

UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO
ESCUELA DE CONTABILIDAD



**ANÁLISIS DE LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA PERUANA EN
TORNO A LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS
ADMINISTRADORES DE HECHO**

TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO DE:

CONTADOR PÚBLICO

AUTOR:

Cinthya Jackelyn Moro Tineo

Chiclayo, 06 de abril de 2017

**ANÁLISIS DE LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA PERUANA EN
TORNO A LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS
ADMINISTRADORES DE HECHO**

POR:

Cinthy Jackelyn Moro Tineo

Presentada a la Facultad de Ciencias Empresariales de la
Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, para optar el
Título de:

CONTADOR PÚBLICO

APROBADO POR:

CPC Garces Angulo Jorge Alberto

Presidente de Jurado

CPC Campos Diaz Rosita Catherine

Secretario de Jurado

Mgr. Carranza Torres Maribel

Vocal/Asesor de Jurado

CHICLAYO, 2017

Dedicatoria

Dedico esta tesis a Dios, que ilumina mi camino para ir por el sendero del bien. Es él, quien me da la vida, sabiduría, unión familiar y salud, para conocer el propósito de Dios en mí, sobre la tierra. A Mis padres, que son mi motor para poder seguir adelante. Por su apoyo incondicional y desinteresado, en todas las decisiones que he tomado con la finalidad de llegar a la meta trazada.

Mi asesora, Mg. Maribel Carranza Torres, que gracias a sus conocimientos e indicaciones contribuyó considerablemente en éste proyecto.

A mi alma mater, la Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, que proporciona su infraestructura y docentes de calidad que imparten sus conocimientos para aplicarlo en el campo profesional.

Agradecimiento

A mi familia por ser la base de mi formación y el pilar fundamental en mi vida, brindándome la fuerza necesaria para luchar día a día por mis sueños.

Especial agradecimiento a mi asesora de tesis, Mgtr. Maribel Carranza Torres por su dedicación, conocimientos inculcados y persistencia, que han sido ingredientes fundamentales para mí, como investigador.

Índice

DEDICATORIA

AGRADECIMIENTO

RESUMEN

ABSTRACT

I.	Introducción.....	11
II.	Marco teórico.....	13
	2.1. Antecedentes.....	13
	2.2. Bases teórico- científico.....	15
III.	Metodología.....	37
	3.1. Diseño de investigación.....	37
	3.2. Área y línea de investigación.....	37
	3.3. Población, muestra de estudio y muestreo.....	38
	3.4. Operacionalización de variables.....	38
	3.5. Métodos, técnicas e instrumentos de recolección de datos.....	38
	3.6. Técnicas de procesamiento de datos.....	40
IV.	Resultados y Discusión.....	41
	4.1. Resultados.....	41
	4.2. Discusión.....	70
V.	Conclusiones y Recomendaciones.....	72
	5.1. Conclusiones.....	72
	5.2. Recomendaciones.....	74

VI. Referencia bibliográficas..... 77

VII. Anexos 79

Índice de tablas

Tabla 1. Operacionalización de variables	38
Tabla 2. Análisis de la norma Art. 16 del TUO	41
Tabla 3. Administrador de Hecho Artículo 16- A del Código Tributario.....	43
Tabla 4. RTF N° 06465-4-2003	47
Tabla 5. RTF N° 05978-1-2010	48
Tabla 6. RTF N° 03259-4-2005	49
Tabla 7. RTF N° 05822-5-2002	50
Tabla 8. RTF N° 01028-3-2012	51
Tabla 9. RTF N° 02142-4-2002	52
Tabla 10. Comentarios de acuerdo las Resoluciones Del Tribunal Fiscal	53
Tabla 11. Comparación de las legislaciones internacionales- Síntesis.....	55
Tabla 12. Cuadro Resumen de la RTF 06372-5-201	61
Tabla 13. Resumen de la RTF 08635-8-2014	67

Índice de figuras

Figura 1.	Diferencias entre Responsabilidad Solidaria y Subsidiaria.....	18
Figura 2.	Requisitos para atribuir existencia de Dolo, negligencia grave o abuso de facultades	25
Figura 3.	Presunción de responsabilidad solidaria	33
Figura 4.	Flujograma del proceso para la imputación de Responsabilidad Solidaria	45
Figura 5.	Línea de Tiempo del proceso de imputación de R.S. al Administrador de hecho- Caso N° 01	58
Figura 6.	Segunda parte: Línea de Tiempo del proceso de imputación de R.S. al Administrador de hecho- Caso N° 01	59
Figura 7.	Línea de Tiempo del proceso de imputación de Resp. Solidaria- Administrador de hecho- Caso N° 02	65
Figura 8.	Deuda en Coactiva de la empresa Corporación Dan Cerviz S.A	69

Resumen

La Administración Tributaria como acreedor del crédito tributario, tiene la facultad de exigir el pago por la obligación contraída por el sujeto distinto del contribuyente, que si bien no ha manifestado su capacidad contributiva a través de la realización del hecho imponible, ha incidido en los supuestos que señala la norma para ser considerado como responsable. El objetivo del presente trabajo es determinar si el ordenamiento jurídico tributario peruano- Artículo 16- A del Código Tributario- regula suficientemente la imputación de responsabilidad solidaria a los administradores de hecho, introducido en la reforma que se publicó el 18 de julio de 2012 , incorporado por el Artículo 5° del Decreto Legislativo N° 1121, nos habla sobre el ADMINISTRADOR DE HECHO, esta forma de responsabilidad solidaria se crea con la finalidad de tocar a los verdaderos administradores que se escudan por testaferros. La norma tributaria no requiere ningún método especial para su interpretación, pero se refleja claramente en los casos en los que se imputan, por ello se tomaran dos casos del tribunal fiscal para su estudio a fondo. Toda la información que se necesite para el desarrollo del proyecto, se obtendrá a través del método de investigación de análisis documental, ordenando toda la información mediante cuadros y diagramas.

Se estudió la jurisprudencia vigente, un análisis comparado con las normas que regulan responsabilidad solidaria de los administradores de hecho de los países de España, Uruguay y Argentina, y cuyo resultado fue la inaplicancia de la norma.

Palabras Claves: Abuso de facultades, Administrador de hecho, dolo, representante, responsabilidad societaria.

Abstract

The Administration would Pay like creditor of the tributary credit, it has the faculty to demand the payment for the obligation contracted by the subject different from the taxpayer, who although it has not shown its tax paying ability across the achievement of the taxable fact, has affected in the assumptions that the norm indicates to be considered to be a person in charge. The target of the present work is to determine if the Peruvian tributary juridical arranging - Article 16 - To of the Tributary Code - regulates sufficiently the imputation of united responsibility to the managers de facto, introduced in the reform that was published on July 18, 2012 incorporated by the Article 5 ° of the Legislative Decree N° 1121, he speaks to us on MANAGER DE HECHO, this form of united responsibility is created for the purpose of touching the real managers who shield themselves for dummies. The tributary norm does not need any special method for its interpretation, but it is reflected clearly in the cases in which they are imputed, for it there will take two cases of the fiscal court for its study thoroughly. All the information that is needed for the development of the project, will be obtained across the method of investigation of documentary analysis, arranging all the information by means of pictures and diagrams.

There was studied the current jurisprudence, an analysis compared with the norms that regulate united responsibility of the managers de facto of the countries of Spain, Uruguay and Argentina, and whose result was not applicable of the norm.

Key words: I abuse faculties, Manager de facto, fraud, representative, association responsibility.

I. Introducción

Examinando el artículo N° 16 del TUO con modificatorias en el Decreto Supremo N° 135-99-EF - “La responsabilidad solidaria en materia tributaria”, del cual se extrajo el inciso 16 -A “Administrador de hecho”, Código Tributario (2012): el cual establece que es responsable de la obligación tributaria “Aquél que en los hechos tiene el manejo administrativo, económico o financiero del deudor tributario, o que asume un poder de dirección, o influye de forma decisiva, directamente o a través de terceros, en las decisiones del deudor tributario” (p. 10). Sea éste o no el representante legal.

Por tal motivo se formuló la siguiente pregunta: ¿La regulación del artículo 16-A- del Código Tributario Peruano, facilita la imputación de responsabilidad solidaria a los administradores de hecho? , bajo esta premisa, se estudió la legislación vigente, casos e información valiosa que contribuyó a un mejor análisis. Así mismo, fundamentando esta interrogante se conceptualiza la siguiente hipótesis: El artículo 16-A del Código Tributario peruano, no facilitaría la imputación de responsabilidad solidaria a los administradores de hecho. Para llegar a ello se estableció como objetivo general, analizar la legislación peruana en torno a la responsabilidad solidaria de los administradores de hecho

Para conseguir mejores resultados se establecieron procedimientos que conlleven al meollo del problema, por lo que se trazó los siguientes objetivos específicos: Estudio de la jurisprudencia que regula la imputación de responsabilidad solidaria a los administradores de hecho, realizar un estudio comparado sobre la Legislación de la norma con otros países y analizar la jurisprudencia del tribunal fiscal en relación a responsabilidad solidaria.

Así mismo, argumento el estudio, en la figura del responsable como sujeto pasivo de la obligación tributaria frente a la Administración. El fisco, con el único propósito de hacer efectivo el cobro íntegro y puntual de la deuda tributaria, se dirige contra el contribuyente para la recaudación del tributo, ya que éste es el realizador del hecho imponible. Así mismo, encontramos la figura del responsable, que actúa como garante de la deuda del contribuyente. En tal sentido, mediante el desarrollo del presente trabajo se extrajo pautas que se ven plasmadas en las resoluciones del tribunal fiscal, las cuales se interpretarán de manera lógica y puntual.

El Poder Ejecutivo ha modificado la norma en varias ocasiones pero se han dejado muchos puntos sin regular, a pesar de existir abundante doctrina sobre el tema, sin embargo el tribunal fiscal ha ido estableciendo una serie de criterios de aplicación general para imputar responsabilidad solidaria en diversos casos presentados. Con la identificación del dolo, negligencia grave realizada por el representante legal o administrador de hecho, los más afectados son los terceros puesto que sus falacias conllevan a perjuicios contables y tributarios tanto de sus clientes como proveedores.

Por lo tanto, todos estos aspectos mencionados concisamente, se exponen de manera organizada en el presente informe final de investigación, que dicho sea de paso responde al esquema oficial de la escuela de contabilidad, facultad de ciencias empresariales, de la universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, en ese sentido, el presente trabajo de investigación se ha estructurado de la siguiente manera:

En el Marco Teórico, se detalló toda la información obtenida referente al tema, que respaldan de manera documental de la investigación. Así mismo, se hace mención a aquellos estudios de investigación que han trabajado el mismo problema, pero desde una diferente perspectiva.

En la parte Metodológica , se explica el tipo de investigación, el diseño de investigación asumida, la población y la muestra en estudio, la unidad de análisis, los métodos, técnicas e instrumentos de recolección de datos así como las técnicas de procesamiento de datos.

Como cuarto punto se desarrolló los Resultados y Discusión referente a la problemática, se aquí se revelaron los hallazgos producto de la investigación apoyados en resoluciones, actas y modificatorias de la norma, en el que nos precisan un panorama que concuerdan con nuestra hipótesis.,

En Conclusiones y Recomendaciones, se aborda el resultado obtenido luego de la investigación de acuerdo a los parámetros finales sobre lo observado y así expresar posibles alternativas de solución.

Finalmente las Referencias bibliográficas y Anexos amparan el presente informe de investigación.

II. Marco Teórico

2.1. Antecedentes

Se consultó diferentes trabajos e investigaciones en el cual se plantean numerosas perspectivas respecto al desarrollo de casuísticas que se ven emergidos bajo la imputación del artículo 16 del Código Tributario, mismas que son detalladas a continuación:

Villalobos (2014) en su tesis: El privilegio y la persecutoriedad de los créditos laborales aplicados al caso de sucesión empresarial- informe final- EXP. N°2000-2014 CJET-CH seguido por el Sr Henry Rivera en contra de la empresa agroindustrial PUCALA S.A sobre pago de deudas laborales, concluye:

Se observa claramente que la vinculación existente entre empresas debido a la sucesión empresarial, confirma la responsabilidad solidaria en el pago de las obligaciones que además ha sido declarada por una resolución judicial, siendo un fundamento esencial y crucial mediante el cual la Empresa Industrial PUCALÁ S.A. y Agro PUCALA S.A. no deben desconocer el privilegio constitucional y legal de los créditos laborales reconocidos. No solo por las leyes laborales sino que además se encuentra desarrollado en la ley general del sistema concursal en armonía con la constitución política del estado y por lo tanto no es aplicable a la persona de los créditos laborales en el análisis del caso planteado, motivo por el cual los trabajadores tendrán la posibilidad de dirigirse contra la empresa industrial PUCALÁ, para que sea ésta quien responda por las obligaciones de Agro PUCALÁ sino por el contrario su íntima vinculación económica y dirigencial de ambas empresas nos refieren que ambas sin cometer fraude a la ley hacemos referencia la transferencia de la obligación y conoce la situación de los trabajadores y por tanto deben reconocer y respetar los derechos de los trabajadores más allá si el trabajador no laboro para la empresa constituida mediante extensión o que la responsabilidad solidaria no se encuentra regulada en las normas laborales (p.104)

Comentario:

Efectivamente, cuando existe una sucesión empresarial y se tiene una estrecha vinculación económica entre la empresa deudora y la actual, ésta contrae o adquiere consigo todas las obligaciones que la empresa Agro Pucalá haya generado, por lo que se le adjudica resarcimiento de la obligación al actual deudor tributario.

Samhan (2011) en su trabajo de investigación titulado Alcances de la responsabilidad solidaria de los representantes legales en materia tributaria, concluye:

Resulta necesario incluir causas claras que permitan identificar que el representante legal ha actuado exento de aquel dolo, negligencia grave y/o abusos de facultades, posibilitando la consideración de factores económicos que hagan peligrar la existencia de una empresa o de contribuyentes como tal, y que hayan conllevado el hecho de dejar de cumplir con las

obligaciones tributarias sustanciales, siendo más precisos, al pago efectivo de los tributos (p. 87)

Comentario:

En la legislación tributaria peruana, el artículo 16 del Código tributario, estipula que para imputar responsabilidad solidaria es necesario haber participado en la generación de la deuda tributaria y tomar la decisión del cumplimiento o no del pago. Cabe mencionar que a pesar de haber sufrido diversas modificatorias, siendo la última en el año 2012, en la que se creó el artículo 16-A, “Administradores de hecho” con la finalidad de llegar a investigar por el supuesto acto fraudulento al verdadero responsable, hasta la actualidad no existen causas claras que permitan identificar y evidenciar el hecho.

Peña, O. (2009). En su tesis Insuficiente regulación en torno a la responsabilidad tributaria de los representantes legales de las sociedades anónimas, concluye lo siguiente:

Se genera inseguridad jurídica y se vulnera el derecho al debido proceso de los responsables, porque el Código Tributario Peruano, no ha regulado todos los aspectos de importancia en torno a la imputación de responsabilidad solidaria. Así mismo, el Tribunal Fiscal ha establecido a través de sus resoluciones una serie de pautas en torno a la imputación de responsabilidad solidaria de los representantes legales; sin embargo ninguna de ellas es de observancia obligatoria (p. 81)

Comentario:

Desde la ardua investigación de la Dra. Celeste Peña en el año 2009 cuya conclusión, a mi parecer, sigue en vigencia, puesto que a pesar de la última actualización del Código Tributario en el año 2012, sigue existiendo inseguridad jurídica frente a la imputación de responsabilidad solidaria a los administradores.

Hernández, B. (2006). En la revista IX Jornada de Derecho tributario, cuyo tema es Los sujetos pasivos responsables en materia tributaria, llega a la siguiente conclusión:

Conclusión N° 04- El Código Tributario no establece si la responsabilidad se extiende a las sanciones ni a las garantías mínimas y el procedimiento que deberían contemplarse en un procedimiento específico de determinación y cobro de responsables. Conclusión N° 09- Existen casos, que deberían quedar adecuadamente regulados en el Código Tributario, que justifican la responsabilidad solidaria de los administradores de hecho, así como otros en que corresponden atribuir responsabilidad subsidiaria a los representantes (p. 41)

Comentario:

La normatividad antes mencionada, no manifiesta una precisión respecto a las especificaciones de los criterios y/o requisitos que se deben tomar en cuenta para imputar responsabilidad solidaria, motivo por el cual ha obligado al Tribunal Fiscal a establecer lineamientos básicos para atribuir

dicha responsabilidad al verdadero responsable de la omisión del pago de la deuda tributaria, a fin de salvaguardar la seguridad jurídica.

2.2. Bases teórico- científico

2.2.1. Administrador de Hecho- Artículo 16° A del Código Tributario:

2.2.1.1. Tipos de Responsabilidad Tributaria

De acuerdo al Código Tributario- Titulo II, capítulo II- Responsables y representantes- nos manifiesta que en la legislación vigente existen diversos tipos de responsabilidad, los mismos que se diferencian en el grado de concurrencia con el contribuyente en el cumplimiento de la obligación tributaria. A continuación detallo brevemente las Características propias de cada uno de los tipos de responsabilidad tributaria:

a) Responsabilidad Sustituta

El sustituto es aquel que desplaza al contribuyente de la relación jurídico tributaria y se convierte en el único obligado al cumplimiento de la obligación tributaria.

Bravo (2006) Señala al respecto que:

Son sujetos que no han realizado el hecho imponible, pero que por diversas razones objetivas sustituyen al contribuyente en la calidad de sujeto pasivo. Cuando ocurre un supuesto de sustitución, el contribuyente queda liberado del cumplimiento de la prestación tributaria, recayendo la condición de único deudor tributario en la persona del sustituto (p. 87)

De ello se puede decir que, el sustituto no se encuentra obligado conjuntamente con el contribuyente, sino que lo reemplaza como sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, desplazándolo del primer plano en la obligación tributaria sobre la deuda, y convirtiéndose en el único deudor tributario. El numeral 2 del artículo 18 del Código Tributario establece que: “Efectuada la retención o percepción el agente es el único responsable ante la Administración Tributaria”.

b) Responsabilidad Subsidiaria

Huamaní (2005). Refiere que “El responsable subsidiario es el sujeto a quien el acreedor tributario debe exigir el pago del tributo únicamente si se ha dirigido previamente al contribuyente y no ha obtenido un resultado favorable” (p.71)

c) Responsabilidad Objetiva

Huamaní (2005) indica que:

La responsabilidad objetiva propiamente dicha no es un supuesto de responsabilidad distinto a la responsabilidad solidaria o subsidiaria, sino que constituyéndose en cualquiera de dichos tipos, posee la característica de designar a un tercero, responsable solidario o subsidiario, como consecuencia de encontrarse en relación con el bien o bienes que dieron nacimiento a la obligación tributaria principal de cargo del contribuyente (p.74)

El código Tributario señala el contenido en el numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario, constituye a su vez un supuesto de responsabilidad objetiva, pues atribuye responsabilidad solidaria en calidad de adquirentes a aquellas personas naturales o jurídicas que adquieran activos y/o pasivos de empresas (dentro o fuera de un procedimiento de reorganización societaria).

2.2.1.2. Responsabilidad Solidaria en Materia Tributaria

El responsable solidario es el sujeto que se ve obligado, al igual que el contribuyente, al pago del íntegro de la deuda tributaria. Debido a ello, el acreedor tributario puede exigir el cumplimiento de la obligación tributaria indistintamente tanto al contribuyente como al responsable, sin necesidad de respetar orden de prelación alguno como sucede en el caso de la responsabilidad subsidiaria. Moreno & Velásquez (2006) señalan que:

Los responsables solidarios, son los sujetos que situados al lado del contribuyente por tener alguna vinculación jurídica o económica con éste, se incluyen en la relación obligacional por vínculos de solidaridad, que consiste en la posibilidad que tiene el acreedor tributario de exigir indistintamente la totalidad de la deuda tributaria al responsable o al contribuyente. (p.185).

Según Castro (2008), señala que el responsable solidario en materia tributaria a diferencia de las responsabilidades solidarias analizadas en la regulación societaria, es el deudor o sujeto pasivo de la obligación que está al lado del contribuyente; es un tercero ajeno a la realización del hecho imponible (no ha realizado el hecho imponible, o respecto de él no se ha producido el hecho generador de la obligación tributaria). No obstante la ley lo obliga a cumplir con la prestación tributaria que le corresponde al contribuyente.

El Código Tributario ha establecido diversos supuestos de atribución de responsabilidad solidaria, en los artículos 16 al 19, aunque la doctrina señala que existe un error en generalizar a todos los supuestos de responsabilidad como solidarios, porque algunos de ellos calzan más bien como sustitutos o subsidiarios.

Celeste Peña Olano cita en su tesis a Héctor Villegas quien define a los responsables como “responsables solidarios”, señalando que se ubican al lado el 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. (Peña, 2009, p.41).

Hablar de Responsabilidad en materia tributaria, es referirse al código tributario Capítulo II- Representantes - responsables solidarios, Artículo 16- Responsabilidad solidaria, en el cual define:

Están obligados a pagar 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 quienes 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 sociedad 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 de representado.

2.2.1.3. Responsabilidad solidaria en comparación a la Responsabilidad subsidiaria

Asesoría Crysaly (2013) en su blog, nos brinda un enfoque distinto de ambos términos y lo analiza de la siguiente manera:

La responsabilidad solidaria, en su esencia es aquella que hace referencia a la obligación conjunta sobre una misma obligación de pago. La solidaridad implica que la exigibilidad puede extenderse a otros sujetos distintos del deudor principal en las condiciones definidas por la ley. Si existen varios responsables solidarios se podrá dirigir indistintamente contra cualquiera de ellos.

Por ejemplo, si mi empresa, que es una sociedad, me despide y se acuerda entre las partes que la indemnización por ese despido se fraccionará. Uno de los socios, a título personal,

firma como responsable solidario de la deuda contraída por la empresa a mi favor. Es decir, si la empresa, llegado el vencimiento no hiciera frente al pago, puedo pedir responsabilidades que se salde la deuda tanto a la empresa como al socio que firmó a título personal como responsable solidario indistintamente.

La responsabilidad subsidiaria sólo opera de manera residual, al cumplimiento de una condición, que es la de que el deudor principal no pague, es decir, que no puede iniciarse proceso de cobro contra el deudor subsidiario, sino cuando esté demostrado, que la labor de cobro en contra del deudor principal, ha sido fallida.

Por ejemplo, un amigo solicita un préstamo al banco y éste le pide un avalista que haga las veces de responsable subsidiario. Esto quiere decir, que la persona que firme ese aval tendrá que hacer frente al pago, una vez que se haya demostrado que el deudor principal, el amigo, no puede hacer frente a la deuda, no antes.

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA	RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA
La exigibilidad del pago a los deudores solidarios surge simultáneamente para ellos y para el deudor principal.	La exigibilidad del pago a los deudores subsidiarios sólo se hace exigible cuando la Administración ha intentado infructuosamente cobrar al deudor principal.
La obligación solidaria implica que se puede exigir a cada deudor el total de la deuda.	Implica que el deudor tiene el deber de responder, pero únicamente si el obligado principal no lo hace.
Puede iniciarse proceso de cobro contra el deudor solidario, sin que el proceso de cobro al deudor principal haya fallado.	No puede iniciarse proceso de cobro contra el deudor subsidiario, sino cuando esté demostrado, que la labor de cobro en contra del deudor principal ha sido fallida.

Figura 1: Diferencias entre Responsabilidad Solidaria y Subsidiaria

Fuente: Asesoría Crysaly

2.2.1.4. Las últimas modificaciones al Código Tributario en materia de responsabilidad solidaria

a) El Decreto Legislativo N° 981

Los nuevos supuestos de imputación de responsabilidad solidaria están referidos a: Los terceros encargados de hacer un embargo en forma de retención.

Decreto Legislativo N° 981. (15 de marzo del 2007). Lima: Congreso de la República.
Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/libro1/libro.htm>.

Ha sustituido el numeral 3 del artículo 18 del Código Tributario, introduciendo el apartado que regula la atribución de responsabilidad de los terceros notificados de un embargo en forma de retención cuando:

1. No comuniquen la existencia de créditos o bienes susceptibles de esa medida.
2. Entreguen al deudor tributario el bien que se debió retener.

Es decir, se incorpora como supuesto de atribución de responsabilidad solidaria el hecho de que los terceros notificados para efectuar un embargo en forma de retención no comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes y entreguen al deudor tributario o a una persona designada por este, el monto de los bienes retenidos o que se debieron retener, según corresponda. Ello es así porque actualmente las situaciones que dan lugar a la atribución de responsabilidad solidaria suponen la existencia, en todos los casos, de una comunicación por parte del tercero, por lo que con la inclusión realizada se estaría cubriendo el supuesto en el cual la comunicación no se efectúa.

3. Los sujetos miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica.

Asimismo, el Decreto Legislativo N° 981 ha sustituido el último párrafo del artículo 18 del Código Tributario para atribuir responsabilidad solidaria

- a. Los sujetos miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica. Por lo tanto, ahora son responsables:
- b. los sujetos miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica
- c. Los que fueron miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica.

La antigua redacción del artículo 18 del Código Tributario solo imputaba responsabilidad solidaria a los sujetos que fueron miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica. Con la modificación se incluye como sujetos responsables a quienes son actualmente miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica. Se contempla este nuevo supuesto de responsabilidad solidaria debido a que el ente colectivo puede no tener asignados bienes, haciendo, por lo tanto, imposible realizar el cobro de la obligación tributaria que se estuviera generando mientras el ente colectivo realiza las actividades gravadas. Esta modificación busca,

pues, facilitar la cobranza de la deuda tributaria de cargo de los entes colectivos que no son personas jurídicas, no teniendo que esperar que dejen de operar.

2.2.1.5. Tipos de responsabilidad solidaria

a) Por representación

La responsabilidad por representación es la más común, ya que un representante legal de una empresa calificaría como tal, por el hecho, que debe de cumplir con las obligaciones tributarias generadas por el contribuyente. Es del caso indicar que, de acuerdo con la doctrina, el responsable solidario es la persona que por disposición expresa de la ley se encuentra frente al acreedor tributario en la misma posición que el contribuyente, lo que implica que la prestación impositiva pueda ser exigida a éste en la misma proporción y forma que podría hacerse al primero (deudor tributario). (Davelouis , 2008,p.97).

b) Por administrador de hecho

En el artículo 16-A del código tributario, aprobado por el decreto Legislativo N° 1121, (Código Tributario, libro I, Capítulo II, artículo 16-A, 18 de julio del 2012). Manifiesta lo siguiente:

Está obligado a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de responsable solidario, el administrador de hecho. Para tal efecto, se considera como administrador de hecho a aquél que actúa sin tener la condición de administrador por nombramiento formal y disponga de un poder de gestión o dirección o influencia decisiva en el deudor tributario, tales como:

1. Aquél que ejerza la función de administrador habiendo sido nombrado por un órgano incompetente.
2. Aquél que después de haber renunciado formalmente o se haya revocado, o haya caducado su condición de administrador formal, siga ejerciendo funciones de gestión o dirección.
3. Quien actúa frente a terceros con la apariencia jurídica de un administrador formalmente designado.

4. Aquél que en los hechos tiene el manejo administrativo, económico o financiero del deudor tributario, o que asume un poder de dirección, o influye de forma decisiva, directamente o a través de terceros, en las decisiones del deudor tributario.

Existe responsabilidad solidaria cuando por dolo o negligencia grave se dejen de pagar las deudas tributarias. Se considera que existe dolo o negligencia grave, salvo prueba en contrario, cuando el deudor tributario incurra en lo establecido en el tercer párrafo del artículo 16°. En todos los demás casos, corresponde a la Administración Tributaria probar la existencia de dolo o negligencia grave.

c) En calidad de Adquiriente

Si se adquiere el activo, el pasivo o el activo y el pasivo de una empresa o ente colectivo, el adquirente se convertirá en responsable solidario del transferente, pudiendo la Administración Tributaria exigirle el pago de las deudas tributarias de este último (Samhan, 2011). En cuestión previa es indicar el artículo que lo regula, mismo que se describe a continuación:

Artículo 17 del Código Tributario- Capitulo II.- Responsables solidarios en calidad de adquirentes

1. Los herederos y legatarios, hasta el límite del valor de los bienes que reciban. Los herederos también son responsables solidarios por los bienes que reciban en anticipo de legítima, hasta el valor de dichos bienes y desde la adquisición de estos.
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:

1. 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.
2. Tratándose de los otros adquirentes cesará a los (dos) 2 años de efectuada la transferencia, si fue comunicada a la Administración Tributaria dentro del plazo que señale esta. En caso se comunique la transferencia fuera de dicho plazo o no se comunique, cesará cuando prescriba la deuda tributaria respectiva.

d) Por hecho generador

En el artículo 19 del Código Tributario- Capítulo II.- Representantes y Responsables solidarios: Responsables solidarios por hecho generador señala que:

“Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador de obligaciones tributarias”.

e) Otros

En el artículo 18 del Código Tributario- Capítulo II.- Representantes y Responsables solidarios y según el Numeral sustituido por el Artículo 1 de la Ley N° 28647, publicada el 11 de diciembre de 2005, señala que:

1. 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.
2. 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.
3. Los terceros notificados para efectuar un embargo en forma de retención hasta por el monto que debió ser retenido, de conformidad con el Artículo 118° del Código Tributario, cuando:
 - a) No comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes y entreguen al deudor tributario o a una persona designada por éste, el monto o los bienes retenidos o que se debieron retener, según corresponda.
 - b) Nieguen la existencia o el valor de créditos o bienes, ya sea que entreguen o no al tercero o a una persona designada por éste, el monto o los bienes retenidos o que se debieron retener, según corresponda.
 - c) Comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes, pero no realicen la retención por el monto solicitado.
 - d) Comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes y efectúen la retención, pero no entreguen a la Administración Tributaria el producto de la retención.

En estos casos, la Administración Tributaria podrá disponer que se efectúe la verificación que permita confirmar los supuestos que determinan la responsabilidad. No existe responsabilidad solidaria si el tercero notificado le entrega a la Administración Tributaria lo que se debió retener.

4. Los depositarios de bienes embargados, hasta por el monto de la deuda tributaria en cobranza, incluidas las costas y gastos, cuando, habiendo sido solicitados por la Administración Tributaria, no hayan sido puestos a su disposición en las condiciones en las que fueron entregados por causas imputables al depositario.

En caso de que dicha deuda fuera mayor que el valor del bien, la responsabilidad solidaria se limitará al valor del bien embargado. Dicho valor será el determinado según el Artículo 121° del Código Tributario y sus normas reglamentarias.

5. Los acreedores vinculados con el deudor tributario según el criterio establecido en el Artículo 12° de la Ley General del Sistema Concursal, que hubieran ocultado dicha vinculación en el procedimiento concursal relativo al referido deudor, incumpliendo con lo previsto en dicha ley.
6. Los sujetos comprendidos en los incisos b), c) y d) del numeral II-1 del artículo 16, cuando las empresas a las que pertenezcan hubieran distribuido utilidades, teniendo deudas tributarias pendientes en cobranza coactiva, sin que éstos hayan informado adecuadamente a la Junta de Accionistas, propietarios de empresas o responsables de la decisión, y a la SUNAT; siempre que no se dé alguna de las causales de suspensión o conclusión de la cobranza conforme a lo dispuesto en el numeral IV del presente informe.
7. También son responsables solidarios, los sujetos miembros o los que fueron miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica por la deuda tributaria que dichos entes generen y que no hubiera sido cancelada dentro del plazo previsto por la norma legal correspondiente, o que se encuentre pendiente cuando dichos entes dejen de ser tales.

2.2.1.6. Causales De Atribución De Responsabilidad Solidaria A Los Representantes

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT (2009). Sostiene que:

El legislador permite que en ciertos supuestos, la Administración Tributaria pueda atribuir la responsabilidad solidaria contra los representantes legales de la persona jurídica. Con sujeción a los principios de legalidad y seguridad jurídica, el legislador regula en el artículo 16 del Código Tributario, como supuestos de atribución de responsabilidad solidaria, la acreditación por parte de la Sunat de la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades, y esta probanza debe ser llevada a cabo en el marco de un procedimiento contencioso administrativo. En otras palabras, cuando la Sunat indica en su correo electrónico a los representantes legales que ha iniciado la evaluación de la responsabilidad solidaria, implica que ha empezado a efectuar la selección de los posibles representantes legales de contribuyentes que mantienen deuda tributaria y que por dolo, negligencia grave o abuso de facultades de estos, no se ha cumplido con el pago oportuno de la obligación tributaria.

A través de la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal, se puede tomar ciertos criterios adicionales a los normativos para configurar una correcta atribución de responsabilidad solidaria.

Un primer criterio a considerar es que para el colegiado administrativo, la Administración Tributaria antes de atribuir la responsabilidad solidaria, debe probar fehacientemente la certeza del nombramiento y aceptación del cargo de representante, conforme a lo señalado por la Resolución N° 516-5-1998 del 24 de agosto de 1998.

Un segundo criterio de atribución está delimitado a las fechas en la cuales se cometió el incumplimiento de las obligaciones tributarias. De acuerdo a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° s 04919-4-2003, 07448-2-2003 y 03259-4-2009 del 27 de agosto y 22 de diciembre de 2003 y 25 de mayo de 2005, que se pronuncian en la misma línea de la Directiva N° 001-1999-SUNAT emitida por la Sunat.

Asimismo, conforme a lo señalado por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° s 02723-2-2004 y 03259-4-2005 del 30 de abril de 2004 y 25 de mayo de 2005 no solo basta ser representante ni que coincidan los periodos, sino que la representación debe incluir el deber de encargarse de la determinación y pago de las obligaciones tributarias del contribuyente.

a) Criterios adicionales para la imputación de responsabilidad solidaria

Samhan (2011), afirma:

“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)” (p.85).

Por 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, Barsallo (2012) considera necesario tener en cuenta los siguientes criterios:

- Periodo por el que se imputa responsabilidad solidaria:

Aludimos a que la atribución de responsabilidad solidaria a un representante legal debe de fundarse en que a la fecha de omisión al pago era el designado para tales efectos y, que contaba con los recursos suficientes para el pago de la obligación tributaria pero no procedió a honrarla y por el contrario destinó el dinero a otros fines. Para tal efecto, se deberá corroborar quién era la persona natural o jurídica que ejercía la representación legal en la fecha del vencimiento de la obligación tributaria y, a su vez, la existencia de recursos por parte del contribuyente para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa contribuyente (p. 25).

Cabe mencionar que dicho criterio ha sido establecido por La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, en su Directiva N° 011-99 (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”.

2.2.1.7. Desarrollo de los conceptos de dolo, negligencia grave y abuso de facultades en la atribución de responsabilidad solidaria

a) Dolo

Cossio (2008) define el termino dolo como “la acción u omisión de cualquier acto, artificio, engaño, astucia o maquinación que el representante legal emplee con intención de causar un daño querido y previsible que perjudique a su representada ,en consecuencia, no cumpla con las deudas tributarias” (p,39). Conforme lo precisa Jiménez (1997), existe dolo cuando se produce un resultado típicamente antijurídico, con conciencia de que se quebranta el deber, con conocimiento de las circunstancias de hecho y del curso esencial de la relación de causalidad existente entre la manifestación humana y el cambio en el mundo exterior, con voluntad de realizar la acción y con representación del resultado que se quiere o ratifica.

En doctrina se entiende que el dolo se refiere tanto al conocimiento como a la voluntad. El primero consiste en que la persona sabe que es representante y administrador de la sociedad. Por tanto tiene impuestas ciertas obligaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria y que si se omite llevarlas al cabo causará un perjuicio al fisco. Por su parte, la segunda implica que a pesar de conocer el perjuicio que causara su conducta se auto determina y quiere ese resultado, por ello deja de cumplir sus obligaciones (Fernández , 2006, p.29).



Figura 2: Requisitos para atribuir existencia de Dolo, negligencia grave o abuso de facultades

Fuente: Universidad Nacional de Trujillo

b) Negligencia grave

La negligencia es la omisión de la diligencia o cuidado que debe ponerse en los negocios, en las relaciones con las personas, en el manejo y custodia de las cosas y en el cumplimiento de los deberes y misiones, mientras que la culpa inexcusable la define como aquella grave excepcional que deriva de un acto o de una omisión voluntaria, de la conciencia del peligro que debía tener su autor, de la ausencia de toda causa justificada. (Fernández , 2006, p.107).

Bravo (2006) sostiene que una acción negligente se caracteriza por los elementos siguientes:

- a) Previsibilidad de las consecuencias derivadas de tal acción, es decir la existencia de una relación proporcional entre la causa y el efecto del acto.
- b) Posibilidad del presunto responsable de evitar el acto negligente y su consecuencia.
- c) Que el presunto responsable mediante el acto negligente manifieste una actitud de evidente descuido de los bienes e intereses confiados a su cuidado. (p.79)

Al respecto, el Tribunal Fiscal en su RTF N° 03259-4-2005 señala que:

Respecto a la responsabilidad de los directores por negligencia grave, es mucho más que la simple infracción, implica una falta de diligencia que llegue a los extremos del descuido grave, eximiéndose a los directores de responsabilidad por negligencia leve o por simple negligencia, agregando que la gravedad debe ser apreciada en cada caso concreto y en cada oportunidad, pues lo que a veces puede no ser tan grave llega a serlo respecto de otra empresa y en otras situaciones (p.3).

d) Abuso de facultades

Se verifica la comisión del abuso de facultades cuando el representante, con determinadas y limitadas facultades, realiza acciones que exceden los límites establecidos o actúa usurpando facultades que no le han sido conferidas. (Davelouis, 2008).

2.2.1.8. Procedimiento Para La Atribución De Responsabilidad Solidaria

Una vez establecida la responsabilidad solidaria de conformidad a lo señalado por el artículo 16 del Código Tributario, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT debe emitir una Resolución de Determinación atribuyendo la responsabilidad al representante. Ante dicho acto administrativo, el presunto responsable tiene, de conformidad con lo señalado por el artículo 137 del Código Tributario, el derecho a reclamar ante la propia Administración Tributaria.

IFGRA-PE.24: Procedimiento Específico para imputación de Responsabilidad Solidaria. (07 de julio de 2000).Lima: Código Tributario. Recuperado de [http:](http://)

[//www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/recauda/procEspecif/ifgra-pe.24.htm](http://www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/recauda/procEspecif/ifgra-pe.24.htm), detalla lo siguiente:

1. El Ejecutor Coactivo luego de haber dictado las medidas cautelares que corresponda contra el deudor tributario principal y/o infractor y de resultar improductivas las mismas, solicita al Registro Mercantil de la Oficina Registral de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos, copia de la ficha de inscripción del deudor tributario, donde se encuentren anotados los nombres de los representantes de las personas jurídicas que se encontraban en el ejercicio de su cargo al momento de hacerse exigible el adeudo. En el caso de los entes colectivos que carecen de personería jurídica, bastará con el certificado negativo de registro mercantil.
2. El Ejecutor Coactivo luego de recibida la información de los Registros Públicos, emite una resolución que precisa la fecha en que se ha configurado la exigibilidad coactiva, el agotamiento de las medidas cautelares dictadas contra el deudor tributario principal y el monto pendiente de cobro, corriendo traslado del expediente coactivo al Área de Recaudación, para la determinación de la responsabilidad solidaria. El Ejecutor Coactivo no aplica este procedimiento en los casos que se haya vencido en exceso el plazo para ejercer la acción de cobro contra el deudor tributario principal, tanto en su condición de contribuyente como infractor, en cuyo caso aplica el procedimiento INRA-PE.27 DEUDAS DE COBRANZA DUDOSA.
3. El Ejecutor Coactivo remite el expediente coactivo al Área de Recaudación, y requiere que se emita la resolución determinando la responsabilidad solidaria establecida en el Capítulo II del Título II del Código Tributario.
4. Para estos efectos el Área de Recaudación, recibe el expediente coactivo y determina los casos de dolo, negligencia grave o abuso de facultades, verificando que se haya configurado uno de los siguientes casos:
 - A. Se lleven dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos;
 - B. El deudor tenga la condición de no habido de acuerdo a las normas que se establezca mediante Decreto Supremo; y
 - C. Los supuestos establecidos en los numerales 1,2 y 3 del artículo 175°, el numeral 7 del artículo 177°, o los establecidos en el artículo 178° del Código Tributario.
5. Los casos anteriormente descritos deben estar vinculados a la exigibilidad del adeudo.
6. Para atribuir la responsabilidad solidaria prevista en los numerales 2, 3 y 4 del artículo 16° del Código Tributario, el Área de Recaudación acredita documentariamente la condición de representante de la persona jurídica en la

fecha de exigibilidad del adeudo, antes de determinar los casos de dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

El personal encargado considera como requisitos para constituir el fundamento de hecho exigible en toda imputación de responsabilidad solidaria los siguientes hechos:

- a. El responsable tiene que haber sido nombrado y aceptado el cargo.
- b. El estatuto social de la empresa debe señalar la responsabilidad y competencia de los representantes legales y los designados por las personas jurídicas
- c. El no pago del adeudo debe corresponder a obligaciones que debieron cumplirse durante el ejercicio de su cargo, esto es el responsable responde cuando:

- * El plazo de pago venció durante el periodo de gestión del responsable.
- * El acto de determinación de la administración hubiera quedado firme durante su gestión, aunque corresponda a periodos anteriores.
- * En los casos en que el nombramiento en el cargo se haya inscrito en los Registros Públicos, existe responsabilidad en los actos que haya efectuado antes de haberse registrado la cesación en el cargo.

7. Las Intendencias de Aduana de la República se encuentran facultadas para solicitar a las personas jurídicas cuando sea necesario, que entreguen copias de los libros y registros contables, libros de Actas de Juntas Generales, el Libro de Actas del Directorio, los Estatutos de Constitución y el Registro de Poderes.
8. Si dentro del proceso de determinación de la responsabilidad solidaria, se advirtiera que el deudor tributario o presunto responsable solidario domicilia en una localidad distinta a la jurisdicción de la Intendencia de Aduana a cargo de esta determinación, ésta Intendencia puede solicitar a la Intendencia de Aduana respectiva, que le brinde la información necesaria o realice la verificación respectiva para emitir la resolución.
9. El personal encargado notifica a cada responsable solidario la Resolución de Intendencia que determina su responsabilidad solidaria de manera objetiva, adjuntando la reimpresión de la Liquidación de Cobranza emitida por el SIGAD, conforme a lo dispuesto en el Procedimiento INRA-PG.02 y los artículos 12° y 104° del Código Tributario.

La Resolución que declara la responsabilidad solidaria contiene los siguientes requisitos:

- ✓ Nombre del deudor
- ✓ Nombre de los responsables solidarios y número de sus DNI.
- ✓ Domicilio fiscal y/o real de los responsables solidarios
- ✓ Documento de determinación que originó la obligación de su representada.
- ✓ Fecha de exigibilidad de la obligación tributaria.

- ✓ Fundamentos que amparan la responsabilidad solidaria.
10. El reclamo planteado por los responsables solidarios es resuelto por el Área de Recaudación que determinó la responsabilidad solidaria y debe tramitarse conforme el procedimiento INRA-PG.03 RECLAMOS TRIBUTARIOS. En caso de impugnación de puro derecho de la declaración de responsabilidad solidaria, se tramitará como una apelación de puro derecho conforme a lo dispuesto en el artículo 151° del Código Tributario.
 11. Luego de haberse configurado la exigibilidad coactiva de la deuda para los responsables solidarios, el Area de Recaudación remite todos los actuados al Ejecutor Coactivo, para que inicie las acciones de cobranza coactiva contra estos deudores.
 12. El Ejecutor Coactivo ejercerá sus facultades conforme al Procedimiento INRA-PG.06 REGLAMENTO DE COBRANZAS COACTIVAS, en tal sentido se encuentra facultado para acumular los expedientes coactivos seguidos contra los responsables solidarios, al expediente coactivo seguido contra el deudor tributario principal, para efecto de concentrar y facilitar las acciones de cobranza del adeudo.
 13. Excepcionalmente ADUANAS ejerce la facultad para determinar la responsabilidad solidaria antes de haberse iniciado o agotado la cobranza coactiva, en cualquiera de los siguientes supuestos:
 - Agencias de Aduana canceladas previa verificación en el SIGAD.
 - Empresas cuyos montos de deudas exigibles superen las cien Unidades Impositivas Tributarias, vigentes a la fecha de determinación de la responsabilidad solidaria.

2.2.1.9. Efectos de la Responsabilidad Solidaria

Los efectos de la responsabilidad solidaria, se encuentran tipificados en el artículo 20°-A incorporado por el Artículo 4° del Decreto Legislativo N° 981. (15 de marzo de 2007). Lima: Congreso de la Republica. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/libro1/libro.htm>. En el cual se señala lo siguiente:

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 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°.

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, a que se refieren los incisos a) del numeral 1. Y a) y e) del numeral 2. Del artículo 46° tienen efectos colectivamente.
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.

Para efectos de este numeral se entenderá que la deuda es firme en la vía administrativa cuando se hubiese notificado la resolución que pone fin a la vía administrativa al contribuyente o a los otros responsables.

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 en el caso del numeral 7. Del inciso b) del artículo 119°. Tratándose del inciso c) del citado artículo 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 en donde se señale la causal de atribución de la responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad.

2.2.1.10. Emisión de la Resolución de Determinación al Responsable

“La emisión de la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario y/o responsable solidario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria”. (Artículo 76° Código Tributario, incorporado por el Artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1113, 5 de julio de 2012. Lima: Congreso de la república del Perú. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/libro2/libro.htm>.)

Una vez que se ha demostrado que el responsable ha incurrido en alguno de los supuestos mencionados en el artículo 16° Código Tributario, precisando que ha obrado con dolo, negligencia grave o abuso de facultades, entonces la Administración Tributaria a través de la emisión de una Resolución lo nombrará responsable solidario, para poder proceder a realizar la cobranza de los tributos adeudados del contribuyente, siempre y cuando se encuentren exigibles tributariamente.

La carga de la prueba recae en la Administración salvo los supuestos de excepción previstos en el Código Tributario. Por ende, es ella quien debe sustentar adecuadamente la existencia de la responsabilidad con la debida actuación de los medios probatorios idóneos y un razonamiento lógico suficiente que pueda formar convicción sobre la responsabilidad del administrador.

La Resolución que emita la Administración Tributaria en donde se impute la responsabilidad solidaria deberá estar motivada. El concepto de la motivación del pronunciamiento que se debe seguir en cumplimiento de lo señalado por lo dispuesto en la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, específicamente en los artículos 3° y 6° .

El Tribunal Constitucional ha expresado su posición respecto a la motivación de los actos administrativos, ello se puede apreciar en la Sentencia recaída en el Expediente N° 02247-2011-PA/TC, de fecha 10 de enero de 2012, donde se señala lo siguiente:

El derecho a la motivación de las resoluciones administrativas es de especial relevancia. Consiste en el derecho a la certeza, el cual supone la garantía de todo administrado a que las sentencias estén motivadas, es decir, que exista un razonamiento jurídico explícito entre los hechos y las leyes que se aplican. Constituye una exigencia o condición impuesta para la vigencia efectiva del principio de legalidad, presupuesto ineludible de todo Estado de derecho. A ello, se debe añadir la estrecha vinculación que existe entre la actividad administrativa y los derechos de las personas. Es indiscutible que la exigencia de motivación suficiente de sus actos es una garantía de razonabilidad y no arbitrariedad de la decisión administrativa (p.4).

2.2.2. Determinación de responsabilidad solidaria a los administradores de hecho

2.2.2.1. Representante legal como responsable tributario

2.2.2.2. ¿Qué implica ser representante legal?

Cossio (2008). Afirma que:

Un representante legal es una persona que actúa en nombre de otra, ya sea en nombre de una persona natural o de una persona jurídica. Lo primero que es importante recordar es que el representante legal es la única persona que está facultada para comprometer con su firma a la organización, en la celebración y ejecución de todos los actos y contratos comprendidos dentro del objeto social y que se relacionen directamente con la existencia y el funcionamiento de una empresa. Su carta de navegación está claramente definida en los estatutos de la organización que precisan los poderes, deberes y obligaciones que los representantes legales tienen en desarrollo de sus funciones, entre los que se destacan acciones como las de aprobar, ejecutar, nombrar, adquirir, arrendar, contratar, pagar obligaciones y firmar toda clase de documentos (p.45).

Pero existen también claras limitaciones, no solamente en cuanto a la cuantía de los actos que el representante legal puede autorizar, sino en lo referente a acciones no éticas que este podría ejecutar, como el tomar en beneficio propio o en el de familiares y terceros, servicios o bienes de la empresa, así como créditos otorgados a la compañía. (Bazan, 2014.p.109). También el de aprovechar oportunidades y ventajas comerciales a las que hubiera tenido acceso en razón de su cargo, especialmente si estas pudieran llegar a constituir un perjuicio para la compañía. Pero no por el hecho de tener la representación legal puede asumirse que un gerente o director es penalmente responsable de los delitos que se cometan al interior de una empresa; cada estamento y persona dentro de una organización es responsable de los actos delictivos imputables, solo en la medida en que cada cual haya tenido participación material o intelectual en su comisión.

2.2.2.3. 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, es necesario determinar si entre sus funciones se encontraba la del control del cumplimiento de tales 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. 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.

Cortés & Pérez Auditores y Asesores Asociados, S.L, (2012) sostiene que:

La Administración Tributaria viene aplicando la norma de forma literal a los casos materia de controversia, no obstante ello, consideramos que en este caso en particular la sola verificación de los supuestos establecidos en el artículo 16 del TUO del Código Tributario no permitiría, en mi opinión, imputar directamente dicha responsabilidad solidaria, sin que previamente se haya probado el dolo, negligencia grave o abuso de facultades por parte de la Sunat y no a cargo del representante legal. La Sunat debe probar la conducta dolosa, negligente o fuera de los límites de las facultades del representante legal (p, 144).

Se pueden presentar casos de personas jurídicas que tienen más de un representante legal, apoderados, mandatarios, pero no a todos ellos se les podrá atribuir la responsabilidad solidaria. Pero ¿cómo hará la Administración Tributaria para determinar a qué representante se le atribuirá la responsabilidad solidaria? Al respecto, considero que para tener en claro la selección deberá efectuar una revisión adecuada del Estatuto vigente de la persona jurídico- deudora. No necesariamente el gerente general de una empresa es el encargado del pago de las obligaciones tributarias porque puede darse el caso de que resulta ser el Gerente Financiero el encargado del pago, y por ende, sería la persona a quien se le debe probar la existencia de recursos y la intención del no pago, en el caso del dolo. 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 tales obligaciones tributarias, dado que no todo representante goza de tales facultades.

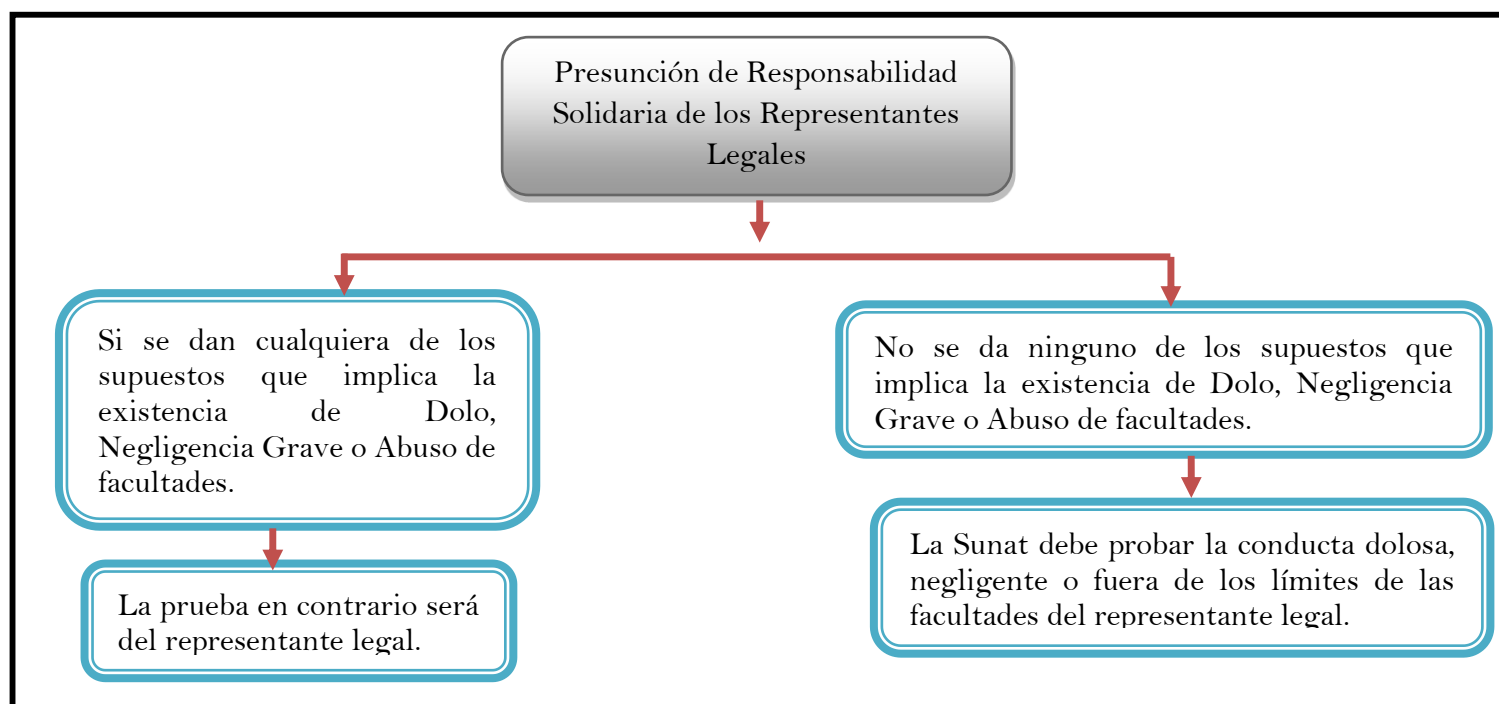


Figura 3: Presunción de responsabilidad solidaria
Elaboración: (Barsallo Ramos, 2012)

a) Obligaciones tributarias de los representantes legales

Las personas jurídicas manifiestan su voluntad a través de sus representantes legales, y en esa línea estas personas naturales asumen una serie de obligaciones y responsabilidades frente a terceros privados o públicos. Dentro de estas obligaciones y deberes ubicamos, en materia tributaria, a la determinación de la obligación tributaria, que se concreta con la presentación de las declaraciones juradas, y como consecuencia de esta, en caso se haya declarado y no pagado obligaciones tributarias, la obligación del pago de dichas obligaciones tributarias con los ingresos y bienes de la persona jurídica. (Fernández , 2006, p.56)

2.2.2.4. ¿De acuerdo con la legislación tributaria, cuándo la representación de una persona jurídica genera responsabilidad tributaria?

Cuando el numeral 2 del artículo 16° del Código Tributario imputa responsabilidad solidaria a los representantes legales y/o designados por las personas jurídicas, en términos prácticos, se está atribuyendo responsabilidad a los directores y gerentes de las sociedades anónimas cuando

por dolo, negligencia grave o abuso de facultades incumplan con el pago de las obligaciones tributarias de las empresas que representan.

De acuerdo a la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades (LGS) corresponde al Directorio determinar las estrategias generales de gestión y a la gerencia, realizar los actos de ejecución para la correcta conducción de la empresa, entonces sólo cabe imputar responsabilidad solidaria cuando estos representantes legales hayan incumplido sus propias obligaciones reguladas en una ley o en sus propios estatutos sociales, sólo así se pondrá en marcha todo el mecanismo jurídico tributario para hacer responsable al director o gerente (Castro, 2008, p.97).

La dificultad probatoria que tiene la Administración Tributaria para la imputación de responsabilidad solidaria a estos representantes legales ha originado que el legislador introdujera algunos supuestos de inversión de la carga de la prueba en donde se presume la existencia del dolo, negligencia grave o abusos de facultades, salvo prueba en contrario. Por el contrario, en el caso de ocurrencia de supuestos distintos a los establecidos en el Código, correspondería a la Administración Tributaria probar que dichos representantes legales actuaron con dolo, negligencia grave o abuso de facultades. Entonces, pese a que la legislación tributaria establece a favor de la Administración Tributaria supuestos objetivos que le permiten presumir la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades en la mayoría de los casos la sola verificación de dichos supuestos no permitiría a la Administración imputar directamente dicha responsabilidad. (Villegas, 2011, p.54).

Villegas (2011). Sostiene que:

La Administración vería restringida sus atribuciones ante una imputación de responsabilidad solidaria, el presunto responsable, utilizando la inversión probatoria que tiene en el artículo 16° podría desvirtuar su responsabilidad ya que bien podría demostrar con pruebas en mano que no actuó con dolo, o que actuó diligentemente o dentro de los límites de las facultades conferidas por su empresa e incluso pueden presentarse supuestos como por ejemplo que el incumplimiento de la obligación tributaria no ocurrió en el periodo de gestión del presunto gerente responsable o que siendo gerente para determinada función de la empresa nunca estuvo a cargo en disponer el pago de las acreencias de la empresa, o que salvó su voto cuando se decidió no pagar a la Administración; en fin, en la vida cotidiana de una empresa se presentan determinados supuestos que bien podría utilizar un director o gerente para salvar su responsabilidad.

2.2.2.5. Comparación y diferencias del Administrador de hecho frente al Administración de derecho

En toda sociedad mercantil existen 02 tipos de órganos, los cuales son: la Junta de socios (que representa a la propiedad) y el Administrador (que principalmente se encarga de la gestión y representación de la compañía), por tal motivo, conviene distinguir al “Administrador de Derecho” del denominado “Administrador de Hecho”.

(Cortés & Pérez Auditores y Asesores Asociados. S.L, 2012) definen al Administrador de Derecho, esencialmente, “aquella persona que previo nombramiento por los socios de la compañía, ha aceptado su cargo y se encuentra plenamente vigente en sus facultades, todo ello en base a un acuerdo formal debidamente inscrito y publicado por el Registro Mercantil correspondiente”.

En cambio, Castañeda Cornejo (2015) define al Administrador de Hecho como: “aquella persona que a pesar de no estar legitimada para actuar como tal por no haber sido nombrada por el órgano social correspondiente ni figurar inscrito su cargo en el Registro Mercantil, adopta la apariencia jurídica de administrador formal ante terceros”(p.87) . Suele tratarse de personas que no solo influyen en la toma de decisiones del administrador de derecho sino que intervienen activamente en el tráfico mercantil aparentando ser auténticos administradores, mediante el uso, por ejemplo, de poderes y ejerciendo verdaderas funciones de administración.

Con el fin de evitar abusos por quienes actúan bajo la apariencia de formas jurídicas inadecuadas y proteger los intereses de terceras personas que confían en la verdadera legitimidad de quien aparenta ser el verdadero administrador cuando en realidad la administración formal recae en otra persona distinta que además suele ser “insolvente” precisamente para estar exento de responsabilidades económicas, nuestro legislador paulatinamente ha ido tomando conciencia de la importancia de este tipo de situaciones en el tráfico empresarial sancionándolas, en la mayoría de casos, mediante la exigencia a los administradores de hecho de las mismas responsabilidades que a los administradores de derecho. (Bravo Cucci, 2006, p.65).

En mi opinión y, con independencia de las responsabilidades legalmente establecidas, considero conveniente que los empresarios conozcan las diferencias entre el administrador formal y el de facto, puesto que con ello se podrá detectar situaciones arriesgadas y establecer las cautelas adecuadas que les permitan asegurar el buen fin de las relaciones que formalicen.

2.2.2.6. El administrador de hecho y su responsabilidad

Según Fernández (2006), el administrador de hecho es responsable no tanto por su condición, cuanto por el daño que, como consecuencia de actos contrarios a la ley, a los estatutos o realizados sin la diligencia propia de los administradores de hecho, se causa a los terceros acreedores, a los socios o a la propia sociedad. Por tanto, la imputación de responsabilidad a quien es calificado como administrador de hecho requiere no sólo acreditar la procedencia de tal calificación a un sujeto determinado, sino la concurrencia simultánea de los demás presupuestos de responsabilidad.

La aplicación práctica de la técnica del administrador de hecho ha de estar presidida, en todo momento, por un criterio de prudencia, requiriéndose a tal efecto la constatación indubitada de los siguientes requisitos:

- El desplazamiento de las funciones de efectiva y general dirección propia de los administradores sociales a favor de quien, formalmente, no pertenece al órgano de administración de la sociedad.
- Que dicho sujeto desarrolle su actuación de manera autónoma y continuada; esto es, sin sometimiento a las instrucciones de quienes formalmente ocupan el cargo, sino al contrario, sustituyendo o controlando a éstos últimos.
- Que el desplazamiento del poder de decisión en la sociedad a favor de quien es calificado como administrador de hecho tenga una finalidad fraudulenta consistente en evitar que se puedan ejercitar con el mismo las acciones de responsabilidad que prevé la Ley.
- La producción de un daño o perjuicio en los intereses legítimos de la sociedad, los socios o los acreedores, como consecuencia de un obrar malicioso o negligente de dicho administrador. (Peña,2009, p. 148).

No obstante no se puede olvidar que la principal obligación de los administradores de la sociedad es la de administrar. La infracción del deber de administrar constituye un incumplimiento de la obligación de desempeñar el cargo. Tolerar dicha situación supone una dejación de las funciones o una ignorancia de los deberes inherentes al cargo que, como tales, son inoperantes a efectos de la exoneración de responsabilidad. Y de otra parte, si tal circunstancia no sólo es tolerada, sino propiciada, de forma más o menos directa, mediante la delegación expresa de facultades o apoderamientos tan amplios que, en realidad, esconden al auténtico administrador de la sociedad.

III. Metodología

3.1. Diseño de investigación

3.1.1. Enfoque

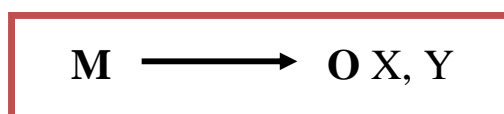
Enmarco la investigación dentro del enfoque cualitativo. Así mismo, se ve incluida en la Investigación Básica, en su Nivel Descriptiva- Analítica, puesto que puntualiza los datos de manera detallada del caso, para llegar a conocer a fondo el problema.

3.1.2. Alcance

La investigación realizada en el presente trabajo, es una Investigación Descriptiva, ya que nos permitió mostrar con precisión el ángulo y dimensión del problema estudiado, con ellos se definió la medición y recolección de datos.

3.1.3. Diseño

Por la naturaleza de la investigación, el diseño asumido es: NO-EXPERIMENTAL, ya que es sistemática y empírica en la que las variables independientes no se manipulan porque ya han sucedido; su fórmula es la siguiente:



Dónde:

- M** = Constituye la muestra en estudio (Casuísticas encontradas en Responsabilidad solidaria de los representantes legales frente a deudas tributarias generadas por la empresa)
- O** = Es la medición (Análisis) que se realizará de los casos para determinar la existencia de dolo, negligencia grave por parte del representante legal y las implicancias contables que genere.
- X** = Es la variable independiente (Facultades Otorgadas a los Representantes Legales)
- Y** = Es la variable dependiente (Responsabilidad Solidaria en Materia Tributaria)

3.2. Área y línea de investigación

3.2.1. Área: Ciencias sociales

3.2.2. Línea de investigación: Emprendimiento e innovación empresarial con responsabilidad social.

3.3. Población, muestra de estudio y muestreo

3.3.1. Población

La población bajo investigación está constituida por el análisis del ordenamiento jurídico tributario peruano- Artículo 16- A del Código Tributario, estudio comparado de las legislaciones de los países de España, Uruguay y Argentina y casos resueltos por el Tribunal fiscal. Cabe mencionar que la presente investigación por irrumpir en el contexto analítico de las normas, no se conceptualizará muestra.

3.4. Operacionalización de variables:

Tabla 1

Operacionalización de variables

DIMENSIÓN	INDICADOR		SUB INDICADOR	MEDICION	FUENTE	INSTRUMENTO
TRIBUTACIÓN	CASOS DE IMPUTACIÓN: RESP. SOLIDARIA A LOS ADM. DE HECHO		APLICA	CUALITATIVA	RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL	ANALISIS DOCUMENTAL/ CUADERNO DE CAMPO
			NO APLICA			
	NORMA PERUANA VIGENTE- RESP. SOLIDARIA- ADMINISTRADOR DE HECHO		APLICA		CÓDIGO TRIBUTARIO PERUANO VIGENTE	ANALISIS DOCUMENTAL/ CUADERNO DE CAMPO
			NO APLICA			
	NORMAS INTERNACIONALES DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA		APLICA		CODIGO TRIBUTARIO DE LOS PAISES ESTUDIADOS.	ANALISIS DOCUMENTAL/ CUADERNO DE CAMPO
			NO APLICA			

Elaborado para fines de la investigación

Año: 2017

3.5. Métodos, técnicas e instrumentos de recolección de datos

3.5.1. Métodos e instrumentos

3.5.1.1. Cuaderno de Campo

Se utilizó con el propósito de registrar las normas y material bibliográfico que ayude a interpretar nuestra legislación tributaria. En él se anotaron las observaciones realizadas, los diagramas y flujos que me guiaron y ordenaron para una mejor comprensión.

3.5.1.2. Análisis Documental.

Se analizará material bibliográfico tales como: Resoluciones dadas por el tribunal fiscal como instrumento de proceder frente a infracción a la norma, código tributario, normas legales y sus modificatorias, legislaciones tributarias internacionales al igual que algunos estudios efectuados al respecto.

3.5.2. Técnicas

3.5.2.1. El Fichaje

Me permitió organizar la información en la elaboración del proyecto y registrar los datos provenientes de diversas fuentes de una manera más efectiva y fácil. Además, contribuyó a ahorrar tiempo y esfuerzo, facilitando la elaboración del índice de autores, de títulos consultados, así como la memorización y la comprensión.

a) Fichas Bibliográficas

Para una mejor gestión de la información consultada utilice éste instrumento, para clasificar y organizar de forma metódica los datos que se recopilaron. Con ello, se obtuvo un registro de aquellos estudios, aportes y teorías que respaldan a la investigación.

b) Ficha de Resumen:

Es una manera muy clara y efectiva de tener la información ordenada y clasificada; sintetizando los conceptos y extrayendo las ideas principales de las diversas fuentes consultadas.

3.6. Técnicas de procesamiento de datos

3.6.1. Análisis Cualitativo de los Datos

Los estudios cualitativos que son un apoyo para "entender" desde un punto de vista, los diversos puntos de vistas y modificaciones del tema en estudio. Las técnicas de procesamiento utilizadas fueron las siguientes:

- ✓ Seleccionar los temas y fuentes apropiadas.
- ✓ Recolección de datos.
- ✓ Clasificación de los datos obtenidos, que permitan tener un respaldo científico.
- ✓ objetividad y exactitud de las Resoluciones.
- ✓ Describir, analizar e interpretar los datos obtenidos, en términos claros y precisos.

IV. Resultados y Discusión

4.1. Resultados

4.1.1. Objetivo Específico N° 01: Estudio de la jurisprudencia que regula la imputación de responsabilidad solidaria a los administradores de hecho

4.1.1.1. Análisis descriptivo de la norma- Ámbito general

Tabla 2

Análisis de la norma Art. 16 del TUO

TIPO DE DOCUMENTO	FECHA	MOTIVO DE ANÁLISIS	RESUMEN DE LA NORMA
Artículo 16.- Representantes - responsables solidarios	Ultima modificatoria – 2012	Análisis de la norma	Desde su publicación en el año 1996, se ha ido atribuyendo y modificando artículos para una mejor legislación e imputación, teniendo su última modificatoria en el 2012. Se pone en manifiesto que en calidad de representantes, están en el deber pagar de sus obligaciones contraídas con el fisco con los recursos que dispongan, aquellos que son: los representantes legales, tutores de incapacitados, administradores, solo cuando se le compruebe la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

Elaborado para fines de la investigación.

Fuente: Código Tributario Peruano

Año: 2017

Comentario:

1. Es posible la atribución de responsabilidad solidaria a los representantes legales, sin embargo la Administración Tributaria debe acreditar el dolo, la culpa inexcusable, o el abuso de facultades. Solo en los casos concretos y siempre que acredite la causal, de lo contrario el representante legal tiene la posibilidad de romper la presunción probatoriamente.
2. La atribución de responsabilidad solidaria requiere identificar al administrador que cometió el dolo, la negligencia grave o el abuso de facultades sea este de derecho o hecho, ya que no necesariamente es la persona que a la fecha de notificación del acto administrativo ejerce la representación.
3. La atribución de responsabilidad solidaria también deberá tener en cuenta que pueden existir personas jurídicas que distribuyan las competencias dentro de sus representantes, por lo que podría darse el caso de que los gerentes generales no sean los responsables del pago de la obligaciones tributarias porque así lo dispone el estatuto.
4. De forma previa al inicio de un procedimiento de cobranza coactiva contra el representante legal a quien se le atribuye responsabilidad solidaria, la Administración debe de haber permitido el ejercicio del derecho a la defensa del representante a través de la evaluación de los recursos de reclamación y apelación. Incluso a pesar de que ante la demanda contencioso Administrativa no suspende el inicio del procedimiento coactivo, si el representante legal obtiene una medida cautelar, se podrá suspender el inicio de los actos de cobro por parte de la Administración Tributaria.
5. Así como los deudores tributarios cuentan con la prescripción como mecanismo de defensa, también los representantes podrán deducir la prescripción en la atribución de la responsabilidad solidaria siempre que haya vencido el plazo de la Administración Tributaria.

Tabla 3

Administrador de Hecho Artículo 16- A del Código Tributario

TIPO DE DOCUMENTO	FECHA	ASPECTO-MOTIVO DE ANÁLISIS	RESUMEN DE LA NORMA
Artículo 16°-A.- Administrador de Hecho - Responsable solidario	Artículo incorporado por el Artículo 5° del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el 18 de julio de 2012	Análisis del el artículo N° 16-A, Última modificatoria en la norma.	<p>Está obligado a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de responsable solidario, el administrador de hecho. Para tal efecto, se considera como administrador de hecho a aquél que actúa sin tener la condición de administrador por nombramiento formal y disponga de un poder de gestión o dirección o influencia decisiva en el deudor tributario, tales como:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Aquél que ejerza la función de administrador habiendo sido nombrado por un órgano incompetente, o 2. Aquél que después de haber renunciado formalmente o se haya revocado, o haya caducado su condición de administrador formal, siga ejerciendo funciones de gestión o dirección, o 3. Quien actúa frente a terceros con la apariencia jurídica de un administrador formalmente designado, 4. Aquél que en los hechos tiene el manejo administrativo, económico o financiero del deudor tributario, o que asume un poder de dirección, o influye de forma decisiva, directamente o a través de terceros, en las decisiones del deudor tributario

Elaborado para fines de la investigación.

Fuente: Código Tributario Peruano

Año: 2017

Comentario:

Se entiende que la presente modificatoria se realizó con la finalidad de poder identificar a los verdaderos administradores de la empresa que se escudan de testaferros, para que legalmente los represente, evitando cargos atribuibles por sus acciones. Es preciso aclarar que la determinación del acto doloso es aún más difícil, puesto que el administrador trata de no aparecer legalmente en ningún documento que lo comprometa. Por lo cual, la administración tributaria tendría que buscar todos los indicios necesarios de conformidad con las reglas de la lógica, dejando un amplio margen de discrecionalidad. Cabe tener en cuenta que de acuerdo con lo establecido en el artículo 16° del TUO del Código Tributario citado precedentemente, la responsabilidad solidaria en el caso de los representantes legales y los designados por las personas jurídicas; los administradores o quienes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos; y, los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas, surge cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades dichos sujetos dejar de pagar las deudas tributarias de cargo de sus representadas.

Tal responsabilidad solidaria se establece en la norma atendiendo a que la misma obliga a dichos sujetos a pagar los tributos y cumplir las obligaciones tributarias de cargo de sus representadas, con los recursos que administran o dispongan de ellas. En ese orden de ideas, la responsabilidad solidaria en los supuestos en mención sólo podrá alcanzar el pago de las obligaciones tributarias a las que estaban obligadas a cumplir dichos sujetos en su calidad de representantes. Vale decir, sólo alcanzará a las obligaciones tributarias cuyo incumplimiento se verifique durante su gestión, siendo irrelevante la fecha de emisión y notificación del acto mediante el cual se exija su cumplimiento. Ahora bien, una vez establecido que las obligaciones tributarias por las que se puede imputar responsabilidad solidaria son aquellas cuyo incumplimiento se verifique durante la gestión del representante, debe considerarse que para efectos de tal imputación es necesario acreditar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades por parte de dicho representante.

4.1.1.2. Flujograma del procedimiento de imputación – Responsabilidad Solidaria y Administrador de hecho

Al agotar todas las medidas de recaudación en el proceso de cobranza coactiva, el ejecutor procederá dictar medidas cautelares y ejecutar las misma, posterior a ello se seguirá el siguiente procedimiento:

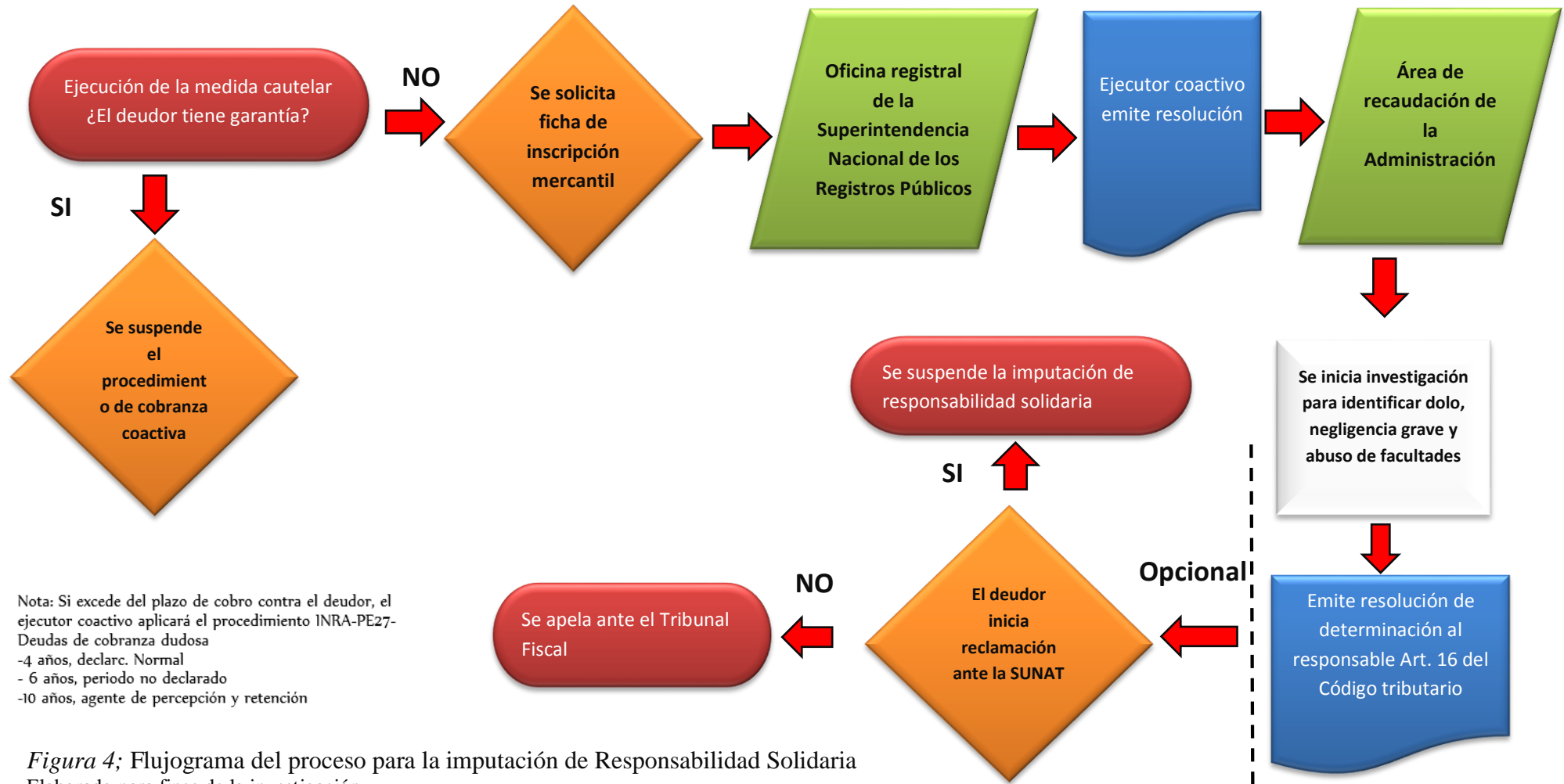


Figura 4; Flujograma del proceso para la imputación de Responsabilidad Solidaria
Elaborado para fines de la investigación.
Fecha: 2017

Comentario:

El génesis de este proceso se remonta a la obligación o deuda tributaria que al realizar actividades propias del giro del negocio provoca el hecho generador. El impago de la misma trae como consecuencia que el fisco realice acciones de cobranza como lo es la Orden de pago y la cobranza coactiva, y al no tener respuesta favorable se evaluarán e iniciarán las medidas cautelares correspondiente al caso que se suscite. Cabe mencionar que si el contribuyente no cuenta con garantías, está como No habido o se encuentra en proceso de quiebra, se iniciará una investigación para corroborar la imputación o no de responsabilidad solidaria al representante legal o responsable de la entidad, tal y como se menciona en IFGRA-PE.24: Procedimiento Específico para imputación de Responsabilidad Solidaria.

El flujograma presentado nos muestra las acciones que debe de tomar el ejecutor coactivo para que el área de recaudación de la Administración llegue a emitir la resolución de determinación e imputación de responsabilidad solidaria al administrador o representante.

Es de vital importancia que cada documento y proceso realizado sea efectuado de acuerdo a ley para no tener observaciones que invaliden la investigación. Así mismo el deudor puede ejercer su derecho a defensa y apelar las acusaciones.

4.1.1.3. Resoluciones del Tribunal Fiscal que se pronuncian respecto a la norma

Tabla 4

RTF N° 06465-4-2003

RTF	EXPEDIENTE	ASUNTO	PROCEDENCIA	FECHA	RI	RD	INFRACCIONES
RTF N° 06465-4-2003	4487-2000	RESPONSABILIDAD SOLIDARIA	CUSCO	07/11/2003	096-4-00780/SUNAT	094-03-0000674	TUO ART. 16
RECORRENTE		ADMINISTRACION TRIBUTARIA		TRIBUNAL FISCAL			
<p>Que el recurrente sostiene que si bien con motivo de su acogimiento a los beneficios del Decreto Legislativo N° 815 reconoció que se han presentado irregularidades contables, la Administración ha limitado su derecho de defensa al no informar sobre los comprobantes de pago materia de reparo, por lo que existe un desconocimiento de los hechos, siendo posible que se hayan observado comprobantes correctamente adquiridos; Que agrega que debe tenerse en cuenta que todos los hechos expuestos en sus declaraciones se basan en los hechos que ha conocido, asimismo, que ha actuado sin la intención de obtener un beneficio propio o para la empresa</p>		<p>La Administración señala que se ha acreditado el dolo por parte del recurrente, quien en su calidad de Gerente de la empresa Virgen de Copacabana E.I.R.L. utilizó comprobantes de pago correspondientes a operaciones no reales, con la finalidad de ejercer derecho al crédito fiscal por operaciones inexistentes, disminuyendo considerablemente el monto del Impuesto General a las Ventas a cargo de dicha empresa, lo que evidenciaría la voluntad del recurrente, quien tenía el manejo de la empresa, de no cumplir con las obligaciones formales y sustanciales de la misma, estando válidamente atribuida la responsabilidad solidaria; Que en el presente caso la controversia se centra en establecer si el recurrente es o no responsable solidario por las deudas de la empresa Virgen de Copacabana E.I.R.L.; Que de conformidad con el artículo 16° del Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo N° 816, están obligados a pagar los tributos en calidad de representantes, con los recursos que administren o dispongan, entre otros, los representantes legales y los designados por las personas jurídicas, caso en el cual existe responsabilidad solidaria cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se dejen de pagar las deudas tributarias.</p>		<p>Que en consecuencia, al haberse determinado que el recurrente adquirió facturas en blanco para incrementar su crédito fiscal y consecuentemente, pagar un menor Impuesto General a las Ventas al que le correspondía, conforme lo ha señalado el propio recurrente, ha quedado acreditada la intención de este de no pagar la deuda tributaria, lo que demuestra que actuó con dolo y que, por lo tanto, es responsable solidario respecto de la deuda determinada por la Administración a la empresa Virgen de Copacabana.</p>			

Fuente: Tribunal Fiscal y publicado por el Ministerio de economía y finanzas
 Elaborado para fines de la investigación.
 Fecha: Octubre 2016

Tabla 5

RTF N° 05978-1-2010

RTF	ASUNTO	PROCEDENCIA	FECHA	INFRACCIONES
RTF N° 05978-1-2010	RESPONSABILIDAD SOLIDARIA	LIMA	02/07/1905	TUO ART. 16
TRIBUNAL FISCAL				
<p>Que en tal sentido, se aprecia que el recurrente en su calidad de director gerente y posteriormente como gerente general de Starfish S.A. tuvo el manejo general y efectivo de la empresa durante los periodos acotados, llevando a cabo las operaciones que constituían el giro del negocio para lo cual se encontraba facultado e interviniendo en dicha condición, en su calidad de representante legal, en la determinación y pago de los tributos de aquélla.</p>				

Fuente: Tribunal Fiscal y publicado por el Ministerio de economía y finanzas

Elaborado para fines de la investigación.

Fecha: Octubre 2016

Tabla 6

RTF N° 03259-4-2005

RTF	EXPEDIENTE	ASUNTO	PROCEDENCIA	FECHA	RI	RD	INFRACCIONES
03259-4-2005	4992-2003	RESPONSABILIDAD SOLIDARIA	LIMA	25/05/2005	026-4-14517 SUNAT	024-08-0000222 a 024-08-0000245	TUO ART. 16
RECURRENTE		ADMINISTRACION TRIBUTARIA		TRIBUNAL FISCAL			
<p>Que el recurrente sostiene que la Administración amplia la fiscalización a ejercicios y períodos que no eran los últimos, contraviniendo lo dispuesto por el artículo 81" del Código Tributario, pues no se configur ninguno de los supuestos de excepción previstos en la norma. Que respecto a las observaciones al Impuesto a la Renta del ejercicio 1997 señala que el reparo por diferencia por omisión de ingresos ha sido aclarado mediante la presentación de declaraciones juradas rectificatorias, que no existen ingresos diferidos porque el registro de sus ingresos es acorde con lo dispuesto por el artículo 59" de la Ley del Impuesto a la Renta, que no existe patrimonio no declarado toda vez que la contrapartida de la activación de un inmueble -por un error de contabilización- se registró en la cuenta contable proveedores, cuando debió ser una cuenta de préstamos de tercero.</p>		<p>Que aduce que la Administración ha duplicado el reparo, al imputar nuevamente como gasto observado los Recibos N 21095 y 3925378, así como que la depreciación cargada a resultados reúne los requisitos de los artículos 38" y 39" de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 22" de su Reglamento, por lo que no procede que sea reparada. Precisando que en el caso del reparo por incidencia de RIE1 del inmueble ubicado en el Lote Surco, ha prescrito toda acción de la Administración que involucre los valores agregados al inmueble descrito; Que con relación a los reparos por ingresos omitidos en cuentas bancarias al Impuesto General a las Ventas, señala que los abonos en dichas cuentas han sido registrados en los Libros Contables conforme se ha evidenciado a los funcionarios de la Administración y obedecen a operaciones comerciales de la empresa así como a otros abonos por préstamos de accionistas, debiendo tener en cuenta para tal efecto lo dispuesto en las Resoluciones Nos 282-3-99 y 533-5-99;</p>		<p>Que de las normas glosadas, se aprecia que tanto los representantes legales y los designados por las personas jurídicas, en razón de la atribución del carácter de representantes, estn obligados a pagar los tributos con el dinero que administren, deviniendo en responsables solidarios por el cumplimiento de la obligación atribuida a estas, cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se deja de satisfacer la prestación tributaria.</p>			

Fuente: Tribunal Fiscal y publicado por el Ministerio de economía y finanzas

Elaborado para fines de la investigación.

Fecha: Octubre 2016

Tabla 7

RTF N° 05822-5-2002

RTF	EXPEDIENTE	ASUNTO	PROCEDENCIA	FECHA	RI	RM	INFRACCIONES
RTF N° 05822-5-2002	4695-01	IMPUESTO DE PROMOCION MUNICIPAL Y OTROS	HUÁNUCO	09/10/2002	192400026/SUNAT	19420192	TUO ART. 16
RECURRENTE		ADMINISTRACION TRIBUTARIA		TRIBUNAL FISCAL			
Sostiene que la administracion no ha demostrado lo que alega, basandose en una simple presuncion legal y no en los requisitos para atribuir responsabilidad tributaria por negligencia grave, No ha existido intencion maliciosa de no pagar los impuestos de cargo de la empresa Tomayquichua S.A., pues en todo momento se trato de mantener el giro de la empresa afectando los recursos que administraba para mantener la continuidad de la actividad.		El contribuyente tuvo liquidez y disponibilidad de efectivo para poder cumplir con sus obligaciones tributarias al comprobarse que luego de haber cancelado sus obligaciones por concepto de remuneraciones, proveedores y pagos a terceros, en su libro caja arrojaba saldo a favor, pudiendose inferir que ha existido negligencia (descuido,desidia, omisión, desatención) al no pagar los tributos adeudados.		En cuanto a la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades, debe señalarse en primer lugar que el hecho de tener la calidad de representante legal y las atribuciones legales de gestión, no son decisivos para demostrar tal existencia.			

Fuente: Tribunal Fiscal y publicado por el Ministerio de economía y finanzas

Elaborado para fines de la investigación.

Fecha: Octubre 2016

Tabla 8

RTF N° 01028-3-2012

RTF	EXPEDIENTE	ASUNTO	PROCEDENCIA	FECHA	RI	RD	INFRACCIONES
RTF N° 01028-3-2015	5734-2008	Responsabilidad Solidaria	LIMA	20/01/2012	026-014-0027914/SUNAT	024-004-0000165	NUMERAL 1- ART 178 C.O
RECURRENTE		ADMINISTRACION TRIBUTARIA		TRIBUNAL FISCAL			
<p>La administración le atribuye el ingreso de un escrito por mesa de partes de SUNAT el 20 de setiembre de 2006, firmado por su persona en calidad de " TITULAR-GERENTE" de la empresa Pesquera Dios del Mar E.I.R.L., poniendo en conocimiento el hurto de documentos tales como facturas de proveedores, estados de cuenta, libros de contabilidad y facturas de venta, así como la denuncia policial N° 1607-A, en la que se indica que este hecho se suscito el día 03 de setiembre de 2006.</p>		<p>Señala que el recurrente es responsable solidario de la deuda de cargo de la contribuyente Pesquera Dios del Mar E.I.R.L., toda vez que teniendo la calidad de "Titular- Gerente" de ésta durante el periodo de fiscalización, no cumplió con sustentar crédito fiscal declarado con los comprobantes de pago, libros y registros contables solicitados mediante los requerimientos . Agrega que se encuentra acreditado que hasta el 20 de setiembre de 2006 la empresa no llevaba contabilidad, afirmación que se sustenta en el resultado del cruce de información realizado por el Notario Publico Sergio Armando Berrospi Polo, en el que constató que tales libros y registros fueron recogidos por el recurrente recién el 21 de setiembre de 2006, siendo que los libros y registros contables se legalizan antes de su uso, según lo establecido en el artículo 3° de la resolución de Superintendencia N° 132-2001/SUNAT</p>		<p>Que en tal sentido, para imputar responsabilidad solidaria a los representantes legales es necesario verificar: (i) Si los mismos tienen tal calidad en los periodos por los que se le atribuye responsabilidad solidaria; (ii) Si se encuentran encargados y/o participan en la determinación y pago de tributos por tales periodos; y (iii) Si el incumplimiento de obligaciones tributarias ocurre por dolo, negligencia grave o abuso de facultades del representante, debiendo tenerse en cuenta que en los periodos marzo a julio de 2006 materia de autos, se establecieron presunciones para determinar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades del representante, que admiten prueba en contrario, según el artículo 16 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953.</p>			

Fuente: Tribunal Fiscal y publicado por el Ministerio de economía y finanzas
 Elaborado para fines de la investigación.
 Fecha: Octubre 2016

Tabla 9

RTF N° 02142-4-2002

RTF	EXPEDIENTE	ASUNTO	PROCEDENCIA	FECHA	RI	RD	INFRACCIONES
RTF N° 02142-4-2002	2891-99	Responsabilidad Solidaria	LIMA	22/04/2002	015-4-09191	012-3-06880	IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS
RECURRENTE				TRIBUNAL FISCAL			
<p>Con respecto a la responsabilidad solidaria de los directores y representantes legales en general, de lo dispuesto en el numeral 2) del artículo 16° del código tributario aprobado por el decreto legislativo N° 773, modificado por ley N° 26414, según texto vigente hasta el 31 de diciembre de 1998, fluye que para atribuirles la responsabilidad solidaria no es suficiente su nombramiento, existiendo condiciones adicionales, a saber, que se encuentren encargados y/o participen directamente en el proceso de determinación y pago de tributos, puesto que los dispositivos citados se refieren a la deudas que "deben pagar" o "dejen de pagar" y, acreditarse que ello ocurrió por dolo, negligencia grave o abuso de facultades del representante.</p>				<p>Que las atribuciones o facultades otorgadas al directorio no son propias de un director en especial, sino del Directorio como órgano colegiado de la sociedad atendiendo a su naturaleza; sin embargo, ello no impide atribuirle responsabilidad solidaria a cada uno de sus miembros en particular, toda vez que el Directorio no es una entidad que sea susceptible de tal atribución, por lo que al existir solidaridad, la Administración puede dirigir la cobranza contra cualquiera de los miembros del Directorio, por la totalidad de la deuda, teniendo quien haya realizado el pago el derecho a la repetición.</p>			

Fuente: Tribunal Fiscal y publicado por el Ministerio de economía y finanzas

Elaborado para fines de la investigación.

Fecha: Octubre 2016

Comentario:

Según los cuadros mostrados anteriormente que exponen la síntesis de 6 Resoluciones del Tribunal Fiscal, el cual tiene campo aplicativo en la imputación de responsabilidad solidaria, mismas que detallo a continuación:

Tabla 10

Comentarios de acuerdo las Resoluciones Del Tribunal Fiscal

Elaborado para fines de la investigación.

Fecha: 2016

N°	RTF N°	ASUNTO	PROCEDENCIA	ANÁLISIS
1	RTF N° 06465-4-2003	RESPONSABILIDAD SOLIDARIA	CUSCO	De acuerdo a lo que nos indica en el numeral 2 del Artículo 16° del Código Tributario, en el cual puedo deducir que si la persona actúa con dolo al tratar de evadir impuestos comprando facturas en blanco y en total conocimiento, es la persona responsable de la infracción y se le imputaría responsabilidad solidaria.
2	RTF N° 05978-1-2010	RESPONSABILIDAD SOLIDARIA	LIMA	Puedo acotar que es necesaria la verificación de la intervención del responsable en el pago del tributo, ya que si él toma decisiones importantes en las operaciones propias del negocio y si estas inhiben de forma directa en la determinación de la deuda tributaria y su pago, se procesaría al representante bajo el artículo 16 del TUO- Código tributario.
3	03259-4-2005	RESPONSABILIDAD SOLIDARIA	LIMA	El representante que haber actuado con dolo, negligencia grave o abuso de facultades, para ello existirá la presunción iuris tantum, es decir la presunción sólo será admisible cuando la certeza del hecho, indicio del que parte la presunción, haya quedado establecida mediante admisión o prueba Cabe mencionar que se acoge el responsable bajo esta premisa siempre que por el accionar propio de esta persona el fisco aprecie que se ha dejado de cumplir con las obligaciones tributarias de la empresa, durante el período en el cual ejerció la representación, no pudiendo imputársele responsabilidad por hechos ocurridos posteriores a la fecha en la cual ya no ejercía dicho cargo.
4	RTF N° 05822-5-2002	IMPUESTO DE PROMOCIÓN MUNICIPAL Y OTROS	HUÁNUCO	Cabe indicar que por ser representante legal, no siempre la persona puede ser juzgada por cometer actos dolosos, ya que se estaría cometiendo arbitrariedad. Pero además, debe de tenerse en cuenta que hoy en día existen los llamados testaferros quienes escudan a los verdaderos responsables del accionar del deudor tributario y que sus decisiones repercuten en la parte operativa de la organización. Con la nueva modificatoria en el 2012 se añadió a la norma que regula “responsabilidad solidaria” el Artículo 16-A: Administrador de hecho, pero cabe indicar que la palabra “salvo prueba lo contrario” da pie al responsable de utilizar artilugios para desvirtuar su acusación por actos dolosos. Por lo que este vacío no permite regular de manera correcta, ya que comprobar y evidenciar el actuar del responsable bajo

				esta premisa es complicado. El Poder Ejecutivo debe actuar en ello para que existan parámetros establecidos de actuación frente a casos como estos.
5	RTF N° 01028-3-2012	RESPONSABILIDAD SOLIDARIA	LIMA	Aquí se está proporcionando lineamientos para la atribución de responsabilidad solidaria, ya que de acuerdo a lo que se estipula en el artículo 16 del Código tributario se es necesario evidenciar que todo el acto doloso y negligente se halla hecho en el periodo de gestión, el responsable ha participado en la generación de la obligación tributaria, ha omitido el pago de la deuda y valiéndose de astucias liquida o desaparece de la actividad comercial; sería éste acusado como responsable solidario y responder con su patrimonio la deuda del contribuyente.
6	RTF N° 02142-4-2002	RESPONSABILIDAD SOLIDARIA	LIMA	Se puede acotar que el artículo 191° de la Ley General de Sociedades regula la responsabilidad solidaria con los directores. Allí se indica que el gerente es responsable, solidariamente con los miembros del directorio, cuando participe en actos que den lugar a responsabilidad de éstos o cuando, conociendo la existencia de esos actos, no informe sobre ellos al directorio o a la junta general. Sin embargo la redacción del artículo 16 del Código tributario no deja claro si es posible imputar responsabilidad solidaria a los directores de una sociedad anónima pues ellos, individualmente considerados, no son ni representantes ni administradores de la sociedad anónima. Es más bien el directorio, como ente colegiado quien ostenta tales calidades. Esta circunstancia le ha permitido al Tribunal Fiscal liberar de responsabilidad solidaria a los directores en todos los casos de solidaridad.

4.1.2. Objetivo N° 02: Realizar un análisis comparado con las normas que regulan responsabilidad solidaria de los administradores de hecho de los países de España, Uruguay y Argentina

Tabla 11

Comparación de las legislaciones internacionales- Síntesis

			
<p>- Art. 16 del Código tributario peruano.</p> <p>- Responsable solidario, es sujeto distinto, pero vinculado al deudor original. Se le puede exigir el cumplimiento de las obligaciones que corresponden al contribuyente.</p> <p>- RS. Objetiva: Basta con la acción u omisión que genere el incumplimiento de las obligaciones tributarias.</p> <p>RS. Subjetiva: Además del incumplimiento se requiere la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades, para dejar de pagar las obligaciones tributarias</p>	<p>-Art. 41 de la Ley General Tributaria Española.</p> <p>-El Ordenamiento español recoge las figuras del responsable solidario y del subsidiario indicando que, salvo disposición en contrario, la responsabilidad es siempre subsidiaria. Será solidaria en los casos de configuración de ilícitos.</p>	<p>- Art. 21 del Código tributario Uruguayo.</p> <p>- Impone responsabilidad solidaria a aquellos representantes legales o voluntarios que no procedan con la debida diligencia en las obligaciones tributarias que correspondan a sus representadas.</p> <p>- Está limitada al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieren actuado con dolo.</p> <p>- Se emanan 4 elementos medulares: a) alcance del concepto de representante, b) criterios para determinar la debida diligencia c) Limitación de la responsabilidad y d) Derecho de repetición.</p>	<p>La ley de procedimiento impositivo N° 11.683 establece en su artículo 8° que responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo, los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones deban determinar la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias, correspondiente a los entes que administran y pagar el impuesto correspondiente.</p>

Elaborado para fines de la investigación.
Fecha: 2016

Comentario

En la Legislación tributaria Española establece criterios entre la responsabilidad solidaria y subsidiaria, como es conocido el “sistema dual”, analizados entre los artículos 41° hasta 43° de la Legislación Tributaria, en la que se aprecia la imputación de responsabilidad por solidaridad, el cual surte efecto a las personas que colaboran activamente en la comisión de la infracción, mientras que serán subsidiarios quienes por conducta omisiva no impidan la comisión de la infracción ni el incumplimiento del pago de la deuda tributaria, por ende se podría decir que se distingue claramente entre el sujeto infractor en el que se penaliza por su conducta y la persona que es parte del acto delictivo por incumplir la obligación de vigilancia, que de ser ejercida se puede evitar la evasión.

A mi parecer los incisos del Artículo 42 de L.T. que se muestran a continuación, dan una buena definición y nuevas perspectivas de imputación en nuestro ordenamiento jurídico, los cuales son:

- a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.
- c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.

Un sector de la doctrina, fundamentalmente española es la Responsabilidad por la garantía del cumplimiento, adscribe a la tesis que considera a estos responsables como garantes de una obligación, siendo la finalidad de esta figura el aseguramiento del crédito tributario y para ello los ordenamientos recurren a una especie de sanción indirecta o a una técnica sancionatoria pues se produce un efecto de tal naturaleza en el patrimonio del elevado a la categoría de responsable.

Así mismo en la Legislación Uruguaya en materia tributaria, se enmarca al responsable solidario bajo el artículo 21 del Código Tributario, en el que se precisa que son responsables solidario a los representantes legales y voluntarios por el pago de los tributos adeudados por sus representados, sin embargo no se precisa o detalla concretamente quienes son, por tal motivo a mi parecer sería una norma que toma este tema de una forma muy generalizada.

Cabe recalcar que a comparación de nuestra norma el Artículo 16° en el que se precisa que uno de los requisitos indispensables es haber actuado con dolo, negligencia grave o abuso de facultades, aquí se utilizan esos términos para medir la extensión de su responsabilidad y su sanción. Por lo que puedo apreciar aún tienen ciertas complicaciones en su ordenamiento, ya que solo se base que por representante legal o voluntario, bastaría para ser imputado como tal, sin embargo en nuestra legislación debe de existir participación en el hecho generador y ser el responsable de la omisión del pago de la obligación tributario, tocando así al verdadero responsable.

La doctrina argentina se ha alineado ampliamente interpretando que la solidaridad en relación con el administrador societario funciona como una sanción. El responsable solidario no es un fiador, pues éste se somete voluntariamente a tal garantía de cumplimiento.

Se establece a título represivo en razón de que la obligación se genera a partir del incumplimiento o violación por parte del director o administrador de los deberes tributarios a su cargo, admitiéndose la existencia de presupuestos en los que la responsabilidad solidaria no resultará atribuible.

En ningún caso corresponderá la imputación de responsabilidad en forma automática, objetiva o genérica sino que la misma deberá basarse en un factor de atribución culpabilidad que requerirá por parte del fisco la sustanciación de un procedimiento que asegure al director o administrador, el ejercicio de su derecho de defensa.

La ley 11.683 dispone la obligación de sustanciar el procedimiento de determinación de oficio cuando el fisco quiera efectivizar la responsabilidad solidaria en materia tributaria. Dicho procedimiento deberá cumplirse individualmente respecto del director o administrador cuya responsabilidad se pretenda imputar, y ello en todos los casos, aun cuando el crédito reclamado no requiera del cumplimiento de tales recaudos para tornarse exigible ante el contribuyente principal.

4.1.3. Objetivo N° 03: Análisis de jurisprudencia del Tribunal Fiscal en relación a Responsabilidad Solidaria a los Administradores De Hecho

4.1.3.1. Caso N° 01 Responsabilidad Solidaria. Empresa Pesquera Tauro S.A.

RTF N° 010346-1-2011 Y RTF 06372-5-2012

a) Datos Generales

Primer Expediente: 15808-2006

Asunto: Impuesto General a las ventas

Fecha: 16/06/2011

Segundo Expediente: 0967-2007

Asunto: Impuesto General a las ventas

Fecha: 26/04/2012

Procedencia: Chimbote

Nota: Interpone demanda el representante legal (recurrente)

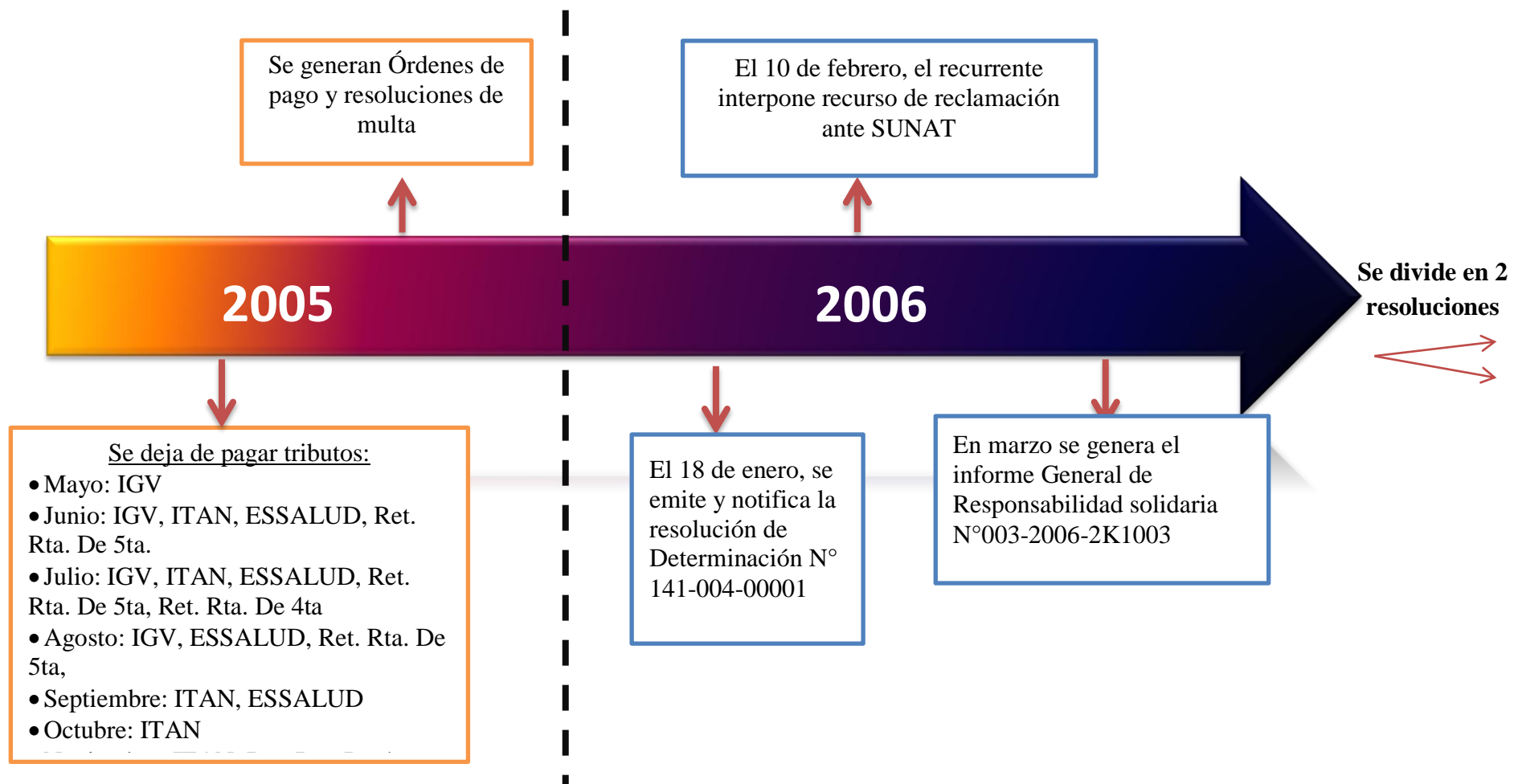


Figura 5: Línea de Tiempo del proceso de imputación de Responsabilidad Solidaria- Administrador de hecho- Caso N° 01

Elaborado para fines de la investigación.

Fecha: 2016

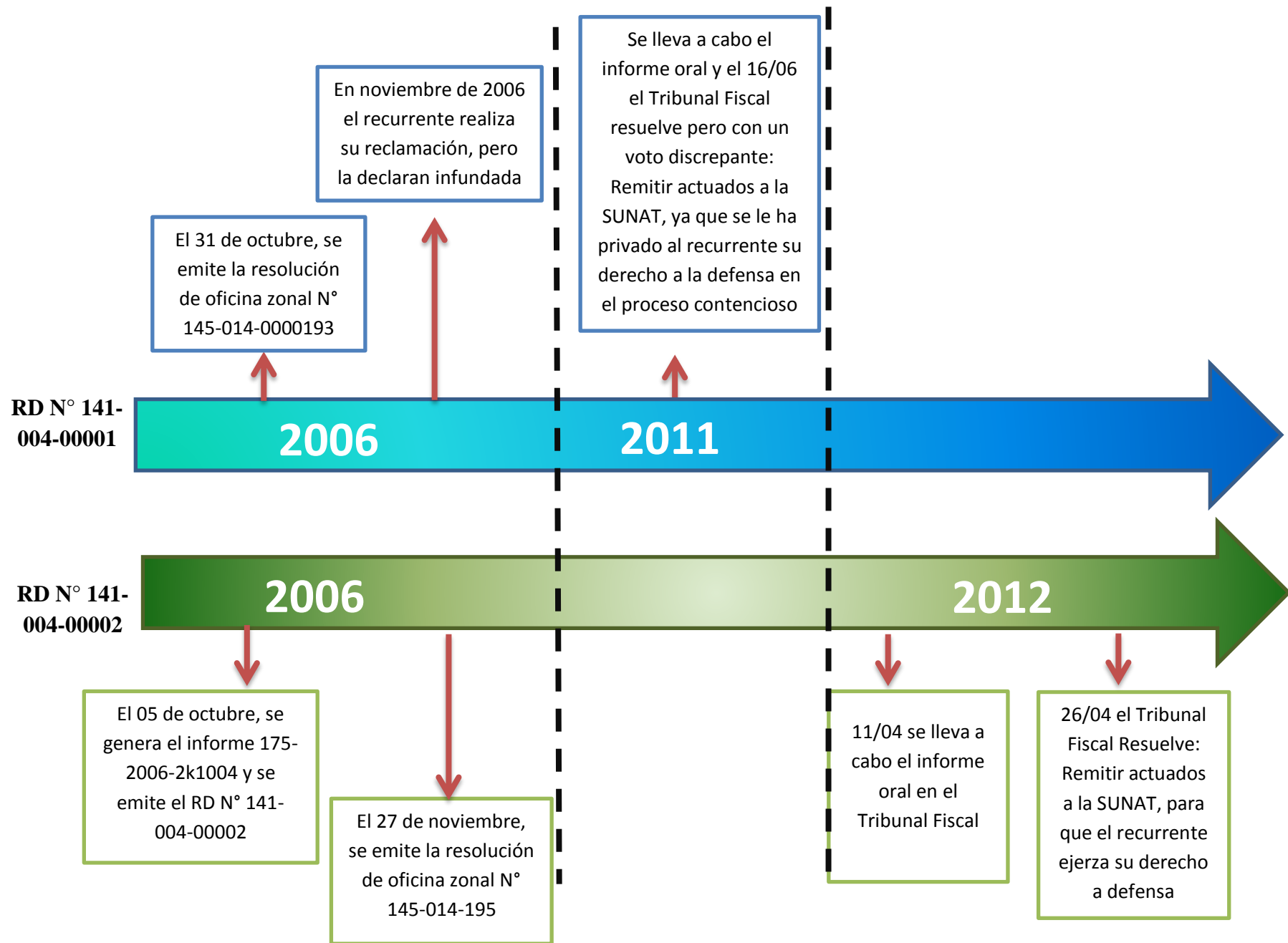


Figura 6: Segunda Parte- Línea de Tiempo del proceso de imputación de Responsabilidad Solidaria- Administrador de hecho- Caso N° 01

Elaborado para fines de la investigación.

Fecha: 2016

b) En materia de Controversia:

Mediante la Resolución de determinación N° 141-004-0000002 (fojas 401 a 403), se declara que el recurrente es responsable solidario del contribuyente Pesquera Tauro S.A., al amparo del último párrafo del artículo 16° del Código tributario, por lo que se le atribuye la deuda tributaria que se indica en los Anexos I y II, en la documentación adjunta (fojas 380 a 400) por no pagar la deuda tributaria del periodo 2005, por el monto de S/.2'912,585.00.

Apelación contra la resolución de oficina Zonal N° 145-014-0000195, por la oficina Zonal de Chimbote de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT.

c) Consideraciones en la RTF:

- Art. 16 del Texto Único ordenado del Código Tributario aprobado por el decreto supremo N° 135-99 EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953.
- Corresponde a la Administración Tributaria probar la existencia de dolo negligencia grave o abuso de facultades.
- Artículo 77° del referido Código, las resoluciones deben contener los motivos determinantes del reparo u observación, fundamentos y disposiciones que la amparan.
- Artículo 109°- Dichos valores son anulables cuando son dictados sin observar lo previsto en el artículo 77°.

Tabla 12

Cuadro Resumen de la RTF 06372-5-201

<u>Postura de la Administración</u>	<u>Postura del Tribunal Fiscal</u>
<ol style="list-style-type: none">1. El Sr. Gabilondo Cabrera Keneth y el recurrente (anónimo) son responsables de la gestión de la empresa Pesquera Tauro S.A.C.2. Evidencia: El Libro De Actas De Junta Generas De Accionistas, el recurrente tuvo representación como director de la empresa desde el año 1999 hasta 30 de marzo de 2005, en él consigna que actuó como representante de las empresas accionistas de Pesquera Tauro, participando siempre en las decisiones importantes de la empresa, para su beneficio como de los terceros.(foja 231)3. El recurrente genera crisis económica financiera en la empresa, al gestionar la venta del principal y único activo, La planta industrial incluido el terreno, maquinarias y equipos que la componen, ubicado en el puerto de Casma.(foja 121 a 162)5. A pesar que su renuncia fue acordada el 8 de febrero del 2005, éste siguió ejerciendo la gestión de la empresa, como apoderado, director y representante., por lo que se le considera como “Administrador de hecho”, por ejercer funciones de representación y gestión con posterioridad a la renuncia.6. Las condiciones de venta del activo ya habían sido pactadas desde que se firmó el contrato Due Dilligence en febrero del 2004.	<p>Se declara remitir los actuados, respecto de la responsabilidad determinada, por cuanto la Administración ha incorporado como fundamento la categoría de "administrador de hecho", la que, según indica, surge ante la evidencia de que la conducta delictiva (o dolosa) será muchas veces referible a un sujeto que gestiona la actividad de la sociedad sin un título formal de administrador; por lo cual, quien actúe como administrador de hecho de la sociedad responderá personalmente frente a la sociedad, a los accionistas y frente a los acreedores del daño que cause; por lo que al haberse convalidado el valor impugnado al señalarse nuevos fundamentos, de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 109° del Código Tributario, sin embargo, ello ha significado privarle de una instancia en el procedimiento contencioso tributario, por lo que procede que la Administración dé trámite de reclamación a la apelación interpuesta a fin de que el recurrente pueda ejercer su derecho de defensa, debiendo emitirse nuevo pronunciamiento teniendo en cuenta los extremos cuestionados en dicho recurso.</p>

Elaborado para fines de la investigación.

Fecha: 2016

Comentario

Punto N° 01:

El tribunal resuelve remitir los actuados, para que el recurrente tenga el derecho a la defensa. Ello se debe a que en la primera RTF con N° 010346-1-2011 basada en la Resolución de Determinación N° 141-004-0000001, se emite y se comunica al litigante una notificación que no se encontraba dentro del marco legal.

Conforme lo establece el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, es causal de nulidad del acto de la Administración aquella notificación que es “dictado prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido”. En este punto, es preciso señalar que, producto de los diversos pronunciamientos realizados por el Tribunal Fiscal se ha dotado de datos muy importantes para los contribuyentes, que en el ejercicio de su derecho de defensa, han sido útiles para la declaración de la nulidad de la notificación de un acto administrativo, Así como lo señala la La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT (2009), en el que estipula los siguientes requisitos para una correcta notificación:

- Lugar exacto en el que se realizó la notificación (dirección).
- Si el domicilio fiscal se encontró cerrado.
- Si el domicilio fiscal no existe.
- La persona con quien se entendió el acto de la notificación.

Por tal motivo, el fisco emite su segunda Resolución de Determinación N° 141-004-0000002, el cual rectifica a la primera. Sin embargo, según la apreciación del tribunal el recurrente ha sido privado de una instancia del procedimiento contencioso y por tal motivo éste tiene que ejercer su derecho a defensa.

Cabe mencionar que según el Gráfico N° 03 (Flujograma del proceso para la imputación de Responsabilidad Solidaria), mencionado líneas arriba, en el que se visualiza las acciones que debe de tomar el ejecutor coactivo para que el área de recaudación de la Administración para que llegue a emitir la resolución de determinación e imputación de responsabilidad solidaria al administrador o representante.

Es de vital importancia que cada documento y proceso realizado sea efectuado de acuerdo a ley para no tener observaciones que invaliden la investigación. Así mismo el deudor puede ejercer su derecho a defensa y apelar las acusaciones.

Punto N° 02:

Según la RTF N° 010346-1-2011(anexo 04), en la página 4, el Voto discrepante de la vocal Amico de las Casas, manifiesta una posición interesante y atribuye al recurrente “Administrador de Hecho” en base a las evidencias fehaciente mostradas por la Administración, en las que se puede comprobar la gestión del recurrente después de su renuncia pactada y aceptada en el Libro de actas. Sin embargo en la enunciación de los autos de las dos resoluciones de determinación, el fisco debe de replantear su investigación e imputar, tal como lo señala el vocal, responsabilidad solidaria bajo la condición de administrador de hecho por las deudas generadas en los meses de mayo a agosto del 2005.

Punto N° 03:

El investigado, siendo nombrado como director el 18 de enero de 1999 y a la vez siendo el apoderado y representante legal de la empresa Pesquera Tauro S.A., de acuerdo al Artículo 177° de la Ley General de Sociedades, se le confiere una responsabilidad ilimitada y solidaria por los daños y perjuicios que puedan ocasionar, por actos o acuerdos contrarios a la ley o al estatuto, por aquellos realizados con dolo, abuso de facultades o negligencia grave estando facultados a interponer las acciones de responsabilidad correspondientes tanto la sociedad, como los accionistas de la misma, e incluso los terceros que hubiesen sido perjudicados por alguno de estos actos; puesto que el directorio conforma un órgano depositario de la confianza del conjunto de socios.

Ahora bien, se le procesa y se le atribuye culpabilidad al investigado por la venta de su principal activo que es la planta industrial incluido el terreno, maquinarias y equipos que la componen, ubicado en el puerto de Casma, generando crisis económica financiera en la empresa. Al firmar en febrero del 2004 el contrato “Due Dilligence”, llamada también auditoría legal, se trata de una revisión o examen de la situación jurídica del bien a comercializar, el cual puede ser efectuada por el propio vendedor o comprador con el propósito de obtener la información precisa del bien. (Cazorla, 2013)

Con la firma de dicho contrato, se muestra claramente que el investigado, tenía todas las intenciones de vender dichos activos, por lo que es evidente que él es el responsable de la gestión de la venta, que por obvias razones desencadenaría la quiebra de la empresa. Cabe acotar, que el imputado adrede y con intención, dejó de cancelar las obligaciones tributarias, puesto que la empresa más adelante sería considerada en quiebra y por ende se efectuaría su liquidación.

Así mismo, recae dicha responsabilidad ya que después de su renuncia el recurrente el 20 de julio del 2005 suscribió diversos cheques emitidos por Pesquera Tauro S.A. como representante de la misma, y el “Cuestionario de control” indica que el recurrente tenía a su cargo diversas actividades al interior de la empresa como la aprobación, venta, retiro y destrucción de activos fijos. Es por ello que se le imputa Responsabilidad solidaria en la categoría de “Administrador de hecho”, puesto que según se menciona en la resolución del Tribunal Fiscal N° 06372-5-2012 “Administrador de hecho surge ante la evidencia de que la conducta delictiva (o dolosa) será

muchas veces referible a un sujeto que gestiona la actividad de la sociedad sin un título formal de administrador”

Lo que me genera incertidumbre, es que al ser una sociedad, los accionistas tuvieron que tener decisión y ser partícipes en la venta de los activos, sin embargo, no se les puede imputar responsabilidad solidaria , ya que no muestran actos dolosos que coadyuven a la quiebra de la empresa, ni tampoco se tiene evidencia de las gestiones que hayan realizado en la organización, que hayan tomado decisiones importantes en las actividades propias del negocio o conciencia de la deuda tributaria y decisión en la omisión del pago de los tributos adeudados.

Así mismo, al generar la venta y provocar la liquidación de la empresa, teniendo conciencia de las deudas tributarias pendientes, provocaría que el contribuyente principal o deudor tributario se quede sin garantías y su deuda se vuelva incobrable, este acto según el art. 257 y siguientes del Código Penal considerado como Alzamiento de bienes, es castigado con las penas de prisión de uno a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses.

4.1.3.2. Caso N° 02 Responsabilidad Solidaria. Corporación Dan Cerviz S.A.

RTF 14-766-8-2011 y RTF 08635-8-2014

a) Datos Generales

Primer Expediente:	7566-2009
Asunto:	Responsabilidad Solidaria
Fecha:	02/09/2011
Segundo Expediente:	15750-2008
Asunto:	Responsabilidad Solidaria
Fecha:	16/07/2014
Procedencia:	Lima
Nota:	Interpone demanda el Gerente (recurrente)

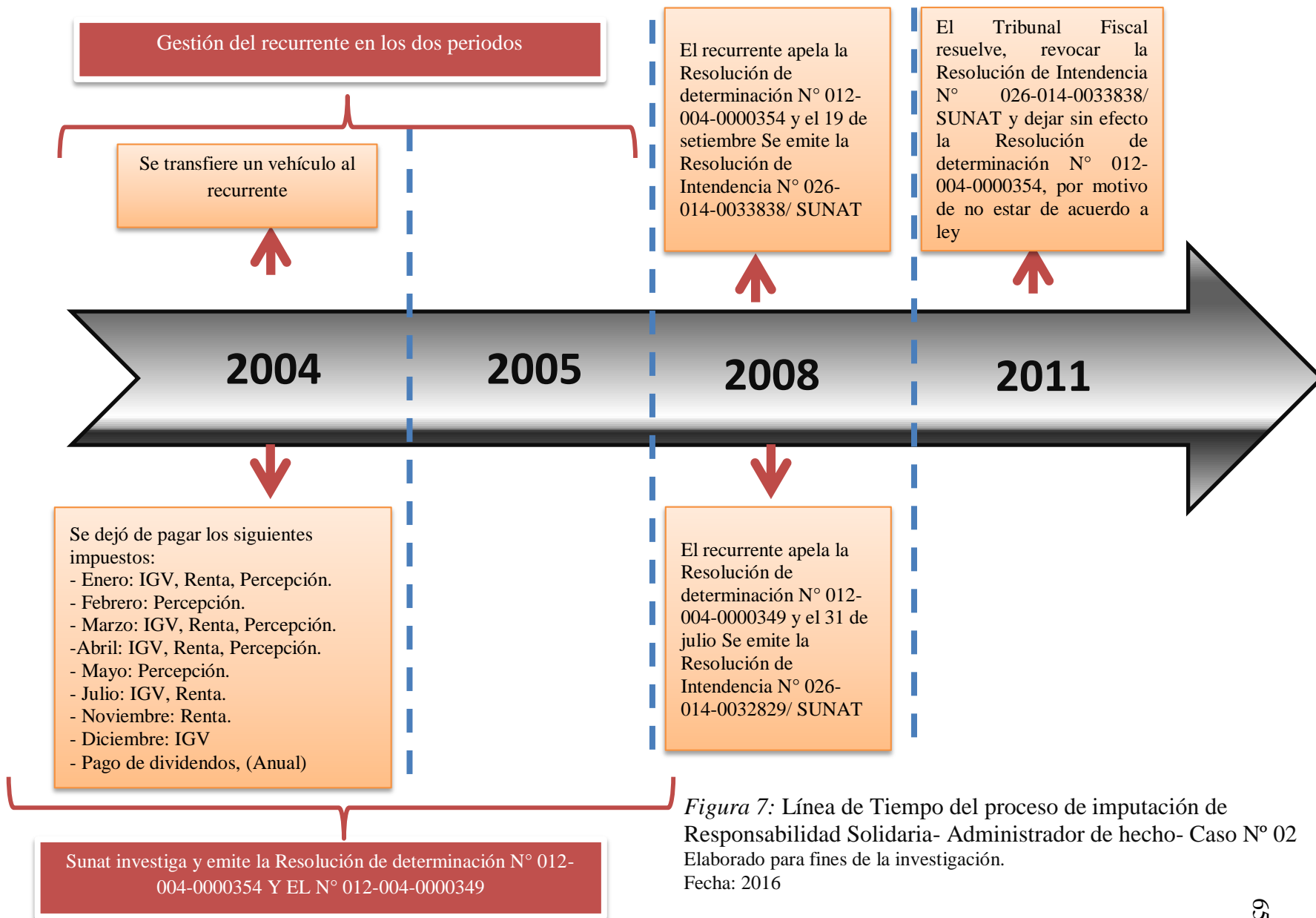


Figura 7: Línea de Tiempo del proceso de imputación de Responsabilidad Solidaria- Administrador de hecho- Caso N° 02 Elaborado para fines de la investigación. Fecha: 2016

b) En materia de Controversia

Mediante la Resolución de determinación N° 012-004-0000349, se atribuye responsabilidad solidaria al recurrente, por la deuda tributaria del contribuyente principal Corporación Dan Cerviz S.A., por pagos pendientes del Impuesto a la renta de tercera categoría, IGV, Percepciones y distribución de dividendos, debido a la comisión de las infracciones tipificadas por los numerales 1,2 y 3 del artículo 175°, numerales 1 y 4 del artículo 176° y numerales 1 y 4 del artículo 178° del Código Tributario

c) Posición del Recurrente

- ✓ De acuerdo al principio de literalidad, solo ha tenido su representación para efectos procesales y contractuales, más no hubo injerencia en la determinación, liquidación y pago de impuestos, por lo que no es aplicable el numeral 4 del artículo 16° del Código Tributario.
- ✓ Celebró contratos de compra venta de inmuebles y vehículos por orden de Corporación Dan Cerviz S.A., debido a sus facultadas contractuales otorgadas
- ✓ Las facultades otorgadas por la empresa no son de administración y disposición de recursos y tuvo facultad de carácter financiero o de decisiones en el pago de obligaciones.
- ✓ En el contrato firmado por Corporación Dan Cerviz S.A con PETROPERU aparece como Gerente general, en la partida Registral N°00865885- Asiento C00003, en el cual no se le consigna como Gerente, sino como un apoderado que cuenta con facultades de carácter procesal y contractual.
- ✓ En el año 2004, era otra persona el gerente, y las ventas realizadas en ese año las realizó como apoderado.
- ✓ No ha sido Gerente general, director, accionista o apersonado ante la SUNAT, tenía la calidad de empleado de dicha empresa (boletas de pago).

Tabla 13

Resumen de la RTF 08635-8-2014

Posición de la Administración	Posición del Tribunal Fiscal
<p>- El artículo 16° del Código Tributario, el inciso e) del artículo 67° de la Ley del Impuesto a la Renta, inciso b) del artículo 39° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 152°, 190° y 191° de la Ley General de Sociedades, concluye que la administración ordinaria de la empresa conlleva la realización de todos los actos propios de la organización de la sociedad y comprende el cumplimiento de las obligaciones legales y tributarias.</p> <p>-La información proporcionada por la Dirección General de hidrocarburos del Ministerio de Energía y Minas y Petroperú S.A. y en aplicación de la Norma VIII del Código Tributario y la RTF N°06686-4-2004, se tiene que el recurrente actuó como ADMINISTRADOR DE HECHO, bajo la calidad de Gerente General.</p> <p>-Al haber actuado en calidad de Gerente General, gozaba de las facultades otorgadas en los estatutos de la empresa, por lo que estaba en la capacidad de administrar económicamente los recursos dinerarios de la empresa. Durante los años 2004 y 2005 ejerció activamente el cargo de Gerente, por lo que se configura los numerales 2 y 4 del artículo 16° del Código Tributario.</p> <p>- Corporación Dan Cerviz S.A no exhibió los libros y registros contables de los ejercicios 2004 y 2005, no presentó la declaración jurada del Impuesto a la Renta del año 2005 pedidos por la administración, por lo que se consideró que no llevaba contabilidad según presunción contenida en el numeral 1 y 9 del artículo 16° del Código Tributario.</p> <p>-La empresa en el año 2004 transfirió al recurrente un vehículo, sin emitir comprobante de pago y además que no se registraron contablemente las transferencias de activos fijos de dicha empresa, se evidencia la actitud dolosa de engañar al fisco a fin de pagar menos impuesto o dejar de pagarlos.</p>	<p>- En las Resoluciones N° 07254-2-2005 Y 00232-3-2010, para imputar responsabilidad solidaria es necesario verificar: i) Si tenían tal calidad en los periodos acotados por los que se le atribuye responsabilidad solidaria (ii) Si se encontraban encargados y/o participaban en la determinación y pago de tributos por tales periodos; y (iii) Si el incumplimiento de obligaciones tributarias ocurrió por dolo, negligencia grave o abuso de facultades del representante.</p> <p>-No resulta suficiente que se encontrara acreditado que el recurrente tenía la calidad de representante legal, sino que además era necesario que se acreditara que se encontraba encargado y/o participaba en la determinación y pago de sus tributos respecto de los ejercicios acotados, lo que no ha sucedido en autos.</p> <p>- La atribución de responsabilidad solidaria al recurrente mediante el valor impugnado no se encuentra arreglada a ley, por lo que corresponde revocar la apelada y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° 012-004-0000349.</p> <p>- En cuanto a la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, dicha norma solo es aplicable para establecer el hecho imponible que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria sustancial, por lo que no sería aplicable para atribuir a una persona la representación legal de una empresa.</p>

Elaborado para fines de la investigación.
Fecha: 2016

Comentario

Punto N° 01:

Tal como lo señala el Tribunal fiscal en sus Resoluciones N° 07254-2-2005 y 00232-3-2010, sostiene para imputar responsabilidad solidaria es necesario que:

- i) “Si tenían tal calidad en los periodos acotados por los que se le atribuye responsabilidad solidaria”.

Efectivamente, de acuerdo a lo que menciona la Administración el recurrente realizaba actividades como Gerente de la empresa a pesar de que en los Registros Públicos se inscribió el poder otorgado por la entidad como mandatario o apoderado de la misma, durante los años 2004 y 2005, tal como se sustenta en la información otorgado por Petroperú, en la que el recurrente firma como Gerente y no como apoderado.

- (ii) “Si se encontraban encargados y/o participaban en la determinación y pago de tributos por tales periodos”

El fisco sostiene que el recurrente “al actuar en calidad de Gerente General, gozaba de las facultades otorgadas en los estatutos de la empresa, por lo que estaba en la capacidad de administrar económicamente los recursos dinerarios de la empresa”, sin embargo tal y como manifiesta el investigado que como representante durante esos periodos se encontraba otra persona.

Cabe acotar que si el fisco lo señala como Administrador de hecho, el cual según el artículo 16-A en el numeral 3 del Código Tributario sostiene que: “Quien actúa frente a terceros con la apariencia jurídica de un administrador formalmente designado” puede ser juzgado como tal, pero también para imputarle responsabilidad solidaria se es necesario probar el acto doloso y sobre todo evidenciar su participación en la omisión del pago del tributo y en la generación de la misma.

- (iii) “Si el incumplimiento de obligaciones tributarias ocurrió por dolo, negligencia grave o abuso de facultades del representante”.

Para tal efecto la administración refiere que la empresa en el año 2004 transfirió al recurrente un vehículo, sin emitir comprobante de pago y además que no se registraron contablemente las transferencias de activos fijos de dicha empresa, se evidencia la actitud dolosa de engañar al fisco a fin de pagar menos impuesto o dejar de pagarlos. Así mismo por el hecho de no exhibir los libros en el momento que el ejecutor coactivo se los requirió, se le atribuye que no llevaba contabilidad.

En el Código tributario en el Artículo 16°, inciso 13, numeral 1: refiere que para que se considere que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario, cuando el deudor tributario no lleva contabilidad, y se puede dar esa presunción ya que el recurrente hizo caso omiso ante el requerimiento del fisco, al no entregar sus libros contables dentro de los 10 días hábiles.

En este caso solo se le puede atribuir responsabilidad por su participación en la transferencia del vehículo, más no en tener participación en la parte contable e inhibir en la decisión de la evasión e impago de las obligaciones generadas en el periodo y si no existe material probatorio, no se basta con la presunción del delito o acto doloso.

Punto N° 02

Analizando el contexto de la problemática en el cual la Administración imputa al recurrente responsabilidad solidaria bajo la modalidad de “administrador de Hecho”, solo por la firma de un contrato con Petroperú, el cual no llego a pactarse el trato, su presunción puede perder validez, ya que dicha norma legal tiene implicancias más complejas; ya que nuestro ordenamiento adopta un sistema objetivo en donde se presume la existencia del dolo, negligencia grave o abuso de facultades trasladando la carga de la prueba en cabeza del presunto responsable para “probar su inocencia” no resulta suficiente la sola verificación de su inconducta porque aún, en la práctica diaria se presentan situaciones no previstas en la norma que ameritar determinados criterios. Así mismo la Corporación Dan Dan Cerviz S.A con Ruc N° 20126546859, mantiene toda una lista de deudas tributarias generadas desde que da inicio sus actividades en el año 1993, siendo en los años 2004 y 2005 una deuda de S/.36´172,423.00 soles, tal como se demuestra en la siguiente imagen:

CRITERIOS DE BÚSQUEDA:			
<input checked="" type="radio"/> Número de RUC	<input type="text" value="20126546859"/>	Ingrese el código que se muestra en la imagen:	
<input type="radio"/> Tipo y Número de Documento de Identidad	<input type="text" value="Documento Nacional de Identidad"/>	Refrescar código	
<input type="radio"/> Nombre ó Razón Social			

1931890.00	2003 - 11	18/08/2006	Tesoro Público
1364587.00	2003 - 12	18/08/2006	Tesoro Público
16479056.00	2003 - 13	18/08/2006	Tesoro Público
3685159.00	2004 - 01	15/07/2005	Tesoro Público
2349.00	2004 - 01	15/07/2008	Essalud
10406.00	2004 - 01	15/07/2008	ONP
1170800.00	2004 - 02	18/07/2005	Tesoro Público
3392099.00	2004 - 03	18/07/2005	Tesoro Público
1908383.00	2004 - 04	18/07/2005	Tesoro Público
843133.00	2004 - 05	18/07/2005	Tesoro Público
296342.00	2004 - 06	24/04/2007	Tesoro Público
4434091.00	2004 - 07	24/04/2007	Tesoro Público
299062.00	2004 - 08	24/04/2007	Tesoro Público
269366.00	2004 - 09	24/04/2007	Tesoro Público
296950.00	2004 - 10	27/04/2005	Tesoro Público
27035.00	2004 - 11	24/04/2007	Tesoro Público
180735.00	2004 - 12	24/04/2007	Tesoro Público
19043135.00	2004 - 13	25/05/2007	Tesoro Público
2192.00	2005 - 01	03/12/2008	Tesoro Público
987.00	2005 - 02	03/12/2008	Tesoro Público
2509.00	2005 - 03	03/12/2008	Tesoro Público
282165.00	2005 - 04	23/05/2005	Tesoro Público
1965.00	2005 - 04	05/08/2005	Essalud
1473.00	2005 - 04	05/08/2005	ONP
11615.00	2005 - 05	05/08/2005	Tesoro Público
1087.00	2005 - 06	03/12/2008	Tesoro Público
470.00	2005 - 07	09/03/2006	ONP
8924.00	2005 - 13	02/06/2006	Tesoro Público
18024.00	2006 - 02	08/05/2006	Tesoro Público
2948.00	2006 - 02	22/05/2006	Essalud
8888.00	2006 - 03	16/08/2006	Tesoro Público
8888.00	2006 - 03	15/06/2006	Essalud
8888.00	2006 - 04	12/07/2006	Essalud

Figura 8: Deuda en Coactiva de la empresa Corporación Dan Cerviz S.A

Fuente: Portal web- Consulta de Ruc- SUNAT

Fecha: 2016

4.2. Discusión

De acuerdo a los resultados obtenidos y en la realidad en la que nuestra legislación se encuentra emergida, se puede apreciar, que la normatividad vigente no es completa y hasta es deficiente al existir ciertos vacíos al regular los aspectos de imputación de responsabilidad solidaria de los representantes legales,

En el Artículo 16°-A del Código Tributario, puedo señalar que su fórmula inicial apunta a estos administradores de hecho como los responsables de pagar los tributos por tener participación en la generación del hecho imponible y decisión en la omisión del pago de la deuda tributaria generada, a diferencia del art. 16 que establece primero una responsabilidad simple de los representantes, para luego distinguir los casos de responsabilidad solidaria, es decir, que no cualquier administrador de hecho será responsable solidario, sino solo aquél que hubiera tenido control del tema tributario

Cuando nuestro ordenamiento adopta un sistema objetivo en donde se presume la existencia del dolo, negligencia grave o abuso de facultades trasladando la carga de la prueba en cabeza del presunto responsable para “probar su inocencia” no resulta suficiente la sola verificación de su conducta porque aún, en la práctica diaria se presentan situaciones no previstas en la norma que ameriten determinados criterios que, por cierto, ya han sido adoptados por el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia, estableciendo lineamientos básicos de imputabilidad.

Para que la Administración Tributaria impute responsabilidad solidaria se es necesario que su investigación y determinación de responsabilidad esté bajo el marco legal y que el investigado pueda ejercer su derecho a defensa de lo contrario se presenta la nulidad del caso. Por ende en cada instancia, es importante que desde su requerimiento, notificación, determinación, entre otros se especifique el motivo, atribuciones y demás detalles antes mencionadas, para que el investigado en el proceso contencioso pueda ejercer su derecho.

En el análisis realizado a los 6 Resoluciones del tribunal fiscal como soporte de la investigación, se puede apreciar que el Tribunal Fiscal establece lineamientos que indican el actuar ante posteriores casos similares, como lo es que se (i) Si tenían tal calidad en los periodos acotados por los que se le atribuye responsabilidad solidaria. ii) Si se encontraban encargados y/o participaban en la determinación y pago de tributos por tales periodos. (iii) Si el incumplimiento de obligaciones tributarias ocurrió por dolo, negligencia grave o abuso de facultades del representante, Así mismo se menciona que es importante evidenciar el acto doloso, negligencia grave o abuso de facultades, de lo contrario se estaría cometiendo arbitrariedad. Ciertas actitudes que puede haber cometido el investigado, tales como compra de facturas, no entregar libros contables, encontrarse en la situación de No Habido, evidencia la actitud dolosa, en que su demostración es clara y clave para su imputación.

Así mismo se habla del responsable solidario en las sociedades, en la que solo el gerente, representante o responsable, asignado por el directorio con o sin título formal puede ser juzgado bajo esta premisa, cabe mencionar que los directores no pueden ser juzgado bajo esa condición ya que no reúnen los requisitos, solo en su unidad y como ente legal se le puede atribuir, en el caso de los accionistas, estos solo responden con su patrimonio hasta el valor de sus acciones y no por la deuda total.

En la comparación de las legislaciones, a mi criterio, El ordenamiento jurídico Español es más preciso en su regulación, a pesar que da prioridad al responsable subsidiario, sin embargo atribuye responsabilidad solidaria solo por acciones ilícitas o dolosas. Cabe mencionar que aquí también serán imputados bajo esta premisa las personas que colaboren o sean causantes de la ocultación o transmisión de bienes con la finalidad que los deudores principales pierdan sus garantías e impedir la actuación de la Administración.

Como último punto, el estudio que se realizó en base a las dos resoluciones desarrolladas en resultados, son los únicos casos llevados ante el tribunal fiscal por imputación de responsabilidad solidaria como Administrador de hecho, casos de la ciudad de Chimbote y Lima. En el primero se pudo corroborar que la investigación está de acuerdo a la legislación vigente y cuyo análisis tiene autos probatorios que indican la realidad del acto doloso generado por el recurrente, sin embargo el Tribunal fiscal falla a favor del litigante debido a que la administración cometió error en la notificación de la primera Resolución de Determinación, que al darse cuenta lo enmendó generando nueva resolución, llevándose ambos procesos a la par, pero por ser ligado uno del otro, se contempló que se había reprimido al recurrente en su derecho a la defensa. En el segundo caso es todo lo contrario, ya que la administración se basa en presunciones y su evidencia no es contundente para imputar responsabilidad solidaria,

V. Conclusiones y Recomendaciones

5.1. Conclusiones

1. El artículo 16-A del Código Tributario no regula suficientemente la imputación de responsabilidad solidaria a los administradores de hecho. A pesar que el artículo predecesor establece pautas generales, con la finalidad que con este nuevo artículo se llegue a imputar al verdadero responsable.

Cabe precisar que en el artículo antes mencionado señala que estas personas administradoras de hecho serán responsables cuando “por dolo o negligencia grave se dejen de pagar las deudas tributarias”, así mismo debe de participar en las decisiones propias del negocio y en el ámbito tributario. En la realidad, en algunas situaciones la persona que ejerce gestión en la parte comercial, no siempre es la que toma decisiones en el aspecto tributario, por lo que es necesario que la norma tenga más precisión y se adjudique a la norma como debería ser el actuar de aquellos representantes que están exentos de ser juzgado bajo esta norma. Cabe mencionar que el dolo, negligencia grave y abuso de facultades son tres supuestos distintos, con naturaleza tributaria y jurídica propia y no se pueden legislar como si se tratara de lo mismo o sin una definición particular previamente establecida en el mismo Código tributario, por lo que ello lleva a la confusión del legislador

Con la nueva reforma introducida por el Decreto Legislativo. N° 1121 que modifica el numeral 6 del tercer párrafo del artículo 16° del Código Tributario, permite combatir un mayor número de conductas fraudulentas, reforzando así a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06465-4-2003.

2. En nuestra legislación prevalece la responsabilidad solidaria, en lugar que la subsidiaria, y ello se debe que el tema subsidiario se deben de acabar todas las instancias en cobranza contra el deudor principal para luego recurrir al responsable, aquí emerge el peligro de la prescripción de la deuda, en cuanto la solidaridad se puede ser juzgado tan el deudor principal como responsable al mismo tiempo pero por atribuciones distintas. Por el contrario en la legislación Española, prevalece la subsidiaridad. España distingue claramente a los responsables solidarios de los responsables subsidiarios. Entre los primeros ubica a los causantes o colaboradores activos de la realización de una infracción tributaria, a los sucesores de una explotación o actividad, mientras que entre los segundos incluye, a los administradores de las personas jurídicas y a los administradores concursales. Destaca la legislación española que, salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria. A tal punto ello es así que, si bien tanto para hacer valer la responsabilidad solidaria como subsidiaria es necesario seguir un procedimiento especial al efecto, sólo una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria podrá dictar acto de declaración de responsabilidad al subsidiario.

En el caso de argentina, existe dos ordenamientos jurídicos provinciales, como lo es en Santa Fe y Buenos aires, en la investigación se ha tomado como referencia el ordenamiento

jurídico de la segunda provincia, en el que manifiesta que en la legislación no responsabiliza al directorio como cuerpo colegiado sino a sus directores en forma singular, pues ellos actúan por la sociedad. Ellos actúan “en lugar de otro”, ese otro es la sociedad, es decir, el contribuyente principal. Así mismo se opta por el aspecto solidario tomando una naturaleza sancionadora, por lo que será necesario que se acredite que el administrador ha actuado con culpabilidad.

Lo que me llama la atención es que en su legislación se ha optado por mencionar, de qué manera los investigados bajo esta premisa pueden quedar exentos de culpa, el cual menciona que si se demuestra debidamente a la Administración Federal De Ingresos Públicos que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales, estos quedaran libres de imputación por Solidaridad.

En la legislación uruguaya, no existe una definición exacta por imputación de administrador de hecho sin embargo, la solidaridad lo ven desde el punto de vista de la participación en la deuda y el actuar del representante. La exoneración de libera a los demás implicados, si solo ha sido una persona la beneficiada (sociedades).

3. Se desarrolló durante la investigación 2 casos llevados al Tribunal Fiscal por la imputación de Responsabilidad Solidaria como Administrador de hecho, el primer caso fue **de la Empresa Pesquera Tauro S.A.** con las RTF N° 010346-1-2011 Y RTF 06372-5-2012 y como resultado del análisis, concluyo que:
 - a) La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria- SUNAT. Debe emitir las notificaciones de acuerdo al marco legal normado en el artículo 109° del Código Tributario para evitar la nulidad de los procesos.
 - b) Imputar Responsabilidad Solidaria bajo la categoría de “Administrador de hecho” al recurrente ante la evidencia de que la conducta delictiva (o dolosa) será muchas veces referible a un sujeto que gestiona la actividad de la sociedad sin un título formal de administrador, por las deudas generadas en los meses de Mayo a Agosto del 2005 y el IGV generado por la venta de la Planta industrial incluido el terreno, maquinarias y equipos.
 - c) Provocar la liquidación de la empresa es castigado con pena de prisión según el art. 257 siguientes del Código Penal considerado como Alzamiento de bienes.

El segundo caso es de la **empresa Corporación Dan Cerviz S.A.** con las RTF 14-766-8-2011 y RTF 08635-8-2014, en el cual al litigante se le atribuye administrador de hecho por firmar un contrato con la empresa Petroperú, realizando actividades como gerente de la empresa, haber participado en la transferencia de un vehículo y siendo este no registrado contablemente, por ende se le atribuye acto doloso, Sin embargo la Administración no tiene evidencia fehacientes que el procesado haya tenido participación en la omisión del pago del tributo y más aún en el hecho generador, por lo que tributariamente, no se le puede juzgar bajo esta premisa.

5.2. Recomendaciones

1. Para que la investigación de la Administración sea efectiva y por el contrario no sea anulada por no estar de acuerdo a ley, no solo el ejecutor coactivo debe de seguir su proceso según IFGRA-PE.24 (Procedimiento Específico para imputación de Responsabilidad Solidaria), también debe de tener total cuidado tanto en la redacción de sus informes y resoluciones de determinación, así como también la notificación de la misma.
2. En el tema tributario no surte mayor importancia y no valida como sustento probatorio y eficiente los testigos, sin embargo es necesario resaltar que para evidenciar los hechos de gestión de la empresa, haber tenido decisiones importante en su actividades, presentarse con los clientes y proveedores como representante de la organización, y de acuerdo a la normatividad tributaria estudiada, son requisitos primordiales para determinar su responsabilidad bajo la premisa de responsable por representación o administrador de hecho, de ser el caso de no tener un título formal.
3. El tema ADMINISTRADOR DE HECHO, es una situación real que hoy en día aqueja al fisco. Existen una gran variedad de casos y en muchos de ellos no son del todo juzgado bajo esta norma por falta de evidencias, por tal motivo se recomienda que la norma sea más precisa, ya que tal como se ha analizado existe una inaplicancia de la norma por los vacíos que contiene. Por ende en las legislaciones tributarias en los países estudiados se ha obtenido información enriquecedora, que podría incluirse en nuestra norma, como por ejemplo:
 - Aclarar bajo qué condiciones los responsables de las personerías jurídicas han actuado exentos de dolo, negligencia grave o abuso de facultades.
 - Definir en la norma por separado las palabras dolo, negligencia grave o abuso de facultades ya que tienen naturaleza tributaria y jurídica propia.
 - En la legislación española se puede recoger los siguientes supuestos:
 - a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.
 - b) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.

El cual en nuestro Código tributario no regula a los responsables que impidan la actuación del fisco por la ocultación de bienes o participar en ello.

VI. Referencias Bibliográficas

- Apuntes Juridicos. (2011). Elementos de la relación de Derecho. Obtenido de <http://jorgemachicado.blogspot.pe/2011/02/erd.html>
- Asesoría CrysalyS. (10 de octubre de 2013). Responsabilidad Solidaria VS Responsabilidad Subsidiaria. Recuperado de <https://crysalySasesoria.wordpress.com/2013/10/08/responsabilidad-solidaria-vs-responsabilidad-subsidiaria/>
- Barsallo Ramos, C. (2012). Código Tributario para contadores- Análisis, base legal y doctrinaria, jurisprudencias, casos prácticos, flujogramas. (G. J. S.A.C, Ed.) Lima: Imprenta Editorial el Buho E.I.R.L.
- Bazan Flores, A. (2014). Analisis de Responsabilidad Civil y productor defectuoso en el ordenamiento jurídico peruano. Chiclayo: TED-340-238- USAT.
- Bravo Cucci, J. (2006). Fundamentos de derecho tributario. Lima: Palestra Editores.
- Castañeda Cornejo, L. (2015). Régimen de responsabilidad aplicable a los consorcios en las contrataciones públicas. Chiclayo: TED-340-293.
- Castro Becerra, A. (2012). a discrecionalidad como factor de transgresión de principios y derechos constitucionales del contribuyente en los procedimientos de fiscalización tributaria en el Perú. Chiclayo: TED-740-161.
- Castro, M. J. (2008). Pago de utilidades a accionistas existiendo deuda tributaria en cobranza coactiva ¿Se produce responsabilidad solidaria al representante legal? Contadores & Empresas, 17 y 16.
- Cazorla, L. (2013). ¿Qué es una Due Diligence? Recuperado de <http://luiscazorla.com/2014/01/que-es-una-due-diligence/>
- Chay Jimenez, K. (2011). La auditoria interna y la evolución de los indicios de fraude y la implementación de medidas preventivas en la empresa Almacenes y Representaciones DECA S.A.C. Chiclayo: TE657112- USAT.
- Código Tributario. (2012). Responsables y Representantes - Administrador de hecho ART 16-A (Vol. Capítulo II). Lima.
- Cortés & Pérez Auditores y Asesores Asociados, S.L. (02 de MARZO de 2012). El Administrador De Derecho Y El De Hecho En Las Sociedades De Capital. Recuperado de <http://cortesyperez.blogspot.pe/2012/03/el-administrador-de-derecho-y-el-de.html>
- Cossio Carrasco, V. (2008). Criterios jurisprudenciales en materia tributaria. Lima: Editorial el Buho E.I.R.L.

- Davelouis Saona, J. (octubre de 2008). La Responsabilidad Solidaria en Materia Tributaria. Recuperado el 05 de Agosto de 2015, de Estudio Juridico Vera paredes: <http://www.veraparedes.org/informativos/2daOctubre2008/tributaria.pdf>
- Decreto Supremo N° 135-99 EF. (1999). Código Tributario Peruano, aprobado por el Decreto Legislativo N° 816 vigente a partir del 22 de abril d 1966. Lima.
- Decreto Supremo N° 135-99 EF. (1999). Codigo Tributario Peruano, Aprobado Por El Decreto Legislativo N° 816 vigente a partir del 22 de abril de 1966. Lima.
- Farfan Montenegro, F. (2011). Responsabilidad Laboral del empleador en los grupos de la empresa. Chiclayo: USAT.
- Fernández Cartagena, J. (2006). Responsabilidad solidaria de los directores y gerentes de sociedades anonimas. IX Jornada nacional de derecho tributario, 107-110.
- Garcia Lora, M. (2015). Representación civil y administrativa de las agencias de viaje en los servicios de viaje combinados. Chiclayo: TED-340-295.
- González Palacios , M. (2012). Responsabilidad del auditor interno en la detección de fraudes e irregularidades en la empresa AMEKA S.A.C. Chiclayo: TE657143- USAT.
- Guerra, C. M. (2009). Levantamiento del Velo y responsabilidad de las Sociedades Anónimas. Lima: Grijley.
- Hernandez Berenguel, L. (2006). Los sujetos pasivos responsables en materia tributaria. IX Jornadas nacionales de Derecho Tributario, 41.
- Huamaní, R. (2005). Comentarios al Código Tributario. Lima: Gaceta Jurídica.
- Infante Vilena, E. (24 de Abril de 2011). Representación de los trabajadores en los grupos de empresas. Chiclayo: TED-340-115 USAT. Recuperado el 21 de Abril de 2015, de TED-340-115
- Jimenez de Asua, L. (1997). Lecciones de Derecho Penal. México: Harla.
- Moreno De la Cruz, L., & Velasquez Lopez Raygada, P. (2006). Responsable solidaria en calidad de adquirente y sucesor de la obligacion tributaria. IX Jornadas de derecho Tributario, 185.
- Peña Olano, C. M. (2009). Insuficiente regulación en torno a la responsabilidad tributaria de los representantes legales de las sociedades anonimas. Revista Peruana de Derecho Tributario, 81,82.
- Picon Gonzales, J. L. (2007). Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial: ¿Quién se llevó mi gasto?. La ley, la SUNAT o lo perdí yo.... Lima: Dogma ediciones.
- Rengifo Lara, Y. (2014). Infracciones y sanciones tributarias- teoría y práctica. Lima: Entrelíneas S.R. Ltda.

- Samhan Salgado, F. (2011). Alcances de la responsabilidad solidaria de los representantes legales en materia tributaria. Recuperado el 30 de ABRIL de 2015, de www.derecho.usmp.edu.pe-SAMHAN-FIORELLA.doc
- Sotelo Castañeda, E. (2000). Sujeción pasiva en la obligación tributaria - En Derecho y sociedad N° 15- Año XII. Lima.
- Sunat. (2009). Funciones y atribuciones de la SUNAT. Recuperado el 19 de Julio de 2015, de <http://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/>
- Sunat. (2010). Código Tributario. Recuperado el 21 de Abril de 2015, de www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/libro1/libro.html
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria- SUNAT. (s.f.). Guía Tributaria. Recuperado de <http://www.guiatributaria.sunat.gob.pe/tramites-en-sunat/reclamos/24-tramites-en-sunat/reclamos/20-que-es-el-procedimiento-contencioso-tributario.html>
- Título y primer párrafo del artículo 171° sustituido el artículo 42° (Decreto legislativo N°981 15 de Marzo de 2007).
- Universidad Nacional de Trujillo. (25 de Abril de 2014). Legislación y Tributación. Recuperado de <http://es.slideshare.net/ceciliasv25/legislacion-y-tributacion>
- Villalobos Paz, M. (2014). El privilegio y la perceptoriedad de los créditos laborales aplicados al caso de sucesión empresarial- Informe Final- Exp. N°2000-2014 CJET-CH Seguido por el Sr Henry Rivera en contra de la empresa Agroindustrial Pucala S.A. Chiclayo: TED-340-115 USAT. Recuperado el 20 de ABRIL de 2015, de TED-340-115
- Villanueva González, M. (2005). Responsabilidad solidaria de los representantes y administradores en materia tributaria. En Actualidad Jurídica (pág. 27). Lima: Actualidad Jurídica.
- Villegas, L. C. (2011). Responsabilidad de los directores y gerentes de las empresas frente a las deudas tributarias. Lima.
- Zuloeta Briones, A. (2011). La informalidad tributaria de las MYPES del distrito de J.L.O Mercado Moshoque y sus consecuencias en procesos de fiscalización por parte de la SUNAT 2008-2011. Chiclayo: TE65799- USAT.

VII. ANEXOS

Anexo N° 01- Matriz de consistencia

TITULO	FORMULACIÓN DEL PROBLEMA	MARCO TEÓRICO	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	VARIABLES DE OPERACIONALIZACIÓN
Análisis de la legislación peruana en torno a la responsabilidad solidaria de los administradores de hecho	¿La regulación del artículo 16-A del Código Tributario Peruano, facilita la imputación de responsabilidad solidaria a los administradores de hecho?	<p>VIII. 2.2. Bases teórico- científico</p> <p>2.2.1. Administrador de Hecho- Artículo 16° A del Código Tributario:</p> <p>2.2.1.1. Tipos de Responsabilidad Tributaria</p> <p>2.2.1.2. Responsabilidad Solidaria en Materia Tributaria</p> <p>2.2.1.3. Responsabilidad solidaria en comparación a la Responsabilidad subsidiaria:</p> <p>2.2.1.4. Las últimas modificaciones al Código Tributario en materia de responsabilidad solidaria:</p> <p>2.2.1.5. Tipos de responsabilidad solidaria</p> <p>2.2.1.6. Causales De Atribución De Responsabilidad Solidaria A Los Representantes</p> <p>2.2.1.7. Desarrollo de los conceptos de dolo, negligencia grave y abuso de facultades en la atribución de responsabilidad solidaria</p>	<p>* <u>Objetivo general</u></p> <p>Determinar si el ordenamiento jurídico tributario peruano- Artículo 16 A del CÓDIGO TRIBUTARIO- regula suficientemente la imputación de responsabilidad solidaria a los administradores de hecho.</p> <p>* <u>Objetivos Específicos:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Analizar la legislación tributaria peruana en torno a la responsabilidad solidaria de los administradores de hecho - Realizar un análisis comparado con las normas que regulan responsabilidad solidaria de los administradores de hecho de los países de España, Uruguay y Argentina 	<p>El artículo 16-A del Código Tributario, según no regula suficientemente la imputación de responsabilidad solidaria a los administradores de hecho.</p>	<p><u>Variables Independientes</u></p> <p>Art 16-A del Código Tributario</p> <p><u>Variable Dependiente</u></p> <p>Determinación de responsabilidad solidaria a los administradores de hecho</p>

- 2.2.1.8. Procedimiento Para La Atribución De Responsabilidad Solidaria
- 2.2.1.9. Efectos de la Responsabilidad Solidaria:
- 2.2.1.10. Emisión de la Resolución de Determinación al Responsable:30

- Análisis de jurisprudencia del Tribunal Fiscal en relación a responsabilidad solidaria.

- IX. 2.2.2. Determinación de responsabilidad solidaria a los administradores de hecho
- 2.2.2.1. Representante legal como responsable tributario:
 - 2.2.2.2. ¿Qué implica ser representante legal?
 - 2.2.2.3. Facultades y obligaciones propias del cargo de representante legal:
 - 2.2.2.4. ¿De acuerdo con la legislación tributaria, cuándo la representación de una persona jurídica genera responsabilidad tributaria?
 - 2.2.2.5. Comparación y diferencias del Administrador de hecho frente al Administración de derecho
 - 2.2.2.6. El administrador de hecho y su responsabilidad

Anexo N° 02**UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO****FACULTA DE CIENCIAS EMPRESARIALES****ESCUELA DE CONTABILIDAD****HOJA DE CUADERNO DE CAMPO**

OBJETIVOS: Registrar la programación de acciones y su descripción detallada en el Tema de Responsabilidad solidaria en materia tributaria en el Perú.

ASPECTOS	CASACIONES DESCRIPCIÓN DETALLADA
Artículo 16.- Representantes - responsables solidarios	BASE LEGAL: ANÁLISIS: ----- ----- ----- -----
Artículo 17° del T.U.O- Código tributario: responsables solidarios en calidad de adquirientes	BASE LEGAL: ANÁLISIS: ----- ----- ----- -----

Anexo N° 03



UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO
FACULTA DE CIENCIAS EMPRESARIALES

ESCUELA DE CONTABILIDAD

GUÍA PARA EL ANÁLISIS DOCUMENTAL

TIPO DE DOCUMENTO	FECHA	ASPECTO-MOTIVO DE ANÁLISIS	DETALLE DE ANÁLISIS	COMENTARIO PRODUCTO DEL ANÁLISIS REALIZADO

Anexo N° 04- RTF: 10346-1-2011

Tribunal Fiscal

N° 010346-10-2011

EXPEDIENTE N° : 15808-2006
 INTERESADO :
 ASUNTO : Responsabilidad Solidaria
 PROCEDENCIA : Chimbote
 FECHA : Lima, 16 de junio de 2011

VISTA la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Oficina Zonal N° 145-014-0000193 de 31 de octubre de 2006, emitida por la Oficina Zonal Chimbote de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N° 141-004-0000001, que declaró la responsabilidad solidaria del recurrente en relación al contribuyente Pesquera Tauro S.A.

CONSIDERANDO:

Que de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 16° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, los representantes legales y los designados por las personas jurídicas están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que administren o dispongan, existiendo responsabilidad solidaria en este caso, cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se dejen de pagar las deudas tributarias.

Que de las disposiciones antes citadas se aprecia que tanto los representantes legales y los designados por las personas jurídicas en razón de la atribución del carácter de representante, están en principio obligados a pagar los tributos con el dinero que administren, deviniendo en responsables solidarios por el cumplimiento de la obligación atribuida a éstas, cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se deja de satisfacer la prestación tributaria.

Que asimismo este Tribunal en las Resoluciones N° 07254-2-2005, 06749-2-2006 y 00232-3-2010, entre otras, ha señalado que para imputar responsabilidad solidaria a los representantes legales es necesario verificar: (i) Si los mismos tenían tal calidad en los períodos acotados por los que se les atribuye responsabilidad solidaria; (ii) Si se encontraban encargados y/o participaban en la determinación y pago de tributos por tales períodos; y, (iii) Si el incumplimiento de obligaciones tributarias ocurrió por dolo, negligencia grave o abuso de facultades del representante.

Que según los artículos 75° y 76° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, vigente a la fecha de expedición de los valores impugnados, una vez concluido el proceso de fiscalización, la Administración Tributaria emitirá, si fuera el caso, la correspondiente resolución de determinación, que es el acto por el cual el ente fiscal pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establecer la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que de acuerdo con el artículo 77° del referido Código las resoluciones de determinación deben necesariamente contener, entre otros requisitos, los motivos determinantes del reparo u observación, así como los fundamentos y disposiciones que la amparan, cuyo conocimiento por parte del recurrente resulta fundamental para que éste ejerza adecuadamente su derecho de defensa, por lo que, la omisión de tales requisitos implica que el deudor tributario se vea imposibilitado de cuestionar cada uno de los motivos que determinaron los reparos, y por ende a ofrecer y actuar las pruebas pertinentes; señalando el artículo 109° del citado Código, que dichos valores son anulables cuando son dictados sin observar lo previsto en el artículo 77° antes mencionado, los que podrán ser convalidados por ésta subsanando los vicios que adolezcan.

Que mediante la Resolución de Determinación N° 141-004-0000001, notificada al recurrente el 18 de enero de 2006 (foja 404), la Administración atribuye al recurrente la calidad de responsable solidario con la empresa Pesquera Tauro S.A. respecto de las deudas tributarias acotadas a ésta última, contenidas en las Órdenes de Pago N° 141-001-0006518, 141-001-0007386, 141-001-0006698, 141-001-0007122, 141-

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 010346-10-2011

001-0007574, 141-001-0007655, 141-001-0007906, 141-001-0007123, 141-001-0007907, 141-001-0006699, 141-001-0007162, 141-001-0007387, 141-001-0006700, 141-001-0007124, 141-001-0007388, 141-001-0007575 y 141-001-0007125, así como en las Resoluciones de Multa Nº 141-002-0001176, 141-002-0001212, 141-002-0001227, 141-002-0001254 y 141-002-0001213, giradas por el Impuesto General a las Ventas de mayo y agosto de 2005, Impuesto Temporal a los Activos Netos de junio, julio, setiembre, octubre y noviembre de 2005, retenciones del Impuesto a la Renta de cuarta categoría de julio y noviembre de 2005, retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría de junio julio y agosto de 2005, Aportaciones del Régimen Contributivo de la Seguridad Social de junio a setiembre de 2005, así como por Aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones de julio de 2005, así como por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178º del Código Tributario, siendo preciso anotar que el citado valor se sustentó en el Informe Nº 003-2006/2K1003 el cual obra en autos (fojas 360 a 378).

Que del contenido del citado informe se advierte que la Administración indica que mediante Acta de Junta de Accionista de 30 de marzo de 2005 se aceptó la renuncia de los miembros del directorio de la empresa Pesquera Tauro S.A., entre los que se encontraba el recurrente (fojas 365, 367, 370 y 377), y que la responsabilidad solidaria atribuida a este último se sustenta básicamente en los actos que habría llevado a cabo durante su gestión como representante de la empresa Pesquera Tauro S.A.

Que con fecha 10 de febrero de 2006 el recurrente interpuso recurso de reclamación contra la Resolución de Determinación Nº 141-004-0000001 (fojas 583 a 610).

Que de la revisión de la resolución apelada se aprecia que se remite a las conclusiones del citado Informe Nº 003-2006-2K1003, señalando documentos que sugieren que la responsabilidad solidaria del recurrente se sustenta en la "administración de hecho" de la empresa Pesquera Tauro S.A. por parte del recurrente, tales como ciertos cheques firmados por el recurrente (fojas 631 a 635), y la Carta Nº 002-2005/PT de 16 de junio de 2005 (foja 285) y la Carta Nº 030-2006/PT del 5 de octubre de 2006 (foja 647) en la que se adjunta el "Cuestionario de Control" en la que se indica que el recurrente tuvo a su cargo diversas actividades al interior de la empresa como la aprobación, venta, retiro y destrucción de activos fijos, entre otros, documentos a los que no se alude en el citado Informe Nº 003-2006-2K1003.

Que asimismo menciona esta vez que el recurrente luego de su supuesta renuncia como Director de la empresa antes anotada, continuó desempeñando la gestión de la empresa Pesquera Tauro S.A, y que actuando como gerente general, director y representante concertó y negoció la venta de la planta pesquera de la referida empresa. A mayor abundamiento corresponde señalar que mediante la resolución apelada la Administración también alude al cobro de honorarios e indemnización, a la Carta de respuesta al Requerimiento Nº 1422060000461 y a la Carta Nº 0004619, de los cuales concluye que el recurrente continuó ejerciendo funciones de representación y gestión con posterioridad a su renuncia en marzo de 2005.

Que como se puede apreciar al resolverse la reclamación se ha convalidado el valor impugnado al señalarse el fundamento de la emisión de la Resolución de Determinación Nº 141-004-0000001, de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 109º del Código Tributario, sin embargo ello ha significado privarle de una instancia en el procedimiento contencioso tributario, por lo que procede que la Administración dé trámite de reclamación a la apelación interpuesta contra la Resolución de Oficina Zonal Nº 145-014-0000193 de 31 de octubre de 2006, a fin de que el recurrente pueda ejercer su derecho de defensa, debiendo emitirse nuevo pronunciamiento teniendo en cuenta los extremos cuestionados en dicho recurso.

[Handwritten signatures]



Tribunal Fiscal

Nº 010346-10-2011

Que finalmente, cabe indicar que el 10 de junio de 2011 se llevó a cabo el informe oral solicitado, conforme se advierte de la Constancia N° 0564-2011-EF/TF (foja 769).

Con los vocales Amico de las Casas con su voto discrepante y Sarmiento Díaz, e interviniendo como ponente el vocal Moreano Valdivia.

RESUELVE:

REMITIR los actuados a la Administración Tributaria, a fin que proceda conforme con lo dispuesto en la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.


MOREANO VALDIVIA
VOCAL PRESIDENTE


SARMIENTO DÍAZ
VOCAL


Ríos Diestro
Secretario Relator
MV/RD/RM/rag.



Tribunal Fiscal

Nº 010346-10-2011

VOTO DISCREPANTE DE LA VOCAL AMICO DE LAS CASAS

Que de la revisión de la resolución apelada se aprecia que la Administración centra su pronunciamiento en determinar si en los meses de mayo a noviembre de 2005 el recurrente efectivamente ejerció el cargo de representante legal a efecto de determinar su calidad de responsable solidario, por lo que el análisis en el caso de autos únicamente corresponde a determinar dicho extremo.

Que de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 16° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, los representantes legales y los designados por las personas jurídicas están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que administren o dispongan, existiendo responsabilidad solidaria en este caso, cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se dejen de pagar las deudas tributarias.

Que de las disposiciones antes citadas se aprecia que tanto los representantes legales y los designados por las personas jurídicas en razón de la atribución del carácter de representante, están en principio obligados a pagar los tributos con el dinero que administren, deviniendo en responsables solidarios por el cumplimiento de la obligación atribuida a éstas, cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se deja de satisfacer la prestación tributaria.

Que de la copia simple de la Partida Registral Nº 11000324 del Registro de Personas Jurídicas de la Zona Registral Nº VII – Sede Huaraz, Oficina Registral Casma, de la Superintendencia Nacional de Registros Públicos - SUNARP, así como del Comprobante de Información Registrada de la Administración Tributaria (fojas 497 a 499 y 82 a 89), se aprecia que el recurrente fue nombrado gerente general de la empresa Pesquera Tauro S.A. desde el 18 de octubre de 1995. Asimismo de la copia simple de la mencionada Partida Registral Nº 11000324 (foja 497) se observa que se llevó a cabo la inscripción de acuerdos de directorio cuya sesión se llevó a cabo el 1 de abril de 2005,¹ dejándose constancia del nombramiento del presidente y vicepresidente, el nombramiento del nuevo gerente general y en el cual también se aceptó la renuncia del recurrente como gerente general.

Que en el caso de autos, la Administración atribuye la calidad de responsable solidario al recurrente en relación al contribuyente Pesquera Tauro S.A. por las deudas generadas durante los periodos mayo a noviembre de 2005, siendo que no obstante que este no era gerente general de Pesquera Tauro S.A., en momentos posteriores a su renuncia del cargo de gerente general realizó diversos actos a favor de aquélla, lo cual lo califica como un "administrador de hecho".

Que al respecto, García Novoa, cataloga como administrador de hecho, entre otros, a la siguiente persona: "Quien sea nombrado administrador sin ser consciente de dicha circunstancia o cuando, después de haber renunciado formalmente, siga ejerciendo funciones de gestión"²

Que si bien, formalmente el recurrente desde el 1 de abril de 2005 renunció al cargo de Gerente General de Pesquera Tauro S.A., se aprecia de autos, que continuó actuando como tal ante terceros y ante la propia empresa, tal es así que el 20 de julio de 2005 suscribió diversos cheques emitidos por Pesquera Tauro S.A. como representante de la misma (fojas 631 a 635), el 27 de julio de 2005 presentó ante la Administración la Carta Nº 002-2005-PT, firmándola en calidad de gerente general, mediante la cual comunicaba la pérdida del Libro de Actas Nº 01 de la empresa Pesquera Tauro S.A. (285), asimismo, en la Carta Nº 030-2006/PT del 5 de octubre de 2006 presentada por Pesquera Tauro S.A. ante la Administración en respuesta al Requerimiento Nº 1422060000461 (foja 647), se adjunta el "Cuestionario de Control" en el que se señala que desde el 18 de octubre de 1997 hasta el 23 de agosto de 2005 el recurrente tubo a su cargo y función diversas actividades al interior de la empresa en su calidad de representante, como son, la autorización de los comprobantes de pago de egresos, la firma de los

¹ El Acta de Sesión de Directorio de fecha 1 de abril de 2005 obra a fojas 289 a 292.

² GARCÍA NOVOA, Cesar. "La responsabilidad tributaria del administrador de hecho de las sociedades en el derecho español". En: Temas de derecho tributario y de derecho público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi. Lima: Ed. Palestra, 2006. Pag. 434.



Tribunal Fiscal

Nº 010346-10-2011

cheques a nombre de la empresa, la aprobación de las adquisiciones, venta, retiro y destrucción de activos fijos, aprobación de lista de precios de venta, entre otros.

Que a partir de lo expuesto podemos concluir que no obstante que el recurrente había renunciado formalmente al cargo de gerente general de Pesquera Tauro S.A. el 1 de abril de 2005, continuó ejerciendo las funciones que correspondían a su cargo, como administrador de hecho, por lo que mi voto es porque se confirme la resolución apelada en el extremo referido al período mayo a agosto de 2005 y revocarse en lo demás que contiene (setiembre a noviembre de 2005) al no haberse acreditado en autos que el recurrente hubiera ejercido las funciones de administrador de hecho.

Que de la revisión de la Resolución de Determinación Nº 141-004-0000001, se advierte que reúne todos los requisitos establecidos en el artículo 77º del Código Tributario, debiendo precisarse que en su escrito de reclamación, el recurrente señala que durante el período acotado no tenía el cargo de Gerente General de la empresa Pesquera Tauro S.A. y ni tenía a su cargo la administración de la citada empresa, por lo que no puede afirmarse que se ha menoscabado su derecho de defensa.


AMICO DE LAS CASAS
VOCAL


Ríos Diestro
Secretario Relator
MV/RD/RM/rag.

Anexo N° 05- RTF: 06372-5-2012



Tribunal Fiscal

N° 06372-5-2012

EXPEDIENTE N° : 0967-2007
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto General a las Ventas
 PROCEDENCIA : Chimbote
 FECHA : Lima, 26 de abril de 2012

VISTA la apelación interpuesta por
 contra la Resolución de Oficina Zonal N° 145-014-0000195, de 27 de noviembre de 2006 por la Oficina Zonal Chimbote de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT¹, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 141-004-0000002 que declaró responsable solidario al recurrente.

CONSIDERANDO:

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 16° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que administren o dispongan, entre otros, los representantes legales y los designados por las personas jurídicas, existiendo responsabilidad solidaria en este caso cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se dejen de pagar las deudas tributarias.

Que el último párrafo de la norma acotada establece que en todos los demás casos, corresponde a la Administración Tributaria probar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

Que conforme al artículo 76° del Código Tributario, la Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que de acuerdo con el artículo 77° del referido Código las resoluciones de determinación deben necesariamente contener, entre otros requisitos, los motivos determinantes del reparo u observación, así como los fundamentos y disposiciones que la amparan, cuyo conocimiento por parte del recurrente resulta fundamental para que éste ejerza adecuadamente su derecho de defensa, por lo que, la omisión de tales requisitos implica que el deudor tributario se vea imposibilitado de cuestionar cada uno de los motivos que determinaron los reparos, y por ende a ofrecer y actuar las pruebas pertinentes; señalando el artículo 109° del citado Código, que dichos valores son anulables cuando son dictados sin observar lo previsto en el artículo 77° antes mencionado, los que podrán ser convalidados por ésta subsanando los vicios que adolezcan.

Que mediante la Resolución de Determinación N° 141-004-0000002 (fojas 401 a 403), se declara que el recurrente es responsable solidario del contribuyente Pesquera Tauro S.A., al amparo del último párrafo del artículo 16° del Código Tributario, por lo que se le atribuye la deuda tributaria que se indica en los Anexos I y II, y en la documentación adjunta (fojas 380 a 400).

Que, según se aprecia de autos, la Resolución de Determinación N° 141-004-0000002 se sustenta en el Informe General de Responsabilidad Solidaria N° 003-2006-2K1003 (fojas 360 a 378), en el cual se detallan los hechos que llevaron a la Administración a concluir que el señor Gabilondo Cabrera Keneth Carlos y el recurrente, en su momento fueron responsables de la gestión de la empresa Pesquera Tauro S.A., por no haber pagado las deudas tributarias acumuladas en el ejercicio 2005, incluyendo el Impuesto General a las Ventas por la venta de la planta industrial por el importe de S/. 2 912 585,00, actualizados al 6 de enero de 2006.

¹ Hoy Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

Sy a Juri l ¹



Tribunal Fiscal

Nº 06372-5-2012

Que en el informe señalado, la Administración hace un recuento de hechos basados en el Libro de Actas de Junta General de Accionistas, presentadas ante ella, de los que verifica que el recurrente tuvo representación de la empresa Pesquera Tauro S.A. desde el año 1998 como apoderado de la misma y posteriormente como director, cuyo nombramiento se produjo en la Junta General de Accionistas de fecha 18 de noviembre de 1999, observándose que la renuncia a dicho cargo se dejó constancia en el Acta de la Junta de Accionistas de fecha 30 de marzo de 2005² (foja 231).

Que asimismo consignó que el recurrente actuó como representante de las empresas accionistas de Pesquera Tauro S.A.³ en diversas Juntas de Accionistas, participando siempre en las decisiones importantes de la empresa a través de las sesiones de la Junta General de Accionistas, en representación de los socios, tomando decisiones para beneficio de la empresa como de terceros, como fueron para las empresas Pesquera Casma S.A. y Pesquera El Langostino S.A., donde los accionistas son los mismos y donde el recurrente representó a los accionistas.

Que así también se aprecia del citado informe que la Administración responsabiliza al recurrente de generar una crisis económica financiera a la empresa Pesquera Tauro S.A., al gestionar la venta del principal y único activo de la empresa, la Planta Industrial incluido el terreno, maquinarias y equipos que la componen ubicado en el Puerto de Casma, según se corrobora del Contrato Compra Venta, anexos y adenda (fojas 121 a 162).

Que sin embargo, se observa del Informe Nº 175-2006-2K1004 que sustenta la resolución apelada, que la Administración, sobre la base de la documentación presentada por el recurrente⁴ y en virtud de la Carta Nº 030-2006/PT⁵ de fecha 5 de octubre de 2006, complementa los fundamentos de la Resolución de Determinación Nº 141-004-0000002, y alega que si bien la renuncia del recurrente como director de la empresa Pesquera Tauro S.A.⁶, fue acordada el 8 de febrero de 2005, no obstante, éste siguió desempeñando la gestión de la referida empresa como apoderado, director y representante, concertando y negociando la venta de la planta pesquera de propiedad de la misma, durante su gestión, en tanto que el señor Hernando Meza Córdova ejecutó la venta de la misma.

Que asimismo señala en el citado Informe Nº 175-2006-2K1004, que el recurrente al haber continuado ejerciendo funciones de representación y gestión con posterioridad a su renuncia y durante la realización de los actos jurídicos cuya responsabilidad se le imputa, ha actuado como un "Administrador de Hecho", de Pesquera Tauro S.A., es decir ha continuado ejerciendo sus funciones de representación, por lo que de acuerdo con el Principio de Realidad Económica es responsable solidario frente a la Administración por la deuda tributaria de la Pesquera Tauro S.A.

Que también resulta relevante la alusión que hace la Administración a la Carta de Respuesta al Requerimiento Nº 1422060000461 del 26 de setiembre de 2006, sobre Control Interno de la empresa Pesquera Tauro S.A. para alegar la responsabilidad conferida al recurrente como Director, Representante Legal y Apoderado de la empresa hasta el 23 de agosto de 2006, pues las condiciones de venta de los activos de dicha empresa ya habían sido pactadas desde que se firmó el Contrato de Due Dilligence en febrero de 2004⁷.

Que de acuerdo a los hechos referidos, la Administración incorpora como fundamento la categoría de "administrador de hecho", la que, según indica, surge ante la evidencia de que la conducta delictiva (o dolosa) será muchas veces referible a un sujeto que gestiona la actividad de la sociedad sin un título formal de administrador; por lo cual, quien actúe como administrador de hecho de la sociedad

² Certificada notarialmente para su correspondiente inscripción el 11 de julio de 2005.

³ Binhamtom Corp., Frankey Inc y Los Salmones y Pesquera Nacional S.A.

⁴ Copia legalizada del Convenio Marco relacionado a la transferencia de acciones copia final del Due Dilligence efectuado por la empresa Pesquera Tiber S.A. y el Testimonio de Escritura Pública de Contrato de Compra Venta de Acciones de fecha 8 de febrero de 2005.

⁵ A la referida carta se adjuntan fotocopias de los Estados de Cuenta de la empresa Pesquera Tauro S.A., cuestionario de control interno desarrollado y firmado por el representante legal de la empresa, y otros.

⁶ Acordada en el numeral 0.2 del Contrato de Compra - Venta de Acciones.

⁷ Sobre la transferencia de activos de la empresa.

57 @ Jy 2



Tribunal Fiscal

Nº 06372-5-2012

responderá personalmente frente a la sociedad, a los accionistas y frente a los acreedores del daño que cause.

Que como se puede apreciar al resolverse la reclamación se ha convalidado el valor impugnado al señalarse nuevos fundamentos de la emisión de la Resolución de Determinación Nº 141-004-0000002, de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 109º del Código Tributario, sin embargo, ello ha significado privarle de una instancia en el procedimiento contencioso tributario, por lo que procede que la Administración dé trámite de reclamación a la apelación interpuesta contra la Resolución de Oficina Zonal Nº 145-014-0000195 de 27 de noviembre de 2006, a fin de que el recurrente pueda ejercer su derecho de defensa, debiendo emitirse nuevo pronunciamiento teniendo en cuenta los extremos cuestionados en dicho recurso.

Que estando al sentido del fallo no cabe que se emita pronunciamiento sobre los argumentos de fondo planteados por el recurrente.

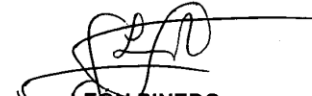
Que finalmente, cabe indicar que el 11 de abril de 2012 se llevó a cabo el informe oral solicitado, conforme se advierte de la Constancia Nº 0226-2012-EF/TF (foja 731).


Con los vocales Cogorno Prestinoni y Huamán Sialer, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal León Pinedo.

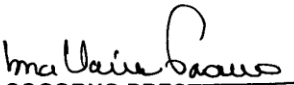
RESUELVE:

REMITIR los actuados a la Administración a fin que proceda conforme con lo expuesto por la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos


LEÓN PINEDO
VOCAL PRESIDENTA


Charca Huascope
Secretario Relator
LP/CH/CB/jcs.:


COGORNO PRESTINONI
VOCAL


HUAMÁN SIALER
VOCAL



Tribunal Fiscal

Nº 14766-8-2011

EXPEDIENTE Nº : 7566-2009
 INTERESADO :
 ASUNTO : Responsabilidad Solidaria
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 2 de setiembre de 2011

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia Nº 026-014-0033838/SUNAT de 19 de setiembre de 2008, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación contra la Resolución de Determinación Nº 012-004-0000354, mediante la cual se le atribuyó responsabilidad solidaria respecto del Impuesto General a las Ventas - Cuenta Propia y Percepciones, pagos a cuenta, regularización y dividendos presuntos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, y por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 175º, numerales 1 y 4 del artículo 176º, numerales 1 y 5 del artículo 177º y numerales 1 y 4 del artículo 178º del Código Tributario, de cargo de la empresa Corporación Dan Cerviz S.A.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que la resolución de determinación mediante la cual se le atribuye responsabilidad solidaria deviene en nula, toda vez que se emitió sin observar lo establecido en el último párrafo del artículo 20º-A del Código Tributario, esto es, señalar la base legal específica por la cual se le atribuye dicha responsabilidad; que agrega que no le son aplicables las causales previstas en los numerales 2, 3, y 4 del artículo 16º del citado código, referidas a responsables solidarios en calidad de representantes legales, mandatarios, administradores, gestores de negocio y albaceas, en tanto que reconoció ante la Fiscalía Provincial Especializada en Defraudación Tributaria ser el accionista real, lo que no es lo mismo a las figuras antes descritas; y que la Administración lo ha denominado "administrador de hecho", sin probar que realizó algún acto propio de administración que esté vinculado al cumplimiento de obligaciones tributarias.

Que la Administración señala que el recurrente pretende sustraerse de la responsabilidad solidaria en que ha incurrido, no obstante haber actuado como administrador de hecho, toda vez que declaró ante la Fiscalía ser el verdadero accionista y propietario, tener manejo, control y administración de la empresa, por lo que resulta arreglado a ley atribuirle responsabilidad solidaria en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, la cual indica que si se constatará divergencias entre la forma jurídica de la operación y su trasfondo económico, debe dejarse de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado; y que el numeral 4 del artículo 16º del citado código dispone que son responsables solidarios, entre otros, los administradores, sin distinguir si son de hecho o de derecho.

Que el numeral 4) del artículo 16º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo Nº 135-99-EF, establece que los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas, están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que administraran o dispusieran, existiendo responsabilidad solidaria en este caso cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se dejaran de pagar las deudas tributarias.

Que el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del referido código, dispone que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Que de acuerdo con el criterio adoptado en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 7448-2-2003, la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario sólo es aplicable para establecer el hecho imponible que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria sustancial, por lo que no sería aplicable el criterio de realidad económica para atribuir a una persona la representación legal de una empresa, al no tratarse de un hecho gravado por un tributo.

Que en el presente caso, se tiene que la Administración, como resultado de la fiscalización efectuada a la empresa Corporación Dan Cerviz S.A., emitió órdenes de pago por Impuesto General a las Ventas - Cuenta Propia y Percepciones y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondientes al año 2004, resoluciones de determinación por Impuesto a la Renta y dividendos presuntos del citado ejercicio; así como resoluciones de multa por las infracciones tipificadas en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 175º, numerales 1 y 4 del artículo 176º, numerales 1 y 5 del artículo 177º y numerales 1 y 4 del artículo 178º

8 A 6 1



Tribunal Fiscal

Nº 14766-8-2011

del Código Tributario, atribuyéndole responsabilidad solidaria al recurrente respecto de la deuda contenida en tales valores, en su condición de administrador de hecho, mediante la Resolución de Determinación Nº 012-004-0000354.

Que para imputar responsabilidad solidaria al recurrente es necesario verificar si durante los ejercicios 2004, 2005 y 2007¹, en los que se determinaron deudas tributarias a la empresa Corporación Dan Cerviz S.A y por las que se le atribuye responsabilidad solidaria, tuvo la condición de mandatario, administrador, gestor de negocios o albacea de ésta, y si el incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de la referida empresa se debió a que el recurrente actuó con dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

Que se aprecia en el asiento C 00001 de la citada Partida Nº 00865885 del Registro de Personas Jurídicas de la Zona Registral IX Sede Lima (foja 113), que el 19 de agosto de 1998 se acordó elegir a como presidente del directorio y gerente general de Corporación Dan Cerviz S.A.

Que de otro lado, se observa en el asiento C 00010 de la citada Partida Nº 00865885 (foja 114), que el 19 de febrero de 2000 se removió del cargo de presidente del directorio y gerente general de Corporación Dan Cerviz S.A. a , revocándole los poderes que le fueron otorgados.

Que la Administración pretende imputar al recurrente la representación en calidad de administrador de hecho de Corporación Dan Cerviz S.A., al considerar que existen evidencias que éste se desempeñó como tal en los ejercicios en los cuales se determinaron las deudas tributarias antes descritas, sustentándose en la propia manifestación del recurrente realizada el 30 de junio de 2005 ante la Fiscalía Provincial Especializada en Defraudación Tributaria (fojas 352 a 354), en la que señaló que vendió sus acciones a terceras personas cercanas a su entorno, a fin de seguir siendo el verdadero accionista, tener manejo, control y administración por ser el dueño de la empresa, por lo que concluyó que debe dejarse de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado por el recurrente, toda vez que resulta incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Que la Norma VIII del Título Preliminar del referido código sólo es aplicable para calificar el hecho imponible, por lo que aún en el caso de acreditarse que el recurrente ejercía de facto la representación de Corporación Dan Cerviz S.A., no sería aplicable el criterio de realidad económica, toda vez que mediante éste no puede atribuirse a la representación legal.

Que en consecuencia, toda vez que la Administración sustenta la atribución de responsabilidad solidaria del recurrente en la citada Norma VIII, procede revocar la apelada, y dejar sin efecto la resolución de determinación que atribuye responsabilidad tributaria.


Con los vocales Pinto de Aliaga, Villanueva Aznarán, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal De Pomar Shirota.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº 026-014-0033838/SUNAT de 19 de setiembre de 2008 y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación Nº 012-004-0000354.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.


PINTO DE ALIAGA
VOCAL PRESIDENTE


DE POMAR SHIROTA
VOCAL


VILLANUEVA AZNARÁN
VOCAL


Flores Pinto
Secretario Relator
DPSH/FP/EO/schl

¹ Respecto de los ejercicios 2005 y 2007 se emitieron las Resoluciones de Multa Nº 0110020009123, Nº 0110020009138, Nº 0110020010520, Nº 011002001113, Nº 0120020007129 y Nº 0120020011770.

Anexo N° 07- RTF N° 08635-8-2014



N° 08635-8-2014

Tribunal Fiscal

EXPEDIENTE N° : 15750-2008
 INTERESADO :
 ASUNTO : Responsabilidad Solidaria
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 16 de julio de 2014

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 026-014-0032829/SUNAT de 31 de julio de 2008, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria¹, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 012-004-0000349, a través de la cual se le atribuye responsabilidad solidaria respecto de la deuda del contribuyente contenida en las Órdenes de Pago N° 011-001-0045208 a 011-001-0045212, 011-001-0063738 a 011-001-0063753 y 011-001-0064242 a 011-001-0064246, giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría de enero a noviembre de 2004, Impuesto General a las Ventas de enero, marzo, abril, julio y diciembre de 2004 y las percepciones del Impuesto General a las Ventas de enero a mayo de 2004; las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0012255 y 012-003-0012256, emitidas por el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 y la tasa adicional del 4.1% por disposición indirecta de renta del mismo ejercicio; y las Resoluciones de Multa N° 011-002-0004459, 011-002-0004460, 011-002-0004542, 011-002-0009123, 011-002-0009138, 011-002-0009540 a 011-002-0009543, 011-002-0009624 a 011-002-0009631, 011-002-0009641 a 011-002-0009644, 011-002-0010520, 011-002-0011103, 011-002-0012810 a 011-002-0012822, 012-002-0005355 a 012-002-0005358, 012-002-0007129, 012-002-0009320 y 012-002-0011769 a 012-002-0011771, giradas por la comisión de las infracciones tipificadas por los numerales 1, 2 y 3 del artículo 175°, numerales 1 y 4 del artículo 176°, numerales 1 y 5 del artículo 177° y numerales 1 y 4 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente señala que no se le debe atribuir la responsabilidad solidaria respecto de la deuda de la empresa , por cuanto, en virtud del principio de literalidad, solamente ha tenido su representación para efectos procesales y contractuales, mas no tuvo injerencia en la determinación, liquidación y pago de impuestos, y demás obligaciones tributarias de dicha empresa, así como tampoco ha ejercido el control, ni supervisión del cumplimiento de sus obligaciones contables, por lo que no le resulta de aplicación lo previsto por el numeral 4 del artículo 16° del Código Tributario.

Que refiere que si bien, en ejercicio de las facultades contractuales para venta de bienes que les fueran otorgadas y por orden de Corporación celebró contratos de compraventa de inmuebles y de vehículos, no tuvo injerencia en la disposición de los montos cobrados, ya que estos fueron entregados a la empresa, siendo que las mencionadas facultades no le permitían efectuar pagos o disponer de los montos cobrados.

Que indica que las facultades que le fueron otorgadas no comprenden las de administración y disposición de recursos, y que al no tener facultades de carácter financiero o de decisiones en el pago de obligaciones de la empresa, no cabe la posibilidad de existencia de dolo, negligencia o abuso de facultades. Además, invoca los criterios de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05966-5-2002 y 02723-2-2004 y la Directiva N° 011-99/SUNAT.

Que alega que si bien en los contratos firmados por Corporación Dan Cerviz S.A. con Petroperú aparece como gerente general de aquella, en estos también se hace referencia a su poder inscrito en la Partida Registral N° 00865885 – Asiento C00003, en la cual no se le consigna como gerente general, sino como un apoderado que cuenta con facultades de carácter procesal y contractual, por lo que la simple indicación de que es gerente general no lo convierte en tal.

Que precisa que, de acuerdo con lo inscrito en la Partida Registral N° 00865885 en el año 1998 el gerente general de era por lo que lo señalado en la carta de 4 de febrero de 1998 remitida a la Dirección General de Hidrocarburos – Ministerio de Energía y Minas debe ser

¹ Hoy Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

g r 1



N° 08635-8-2014

Tribunal Fiscal

tomado como una intención que nunca se concretó. Agrega que las ventas que efectuó en el año 2004, en representación de la mencionada empresa, no las realizó en calidad de gerente general, sino de apoderado.

Que argumenta que, según lo ha establecido la doctrina, para tener la condición de administrador de hecho deben concurrir conjuntamente alguna de las siguientes circunstancias: i) Tener la condición de socio mayoritario de la entidad, ii) Desempeñar funciones de apoderado general con amplias facultades, iii) Percibir una remuneración importante, y iv) Tener un trato personal y continuo con proveedores y clientes y una relación inmediata con el personal de la sociedad, situaciones que no se presentan en su caso.

Que afirma que no ha sido gerente general, director, accionista o apersonado ante la SUNAT, de siendo que, por el contrario, tenía la calidad de empleado de dicha empresa, según se advierte de sus boletas de pago.

Que por su parte, la Administración señala que de la lectura del artículo 16° del Código Tributario se tiene que son responsables solidarios, entre otros, los administradores, sin distinguir si lo son de hecho o de derecho, quedando claro que el legislador ha pretendido comprender dentro del ámbito normativo a todos aquellos sujetos que de hecho o de derecho realicen gestiones propias para administrar la empresa.

Que indica que a partir de lo regulado por el artículo 16° del Código Tributario, el inciso e) del artículo 67° de la Ley del Impuesto a la Renta, inciso b) del artículo 39° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 152°, 190° y 191° de la Ley General de Sociedades, se concluye que la administración ordinaria de la empresa conlleva la realización de todos los actos propios de la organización de la sociedad y comprende el cumplimiento de las obligaciones legales de cargo de la sociedad, entre ellas, las tributarias.

Que alega que de la revisión de los poderes otorgados por Corporación a favor del recurrente, inscritos en la Partida Registral N° 00865885 – Asientos C00003, C00006 y C00011, la información proporcionada por la Dirección General de Hidrocarburos del Ministerio de Energía y Minas y Petroperú S.A., y en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y del criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06686-4-2004, se tiene que el recurrente actuó como administrador de hecho, bajo la calidad de gerente general, de la mencionada empresa, cargo que habría desempeñado desde la fecha de los mencionados documentos, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 14° de la Ley General de Sociedades.

Que precisa que no resulta relevante que Corporación no haya inscrito en los Registros Públicos, el poder a favor del recurrente, para que este actúe como gerente general, debido a que dicha inscripción tiene carácter declarativo más no constitutivo de derechos. Agrega que al haber actuado en calidad de gerente general de la mencionada empresa, gozaba de las facultades otorgadas en los estatutos de la empresa, quedando claro que el recurrente estaba en capacidad de administrar económicamente los recursos dinerarios de la empresa y, por lo tanto, le correspondía también la responsabilidad del pago de los tributos en los periodos acotados.

Que sostiene que si bien en los Registros Públicos se inscribió el poder otorgado por Corporación a favor del recurrente, a fin de que este actuara como mandatario o apoderado de la empresa, en la practica ejerció activamente, durante los años 2004 y 2005, el cargo de gerente general, por lo que se han configurado los supuestos de los numerales 2 y 4 del artículo 16° del Código Tributario.

Que argumenta que la presunción de existencia de dolo, negligencia grave y abuso de facultades se da en cualquiera de las causales establecidas en el artículo 16° del Código Tributario, salvo prueba en contrario, siendo que en este caso Corporación no exhibió los libros y registros contables de los ejercicios 2004 y 2005 solicitados por la Administración, considerándose, por tanto, que no llevaba contabilidad, según la presunción legal contenida en el numeral 1 del mencionado artículo 16°.

Que adicionalmente afirma que solicitó a Corporación que presentara la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, sin embargo, dicho contribuyente no cumplió con lo solicitado, por lo que también se encuentra acreditada la presunción del numeral 9 del artículo 16° del Código Tributario.

Que precisa que durante el procedimiento de fiscalización se verificó que Corporación, en el año 2004, transfirió al recurrente un vehículo de transporte, sin emitir comprobante de pago, y además que no

P. S. R. 2 A



N° 08635-8-2014

Tribunal Fiscal

se registraron contablemente las transferencias de activos fijos de dicha empresa, incluyendo la aludida venta del vehículo de transporte, ni tampoco se declararon las mencionadas transferencias, lo que evidencia una intención dolosa de engañar al fisco a fin de pagar menos impuestos o dejar de pagar los tributos que le correspondían.

Que en el presente caso se tiene que a través de la Resolución de Determinación N° 012-004-0000349 (fojas 40 a 44) la Administración atribuyó al recurrente la responsabilidad solidaria respecto de la deuda de Corporación Dan Cerviz S.A., contenida en las Órdenes de Pago N° 011-001-0045208 a 011-001-0045212, 011-001-0063738 a 011-001-0063753 y 011-001-0064242 a 011-001-0064246, las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0012255 y 012-003-0012256, y las Resoluciones de Multa N° 011-002-0004459, 011-002-0004460, 011-002-0004542, 011-002-0009123, 011-002-0009138, 011-002-0009540 a 011-002-0009543, 011-002-0009624 a 011-002-0009631, 011-002-0009641 a 011-002-0009644, 011-002-0010520, 011-002-0011103, 011-002-0012810 a 011-002-0012822, 012-002-0005355 a 012-002-0005358, 012-002-0007129, 012-002-0009320 y 012-002-0011769 a 012-002-0011771 (fojas 185 a 225)².

Que en el mencionado valor se ha consignado como base legal aplicable a la responsabilidad solidaria imputada, los numerales 2, 3 y 4 del primer párrafo y el numeral 9 del tercer párrafo del artículo 16° del Código Tributario, y como fundamento lo dispuesto en el Informe General sobre Responsabilidad Solidaria N° 15-2007-SUNAT/2H2300-7 (fojas 28 a 39).

Que el artículo 16° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, disponía que estaban obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que administraran o que dispusieran, entre otros, los representantes legales y los designados por las personas jurídicas (numeral 2), los administradores o quienes tuvieran la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecieran de personería jurídica (numeral 3), y los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas (numeral 4), precisándose que en dichos casos existía responsabilidad solidaria cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se dejaran de pagar las deudas tributarias.

Que además, dicho artículo, modificado por Decreto Legislativo N° 953³, indicaba que se consideraría que existía dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario, entre otros, cuando el deudor tributario no llevara contabilidad o llevara dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos, entendiéndose 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, dentro de un plazo máximo de 10 (diez) días hábiles, por causas imputables al deudor tributario (numeral 1)⁴, o cuando no hubiese declarado ni determinado la obligación en el plazo requerido por el numeral 4 del artículo 78° del Código Tributario (numeral 9)⁵.

Que tal como lo ha reconocido este Tribunal en las Resoluciones N° 07254-2-2005 y 00232-3-2010, para imputar responsabilidad solidaria a los representantes legales es necesario verificar: (i) Si tenían tal calidad en los períodos acotados por los que se les atribuye responsabilidad solidaria; (ii) Si se encontraban encargados y/o participaban en la determinación y pago de tributos por tales períodos; y, (iii) Si el incumplimiento de obligaciones tributarias ocurrió por dolo, negligencia grave o abuso de facultades del representante.

² Cabe precisar que si bien en el mencionado valor se consignó erróneamente la numeración de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0005355 a 012-002-0005358 y 012-002-0007129, ello constituye un error material que no acarrea la nulidad de la Resolución de Determinación N° 012-004-0000349, siendo además que dicho error ha sido corregido por la Administración en la resolución apelada (reverso foja 366).

³ Publicado el 5 de febrero de 2004.

⁴ Cabe precisar que antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 953, dicho numeral mantuvo similar texto.

⁵ De conformidad con el numeral 4 del citado artículo 78° corresponde la emisión de una orden de pago, tratándose de deudores tributarios que no declararon ni determinaron su obligación o que habiendo declarado no efectuaron dicha determinación, por uno o más períodos tributarios, previo requerimiento para que realicen la declaración y determinación omitidas y abonen los tributos correspondientes, dentro de un término de 3 días hábiles, de acuerdo con el procedimiento establecido por el artículo siguiente, sin perjuicio que la Administración Tributaria pueda optar por practicarles una determinación de oficio.

9 8 3



Nº 08635-8-2014

Tribunal Fiscal

Que de la revisión de la Resolución de Determinación N° 012-004-0000349 (fojas 40 a 44), del Informe General sobre Responsabilidad Solidaria N° 15-2007-SUNAT/2H2300-7 (fojas 28 a 39) y de la resolución apelada (fojas 358 a 366), se advierte que la Administración concluyó que el recurrente tenía la calidad de responsable solidario de la deuda de Corporación Dan Cerviz S.A. debido a que habría actuado como administrador de hecho de la mencionada empresa, ejerciendo en la práctica el cargo de gerente general, durante los ejercicios 2004 y 2005, a los que corresponden la deuda por la cual se le imputa responsabilidad solidaria (fojas 185 a 225).

Que al respecto, cabe señalar que en autos obra el Asiento C00003 de la Partida Registral N° 00865885 del Registro de Personas Jurídicas de la Zona Registral N° IX - Sede Lima (fojas 27 y reverso foja 147), en el que se indica que a través de la Escritura Pública de 24 de junio de 1999 y el acuerdo adoptado por la Junta General de Accionistas de 22 de junio de 1999, Corporación Dan Cerviz S.A. otorgó poderes al recurrente, a fin de que actuando en forma individual y/o conjunta represente a la sociedad ante los fueros judicial, civil, agrario, minero, laboral administrativo, municipal, policial, prefectural "(...)" gozando de las facultades contenidas en los artículos 74° y 75° del Código Procesal Civil. Asimismo, se señala que podía presentarse en forma personal y/o conjunta a licitaciones y/o concursos públicos, comerciales y empresariales, firmando los documentos que fueran necesarios, y que podía firmar los convenios que resultaran de tales licitaciones y/o concursos y de cualquier otro tipo de convenio.

Que además, del Asiento C00006 de la mencionada Partida Registral N° 00865885 (fojas 25, 26, 144 y 145) también se advierte que, mediante sesión de directorio de 9 de marzo de 2000, Corporación otorgó al recurrente las siguientes facultades:

1. **Facultades para procesos civiles:** Individual e indistintamente podía ejercer la representación procesal de la empresa ante las autoridades judiciales en materia civil, en los distintos procesos en los que la empresa intervenga o haya de intervenir "(...)" gozando de las facultades generales y especiales contenidas en los artículos 74° y 75° del Código Procesal Civil. Asimismo, estaba facultado para disfrutar de derechos sustantivos en forma individual e indistintamente para demandar, reconvenir, intervenir como litisconsorte, transigir judicial o extrajudicialmente, pudiendo solicitar y trabar cualquier modalidad de medida cautelar dentro o fuera del proceso, ofrecer y otorgar contracautelas bajo cualquier modalidad, ofrecer y actuar medios probatorios, adjudicarse bienes en remate judicial o extrajudicial, tomar posesión de bienes muebles e inmuebles, sustituir o delegar la representación procesal, actuando en forma individual e indistinta tendría la representación de la empresa ante Indecopi.
2. **Facultades para procesos penales:** Actuando individual e indistintamente, podía ejercer la representación de la empresa ante las autoridades judiciales en materia procesal penal, presentar tachas y recusaciones, otorgar cauciones sin limitación, sustituir o delegar la representación procesal.
3. **Facultades para procedimientos laborales:** Representación individual e indistinta ante las autoridades administrativas de trabajo, con las facultades y atribuciones de los artículos 74° y 75° del Código Procesal Civil.
4. **Facultades para instituciones:** Representar a la empresa ante toda clase de personas, sean naturales o jurídicas, públicas o privadas, nacionales o extranjeras, apersonarse ante toda clase de autoridades, sean estas judiciales, legislativas, administrativas, municipales, policiales, entre otras, con las facultades contenidas en los artículos 74° y 75° del Código Procesal Civil.
5. **Facultades contractuales:** Actuando en forma individual e indistintamente podía celebrar los siguientes contratos en representación de la empresa: Contratos de usufructo, arrendamiento, suministro, prenda, hipoteca, acuerdos de pago, crédito, servicios, compra de bienes muebles e inmuebles, arrendamiento financiero, seguros, permuta, mutuo, fianza. Estas facultades son de representación más no de disposición, y serán ejercidas en representación de la empresa en calidad de acreedor. También podía firmar letras en representación de la empresa, en calidad de girador, contratar y endosar pólizas de seguro, cobrar y otorgar cancelaciones y recibos.
6. **Licitaciones Públicas:** Actuando en forma individual e indistintamente podía presentarse a licitaciones y/o concursos públicos comerciales y empresariales, firmando los documentos que fueran necesarios, asimismo los convenios.




4




Tribunal Fiscal

Nº 08635-8-2014

Que del mismo modo, se aprecia del Asiento C00011 de la Partida Registral Nº 00865885 (fojas 24 y reverso foja 141) que mediante Escritura Pública de 27 de febrero de 2004 y Junta General de Accionistas de 5 de enero de 2004 (fojas 307 y 308), Corporación otorgó poderes a favor del recurrente para que en nombre de la sociedad y a sola firma pudiera vender, transferir o enajenar los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la sociedad, pudiendo suscribir toda la documentación necesaria, minutas, escrituras públicas de compraventa para la posterior inscripción en Registros Públicos, otorgar cancelaciones y recibir el pago realizado por las ventas.

Que de lo señalado en los considerandos anteriores no se advierte que el recurrente hubiese tenido la calidad de gerente general de Corporación durante los ejercicios 2004 y 2005, siendo que lo que se aprecia es que dicha empresa le otorgó al recurrente diversos poderes a fin de que la representara en las situaciones descritas en los Asientos C00003, C00006 y C00011 de la Partida Registral Nº 00865885.

Que asimismo, cabe señalar que este Tribunal, mediante la Resolución Nº 03388-3-2012, concluyó que, durante los ejercicios 2004, 2005 y 2007, el gerente general de Corporación era conforme se advierte de su nombramiento consignado en el Asiento C00010 de la Partida Registral Nº 00865885 (foja 141), situación que además se aprecia de los documentos que obran a fojas 304 y 316 a 318.

Que si bien en autos obra la Escritura Pública de compraventa de 10 de junio de 2004, celebrado entre Corporación (fojas 1 a 4), de la revisión de dicho documento se aprecia que el recurrente actuó en representación de Corporación Dan Cerviz S.A., en calidad de apoderado, mas no como gerente general. Asimismo, a fojas 70 a 140 obran copias de las Partidas Registrales Nº 01082663 y 02006109 y los documentos denominados "Record de Propiedad Vehicular", que acreditan la transferencia de inmuebles y vehículos de Corporación sin embargo, a partir de estos no se advierte que el recurrente haya tenido la calidad de gerente general o que haya participado en las transferencias de los mencionados bienes.

Que de igual forma, si bien en el Contrato de Suministro de Productos Combustibles, celebrado el 1 de marzo de 2002, entre Petroperú S.A. y Corporación (fojas 5 a 22) y en la carta de esta empresa de 26 de febrero de 2002 dirigida a la Dirección General de Hidrocarburos del Ministerio de Energía y Minas (foja 327), el recurrente se atribuye el cargo de gerente general de Corporación, y en la carta de la mencionada empresa de 4 de febrero de 1998 dirigida a la misma entidad (foja 328) se menciona al recurrente como gerente general, dichos documentos no resultan suficientes para aseverar que el recurrente fue nombrado gerente general de dicha empresa en los ejercicios 2004 y 2005.

Que ahora bien, tal y como se ha indicado anteriormente, la Administración ha imputado al recurrente la responsabilidad solidaria de la deuda de Corporación, al considerar que en los ejercicios 2004 y 2005, aquel habría actuado como administrador de hecho en calidad de gerente general. En relación con ello, resulta necesario precisar que la figura de administrador de hecho, para la imputación de responsabilidad solidaria, recién fue incluida a través del Decreto Legislativo Nº 1121, vigente desde el 19 de julio de 2012, por lo que en los ejercicios materia de análisis no resultaba válido que la Administración considerara que el recurrente era responsable solidario bajo la calidad de administrador de hecho, siendo necesario que se acreditara su representación formal.

Que dicha situación ha sido reconocida en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo Nº 1121, en la que se indica que con anterioridad a dicha norma el artículo 16º del Código Tributario permitía atribuir responsabilidad solidaria a los representantes de los deudores que tuvieran tal condición en razón de haber sido nombrados formalmente.

Que en efecto, en la Resolución Nº 516-5-98 este Tribunal ha dejado establecido que para acreditar la responsabilidad solidaria correspondía a la Administración demostrar fehacientemente la certeza del nombramiento y aceptación del cargo como representante de la persona a quien se le quiere atribuir responsabilidad, así como la continuidad en aquel durante el período acotado, situación que no se ha presentado en el caso de autos, ya que, tal y como se ha indicado en los considerandos anteriores, no se encuentra acreditado el nombramiento del recurrente como gerente general.

9 8 e 5



N° 08635-8-2014

Tribunal Fiscal

Que por otro lado, cabe indicar que de conformidad con el criterio de las Resoluciones N° 07254-2-2005 y 00232-3-2010, anteriormente citado, no resultaba suficiente que se encontrara acreditado que el recurrente tenía la calidad de representante legal de la aludida empresa, sino que además era necesario que se acreditara que se encontraba encargado y/o participaba en la determinación y pago de sus tributos respecto de los ejercicios acotados, lo que no ha sucedido en autos.

Que en atención a lo expuesto, se tiene que la atribución de responsabilidad solidaria al recurrente mediante el valor impugnado, no se encuentra arreglada a ley, por lo que corresponde revocar la apelada y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° 012-004-0000349.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos expuestos por el recurrente; sin embargo, en cuanto a la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario⁶, invocada por la Administración, cabe indicar que de acuerdo con el criterio adoptado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07448-2-2003, dicha norma solo es aplicable para establecer el hecho imponible que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria sustancial, por lo que no sería aplicable para atribuir a una persona la representación legal de una empresa.

Que finalmente, corresponde precisar que si bien el recurrente solicitó el uso de la palabra (foja 419), mediante escrito de fecha 13 de mayo de 2014 se desistió de dicha solicitud (fojas 473 a 475).

Con los vocales Huertas Lizarzaburu, Falconí Sinche, e interviniendo como ponente la vocal Izaguirre Llampasi.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 026-014-0032829/SUNAT de 31 de julio de 2008 y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° 012-004-0000349.

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


HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTA


FALCONÍ SINCHE
VOCAL


IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL


Huerta Llanos
Secretario Relator
 ILL/HLL/FM/LS/mpe.

⁶ El segundo párrafo de dicha norma establecía que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomaría en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realizaran, persiguieran o establecieran los deudores tributarios.

Anexo N° 08- Legislación internacional referente a la Imputación de Responsabilidad Solidaria

1. Ordenamiento jurídico tributario de España:

En el Artículo 42. Del LGT, regula a los Responsables solidarios, en el que se manifiesta lo siguiente:

1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:
 - a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.
 - b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.
 - c) Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar.

Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta Ley y la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad. La responsabilidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el artículo 39 de esta Ley. Lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.

2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se

hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

- d) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.
 - e) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
 - f) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
 - g) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.
3. Las Leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad solidaria distintos de los previstos en los apartados anteriores.
4. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta Ley.

2. Ordenamiento Jurídico Uruguayo

De acuerdo al Código Tributario Uruguayo, Título único, Capítulo segundo- Derecho tributario material, se encuentra los siguientes artículos:

- Artículo 20- (Solidaridad en la deuda):
Estarán solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador. En los demás casos la solidaridad debe ser establecida expresamente por la ley. El cumplimiento de un deber formal por uno de los deudores no libera a los demás cuando sea de utilidad para el sujeto activo que los otros obligados lo cumplan. Asimismo, la exención o remisión de la obligación libera a todos, salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona, en cuyo caso la obligación se reducirá en la parte proporcional al beneficiado.
- Artículo 21- (Solidaridad de los representantes):
Los representantes legales y voluntarios que no procedan con la debida diligencia en sus funciones, serán solidariamente responsables de las obligaciones tributarias que correspondan a sus representados. Esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieren actuado con dolo.
- Artículo 22- (Solidaridad de los sucesores):
Los adquirentes de casas de comercio y demás sucesores en el activo y pasivo de empresas en general, serán solidariamente responsables de las obligaciones tributarias de sus

antecedentes; esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que se reciban, salvo que los sucesores hubieren actuado con dolo. La responsabilidad cesará al año a partir de la fecha en que

- Artículo 23- (Agentes de retención y de percepción):
Son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración, previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales pueden retener o percibir el importe del tributo correspondiente. Efectuada la retención o percepción, el agente es el único obligado ante el sujeto activo por el importe respectivo; si no la efectúa, responderá solidariamente con el contribuyente.

3. Ordenamiento jurídico Argentino

Responsables en forma personal y solidaria con los deudores: Artículo 8 Texto vigente según Ley N° 26044/2005:

ARTICULO 8° - Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:

- a) Todos los responsables enumerados en los primeros CINCO (5) incisos del artículo 6° cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del artículo 17. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.

En las mismas condiciones del párrafo anterior, los socios de sociedades irregulares o de hecho. También serán responsables, en su caso, los socios solidariamente responsables de acuerdo con el derecho común, respecto de las obligaciones fiscales que correspondan a las sociedades o personas jurídicas que los mismos representen o integren.

- b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior y con carácter general, los síndicos de los concursos preventivos y de las quiebras que no hicieren las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables respecto de los períodos anteriores y posteriores a la apertura del concurso o auto de quiebra, según el caso; en particular, si dentro de los QUINCE (15) días corridos de aceptado el cargo en el expediente judicial, no hubieran requerido a la Administración Federal de Ingresos Públicos las constancias de las respectivas deudas tributarias, en la forma y condiciones que establezca dicho organismo.

- c) Los agentes de retención por el tributo que omitieron retener o que, retenido, dejaron de pagar a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS dentro de los QUINCE (15) días siguientes a aquél en que correspondía efectuar la retención, si no acreditaren que los contribuyentes han pagado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria que para abonarlo existe a cargo de éstos desde el vencimiento del plazo señalado; y los agentes de percepción por el tributo que dejaron de percibir o que percibido dejaron de ingresar a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL en la forma y tiempo que establezcan las leyes respectivas.

La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, podrá fijar otros plazos de ingreso cuando las circunstancias lo hicieran conveniente a los fines de la recaudación o del control de la deuda.

- d) Los sucesores a título particular en el activo y pasivo de empresas o explotaciones que las leyes tributarias consideran como una unidad económica susceptible de generar íntegramente el hecho imponible, con relación a sus propietarios o titulares, si los contribuyentes no hubiesen cumplido la intimación administrativa de pago del tributo adeudado.

La responsabilidad del adquirente, en cuanto a la deuda fiscal no determinada, caducará:

1. A los TRES (3) meses de efectuada la transferencia, si con antelación de QUINCE (15) días ésta hubiera sido denunciada a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS.
2. En cualquier momento en que la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS reconozca como suficiente la solvencia del cedente con relación al tributo que pudiera adeudarse, o en que acepte la garantía que éste ofrezca a ese efecto.

- e) Los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo.
- f) Los cedentes de créditos tributarios respecto de la deuda tributaria de sus cesionarios y hasta la concurrencia del importe aplicado a la cancelación de la misma, si se impugnara la existencia o legitimidad de tales créditos y los deudores no cumplieren con la intimación administrativa de pago.
- g) Cualquiera de los integrantes de una unión transitoria de empresas o de un agrupamiento de colaboración empresaria, respecto de las obligaciones tributarias generadas por el agrupamiento como tal y hasta el monto de las mismas.
- h) Los contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieren obligados a constatar su adecuación, conforme las disposiciones del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33 de la presente ley. En este caso responderán por los impuestos adeudados por el emisor, emergentes de la respectiva operación y hasta el

monto generado por la misma, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible.

Modificado por:

- Ley N° 26044 Artículo N° 1 (Párrafo incorporado a continuación del inc a); inc b), sustituido)
- Artículo 8 Texto según Ley N° 25795/2003
- Artículo 8 Texto según Ley N° 25239/1999
- Artículo 8 Texto del artículo original

Responsables por los subordinados: Artículo 9:

ARTICULO 9° - Los obligados y responsables de acuerdo con las disposiciones de esta ley, lo son también por las consecuencias del hecho u omisión de sus factores, agentes o dependientes, incluyendo las sanciones y gastos consiguientes.

Responsabilidad del consumidor final: Artículo 10:

ARTÍCULO 10 - Los consumidores finales de bienes y servicios, o quienes según las leyes tributarias deben recibir ese tratamiento, estarán obligados a exigir la entrega de facturas o comprobantes que documenten sus operaciones. La obligación señalada incluye la de conservarlos en su poder y exhibirlos a los inspectores de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, que pudieran requerirlos en el momento de la operación o a la salida del establecimiento, local, oficina, recinto o puesto de ventas donde se hubieran celebrado las mencionadas transacciones. El incumplimiento de esta obligación en las operaciones de más de DIEZ PESOS (\$ 10) será sancionado según los términos del primer párrafo del artículo 39 de esta ley reduciéndose el mínimo de la multa a este efecto a VEINTE PESOS (\$ 20). La actitud del consumidor deberá revelar connivencia o complacencia con el obligado a emitir o entregar la factura o comprobante.

La sanción a quien haya incumplido el deber de emitir o entregar facturas o comprobantes equivalentes será un requisito previo para que recaiga sanción al consumidor final por la misma omisión.