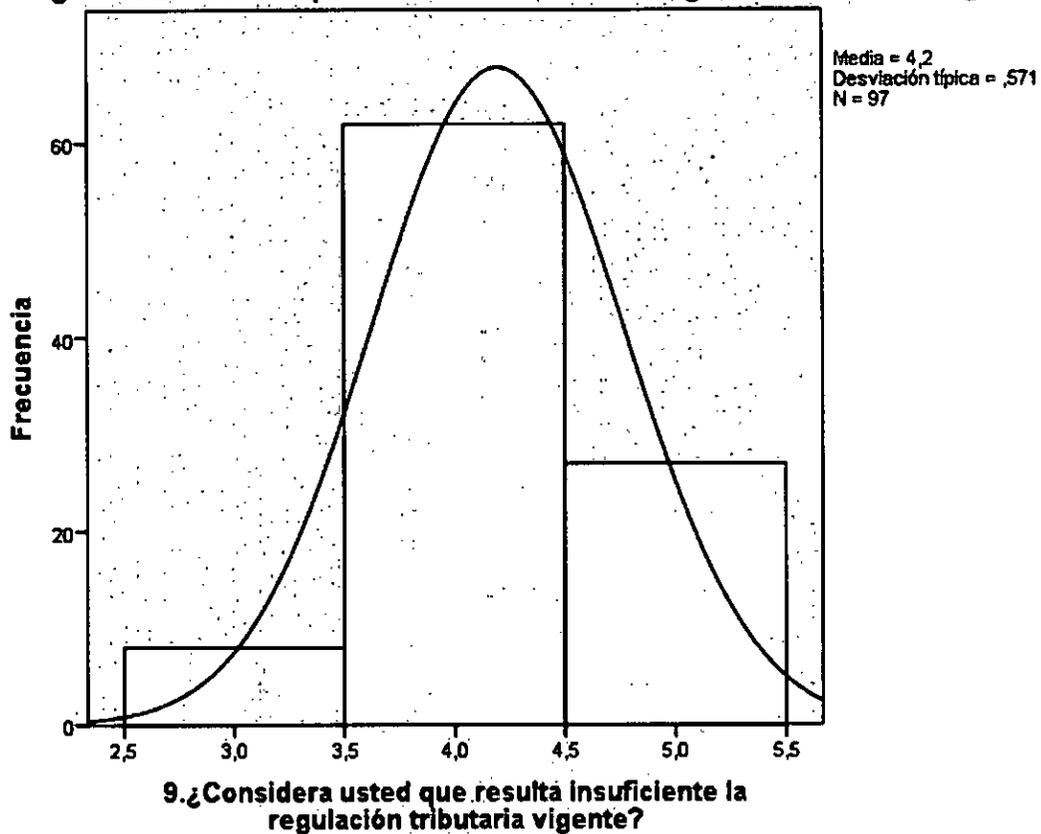
**7. Cree que las empresas han dejado de pagar los tributos de manera intencional; considerando que si contaban con capacidad y solvencia económica.**

**8. Ha tenido casos en los que ha constatado que el representante la empresa deudora tenga en la actualidad otras empresas en la misma dirección, con el mismo rubro y/o que utilizan el mismo activo, y/o con similar razón social.**

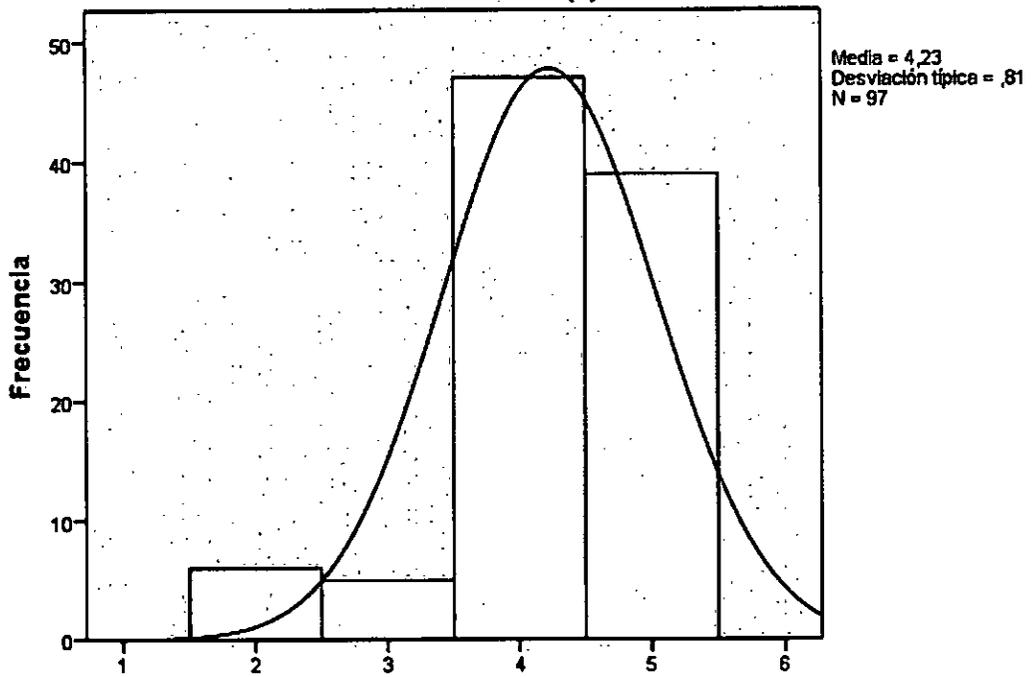


**8. Ha tenido casos en los que ha constatado que el representante la empresa deudora tenga en la actualidad otras empresas en la misma dirección, con el mismo rubro y/o que utilizan el mismo activo, y/o con similar razón social.**

**9. ¿Considera usted que resulta insuficiente la regulación tributaria vigente?**

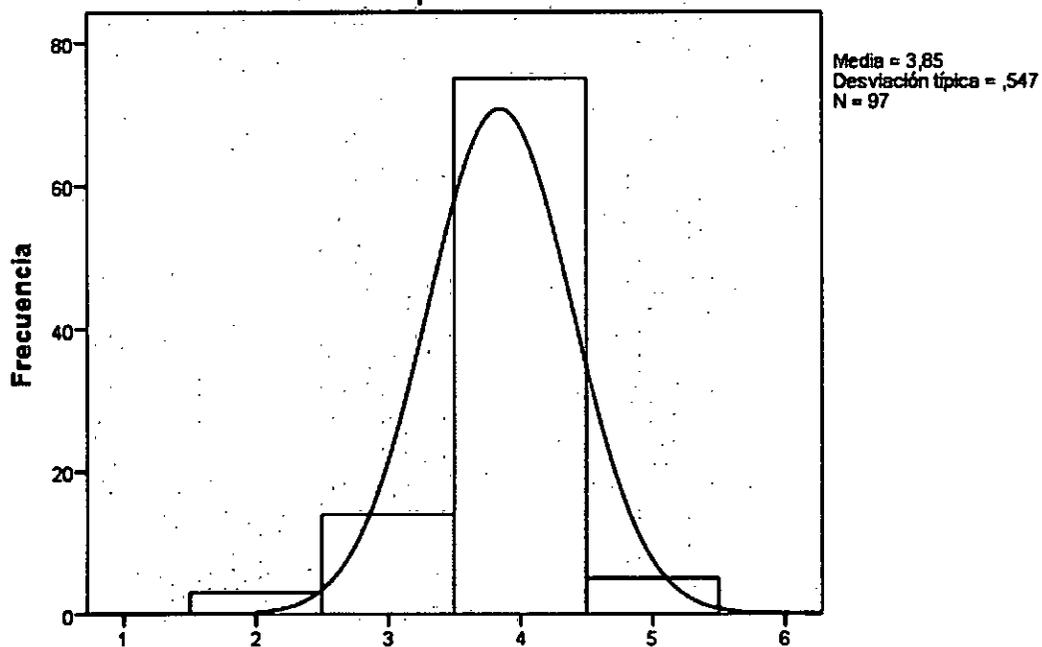


**10. ¿Cree usted que la cobranza coactiva debería solo aplicarse a aquellas empresas que tuvieron capacidad financiera en durante el o los periodo(s) omitido(s)?**



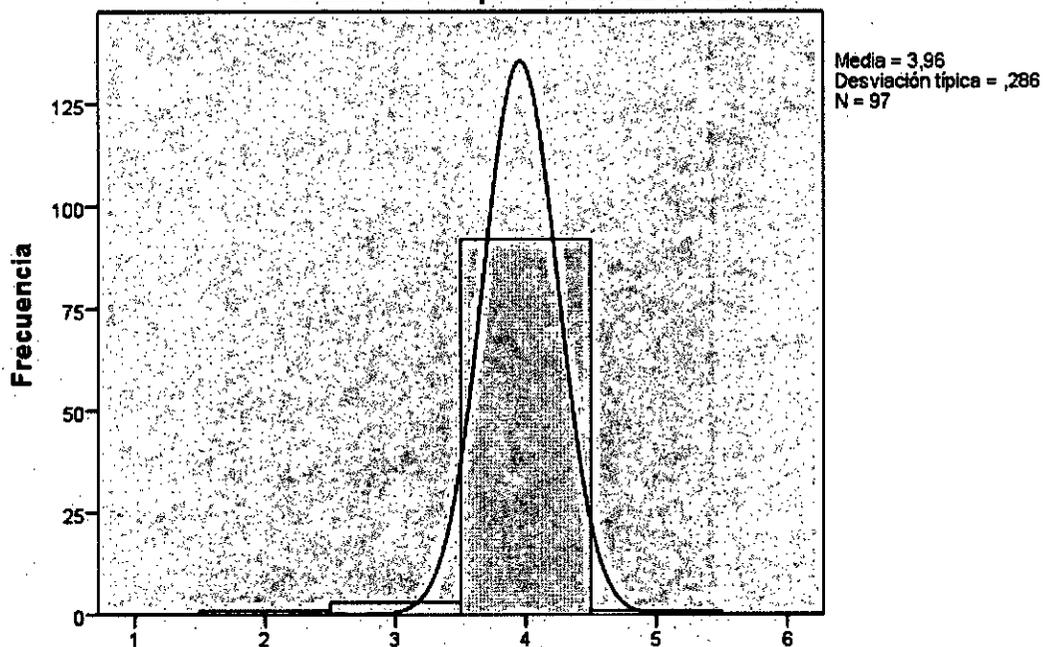
**10. ¿Cree usted que la cobranza coactiva debería solo aplicarse a aquellas empresas que tuvieron capacidad financiera en durante el o los periodo(s) omitido(s)?**

**11. Considera que se está generando un trato desigual a los contribuyentes ante la ausencia de un procedimiento adecuado de atribución de responsabilidad solidaria para cobrar a los deudores.**



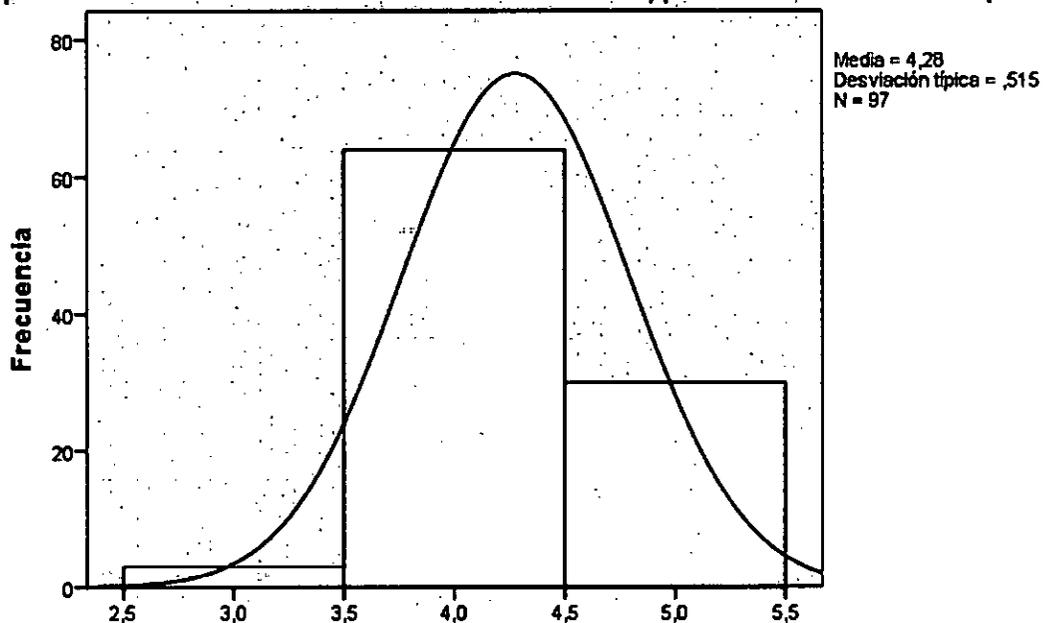
**11. Considera que se está generando un trato desigual a los contribuyentes ante la ausencia de un procedimiento adecuado de atribución de responsabilidad solidaria para cobrar a los deudores.**

**12. Está de acuerdo que se implemente regulación específica en el código tributario incluyendo procedimiento, criterios y supuestos regulados para establecer responsabilidad solidaria?**



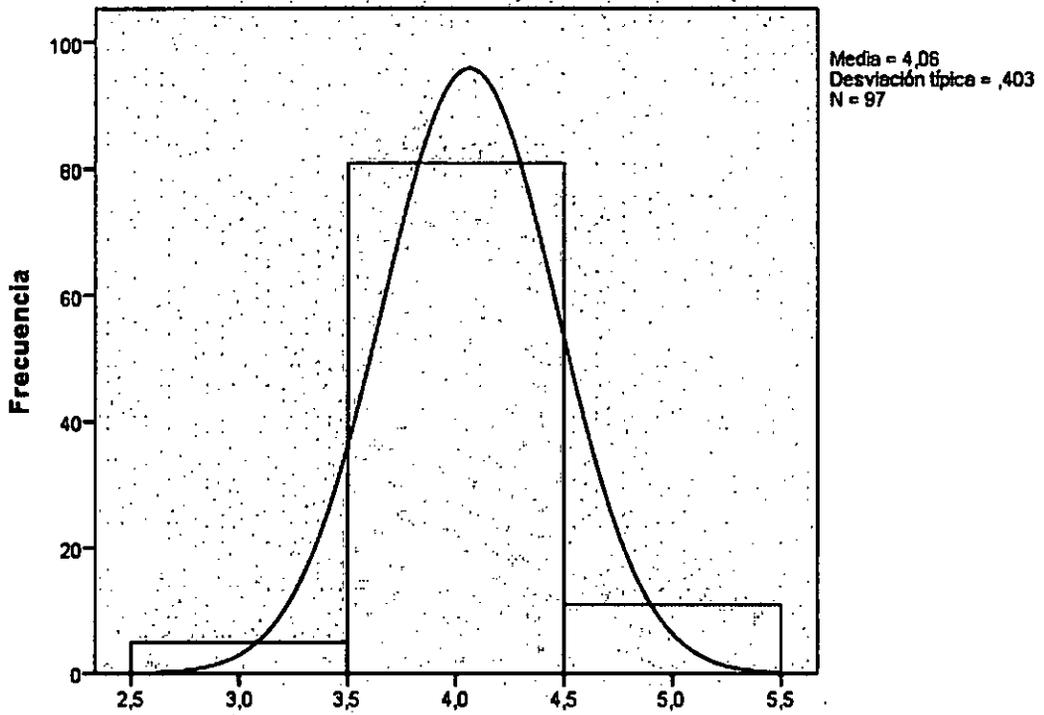
**12. Está de acuerdo que se implemente regulación específica en el código tributario incluyendo procedimiento, criterios y supuestos regulados para establecer responsabilidad solidaria?**

**13. ¿Considera acertado que el Tribunal Fiscal emita Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, a fin de que el representante legal afronte el procedimiento de cobranza coactiva de SUNAT, por las deudas de la empresa?**



**13. ¿Considera acertado que el Tribunal Fiscal emita Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, a fin de que el representante legal afronte el procedimiento de cobranza coactiva de SUNAT, por las deudas de la empresa?**

**14. ¿Considera que los criterios establecidos del Tribunal Fiscal resultan suficientemente claros para resolver el problema?**



**14. ¿Considera que los criterios establecidos del Tribunal Fiscal resultan suficientemente claros para resolver el problema?**