

YO SOY, ¿responsable?

La responsabilidad tributaria de los miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica en el Perú

Nos encantaría expresar con claridad la sensación de injusticia e impaciencia que nos genera la idea de que el legislador atribuya responsabilidad tributaria a un sujeto por operaciones en las cuales no ha participado, esto es, obligaciones que en su origen no le corresponden, sin respetar mínimos criterios de razonabilidad y proporcionalidad, lo cual al final del día devendría en eventuales lesiones a derechos constitucionales. Sin duda, asignar responsabilidad tributaria a un sujeto distinto del contribuyente no debería ser cosa fácil para el legislador habida cuenta de que estas cargas afectan a personas ajenas al hecho generador.

A tal efecto, lo primero que debemos recordar es que a fin de hacer efectivo el cobro de la deuda tributaria, los legisladores han venido estableciendo una serie de instituciones que tienen por finalidad reforzar y garantizar los pagos, cuando, por distintas razones, los mismos no se concretan. Entre las distintas medidas que el Estado implementa tenemos la figura de la responsabilidad tributaria.

El propósito del presente ensayo será presentar una visión panorámica crítica y bastante breve de la forma en la cual se encuentra regulada la responsabilidad tributaria atribuida a los miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica (en adelante, “ECSPJs”) establecida en el último párrafo del artículo 18 del actual Código Tributario¹.

A fin de encontrarnos en condiciones de emitir una opinión, sea esta de carácter positiva o negativa, debemos conocer por lo menos a grandes rasgos de qué manera el Estado ha venido garantizando el pago de las deudas tributarias atribuibles a los contribuyentes ECSPJs generadas tanto durante su existencia; como una vez que la misma haya “cesado”²; para luego poder advertir cuáles son las deficiencias en la incorporación de la responsabilidad tributaria de los miembros de los ECSPJs, de acuerdo a cómo se encuentra redactada dicha responsabilidad en nuestro actual Código Tributario.

1. Garantía de pago de las deudas tributarias generadas por los ECSPJs

Con la publicación del Decreto Legislativo No.953, publicado el 5 de febrero de 2004, se designó como responsables solidarios **a los sujetos que fueron miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica que dejen de ser entes colectivos y que mantengan deuda tributaria pendiente de pago** (último párrafo del artículo 18 del Código Tributario – texto vigente hasta el 15 de marzo de 2007). Como

¹ Aprobado por Decreto Supremo No. 133-2013-EF y publicado el 22 de junio de 2013.

² En el presente ensayo no entraremos a analizar la discusión acerca de cuándo se entiende que hace ha configurado el “cese” de un ECSPJ.

puede advertirse, la responsabilidad tributaria de los miembros en este supuesto nace cuando se produce **la desaparición del ECSPJ.**

En la Exposición de Motivos del referido Decreto Legislativo no se ha señalado cuál habría sido la finalidad de introducir como responsable solidario al miembro del ente colectivo por simplemente calificar como tal. La preocupación del legislador pudo haber sido contar con una garantía de pago de las deudas tributarias de los ECSPJ que dejaron de ser tales y que mantenían deudas tributarias impagas³.

Posteriormente, con la publicación del Decreto Legislativo No.981, publicado el 15 de marzo de 2007, se modificó el último párrafo del artículo 18 del Código Tributario señalando que, adicionalmente, son responsables **los miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica por la deuda tributaria que dichos entes generen que no hubiera sido cancelada dentro del plazo previsto por la norma.** Como advertimos, se introdujo un supuesto adicional de responsabilidad tributaria para los miembros del ECSPJ que se configurará **durante la existencia del ECSPJ.**

¿La razón de dicha incorporación? En la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo bajo comentario se advierte que la modificación se debe a que se había omitido contemplar la posibilidad de asignar responsabilidad tributaria a aquellos miembros de los ECSPJs que venían operando. En consecuencia, con la propuesta “*se pretende cubrir este supuesto, ya que el ente colectivo puede no tener asignados bienes haciendo por tanto imposible realizar algún cobro de la deuda tributaria que estuviera generando*”⁴. De nuevo, ¿razones puramente fiscales? ¿Estamos ante razones atendibles? Vayamos un poco más allá.

Teniendo clara la evolución normativa de la atribución de responsabilidad solidaria a los miembros de los ECSPJ y a fin de contar con un panorama completo sobre la cuestión materia de análisis, es relevante recordar que sin perjuicio de la existencia de dicho supuesto, el Código Tributario viene contemplando además las siguientes cláusulas a fin de cubrir las deudas tributarias generadas por los ECSPJs:

a. Durante la existencia del ECSPJ:

- **Los administradores o quienes tengan la disponibilidad de los bienes** de los entes colectivos que carecen de personería jurídica se encuentran obligados a pagar los tributos y cumplir con las obligaciones formales de los mismos en calidad de representantes (artículo 16.3 del Código Tributario).

En este supuesto, se condiciona la existencia de la responsabilidad solidaria a que por *dolo, negligencia grave o abuso de facultades* se dejen de pagar las deudas tributarias, cuya

³ En Argentina, por ejemplo, a propósito de la existencia del artículo 8 de la Ley 11683 que establece la responsabilidad solidaria de los integrantes de una unión transitoria de empresas o de un agrupamiento de colaboración en relación a las obligaciones tributarias generadas por dichos entes, en doctrina se acepta que se trata de una responsabilidad establecida por razones puramente fiscales, de modo que a través de esta responsabilidad sólo se ha tratado de asegurar la percepción de los créditos fiscales. DAMARCO, Jorge Héctor. La responsabilidad tributaria. En: Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tomo I. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima 2014. Pp. 163.

⁴ Página 1 de la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo No. 981.

existencia deberá ser probada por la Administración Tributaria. Sin perjuicio de ello, existen diversos supuestos bajo los cuales se entenderá que existe *dolo, negligencia grave o abuso de facultades*, salvo prueba en contrario del representante.

- **Los adquirentes de los activos y pasivos** de los entes colectivos con o sin personalidad jurídica (artículo 17.3 del Código Tributario).

b. A la desaparición del ECSPJ:

- **Los miembros de los entes colectivos que reciban bienes** cuando estos desaparezcan y **hasta el límite del valor de los bienes que reciban** (artículo 17.2 del Código Tributario).

A diferencia del supuesto establecido en el artículo 17.2 del Código Tributario que acabamos de exponer, denle el último párrafo del artículo 18 del Código Tributario, la responsabilidad tributaria de los miembros de los ECSPJs nace con independencia de que los mismos reciban bienes y sin limitar su responsabilidad al valor de los bienes recibidos.

Dicho esto, si bien la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo No.981 no lo señala expresamente, creemos que el legislador probablemente advirtió que con la sola existencia del artículo 17.2 del Código Tributario la responsabilidad por el pago de las deudas tributarias del ECSPJ, se encontraba limitada al retorno de los aportes realizados inicialmente por los miembros de los entes que cuales pudieron haber sido servicios, uso o usufructo de bienes, canales de comercialización, manos de obra o algún aporte que al momento de liquidar a la entidad colectiva no implique la recepción de bien alguno. Peor aún, podría darse que el reparto del negocio u obra en común se traduzca en pérdida⁵.

Una vez que estas circunstancias fueron advertidas, se hizo necesaria la incorporación de la responsabilidad establecida en el último párrafo del artículo 18 del Código Tributario.

Teniendo en consideración lo antes descrito, al día de hoy, las deudas tributarias de los ECSPJs se encuentran cubiertas por: (i) los miembros y los que fueron miembros de los de los ECSPJs por las deudas tributarias que dichos entes generen o generaron, respectivamente, que no hubieran sido canceladas dentro del plazo previsto por la norma; (ii) los administradores o quiénes tengan la disponibilidad de los bienes de los ECSPJs; (iii) los adquirentes de los activos y pasivos de los entes colectivos con o sin personalidad jurídica; y, (iv) los miembros de los entes colectivos que reciban bienes cuando estos desaparezcan y hasta por el límite del valor de los bienes que reciban.

⁵ Dicha advertencia ha sido expuesta a propósito de una comparación que efectúa Picón entre la responsabilidad establecida en el artículo 17.2 del Código Tributario y la responsabilidad solidaria establecida en el artículo 447 de la LGS. En: PICÓN GONZÁLEZ, Jorge Luis. Un acercamiento al Tratamiento Tributario de los Contratos Asociativos en la Legislación Peruana. Themis 41 - Época 2. Año 2000. Pp.113.

Aun cuando las deudas tributarias de los ECSPJs se encontraban relativamente cubiertas bajo diversos matices por las disposiciones expuestas en a) y b), observamos que el legislador ha considerado desde febrero de 2004 que los miembros de los ECSPJs deben responder por las deudas tributarias impagas del ente al que pertenecen o pertenecieron. Las razones que han motivado al legislador para consignar el presupuesto de hecho que justifica la responsabilidad tributaria materia de comentario pudo haber estado en la existencia del vínculo jurídico o económico que liga a los miembros del ECSPJ con el contribuyente, o simplemente es una responsabilidad establecida por razones puramente fiscales y sólo se ha tratado de asegurar la recaudación fiscal ante eventos de incumplimiento.

Lo cierto es que actualmente nos encontramos con un ordenamiento jurídico redactado como tal. Sin perjuicio de ello, creemos que el aplicador del derecho siempre debe tener en cuenta determinada razonabilidad y proporcionalidad en las normas que establecen como sujeto pasivo de una obligación a una persona que no cuenta con la calidad de contribuyente. En estos supuestos, el legislador debería considerar que el sujeto al que se le atribuye responsabilidad solidaria tenga determinada relación con el hecho jurídico, sea por su función, o por su posición contractual. Deben existir razones claras y suficientes que justifiquen la ampliación normativa de los sujetos responsables

Teniendo en cuenta lo dicho, consideramos que la modalidad de responsabilidad solidaria dispuesta por el último párrafo del artículo 18 del Código Tributario es aceptable, ya que en muchos casos son los miembros de los ECSPJs - por la relación contractual de la cual surge el ECSPJ - quienes en principio deberían tener disposición de los bienes para hacer el pago de las deudas tributarias a nombre de los ECSPJs. Sin embargo, creemos que la forma en la cual ha sido redactada dicha responsabilidad no es la mejor por lo que hemos redactado ciertos comentarios en la tercera parte del presente ensayo no sin antes establecer un tema previo: el ámbito de aplicación del último párrafo del artículo 18 del Código Tributario.

2. Alcances del último párrafo del artículo 18 del Código Tributario

¿Qué debemos entender por ECSPJ? Partimos de la definición más extendida de los contratos asociativos.

De acuerdo al artículo 438 de la Ley General de Sociedades⁶, los contratos asociativos “*crean y regulan relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes*”. Además, la norma puntualiza que los contratos asociativos no generan una persona jurídica. Asimismo, de acuerdo a la Ley General de Sociedades, los contratos asociativos bajo nuestro ordenamiento jurídico son el consorcio y la asociación en participación.

El consorcio “*es el contrato por el cual dos o más personas se asocian para participar en forma activa y directa en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico, manteniendo cada*

⁶ Aprobado por Ley No. 26887 publicado el 6 de diciembre de 1997.

una su propia autonomía". De otro lado, la asociación en participación "es el contrato por el cual una persona, denominada asociante concede a otra u otras personas denominadas asociados, una participación en el resultado o en las utilidades de uno o de varios negocios o empresas del asociante, a cambio de determinada contribución".

En consecuencia, desde el punto de vista societario, tanto el consorcio como la asociación en participación no ostentan personalidad jurídica⁷. Son contratos bajo los cuales sus miembros han buscado una manera de optimizar recursos, aprovechando las cualidades y calidades técnicas, administrativas, financieras o de infraestructura de cada uno de ellos

Bajo este contexto, nos preguntamos si es que cuando el último párrafo del artículo 18 del Código Tributario hace referencia a los **entes colectivos sin personalidad jurídica** se está refiriendo a los contratos asociativos conforme la Ley General de Sociedades los ha regulado. Creemos que no.

En la medida en que a través del último párrafo del artículo 18 del Código Tributario, el legislador asigna responsabilidad tributaria a un sujeto sobre el cual no se verifica el hecho imponible, es evidente que el sujeto respecto del cual se está atribuyendo dichas deudas tributarias (esto es, el ECSPJ) debe exteriorizar capacidad jurídica tributaria. En línea con ello, tendrá capacidad tributaria aquel sujeto que por disposición de la Ley tenga la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias. En efecto, el artículo 21 del Código Tributario reconoce que los entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público (como, por ejemplo, de acuerdo a la LGS), tendrán capacidad tributaria, siempre que la Ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.

Como es fácil concluir de lo antes expuesto, consideramos que debería considerarse como ECSPJ a quienes la ley tributaria ha considerado como contribuyente (consecuentemente obligado a pagar el tributo por las utilidades generadas) para efectos tributarios, esto es, aquel que necesariamente ostente capacidad jurídica tributaria, esto es, ser sujeto de derechos y obligaciones únicamente dentro de una relación jurídico tributaria.

En línea con dicha interpretación, la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo No.981 señaló que dado que nos encontramos regulando un tema de responsabilidad solidaria, los ECSPJ a los que se refieren tanto el texto del Código Tributario vigente en su momento como la propuesta que se estableció a partir del referido Decreto, son: "a aquellos que según las normas que rigen los diferentes tributos puedes ser contribuyentes y/o

⁷ El Tribunal Fiscal ha reconocido en las Resoluciones No. 19161-11-2012, 12591-5-2012 y 17324-9-2012 que "(...) Por consiguiente, de lo anotado puede concluirse que cuando se celebra un contrato de consorcio, las partes intervinientes unen esfuerzos para participar activamente en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico sin que exista affectio societatis. Dicha característica ha sido recogida por la ley, la cual dispone que este contrato no implica la creación de una persona jurídica distinta y separada de los contratantes, por lo que sólo existe un contrato que regula las relaciones y responsabilidades que surgen de éste así como los derechos que corresponden a cada una de las partes, el régimen y los sistemas de participación en los resultados del consorcio, entre otros. Se tiene también que debido a dicha falta de personalidad jurídica, el consorcio no cuenta con un patrimonio distinto al de los contratantes, a diferencia de lo que sucede en una sociedad, sino que los bienes que se afectan para el cumplimiento del contrato permanecen en la esfera patrimonial de los consorciados. Incluso, de adquirirse bienes éstos serán propiedad de aquéllos, quienes tendrán la calidad de copropietarios (...)". (subrayado nuestro)

responsables". Es más, dicha Exposición puntualiza que: "el artículo 18 actual del Código Tributario no es aplicable a los contratos como el de asociación en participación que en el caso de los tributos que administra SUNAT no es un sujeto afecto, sino que es el asociante el que tributa".

De conformidad a lo indicado precedentemente, para efectos del Impuesto a la Renta, de acuerdo al inciso k) del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta⁸ se consideran personas jurídicas, entre otros, a los joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes⁹. En los casos de los contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, las rentas serán atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante (transparencia fiscal), mientras que si no es así, el consorcio llevará contabilidad independiente de la de sus socios a quienes tratará como terceros¹⁰.

En cuanto al Impuesto General a las Ventas, de acuerdo al Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo¹¹, son contribuyentes de dicho impuesto los consorcios, joint ventures u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que lleven contabilidad independiente.¹²

Nótese que la Administración Tributaria ha reconocido ello expresamente en la Carta No 035-2015 publicada el 12 de junio de 2015 señalando que "tégase en cuenta que los entes colectivos a los que se refiere la norma son aquellos que según la normativa tributaria pueden ser contribuyentes y/o responsables y, por ende, generar como tales deuda tributaria, como es el caso de los consorcios que llevan contabilidad independiente".

A manera de resumen, tenemos que el último párrafo del artículo 18 del Código Tributario cuando hace referencia a los ECSPJs no puede referirse más que a los contratos con contabilidad independiente, esto es, quienes tengan capacidad tributaria asumida por ley y sean susceptibles de ser parte en las relaciones jurídicas-tributarias.¹³

3. Críticas a la actual regulación de la responsabilidad tributaria de los miembros de los ECSPJ:

⁸ Aprobado por el Decreto Supremo No. 179-2004 publicado el 8 de diciembre de 2004.

⁹ Este supuesto de persona jurídica fue incorporado por el Artículo 2 de la Ley N°27034, publicado en 30 de diciembre de 1998 a partir del 1 de enero de 1999.

¹⁰ En la Exposición de Motivos de la Ley No.27304 que incluye a los contratos de colaboración como contribuyentes para efectos de la LIR, señala que "Solo se aplicará la figura de la transparencia fiscal – atribución de rentas y pérdidas – a las sociedades irregulares, comunidades de bienes y los contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente".

¹¹ Aprobado por Decreto Supremo No. 055-99-EF publicado el 15 de abril de 1999.

¹² Ver el artículo 9 de la LIGV. Artículo 5 del Reglamento de la LIGV.

¹³ En cuanto a posturas contrarias, citaremos aquella opinión doctrinal que es la comúnmente, sea consciente o inconscientemente, manejada por cierto sector de la doctrina que ha tomado contacto con la problemática en cuestión. Nos referimos a la postura de Indira Navarro quien señala que "(...) tratándose de consorcios el dispositivo invocado solo puede referirse a la responsabilidad solidaria atribuible a los consorcios sin contabilidad independiente (sin personalidad jurídica tributaria)". Dicha autora basa sus afirmaciones señalando que sería una violación al principio de igualdad establecido constitucionalmente, generar efectos distintos entre el caso de los socios de una sociedad quienes por ser tales no generan responsabilidad solidaria, y el caso de los miembros de un ente colectivos sin personalidad jurídica. Asimismo, establece que existiría una interpretación extensiva al considerar como ente colectivo sin personalidad jurídica al consorcio con contabilidad independiente.

En: NAVARRO PALACIOS, Indira. Hubiera preferido ser accionista que consorciado... Algunos alcances de la responsabilidad solidaria en los contratos de consorcio con contabilidad independiente. Análisis Tributario No.320. Setiembre 2014. Pp.16.

Si bien consideramos que existen criterios válidos para considerar a un miembro de un ECSPJ como responsable solidario, creemos que dicha atribución de responsabilidad solidaria de acuerdo a la actual redacción del Código Tributario debería precisar el límite cuantitativo y temporal de dicha responsabilidad. Creemos que la norma tal cual se encuentra redactada permitiría actuaciones arbitrarias por parte del fisco. En línea con ello, la regulación de dicha figura nos genera diversos cuestionamientos.

1. Debió haberse limitado la responsabilidad solidaria al porcentaje de participación que el miembro del consorcio tiene o tuvo en el consorcio con contabilidad independiente.

Si bien lo ideal sería que dicha limitación se señale expresamente, concuerdo con Chau cuando señala que el hecho que normativamente no se haya establecido un límite cuantitativo a la responsabilidad de los miembros de un consorcio, no debe llevarnos a concluir automáticamente que éste no existe. En efecto, de acuerdo a la autora corresponderá recurrir a las reglas de interpretación legal. Así, en función al *ratio legis* de la norma (proteger el derecho de crédito del fisco dirigiéndose contra aquéllos que conforman el consorcio y por ser quienes finalmente afectan el negocio), podría sostenerse que la responsabilidad tributaria de los consorciados no es ilimitada, si no por el contrario, debería determinarse según un criterio objetivo y razonable como es el de la participación de cada miembro, evitando así colocarlo en una situación peor que si hubiese llevado a cabo el negocio independientemente o integrando cualquier nueva persona jurídica¹⁴.

Nótese que este cuestionamiento no es gratuito. La regla general cuando diversos ordenamientos legales regulan la responsabilidad solidaria es que los miembros del ECSPJ de la cual son miembros, responderán a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas¹⁵.

A lo expresado en el párrafo precedente cabría agregar que el “Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana” ha regulado la responsabilidad solidaria de determinados miembros por los impuestos que correspondan a la entidad de las que son parte. El artículo señala a la letra lo siguiente:

¹⁴ CHAU QUISPE, Lourdes. La responsabilidad tributaria. En: Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tomo I. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima 2014. Pp. 472.

¹⁵ En el artículo 793 del Estatuto Tributario Nacional Colombiano se señala que son responsables solidarios: *“e) Los titulares del respectivo patrimonio asociados o coparticipes, solidariamente entre sí, por las obligaciones de los entes colectivos sin personalidad jurídica. Que se complementa con la norma que dispone que en todos los casos los coparticipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de (...) del ente colectivo sin personalidad jurídica de la cual son miembros, a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieran poseído en el respectivo periodo gravable”*. Por su parte, el apartado 4 del artículo 35 de la Ley General Tributaria Española señala que “(...) tendrán la consideración de obligados tributarios, en las Leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición (...)”. De otro lado, el literal b) del numeral 1 del artículo 42 de la Ley General Tributaria Española señala que serán responsables solidarios: *“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 materiales de dichas entidades”*.

“Los socios, copartícipes, asociados, cooperativistas, comuneros y consorciados, responderán solidariamente por los impuestos e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personalidad jurídica de la cual sean miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperativistas, comuneros y consorciados, a prorrata de sus aportes o participaciones, hasta el límite de éstos, en los casos en que exista responsabilidad limitada de sus integrantes y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo periodo gravable”. (subrayado nuestro)

Como podemos observar se establece un supuesto de responsabilidad solidaria objetiva aplicable a los diversos integrantes de personas jurídicas o ECSPJ. A diferencia de nuestra normativa, debemos notar que para el CIAT, los socios de una sociedad también son calificados como responsables solidarios por las deudas tributarias generadas por las sociedades. En el caso que nos importa, los miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica son responsables solidarios a prorrata de sus aportes en los casos en los que exista responsabilidad limitada de sus integrantes.

2. No se menciona si es que la responsabilidad de los miembros de los ECSPJs establecida en el último párrafo del artículo 18 del Código Tributario aplica únicamente por temas sustanciales, o si es que también alcanza a prestaciones diferentes de la obligación de pagar el impuesto, esto es, temas formales tales como llevar libros y registros contables, emitir comprobantes de pago, entre otros. El único caso en el cual se ha establecido expresamente que la obligación también alcanza a temas formales es el relativo a la responsabilidad de los representantes, de acuerdo al artículo 16 del Código Tributario.

En consecuencia, consideramos que la responsabilidad de los miembros de los ECSPJs se extiende únicamente a temas sustanciales al ser responsables de la “deuda tributaria” generada por los entes colectivos¹⁶.

3. ¿La responsabilidad de los miembros de los ECSPJ debería extenderse a las multas? De acuerdo a la literalidad de la norma, la responsabilidad de los ECSPJ alcanza a la deuda tributaria dejada de pagar por los ECSPJs.

El sector que se encuentra de acuerdo con dicho alcance señala que en la medida que el artículo 28 del Código Tributario señala que son componentes de la deuda tributaria el tributo, las multas y los intereses, podría ser exigible al responsable solidario el pago de los tres conceptos. Asimismo, señalan que la voluntad del legislador habría sido excluir expresamente en determinados supuestos a las

¹⁶ A modo de ejemplo, el apartado 4 del artículo 35 de la Ley General Tributaria Española señala que serán responsables solidarios: *“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 materiales de dichas entidades”.*

multas de la responsabilidad solidaria atribuida (numeral 1 del artículo 17, los numerales 1 y 2 del artículo 18 y el artículo 19 del Código Tributario).

En dicha línea, en la Carta N.º 035-2015-SUNAT/6000 00 del 12 de junio de 2015, la Administración Tributaria ha señalado que *“la responsabilidad solidaria entre los sujetos miembros de entes colectivos sin personalidad jurídica a que se refiere el último párrafo del artículo 18º del TUO del Código Tributario alcanza no solo a la deuda tributaria que por concepto de tributos y sus respectivos intereses hubieran generado los referidos entes por la realización de sus operaciones, sino también a las multas e intereses moratorios correspondientes, aplicables por las infracciones cometidas por estos”*.

Al respecto, consideramos que la regla debería ser que los responsables solidarios no lo sean por concepto de sanciones cuando no ha existido intervención alguna del miembro del ECSPJ en la conducta que dio lugar a la infracción sancionada. En esa línea, la extensión de la responsabilidad a las sanciones en el supuesto de los miembros de los ECSPJ resultaría claramente desproporcionada. Al respecto, se ha señalado que la inclusión de las sanciones en el ámbito objetivo de responsabilidad del adquirente de la empresa es lisa y llanamente inconstitucional, por infracción del principio de personalidad de la pena. En efecto, se reconoce que exigir al nuevo titular de la empresa una multa impuesta al anterior por una infracción tributaria por él cometida supone atribuir una infracción sobre una persona distinta al infractor, lo que únicamente puede tener justificación en aquellos supuestos en los que el responsable ha tenido algún tipo de intervención en la conducta que dio lugar a la infracción sancionada¹⁷.

4. Bajo principios de razonabilidad, la responsabilidad de los miembros de los ECSPJs debería limitarse a aquellas deudas que mientras se fue miembro vencieron sin ser pagadas. No tendría sentido que dicha responsabilidad se extienda sobre deudas que surgieron y vencieron cuando los miembros dejaron de serlo. Así, debería existir un límite temporal expreso

Sin perjuicio de esta circunstancia surge una nueva interrogante ¿la responsabilidad del miembro del ECSPJ debería extenderse hasta por la totalidad de la deuda que pudiera haberse incrementado después de que se dejó de ser miembro, o únicamente debería alcanzar al tributo más multas, recargos e intereses devengados hasta la fecha en que se dejó de ser miembro? Consideramos que bajo principios de razonabilidad y proporcionalidad debería optarse por esto último.

5. La responsabilidad solidaria de los miembros de los ECSPJs debería alcanzar a las deudas tributarias generadas en el marco del Contrato que originó dicho consorcio. Generalmente un consorcio se

¹⁷ MORÓN PÉREZ, María del Carmen. La responsabilidad del cumplimiento de las deudas tributarias en los supuestos de transmisión de empresa”. Civitas. Revista española de Derecho Financiero 144. Año 2009. Pp 1036.

configura cuando se trata de prestación de servicios o de ejecución de obras para terceros, de modo tal que su objetivo es específico y concreto.

En Argentina, por ejemplo, se establece expresamente que responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo *“cualquiera de los integrantes de una unión transitoria de empresas o de un agrupamiento de colaboración empresarial, respecto de las obligaciones tributarias generadas por el agrupamiento como tal y hasta el monto de las mismas”*¹⁸.

6. ¿Es razonable que esta responsabilidad no admita manera alguna de exceptuarse de ella, señalando por ejemplo, que únicamente el hecho de haber sido miembro del ente colectivo no le hubiera permitido pagar con fondos del ente? Creemos que sí debería existir dicha posibilidad. El miembro del ente colectivo debería tener disponibilidad del dinero a fin de que se le pueda atribuir responsabilidad solidaria, de lo contrario debería poder probar que no fue posible contar con dicha disponibilidad.
7. Finalmente, de nuestra experiencia, cuando la Administración Tributaria atribuye responsabilidad solidaria a los miembros de los ECSPJ, con frecuencia se remite al artículo 447 de la Ley General de Sociedades que señala que *“cuando el consorcio contrate con terceros, la responsabilidad será solidaria entre los miembros del consorcio sólo si así se pacta en el contrato o lo dispone la Ley”*. (El subrayado es nuestro).

De acuerdo a lo antes aludido, la regla general bajo la norma societaria no es la solidaridad. La responsabilidad de las partes por las deudas del consorcio es mancomunada entre sí y limitada respecto de las deudas del consorcio, salvo que se pacte que responderán solidariamente por el total o que así lo establezca la Ley¹⁹.

Evidentemente la remisión a dicha norma es incorrecta en la medida que la norma citada es aplicable a la relación existente entre el consorcio y los terceros particulares con los que contrata para la consecución de sus negocios. Mal podría entenderse que la disposición también es aplicable a la relación entre el consorcio como contribuyente y el Estado por las deudas tributarias generadas por el primero.

4. A manera de conclusión

Indudablemente lo antes aludido generará desacuerdos, pero creemos en la necesidad de efectuar expresamente una aclaración a los límites cuantitativos y temporales que deberían existir para efectos de asignar responsabilidad solidaria en el supuesto de los miembros de los ECSPJs establecida en el último

¹⁸ De acuerdo al inciso g) del artículo 8 de la Ley No. 11683 – Ley del Procedimiento Administrativo Tributario de Argentina.

¹⁹ ELÍAS LAROZA, Enrique. “Derecho Societario Peruano – Ley General de Sociedades”. Edición 2001. Pp. 956.

párrafo del artículo 18 del Código Tributario, a fin de respetar los derechos constitucionales del individuo en un Estado de Derecho. En tanto no existan las modificaciones legislativas necesarias a dicho artículo, los órganos administrativos deberían aplicar la atribución de responsabilidad solidaria a los miembros de los ECSPJs bajo principios de razonabilidad y proporcionalidad