

ENSAYO

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS REPRESENTANTES LEGALES Y MEDIOS DE DEFENSA ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ

^a José A. Paredes Soldevilla
Universidad de San Martín de Porres
jparedess@usmp.pe

^a Cristian A. Yong Castañeda
Universidad de San Martín de Porres
cyongc@usmp.pe

<https://doi.org/10.24265/afi.2020.v11n1.02>

Recibido: 19 de noviembre 2019

Aceptado: 24 de enero 2020

RESUMEN

El objetivo de la investigación fue determinar las garantías y derechos que afectan a los representantes legales de las empresas en el Perú. Se aplicó una estrategia cualitativa; revisión de casos de estudio múltiple y se analizó las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal al no existir bases de datos de los representantes legales que hayan incurrido en responsabilidad solidaria. Se identificó la falta de procedimiento para imputar responsabilidad solidaria a representantes legales que vulnera las garantías del debido procedimiento tales como; el derecho de defensa, el derecho a una debida motivación de los actos de la Administración Tributaria (SUNAT) y el conocimiento oportuno de los actos, producto de las imputaciones a través de una debida notificación, a efectos de ejercer oportunamente el derecho de defensa. Importante es conocer la motivación y la fundamentación de las resoluciones.

Se concluye, que de conformidad con la Norma IX del TUO del Código Tributario, supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario o en su defecto los Principios del Derecho Administrativo, en ese orden de ideas es imperante que los procedimientos especiales no establecidos por la SUNAT se desarrollen en el marco de la Ley de Procedimiento Administrativo General.

Palabras Clave: Responsabilidad solidaria, representante legal, gerente y derecho a defensa.

ABSTRACT

The objective of the investigation was to determine the guarantees and rights that affect the legal representatives of the companies in Peru, during the period 2017-2018. The qualitative strategy is for multiple case studies and the resolutions issued by the Tax Court were analyzed as there were no databases of legal representatives that incurred joint and several liability. The lack of procedure to impute joint liability to legal representatives that violates due process guarantees such as; the right of defense, the right to a proper motivation of the acts of the Tax Administration (SUNAT) and the timely knowledge of the acts, product of the accusations through a due notification, in order to timely exercise the right of defense. Important is to know the motivation and the basis of the resolutions.

It is concluded that, in accordance with Standard IX of the TUO of the Tax Code, the Principles of Tax Law will be additionally applied or, alternatively, the Principles of Administrative Law, in that order of ideas it is imperative that special procedures not established by SUNAT are developed within the framework of the General Administrative Procedure Law.

a Docente de la Universidad de San Martín de Porres, Lima - Perú

Keywords: Joint and several liability, legal representative, manager and right to defense.

INTRODUCCIÓN

La limitada seguridad jurídica en el marco tributario peruano no permite el libre desenvolvimiento de los particulares en el desarrollo de sus actividades, presentándose incertidumbre en el tráfico jurídico. Los hechos más resaltantes que se tiene en un contexto fáctico están referidos a la responsabilidad solidaria de los representantes legales. Si bien el pago de la deuda tributaria recae en primer orden en el gerente que puede ser una persona natural o jurídica de ser el caso, su designación es realizada a través del estatuto regulado por la Ley General de Sociedades.

El gerente, es el encargado de la administración de la empresa, de los recursos materiales, humanos, financiero y toma decisiones en relación con actividades de operación, de financiamiento y de inversión, en base al planeamiento estratégico de la empresa y al establecimiento de mecanismos de control para el cumplimiento de los objetivos que la junta general de accionistas le ha encomendado.

El gerente tiene un rol de representatividad ante el sector empresarial en general, organismos supervisores y de control, como empresas del sistema financiero, de producción, de comercialización, de servicios, etc., sino también ante organismos como la SUNAT y otros entes públicos que regulan a la empresa.

El marco normativo actual otorga al gerente general facultades de carácter general, en especial de representación procesal establecidas en el Código Civil, aquellas establecidas en la Ley General de Arbitraje por el solo mérito de su nombramiento, a participar en los procedimientos de conciliación extrajudicial, salvo disposición en contrario, entre otros.

El gerente al tomar decisiones le corresponde establecer las políticas y lineamientos en

concreto para cumplir con las obligaciones tributarias. Caso contrario, existe la probabilidad de incurrir en responsabilidad solidaria en la medida que exista dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

En este contexto, la Ley General de Sociedades, 1997, art. 185° señala que el directorio puede nombrar uno o más gerentes, salvo que dicha prerrogativa sea de la Junta General conforme al estatuto. Se denomina gerente general en caso se nombre un solo gerente, ante el nombramiento de más de uno, la designación de gerente general recae en aquel que fue nombrado en primer orden.

La empresa requiere personal profesional, técnico y auxiliar calificado para su manejo, en especial aquellas que se encarguen de la tarea de dirigirla, de hecho, asume una gran responsabilidad de las decisiones que adopte y el riesgo que involucra, decisiones que están vinculadas a diferentes tipos de responsabilidades en lo civil, penal, societario y tributario, entre otros.

La responsabilidad solidaria tributaria a la fecha no se encuentra regulada, contando con paliativos o lineamientos básicos por parte del Tribunal Fiscal que en derecho es inaceptable, e insuficiencia de carácter normativo y de alto riesgo para quienes ejercen los cargos de gerente de una empresa, porque se ve involucrado su propio patrimonio para responder ante la Administración Tributaria al no efectuar oportunamente el pago de la deuda tributaria.

Los temas abordados están referidos al rendimiento de los tributos y la presión tributaria, responsabilidad solidaria tributaria, motivación e impugnación de resolución administrativa, resoluciones del Tribunal Fiscal y las conclusiones y recomendaciones.

El planteamiento le exige a la Administración Tributaria mayor compromiso a fin de fortalecer la transparencia y la aplicación de procedimientos vinculados a su facultad de

determinación, fiscalización y sancionadora en bien de propiciar una cultura tributaria con cambios de paradigmas.

A lo expuesto, el objetivo de la investigación se centra en determinar cuáles son las garantías y derechos vulnerados que afectan a los representantes legales de las empresas.

RENDIMIENTO DE LOS TRIBUTOS Y LA PRESIÓN TRIBUTARIA

El Estado peruano busca satisfacer sus necesidades financieras y la Administración

Tributaria el reparto equitativo de la carga tributaria a fin de garantizar ingresos teniendo como aliado a su facultad de fiscalización conferido por ley.

La presión tributaria es el indicador de mucha utilidad que mide el nivel porcentual del valor de la producción (PBI) que es recaudado por el gobierno en un período determinado. Entendiéndose, que si esta es mayor, habrá más dinero para que el gobierno gaste y pueda atender a su población, reduciendo el nivel de evasión y el desarrollo de actividades al margen de las disposiciones que la regulan (Figs. 1 y 2.)

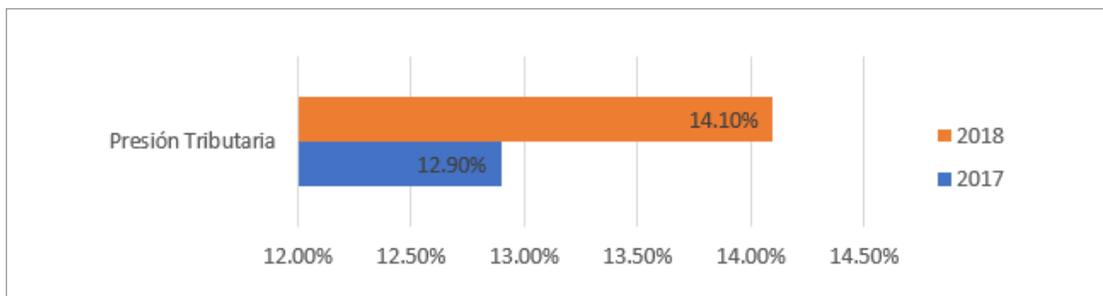


Figura 1: Análisis del rendimiento de los tributos 2017 - 2018.

Fuente: SUNAT.

Se observa el incremento de la presión tributaria del año 2018 con respecto al 2017.

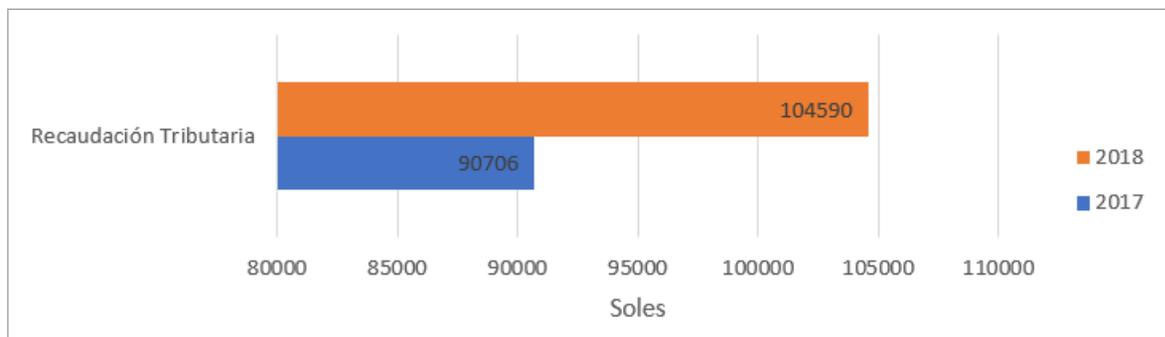


Figura 2: Recaudación tributaria 2017 - 2018.

Fuente: SUNAT.

Se observa el incremento de la recaudación tributaria del año 2018 con respecto al 2017.

El incumplimiento tributario se manifiesta en diferentes tipos de actividades económicas que devienen en el perjuicio del sistema tributario

de un gobierno. Esto puede incluir la evasión de impuestos, que se enfoca directamente en la reducción de impuestos dentro de los parámetros legales permitidos, y la evasión de impuestos a que hace referencia la Ley Penal Tributaria. Figura 3.

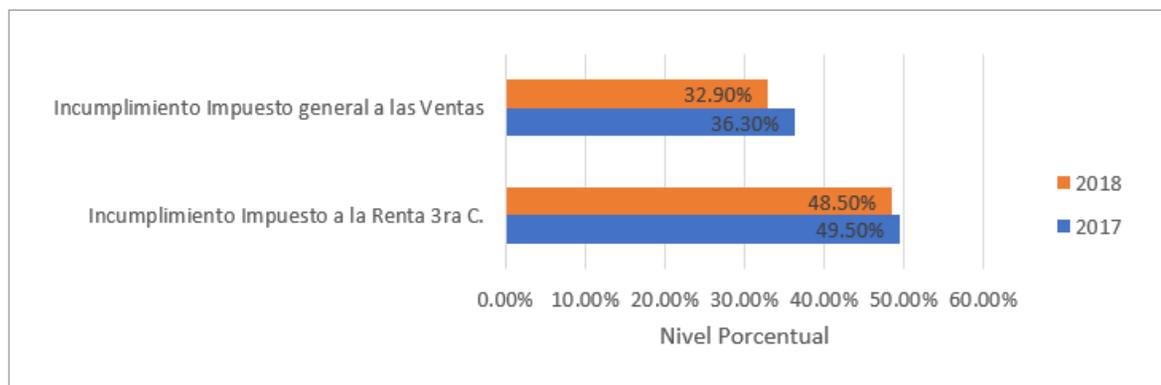


Figura 3: Análisis del rendimiento de los tributos 2017 - 2018.

Fuente: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. Informe N° 38-2018-SUNAT/1V3000. Informe N° 39-2018-SUNAT/1V3000. Informe N° 44-2019-SUNAT/ 1V3000. Informe N° 45-2019-SUNAT/1V3000.

Se observa el decremento de incumplimiento tanto del Impuesto a la Renta de 3ra Categoría como del Impuesto General a las Ventas; del año 2018 con respecto al 2017.

Lo expuesto en los párrafos y lo observado en los gráficos que antecedieron no puede configurarse como la imputación de responsabilidad solidaria por sí solo.

Si bien la problemática se enfoca en la falta de procedimiento específico para atribuir la responsabilidad solidaria de los gerentes y la consecuencias de este. La SUNAT ha venido determinando la ausencia de pago de tributos y/o multas, fiscaliza y toma conocimiento de las razones de no pago, confirma la existencia de la causal objetiva o subjetiva, y finalmente atribuye la responsabilidad solidaria al amparo de su facultad discrecional, creando indefensión y la vulneración del derecho

a la debida motivación de las resoluciones administrativas.

La Administración Tributaria clasifica a los contribuyentes de la forma siguiente:

- Los que declaran y pagan.
- Los que declaran, pero no pagan o pagan parcialmente.
- Los que subdeclaran involuntariamente y/o deliberadamente.
- Los que no declaran.

La estrategia cualitativa, es de casos de estudio múltiple porque la investigación analiza las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, al no existir bases de datos de los representantes legales que hayan incurrido en responsabilidad solidaria.

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA TRIBUTARIA

Al respecto la Administración Tributaria mediante normas internas ha regulado ciertos aspectos de responsabilidad solidaria. Entre ellos:

- La Directiva N° 011-99/SUNAT de 20 de agosto de 1999, precisa responsabilidad solidaria de representantes legales, administradores, mandatarios, gestores de negocios y albaceas a que se refiere el artículo 16° del TUO del Código Tributario, respecto de aquellos actos vinculados a su gestión.
- La Directiva N° 004-2000/SUNAT de 19 de julio de 2000, precisa que son intransferibles a herederos obligaciones tributarias que correspondan como responsables solidarios a representantes legales y a designados por personas jurídicas.
- Informe N° 339-2003/2B000-SUNAT, forma parte de lineamientos generales.
- Cabe precisar que la jurisprudencia en sede administrativa por parte del Tribunal Fiscal no tiene la calidad de Jurisprudencia de Observancia Obligatoria.

Responsabilidad solidaria

La responsabilidad se orienta en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y de responder ante la Administración Tributaria sobre hechos producto de la toma de decisiones. Ossorio y Cabanellas (2007) afirma:

En este sentido, el que gravita sobre una pluralidad de personas, de manera tal que cada una de ellas indistintamente tienen la obligación de satisfacer el valor total de la responsabilidad, de serle exigido por la persona legitimada para hacer efectiva tal responsabilidad, sin perjuicio del derecho que luego tenga quien satisface esa responsabilidad, respecto de los otros responsables solidarios, parta repetir total o parcialmente lo así pagado. (p.474).

Representante legal

Se define como, “el que ejerce una representación legal (v.): es decir, el que suplente la incapacidad jurídica de obrar de otro, con facultades e incluso designación a veces, por ministerio de la ley.” (Ossorio y Cabanellas, 2007, p.459).

En tanto, el (TUO del Código Tributario, 2013, art. 16°), numeral 2 incluye como responsables solidarios a los representantes legales, siendo uno de ellos los gerentes. Asimismo, existe responsabilidad solidaria ante la existencia de dolo y negligencia grave, o atribuciones en abuso de facultades que permitan y contribuyan en dejar de pagar las deudas tributarias a la Administración Tributaria, que tiene directriz la acción o la omisión del representante que conlleva al incumplimiento de las obligaciones tributarias a quien representan.

Entre los elementos relacionados tenemos el no contar con la contabilidad o en su defecto tiene dos o más juegos de libros o registros; que tenga la condición de no habido; que no esté inscrito en el Registro Único de Contribuyentes; anota en sus libros y registros los comprobantes de pago que recibe u otorga por montos distintos a los consignados en dichos comprobantes u omite anotarlos, siempre que no se trate de errores materiales; emplea bienes o productos que están exonerados o se beneficia de actividades distintas a las autorizadas; no ha declarado ni determinado la obligación tributaria en los plazos establecidos; omite a uno o más trabajadores al presentar las declaraciones sobre tributos que gravan las remuneraciones de éstos y omite presentar la declaración jurada informativa que contiene la información relativa al beneficiario final, entre otros.

La Administración Tributaria en los demás casos deberá probar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

El artículo 8° del TUO del Código Tributario, considera que el contribuyente es aquel que

realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria.

Como podemos apreciar, es la realización de un hecho económico lo que nos lleva a ser contribuyentes; no es la inscripción en el Registro de la Administración Tributaria Nacional o Municipal. Por ello, los sujetos informales que no se inscriben en el Registro Único de Contribuyentes son contribuyentes cuando realizan hechos económicos que pasan a ser hechos imponibles (Robles, Ruiz de Castilla, Villanueva y Bravo, 2019, p.245).

El derecho a la defensa

La Constitución Política del Perú en su artículo 139°, numeral 14 establece: El principio fundamental de no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso. Toda persona debe ser informada *ipso facto* por escrito de los motivos de su detención. Le acude el derecho a comunicarse de forma personal con un defensor de su elección, quien lo asesorará desde que es citado o detenido por cualquier autoridad. (Mendoza, 2012, p.689). Por otro lado, la norma IX del Código Tributario señala que se aplicará otras normas diferentes a las tributarias siempre que no se opongan o la desnaturalicen.

El derecho a la debida motivación

El artículo 103° del TUO del Código Tributario establece que, “los actos de la administración Tributaria serán motivados constarán en los respectivos instrumentos o documentos (el debido documento)” (Robles, Ruiz de Castilla, Villanueva y Bravo, 2016, p.821).

Debida notificación

Es tan importante conocer los fundamentos de la Administración Tributaria al momento de imputar un hecho al administrado, es decir; debe tomar conocimiento correcta y oportunamente de los actos que contienen la imputación de la administración y que sus modalidades se encuentran reguladas en el artículo 104° del TUO del Código Tributario.

Prescripción tributaria

El plazo para atribuir la responsabilidad solidaria en materia tributaria está en función de la prescripción, extinción del derecho de acción por el transcurso del tiempo.

Se encuentra regulado en el artículo 43° del TUO del Código Tributario, que señala que la Administración Tributaria en la determinación de la obligación tributaria, tomar acciones para exigir su pago, como el de aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para aquellos que hayan presentado la declaración respectiva. Dichas acciones prescriben a los diez (10) años cuando la calidad de agente de retención o percepción no ha cumplido con el pago del tributo retenido o percibido. La acción vinculada para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años. (Robles, Ruiz de Castilla, Villanueva y Bravo, 2016, p.456).

Dolo

“Constituye dolo la resolución libre y consciente del realizar voluntariamente una acción u omisión prevista y sancionada por ley” (Cabanellas, 1982, p.1059).

Negligencia grave

“Es la omisión de aquella diligencia que se puede pedir aun al hombre más descuidado que omite las precauciones más elementales, aquel que no prevé lo que los demás prevén”. Recuperado el 09/02/2020 <https://www.derechoecuador.com/la-culpa-contractual>.

Abuso de facultades

En la práctica se confunde mucho con las infracciones en contra de lo establecido en la ley, a lo estipulado en el estatuto o a los acuerdos tomados de la junta general de la sociedad, cuando éstos otorgan facultades y funciones al directorio y son ejercidas con abuso. Los casos típicos de abuso se configuran en la toma de acuerdos y decisiones que exceden el objeto social del estatuto, el uso de

recursos de la sociedad en beneficio propio de cada uno de ellos de forma directa o indirecta, y la utilización indebida del cargo que ostentan en detrimento de la sociedad y en provecho de los directores. (Elías, 1999, p.464-465).

La imputación de la responsabilidad solidaria tributaria se basa principalmente si los representantes han sido nombrados conforme lo establecen los estatutos de la sociedad, otorgándoles la representación, deberes y obligaciones, entre ella el poder de decisión y control empresarial.

La Ley General de Sociedades contempla que el gerente responde frente la sociedad, a todos los accionistas y a terceros en general, por los daños y perjuicios que ocasionen producto del incumplimiento de sus obligaciones, dolo, abuso de facultades y negligencia grave.

De este modo, el gerente en específico es responsable por la existencia, regularidad y veracidad de los sistemas de contabilidad, los libros que están obligados a llevar, el establecimiento y mantenimiento de una estructura de control interno, la veracidad de las informaciones que proporcione al directorio y la junta general como el órgano de mayor jerarquía, ocultar las irregularidades que se observe en las actividades que desarrolla la sociedad, velar por la conservación de los fondos sociales y el uso de los recursos sociales en negocios distintos al de la sociedad, etc.

La Ley General de Sociedades hace referencia a la responsabilidad solidaria que tienen los directores, e indica que el gerente es responsable solidariamente juntamente con los miembros del directorio de la sociedad, cuando participe en actos que dieran lugar a responsabilidad o cuando, conociendo la existencia de esos actos o hechos, no informe sobre ellos al directorio o a la junta general, omitiendo sus funciones. Sin embargo, es claro al señalar que las pretensiones de carácter civil contra el gerente no enervan la responsabilidad penal a que diera lugar.

Por otro lado, es de dos años el plazo en que caduca una acción civil sobre hechos en que tiene responsabilidad el gerente.

MOTIVACIÓN E IMPUGNACIÓN DE RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA

En relación con la motivación de la resolución, la (Ley N° 27444, 2001) en su artículo 3°, numeral 4, señala que el acto administrativo debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico. En su artículo 6°, la motivación deberá ser expresa y justificada a través de la exposición de las razones jurídicas y normativas, los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes a través de su conformidad pueden motivar la resolución, no permitiéndose vaguedad, contradicción, oscuridad o insuficiencia para la motivación.

El Tribunal Constitucional, (Expediente N° 02247-2011-PA/TC) señala sobre la motivación: Que, es de especial relevancia, es el medio de garantía de los administrados, es la motivación de la actuación administrativa, es de control integral a cargo del juez constitucional de la actividad administrativa, constituye una exigencia imprescindible o condición impuesta para la vigencia efectiva del principio de legalidad, presupuesto ineludible de todo Estado de derecho.

En esa medida, el Tribunal es claro en enfatizar que la falta de motivación o la insuficiencia de este constituyen una arbitrariedad e ilegalidad, en la medida en que es una condición impuesta y obligatoria en la Ley N° 27444. Así, la falta de fundamento racional suficiente y necesario de una actuación administrativa es por sí sola contraria a las garantías del debido procedimiento administrativo (STC 00091-2005-PA, FJ9, párrafos 3, 5 a 8, criterio reiterado en STC 294-2005-PA, STC 5514-2005-PA, entre otras).

Ante las resoluciones de la Administración Tributaria que son producto de un recurso de reclamación con respuesta negativa,

le corresponde interponer un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal en el plazo de quince (15) días, a fin de que el expediente sea elevado juntamente con este.

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

Por otro lado, el Tribunal Fiscal a través de su jurisprudencia se ha pronunciado sobre responsabilidad solidaria. Así, señala (RTF 1785-1-2002) que la Administración Tributaria, no ha podido acreditar los supuestos en el que se incurre en responsabilidad solidaria ante la decisión de no pagar impuestos a cargo de Corporación de Inversiones Automotrices S.A., por el que revoca la apelada.

Tribunal Fiscal, RTF 2142-4-2002: no se configura responsabilidad solidaria a miembro de directorio, en vista que la Administración Tributaria no pudo acreditar el dolo o la negligencia grave en los hechos, pese de haber iniciado un proceso penal en su contra, el Poder Judicial emitió resolución de sobreseimiento.

Tribunal Fiscal, RTF 5966-5-2002: se revoca la apelada, debido a que el recurrente no tenía facultades de control y supervisión sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias establecido en el artículo 16° del Código tributario.

Tribunal Fiscal, RTF 5978-1-2010: se acredita la responsabilidad solidaria de quien teniendo atribuciones de director gerente y del gerente general al brindar información que no estaba vinculada a la realidad, presentando declaraciones juradas y beneficiándose de compensaciones y devoluciones indebidas.

Tribunal Fiscal, RTF 7176-9-2012: la Administración Tributaria no ha cumplido con acreditar de qué forma y como el recurrente ha participado en la determinación y pago de tributos correspondiente al ejercicio 2005, y si fue quien ha incurrido respecto a reparos en procesos de fiscalización.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIÓN

De conformidad con la Norma IX del TUO del Código Tributario, supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario o en su defecto los Principios del Derecho Administrativo, en ese orden de ideas es imperante que los procedimientos especiales no establecidos por la SUNAT se desarrollen en el marco de la Ley de Procedimiento Administrativo General.

Se evidenció una de las debilidades de la Administración Tributaria, relacionada como determinar objetivamente la responsabilidad solidaria en materia tributaria. El Nuevo Código Tributario publicado el 21 de abril de 1996 en un contexto de indefensión de los representantes legales, o simplemente la discrecionalidad resulta ser una herramienta útil y eficiente cuando se trata de hacer efectivo el pago de tributos que administra.

Según el principio de seguridad jurídica, está en tela de juicio y es impreciso afirmar que ante el incumplimiento del pago de la deuda tributaria participarían el gerente, el directorio, la junta general de accionistas.

Se recomienda fortalecer la diferenciación entre la participación directa y efectiva, ante una decisión de no pagar tributos o ante la ausencia recursos necesarios para pagarlos.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Cabanellas, G. (1982). *Diccionario jurídico elemental*. Buenos Aires, Argentina: Heliasta S.R.L.
- Elías, E. (1999). *Derecho societario peruano. Ley General de Sociedades*. Tomo II. Lima, Perú: Edición Normas Legales.
- García, R. (24 de noviembre de 2005). *La culpa contractual*. Recuperado el 09 de febrero de 2020, <https://www.derechoecuador.com/la-culpa-contractual>.

- Ossorio, M. y Cabanellas, G. (2007). *Diccionario de Derecho*. Tomo II. Buenos Aires, Argentina: Heliasta S.R.L.
- Robles, C., Ruiz de Castilla F., Villanueva, W. y Bravo, J. (2016). *Código Tributario. Doctrina y Comentarios* (4ta edición). Lima, Perú: Pacifico Editores S.A.C.
- Tribunal Constitucional, EXP. N° 022247-2011-PA/TC (10 de enero de 2012). Recuperado 27 de febrero de 2020, <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2012/02247-2011-AA.html>.
- Tribunal Fiscal, RTF N° 01785-1-2002 (27 de marzo de 2002). Recuperado el 27 de febrero de 2020, http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/1/2002_1_01785.pdf.
- Tribunal Fiscal, RTF N° 02142-4-2002 (22 de abril de 2002). Recuperado el 27 de febrero de 2020, http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/4/2002_4_02142.pdf.
- Tribunal Fiscal, RTF N° 05966-5-2002 (16 de octubre de 2002). Recuperado 27 de febrero de 2020, http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/5/2002_5_05966.pdf.
- Tribunal Fiscal, RTF N° 05978-1-2010 (8 de junio de 2010). Recuperado 27 de febrero de 2020, http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/1/2010_1_05978.pdf.
- Tribunal Fiscal, RTF N° 7176-9-2012 (11 de mayo 2012). Recuperado el 27 de febrero de 2020, http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/9/2012_9_07176.pdf.