

**PROBLEMÁTICA DERIVADA DEL TRATAMIENTO DE LA ATRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO Y EL PROCEDIMIENTO SEGUIDO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

**RENATO AUGUSTO ASENCIOS ANGULO<sup>1</sup>**

La motivación para escribir este artículo se sustenta principalmente en la discrepancia que mantenemos respecto de los alcances del artículo 20°-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario (en adelante CT) y de lo que entiende la SUNAT como sus facultades y obligaciones cuando aplica el “*procedimiento de atribución*” de responsabilidad solidaria a los contribuyentes, así como respecto del limitado derecho que le otorga al contribuyente para defenderse, sin tomar en cuenta que la precitada norma, le garantiza al contribuyente mucho más que oponerse al supuesto legal de atribución.

Antes de hacer un análisis en extenso de lo señalado en el referido artículo, consideramos a priori, que siendo la finalidad del procedimiento, atribuir deuda tributaria a un contribuyente con el fin de cobrársela indistintamente a éste o al deudor original, resultaría evidente que corresponde garantizar al responsable solidario, los mismos derechos que se otorgaron al deudor original dentro del procedimiento de fiscalización, en el que se determinó la obligación tributaria que ahora se pretende atribuir al responsable<sup>2</sup>.

De lo antes señalado, hemos identificado tres temas controversiales, que, por cuestiones didácticas, los analizaremos en forma separada:

**A. Obligaciones de la Administración Tributaria durante el procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria y la afectación al derecho de defensa por omisión en su actuación**

Las obligaciones de la Administración Tributaria en el procedimiento de atribución de responsabilidad, se pueden colegir de la lectura del propio artículo 20°-A del CT, en el que se regulan los efectos de la responsabilidad solidaria, señalando que la deuda tributaria puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores solidarios o a todos ellos simultáneamente.

Asimismo, en el numeral 4 del precitado artículo, se establece que 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.

<sup>1</sup> Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Master en Tributación y Política Fiscal por la Universidad de Lima. **Actualmente Socio en Expertise Consultoría Tributaria.** Ex Gerente de Reclamos de la Intendencia Lima y Ex Jefe de División de Reclamaciones de la Gerencia de Reclamos de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales en SUNAT.

<sup>2</sup> La deuda tributaria puede estar contenida en una Orden de Pago, Resolución de Multa y/o Resolución de Determinación, siendo que estas dos últimas, generalmente se emiten luego de un procedimiento de fiscalización al deudor tributario original por parte de la Administración Tributaria.

Finalmente, el mencionado artículo refiere que 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.

Resulta claro que cuando el precitado artículo 20°-A, establece que la impugnación puede referirse tanto al supuesto de atribución como a *la deuda tributaria*, se está refiriendo a que el responsable solidario puede discutir la validez y la legalidad de la deuda tributaria girada originalmente al contribuyente deudor.

El referido artículo fue introducido por el artículo 4° del Decreto Legislativo N° 981 publicado el 15 de marzo de 2007, vigente a partir del 1 de abril de 2007, a fin de que la Administración Tributaria, cumpla con efectuar en forma previa al inicio del cobro a un contribuyente de una deuda de otro contribuyente, el procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria, el mismo que debía finalmente estar plasmado en una resolución de determinación de responsabilidad solidaria debidamente emitida y notificada.

Cabe mencionar que la introducción del artículo antes mencionado estuvo motivado, en parte, por diversa jurisprudencia fiscal que señalaba que la responsabilidad solidaria debía ser atribuida de acuerdo con el procedimiento de determinación de la deuda tributaria prevista en el artículo 76° y siguientes del CT, lo que implicaba que la Administración debía atribuir la responsabilidad solidaria mediante la emisión del correspondiente acto administrativo, luego de lo cual, de convertirse en exigible la deuda, recién iniciaría el procedimiento de cobranza coactiva. Dichos pronunciamientos, se emitieron debido a que la SUNAT, en ejercicios pasados, no emitía documento de atribución alguno al responsable y procedía a efectuar la cobranza en forma directa a través del procedimiento de ejecución coactiva.<sup>3</sup>

Ahora bien, el Tribunal Fiscal ha establecido en resoluciones posteriores que: “(...) *para determinar la responsabilidad solidaria, no es necesario el inicio de un procedimiento de fiscalización sino la emisión de una resolución de determinación conforme lo establecido el artículo 20°-A del Código Tributario, en la cual se señale la causal de atribución de la responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad (...)*”<sup>4</sup>.

Nos surge la interrogante, respecto a, si lo mencionado por el Tribunal Fiscal, implica que la SUNAT puede atribuir la responsabilidad solidaria con la sola emisión de la Resolución de Determinación, o, si es necesario, que, de forma previa a dicha emisión, se lleve a cabo un “*procedimiento de atribución*”, en el que la SUNAT llegue a la conclusión, que efectivamente corresponde emitir legal y válidamente, la referida Resolución.

Afortunadamente, la SUNAT mediante normas internas, ha interpretado que no puede emitir directamente una Resolución de Determinación al presunto responsable, sin antes efectuar un procedimiento de atribución<sup>5</sup>, a través del cual,

<sup>3</sup> Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04809-5-2002, 6749-2-2006 y 05560-2-2004, entre otras.

<sup>4</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 10885-3-2015.

<sup>5</sup> El procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria, es iniciado por la SUNAT con la notificación de la Carta de presentación de los funcionarios encargados del caso, al que se adjunta un Requerimiento

otorgue la posibilidad a éste, de refutar las imputaciones que sustentan la actuación de la Administración, posibilitando al responsable ejercer su derecho de defensa dentro del mismo.

Si bien, estamos de acuerdo, con el hecho que la SUNAT haya regulado un procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria, consideramos que el mismo no garantiza de forma plena, el ejercicio de derecho de defensa del responsable, dado que únicamente se centra en otorgarle la posibilidad de contradecir la causal de atribución y no la deuda que se pretende atribuir; aun cuando, el artículo 20°-A del CT, establece claramente que el responsable puede contradecir válidamente tanto el supuesto de atribución como *la deuda tributaria*.

Por tal motivo, resulta evidente a nuestro entender, que la SUNAT dentro del procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria, debe poner en conocimiento del supuesto responsable a través del Requerimiento emitido en éste, por lo menos y cuando corresponda, la siguiente documentación:

- a) Las Resoluciones de Determinación, Órdenes de Pago o Resoluciones de Multa girados al contribuyente que contengan la deuda tributaria que se pretenda atribuir.
- b) Los Anexos y cualquier otro documento que forme parte de dichas Resoluciones.
- c) Los requerimientos y sus resultados notificados en el procedimiento de fiscalización al deudor original, que son los que sustentan la deuda contenida en Resoluciones de Determinación y de Multa, más aún si el sustento de dichos valores, hace referencia por remisión únicamente a los citados requerimientos y sus resultados, como ocurre en muchos casos, en los que las Resoluciones que establecen la deuda no contienen Anexos.

Sólo con la puesta a conocimiento de dichos documentos, sería posible que el contribuyente, al que se esté atribuyendo responsabilidad solidaria, pudiera hacer uso, suficiente, del derecho de defensa respecto de la deuda tributaria que se le pretende atribuir.

Sin embargo, la SUNAT estaría interpretando, que dado que el artículo 20°-A del CT, señala que se puede **impugnar** tanto el supuesto legal que da lugar a dicha responsabilidad como la deuda tributaria respecto de la cual se es responsable, no calificaría como un procedimiento en que se afecte el derecho de defensa del contribuyente, aquél en que no se haya puesto en su conocimiento dichos documentos con el Requerimiento emitido en el procedimiento atribución de responsabilidad solidaria y que bastaría con notificar copia de los documentos señalados en el literal a), adjuntos a la Resolución de Determinación de Responsabilidad Solidaria que sería materia de impugnación.

Según la SUNAT, dicha interpretación se ve reafirmada con el último párrafo del artículo 20°-A, que establece que la Administración Tributaria debe notificar al responsable la resolución de determinación de atribución de responsabilidad en

en el que se solicita al responsable que haga sus descargos frente a la causal de atribución legal en que presumiblemente se encuentra incurso y señalándole el monto de la deuda que se le pretende imputar. Posteriormente, con la respuesta del responsable o no, se cierra el Requerimiento, con la emisión del Resultado del mismo, concluyéndose el procedimiento, con la emisión y notificación de la Resolución de Determinación de Responsabilidad Solidaria.

donde se señale la causal de atribución de la responsabilidad y el “*monto de la deuda*” objeto de la responsabilidad.

Así pues, a criterio de la SUNAT, la propia norma señala que controvertir los argumentos relacionados con la deuda tributaria son propios de la instancia de reclamos, y que por tanto sería suficiente al momento de concluir el procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria con la notificación de la Resolución de Determinación respectiva, colocar en el Informe anexo a ésta, cuál es el monto de las deudas materia de atribución y/o anexar a la misma, la copia de las Resoluciones y/o Órdenes de Pago que a su entender contienen la deuda tributaria.

Con dicho razonamiento, no podemos estar de acuerdo, por las razones que explicaremos a continuación:

- 1) El hecho que el numeral 4 del artículo 20°-A señale que el responsable solidario pueda *impugnar* tanto el supuesto legal de atribución como la deuda tributaria respecto de la cual se es responsable, en modo alguno implica que, en el procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria normado por la SUNAT, no se considere otorgarle al responsable, todos los documentos relacionados con el origen de las deudas tributarias originalmente emitidas al contribuyente y con el procedimiento a través del cual se determinó dicha deuda.

Es preciso mencionar, que la referencia al “supuesto legal de atribución de la deuda” también está regulado en el mismo numeral 4 relacionado con la “*impugnación*” de la atribución, y la SUNAT en dicho caso, sí incorpora claramente en el procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria dentro del Requerimiento efectuado al presunto responsable, cuál es el supuesto de responsabilidad solidaria señalado en los artículos 16°, 16°-A, 17° y/o 18° del CT que se le está imputando, para que éste tenga la posibilidad de defenderse. La pregunta entonces, es por qué para establecer la causal de atribución la SUNAT sí otorga todas las garantías dentro del procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria, y no tiene la misma interpretación para el caso del establecimiento de la deuda atribuida, aun cuando ambos se rigen por el mismo numeral del artículo 20°-A del CT.

Por ello, no estamos de acuerdo, en hacer de conocimiento del responsable únicamente cuál es el monto de la deuda dentro del procedimiento de atribución, sino que correspondería que la SUNAT, señale cuál es el concepto y los reparos específicos por los que se emitió la deuda en cuestión al deudor tributario, a efecto de que el responsable pueda contradecir la misma, de poseer los elementos a su alcance para poder hacerlo.

Si bien, entendemos que no existe procedimiento establecido en norma legal que regule el procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria, estamos convencidos, que el procedimiento interno de la SUNAT podría incorporar lo antes señalado, a fin de otorgar las garantías suficientes al presunto responsable solidario.

- 2) De otro lado, consideramos que resulta evidente que debe ponerse en conocimiento todos los elementos relacionados a la deuda y su determinación por parte de la SUNAT, dado que el propio numeral 4 del artículo 20°-A, posibilita

al responsable, oponerse al fondo de las observaciones efectuadas por la SUNAT y que generan la deuda tributaria que pretende atribuírsele, pues refiere que en la resolución que resuelve la impugnación de la Resolución de Determinación de Responsabilidad Solidaria, *no puede revisarse la deuda tributaria que hubiera quedado firme en la vía administrativa*<sup>6</sup>; vale decir, que en aquella que no ha quedado firme o que se esté discutiendo aún por el deudor original, el responsable bien puede oponer los argumentos de defensa para contradecir la deuda.

Por ello, no entendemos cómo se podría garantizar el derecho de defensa del responsable solidario en el procedimiento de atribución, si no se hace de su conocimiento todos los antecedentes relacionados con la deuda tributaria que sería materia de impugnación.

Si bien es cierto que el Tribunal Fiscal, en la RTF 06749-2-2006 ha señalado que es factible subsanar en la instancia de reclamación, al amparo del artículo 109° del CT (requisitos de anulabilidad de los actos), los requisitos de validez del documento a través del cual se atribuye la deuda al responsable (requisitos previstos para la Resolución de Determinación por el artículo 77° del CT); entendemos que la convalidación de los actos **no puede ser la regla en los procedimientos tributarios**; motivo por el cual no se explicaría de manera lógica, que se siga efectuando un procedimiento interno que suponga la emisión y notificación de un acto anulable, por el solo hecho que se pueda convalidar en la siguiente instancia (reclamos) y pueda ser confirmado por el Tribunal Fiscal<sup>7</sup>, aun sabiendo, que nadie puede asegurar que ello ocurra, porque eso dependerá de cuan bien conozca el responsable, sus derechos y los mecanismos de impugnación aplicables.

Tal como lo hemos mencionado, entendemos que de lo estipulado en el propio artículo 20°- A del CT, se puede llegar a la conclusión que correspondería que la SUNAT dentro de los procedimientos de atribución de responsabilidad solidaria que regula, ponga en conocimiento de los contribuyentes todos los documentos relacionados con la determinación de la deuda que se le pretende atribuir, pues solo así podrá tener la garantía de defensa contra la deuda tributaria, que el propio artículo en cuestión le permite contradecir. No basta mencionar el monto de la deuda, o anexar a la Resolución de Determinación de Responsabilidad Solidaria, las Resoluciones de Determinación o Resoluciones de Multa que por su propio texto no expliquen el origen de las deudas, o aquellas, que, al estar fundamentadas por remisión a otros documentos, no cuenten con éstos adjuntos, pues ello trae como consecuencia la total indefensión del responsable solidario tanto en el procedimiento de atribución de responsabilidad, como en la instancia de reclamos.

Cabe resaltar que el hecho que la Administración Tributaria asuma que el contribuyente al encuadrar en algún supuesto legal de responsabilidad solidaria, necesariamente debía conocer los motivos que generaron las deudas del deudor tributario; en modo alguno, implicaría que se obvie la entrega de dichos documentos, dado que en un procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria, el

<sup>6</sup> Aquella deuda que el contribuyente deudor impugnó y respecto de la cual ha tenido un pronunciamiento desfavorable en última instancia administrativa notificado válidamente por el Tribunal Fiscal.

<sup>7</sup> Teniendo en cuenta la literalidad del numeral 4 del artículo 20°-A del CT.

responsable actúa como una persona distinta al deudor tributario, a la cual hay que otorgarle todas las garantías de defensa y derechos, que el CT y la Ley de Procedimiento Administrativo General, aprobada por Ley 27444 (LPAG) le ofrecen, lo que va en la misma línea interpretativa, que la propia SUNAT ha asumido, al establecer internamente un procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria.

## **B. Atribución de Responsabilidad Solidaria respecto del documento Resolución de Pérdida de Fraccionamiento**

Otro tema materia de preocupación, pero evidentemente vinculado al tema antes mencionado, es aquél relativo, a si es factible que la Administración Tributaria pueda atribuir responsabilidad solidaria por deuda tributaria contenida en un documento no determinativo de deuda, como, por ejemplo, en una Resolución de Pérdida de Fraccionamiento.

Hemos observado, en reiterados casos, que la Administración Tributaria viene atribuyendo Responsabilidad Solidaria por diferentes causales, señalando como deuda materia de atribución a la contenida en el documento Resolución de Pérdida de Fraccionamiento.

Según los artículos 21° y 22° de la Resolución de Superintendencia N° 161-2015/SUNAT, Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la Deuda Tributaria por Tributos Internos, se emite la Resolución de Pérdida de Fraccionamiento, cuando el contribuyente incurre en ciertas causales de incumplimiento del mismo, como el no pago íntegro de dos cuotas consecutivas, cuando no pague el íntegro del interés del aplazamiento, cuando no se cancele la cuota acogimiento, o cuando no cumpla con mantener las garantías otorgadas o no cumpla con renovarlas.

La referida Resolución de Pérdida de Fraccionamiento, tiene como consecuencia que se den por vencidos todos los plazos del fraccionamiento, siendo exigible la deuda tributaria pendiente de pago, así como la ejecución de las garantías, salvo que la misma sea reclamada dentro del plazo de ley y el deudor continúe el pago de las cuotas de dicho fraccionamiento hasta que acabe el proceso, según lo señalado en el inciso a) del artículo 115° del CT.

Tal como se aprecia, dicha Resolución tiene la naturaleza de un acto administrativo que establece el vencimiento de todo el cronograma acordado para pagar las cuotas del fraccionamiento, y por ende la exigibilidad de la totalidad de la deuda que fue materia del mismo; sin embargo, la referida Resolución de Pérdida de Fraccionamiento no es un documento determinativo de deuda y tampoco es un documento que contiene deuda en sí mismo, pues solo reconoce la existencia de un fraccionamiento que ha incurrido en causal de pérdida.

Ello se puede confirmar, desde el hecho que la SUNAT, cuando un contribuyente impugna una Resolución de Pérdida de Fraccionamiento, únicamente le permite discutir las causales de pérdida de fraccionamiento, mas no la correcta emisión o determinación de la deuda contenida en el fraccionamiento; y ello tiene lógica, puesto que las deudas contenidas en el referido fraccionamiento tendrían que haber sido impugnadas directamente por el deudor tributario, toda vez que no existe novación de las mismas al acogerse a un pago fraccionado.

El Tribunal Fiscal en la RTF 11996-4-2013 de observancia obligatoria, ha señalado que:

*“Conforme con el artículo 1277° del Código Civil, por la novación se sustituye una obligación por otra. Esta sustitución significa un reemplazo, lo cual implica que la obligación original se extingue como consecuencia del nacimiento de una nueva obligación. Así de acuerdo con OSTERLING PARODI y CASTILLO FREYRE, la novación es el medio extintivo de obligaciones que opera mediante la sustitución de una obligación por otra, a lo que agregan que ésta se distingue de otros medios extintivos de obligaciones que solo tienen por finalidad extinguir ya que a través de la novación, siempre se dará origen a una obligación nueva y diferente, siendo que nunca supone la coexistencia de la obligación anterior y de la nueva porque el nacimiento de esta última importará necesariamente la extinción de la anterior.*

(...)

*Considerando estas características, se advierte que cuando la Administración Tributaria brinda facilidades de pago a los deudores tributarios, concediéndoles un aplazamiento en el plazo de pago o permitiendo el pago fraccionado de la deuda, no ocurre una novación pues no se ha producido un cambio en los elementos constitutivos de la obligación ni se ha sustituido a una obligación por otra sino que se trata de la misma deuda tributaria que deberá ser pagada en un plazo especial, de conformidad con la resolución que emita la Administración. En tal sentido, el aplazamiento del plazo para el pago o pago fraccionado no importan que se modifique el origen de la deuda ni su naturaleza.”*

Teniendo en cuenta la inexistencia de novación de las deudas contenidas en un fraccionamiento, no es posible que se pueda llegar a la conclusión, de que la Resolución de Pérdida de Fraccionamiento contiene una deuda, y, por tanto, mal puede ser atribuida solidariamente a un contribuyente.

Cabe mencionar, que el hecho que la SUNAT, por un tema operativo, consigne como parte resolutive en el texto de las Resoluciones de Pérdida de Fraccionamiento, que la misma se configura en el nuevo documento de cobranza motivo por el cual los pagos por las deudas con acogimiento a fraccionamiento perdido deben ser imputados al número de la referida Resolución (colocando como código de tributo 8021), no hace que exista una novación de la deuda que formaba parte del mismo, sino solamente atiende al hecho que la SUNAT posibilita al deudor tributario, cancelar sus deudas de manera unificada o seguir con el pago de las cuotas acordadas en caso de impugnar la Resolución y evitar con ello la exigibilidad total de las deudas acogidas; sin embargo, dicho documento en modo alguno contiene deuda alguna que pueda ser atribuida a los contribuyentes en calidad de responsable solidario.

En ese sentido, consideramos que no es factible atribuir a los contribuyentes responsabilidad solidaria de una Resolución de Pérdida de Fraccionamiento, porque ésta no contiene deuda, por más que se use como documento de cobro por la SUNAT para efectos operativos.

- ■ En este particular caso, además, la afectación al derecho de defensa de los
- ■ contribuyentes es mayor, dado que durante el procedimiento de atribución de
- ■ responsabilidad solidaria se notifica en el Requerimiento únicamente el monto de la
- ■ deuda, y como deuda materia de atribución en la Resolución de Determinación de
- ■ Responsabilidad Solidaria, el número de la Resolución de Pérdida de
- ■ Fraccionamiento, cuya copia si bien se adjunta, solo menciona las deudas que
- ■ componen el fraccionamiento, pero no se adjuntan copias de las Resoluciones que

contienen las deudas acogidas en su oportunidad y que es respecto de las cuales, el responsable solidario debería defenderse en puridad.

Ocurre entonces, que en el momento que al responsable le atribuyen responsabilidad solidaria por una Resolución de Pérdida de Fraccionamiento, no tiene acceso a las Resoluciones que contienen la deuda, afectándose de forma más flagrante su derecho de defensa, y ello únicamente sobre la base de una interpretación que no compartimos, respecto a qué lo que se está atribuyendo con la referida Resolución de Pérdida de Fraccionamiento es una deuda que se origina en ésta, y por ello al responsable debería serle suficiente conocer el texto de la referida Resolución, para que pueda impugnarla si está en desacuerdo.

La pregunta que nos hacemos es, si la Administración Tributaria asume que el responsable solidario al impugnar la deuda que se le atribuye mediante la Resolución de Determinación de Responsabilidad Solidaria, solo puede impugnar las causales de pérdida de fraccionamiento incurridas por el deudor original, o es que tiene claro que se puede impugnar la deuda contenida dentro de dicha pérdida. Si es esto último, resulta claramente una afectación al derecho de defensa de los contribuyentes que no se otorgue una copia de las Resoluciones de Determinación y/o Multa que contienen la deuda que se le pretenden cobrar, así como todos los documentos necesarios para conocer el origen de las mismas, cuando éstas se encuentran en un fraccionamiento perdido.

### **C. Alcance del impedimento de revisión para el responsable solidario de la deuda tributaria que hubiera quedado firme en la vía administrativa**

Tal como se mencionó precedentemente, el numeral 4 del artículo 20°-A del CT estableció que la impugnación que se realice contra la resolución de determinación de responsabilidad solidaria puede referirse a la deuda tributaria 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 vía administrativa.

A renglón seguido, el propio numeral 4 define, que para efectos del referido 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 a o los otros responsables”*.

Nótese que la definición de deuda firme a la que hace referencia el artículo 20°-A del CT, es diferente a la definición de acto firme que regula la LPAG, debido a que esta última, considera como firmes a aquellos actos cuyos plazos de impugnación han vencido y que por tanto ya no pueden ser cuestionados en la vía administrativa. En efecto, el artículo 212° de la LPAG, respecto del acto firme establece que *“una vez vencidos los plazos para interponer los recursos administrativos se perderá el derecho articularlos quedando firme el acto”*.

Es claro entonces, que cuando el artículo 20°- A señala que *“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”*, no se está refiriendo a aquellas consentidas o caducas, o respecto de las cuales el deudor original o los otros responsables no hayan efectuado ninguna acción de defensa, sino únicamente a las deudas que posean una Resolución de Tribunal Fiscal que las confirme.

Esto puede explicarse de forma sencilla, en los siguientes casos:



con las deudas atribuidas, se basaba en la noción de acto firme señalada en la LPAG, interpretación que entendemos, debería modificarse desde la vigencia del segundo párrafo del artículo 20°-A del CT.

Después de todo lo señalado, consideramos que la norma únicamente impide al responsable solidario cuestionar la deuda atribuida, con la notificación de una Resolución de Tribunal Fiscal que confirme dicha deuda al deudor tributario u otros responsables; es decir, una en la que se discuta la procedencia de la deuda; pues la finalidad de ésta, es asegurar que se haya discutido el fondo del asunto en última instancia administrativa, y no le basta que el deudor original o alguno de los otros responsables, por descuido, negligencia o simple estrategia, no haya utilizado los medios impugnatorios que haya tenido a su alcance para defenderse correctamente frente a la Administración Tributaria, respecto de la deuda tributaria que les fuera emitida.

### Propuestas de mejora de la legislación relacionada

Sin perjuicio que consideremos que la Administración Tributaria, con la regulación señalada en el artículo 20°-A del CT, podría interpretar el verdadero sentido de establecer un procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria que otorgue la posibilidad al contribuyente de defenderse correctamente en dicha etapa como en la instancia de reclamos, tanto en lo que concierne al supuesto legal como a la deuda tributaria, y que ello se concluya con una sustentada y motivada Resolución de Determinación de Responsabilidad Solidaria, creemos que podrían incorporarse nuevas normas legales sobre el tema y afinarse ciertos conceptos en el CT, con el fin de unificar criterios y otorgar predictibilidad a los responsables solidarios.

Por ejemplo, resulta necesario que se regule en norma legal (Resolución de Superintendencia), el procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria, y que en éste, quede plasmado, que necesariamente se haga de conocimiento del responsable, la causal de atribución en que se habría incurrido y además la deuda y el origen de la misma que se le pretende atribuir, a efecto de que sea en ese procedimiento de atribución, que se dilucide ello; evitando que los presuntos responsables, inicien largos y costosos procedimientos contenciosos ante SUNAT y el Tribunal Fiscal, en los que recién se puedan contradecir aquellos, o en los que impugne sin conocer, cuál es el origen de la deuda. Asimismo, se evitaría la constante convalidación de actos que no cumplan con los requisitos de la Resolución de Determinación regulada en el artículo 77° del CT.

Adicionalmente consideramos, que el señalar en el último párrafo del artículo 20°-A del CT, que 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 y el “monto” de la deuda objeto de la responsabilidad, es poco afortunado, pues ello pareciera validar la emisión de una Resolución de Determinación que no posea los requisitos señalados en el artículo 77°<sup>8</sup> del CT, además de darle visos de validez a procedimientos tributarios en los que el responsable solidario no conoce el origen de las deudas que se le están atribuyendo.

Por otro lado, la referida redacción no coadyuva a otorgarle sustento legal dentro del CT, al procedimiento interno que utiliza la SUNAT para atribuir responsabilidad solidaria al presunto responsable, por las deudas de otros contribuyentes.

<sup>8</sup> Entre otros, los motivos determinantes del reparo y fundamentos y disposiciones que la amparen.

Por otro lado, debe quedar claro en el propio texto del artículo, que la deuda a atribuirse debe ser aquella que se encuentre en documento que contenga su determinación, y no en otro documento que tenga diferente carácter o en el que no se evidencie el origen y el fundamento de su emisión al contribuyente generador de la deuda tributaria, como por ejemplo la citada Resolución de Pérdida de Fraccionamiento.

Cabe mencionar que este cambio en la legislación, se justifica en el hecho de evitar conculcar el derecho de defensa de los contribuyentes a quienes se atribuye responsabilidad solidaria, tanto en la instancia de atribución de la misma como en la instancia de reclamos, y evitar que basándose en la literalidad de lo señalado en el artículo 20°-A, los órganos de la Administración Tributaria, resuelvan entendiendo que el acto de atribuir responsabilidad solidaria a un responsable únicamente pasa por encontrar una causal de atribución a éste, sin tomar en cuenta que en realidad implica adicionalmente, darle la posibilidad **de cuestionar la deuda tributaria que se le pretende cobrar**, salvo en el caso que el Tribunal Fiscal haya emitido un pronunciamiento sobre el fondo al deudor tributario u otros responsables, confirmando la procedencia de la deuda; caso en el cual, dicha Resolución (RTF) también correspondería ser comunicada al responsable dentro del procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria.

Lima, 4 de mayo de 2016<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> Este artículo fue originalmente publicado en la Revista Análisis Tributario Vol. XXIX N° 341 y en Informe Tributario Vol. XXV N° 301 Junio 2016.