



Tribunal Fiscal

Nº 10693-10-2016

EXPEDIENTE Nº : 6226-2013
INTERESADO :
ASUNTO : Responsabilidad Solidaria
PROCEDENCIA : Chimbote
FECHA : Lima, 16 de noviembre de 2016

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Oficina Zonal N° 1460140003078/SUNAT de 7 de diciembre de 2012, emitida por la Oficina Zonal Chimbote de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 144-004-0000009, mediante la cual se le atribuyó responsabilidad solidaria respecto de las deudas contenidas en las Órdenes de Pago N° 143-001-0123752 a 143-001-0123760 y 143-001-0141228 a 143-001-0141237, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo y mayo a diciembre de 2009, de cargo de la contribuyente

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que la empresa sí lleva contabilidad, tal como se aprecia de la documentación que fue remitida a la Administración mediante escrito presentado el 20 de octubre de 2011, el cual adjuntó a su recurso de reclamación, precisando que dicha documentación incluye la hoja de legalización del Registro de Ventas y copias del mismo.

Que manifiesta que la imputación de responsabilidad solidaria vulnera el principio de seguridad jurídica porque la resolución de determinación recurrida no está debidamente motivada y por haberse considerado que las declaraciones juradas rectificadorias reconocen reparos formulados, siendo que el determinar libre y voluntariamente una mayor obligación tributaria no puede servir de sustento válido para dicha atribución.

Que refiere que la falta de pago de la deuda se debió a factores ajenos como altos costos de sus actividades económicas, falta de liquidez y demora en las cobranzas; y que si bien tenía la facultad y responsabilidad del control de la contabilidad, y el normal desarrollo del negocio, la ejerció dentro de un desenvolvimiento normal y con la diligencia ordinaria.

Que invoca el criterio establecido en las Resoluciones N° 6940-1-2002, 9539-3-2001, 2574-5-2002 y 5822-5-2002 con relación al dolo, negligencia grave o abuso de facultades, asimismo indica que para la atribución de responsabilidad solidaria de los directivos de la empresa debe tomarse en cuenta las Resoluciones N° 04919-4-2003, 3259-4-2009, 2723-4-2004, 2574-5-2002, 03259-4-2005 y 2723-2-2004¹, referidas al periodo, utilidades, tributos retenidos, dolo, negligencia grave y abuso de facultades.

Que sostiene que la Administración otorgó a la empresa fraccionamiento de las deudas tributarias contenidas en los valores respecto a las cuales le atribuyó responsabilidad solidaria, con lo que las mismas quedaron extinguidas y por tanto dicha atribución ya no tiene sustento legal alguno, pues no se puede realizar doble cobro de una misma obligación tributaria.

Que la Administración señala que la atribución de responsabilidad solidaria al recurrente se sustentó en su calidad de representante legal de en los períodos acotados y debido a que dicha empresa no lleva contabilidad, lo que le hizo presumir que aquél actuó con dolo, negligencia grave o abuso de facultades según lo dispuesto por el artículo 16° del Código Tributario.

¹ Cabe precisar que no existen las Resoluciones N° 03259-4-2009 y 02723-4-2004.



Tribunal Fiscal

Nº 10693-10-2016

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

Que según el tercer párrafo del mismo artículo, modificado por Decreto Legislativo N° 953, se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario, cuando el deudor tributario no lleva contabilidad o lleva dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad con distintos asientos. Indica además que a tal efecto, se entiende que el deudor no lleva contabilidad, cuando los libros o registros que se encuentra obligado a llevar no son exhibidos o presentados a requerimiento de la Administración Tributaria, dentro de un plazo máximo de 10 días hábiles, por causas imputables al deudor tributario.

Que asimismo, el último párrafo del indicado artículo, incorporado por Ley N° 27335, establece que en todos los demás casos, corresponde a la Administración Tributaria probar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

Que de las disposiciones antes citadas, se aprecia que los representantes legales y los designados por las personas jurídicas están obligados a pagar los tributos con el dinero que administren o dispongan, y devienen en responsables solidarios de las obligaciones tributarias correspondientes a sus representados, cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades dejan de satisfacer las prestaciones tributarias, entendiéndose por ello, cuando la persona jurídica no lleva contabilidad y que admite prueba en contrario.

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

Que en el presente caso, de acuerdo con el Informe General de Responsabilidad Solidaria N° 839-2011-2K1002 (fojas 203 a 209), concluido el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, iniciado a la empresa con Carta de Presentación N° 100143098810 y Requerimiento N° 1421100000269, la Administración emitió las Órdenes de Pago N° 143-001-0123752 a 143-001-0123760 y 143-001-0141228 a 143-001-0141237, por Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo y mayo a diciembre de 2009².

Que mediante la Resolución de Determinación N° 144-004-0000009 (foja 262) la Administración atribuyó al recurrente la calidad de responsable solidario de respecto de las deudas antes indicadas, motivo por el cual, en virtud a lo mencionado, para determinar la existencia de la referida responsabilidad solidaria resulta necesario verificar si durante los períodos acotados, aquél: (i) Fue representante de ; (ii) Participó en la determinación y pago de tributos; y, (iii) Si el incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de la aludida empresa se debió a que el recurrente actuó con dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

² La Administración consideró que la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, presentada en dicho procedimiento, incidió en el cálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo y mayo a diciembre de 2009.



Tribunal Fiscal

Nº 10693-10-2016

Que estando a lo expuesto, corresponde determinar si en autos se verifican los requisitos antes señalados, durante los períodos acotados, a fin de imputar responsabilidad solidaria al recurrente.

a) Condición de representante legal de

Que de conformidad con el artículo 287º de la Ley General de Sociedades, Ley Nº 26887, la administración de una sociedad se encarga a uno o más gerentes, socios o no, quienes la representan en todos los asuntos relativos a su objeto, que los gerentes o administradores gozan de las facultades generales y especiales de representación procesal por el solo mérito de su nombramiento, y que pueden ser separados de su cargo según acuerdo adoptado por mayoría simple del capital social, excepto cuando tal nombramiento hubiese sido condición del pacto social, en cuyo caso sólo podrán ser removidos judicialmente y por dolo, culpa o inhabilidad para ejercerlo.

Que de los Rubros A00001 y C00001 de la Partida Registral Nº 11014331 de la Oficina Registral de Chimbote – Zona Registral N° VII Sede Huaraz de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos – SUNARP (fojas 155, 163 a 165), se advierte que el recurrente, mediante escritura pública de 24 de mayo de 2005, fue nombrado gerente general de la empresa _____ y que mediante escritura pública de 27 de agosto de 2011 fue removido de su cargo, no apreciándose de autos documentación que acredite que se hubiese registrado cambio alguno entre dichas fechas, lo que no es discutido por el recurrente.

Que de acuerdo con lo expuesto, se concluye que el recurrente tenía la condición de representante legal de la citada empresa durante los períodos objeto de acotación (ejercicios 2008 y 2009), en calidad de gerente general.

b) Participación en la determinación y pago de tributos de

Que de conformidad con los artículos 190º y 191º de la aludida Ley General de Sociedades; el gerente responde ante la sociedad, los accionistas y terceros, por los daños y perjuicios que ocasione por el incumplimiento de sus obligaciones, dolo, abuso de facultades y negligencia grave; teniendo particular responsabilidad por la existencia, regularidad y veracidad de los sistemas de contabilidad, los libros que la ley ordena llevar a la sociedad y los demás libros y registros que debe llevar un ordenado comerciante, el establecimiento y mantenimiento de una estructura de control interno diseñada para proveer una seguridad razonable de que los activos de la sociedad estén protegidos contra uso no autorizado y que todas las operaciones son efectuadas de acuerdo con autorizaciones establecidas y son registradas apropiadamente, la veracidad de las informaciones que proporcione al directorio y la junta general, el ocultamiento de las irregularidades que observe en las actividades de la sociedad, la conservación de los fondos sociales a nombre de la sociedad, el empleo de los recursos sociales en negocios distintos del objeto de la sociedad, la veracidad de las constancias y certificaciones que expida respecto del contenido de los libros y registros de la sociedad; estableciéndose su responsabilidad solidaria con los miembros del directorio, cuando participe en actos que den lugar a responsabilidad de éstos o cuando, conociendo la existencia de esos actos, no informe sobre ellos al directorio o a la junta general.

Que al respecto, conforme con las normas de la Ley General de Sociedades, en su calidad de gerente general, el recurrente estaba facultado a ejercer los derechos y atribuciones necesarios para la administración y gestión de los negocios de la sociedad, siendo responsable por la existencia, regularidad y veracidad de los libros que la ley ordena llevar a la empresa, y de dictar las disposiciones necesarias para su correcto desenvolvimiento; de organizar el régimen interno de la sociedad; encontrándose por tanto, acreditado que el recurrente tuvo el manejo general y efectivo de la empresa, estando facultado a llevar a cabo las operaciones que constituyan el giro del negocio y por ello, a intervenir en la



Tribunal Fiscal

Nº 10693-10-2016

determinación y el pago de los tributos de ésta en las fechas que correspondiesen; por lo que corresponde analizar si el incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de aquélla se debió a que éste actuó con dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

c) *El incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de la empresa ocurre por dolo, negligencia grave o abuso de facultades del representante legal*

Que según lo dispuesto por el artículo 16° del Código Tributario, el representante legal de la persona jurídica está obligado a pagar los tributos con el dinero que administre o disponga, y deviene en responsable solidario de las obligaciones tributarias correspondientes a su representada, cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades dejan de satisfacer las prestaciones tributarias, entendiéndose por ello, cuando la persona jurídica no lleve contabilidad, lo que admite prueba en contrario.

Que en el presente caso, la Administración mediante Resolución de Determinación Nº 144-004-0000009 (foja 262), atribuyó al recurrente la responsabilidad solidaria respecto de las deudas detalladas en el Anexo I de dicho valor, correspondientes a Corporación Perú S.A.C., esto es, las deudas contenidas en las Órdenes de Pago Nº 143-001-0123752 a 143-001-0123760 y 143-001-0141228 a 143-001-0141237, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo y mayo a diciembre de 2009.

Que según se observa del Informe Nº 839-2011-2K1002 (fojas 258 a 261) que forma parte integrante de la Resolución de Determinación Nº 144-004-0000009, la Administración sustenta la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades por parte del recurrente, en el hecho que la empresa, de la cual era representante legal, no llevaba contabilidad, invocando como base legal el numeral 2 del artículo 16° del Texto Único Ordenado del Código Tributario; asimismo porque los estados financieros informados en la declaración jurada original del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 carecen de veracidad dado que en la fiscalización no se acreditó la existencia de los libros y registros contables y demás documentación que acredite los ingresos y gastos observados; y, en la presentación de la declaraciones juradas rectificadorias del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el citado numeral 2 del artículo 16° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario, cuando el deudor tributario no lleva contabilidad o lleva dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad con distintos asientos. Indica además que a tal efecto, se entiende que el deudor no lleva contabilidad, cuanto los libros o registros que se encuentra obligado a llevar no son exhibidos o presentados a requerimiento de la Administración Tributaria, dentro de un plazo máximo de 10 días hábiles, por causas imputables al deudor tributario.

Que de autos se aprecia que mediante Carta de Presentación Nº 100143098810-01 y Requerimiento Nº 1421100000269 (fojas 100 a 103), la Administración efectuó a la empresa un procedimiento de fiscalización sobre el Impuesto a la Renta de tercera categoría de 2008, solicitándole a través de los Puntos 26 y 29 del aludido requerimiento, que exhibiera el 1 de setiembre de 2010, entre otros, su Registro de Ventas, Registro de Compras, Libro Diario, Libro Mayor y Libro Caja y Bancos.

Que según se observa de la constancia de dicho requerimiento, éste fue notificado con arreglo a ley el 9 de agosto de 2010, en el domicilio fiscal de la empresa³, mediante acuse de recibo apreciándose el nombre y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, de conformidad con lo establecido en el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 100).

³ Según se aprecia del reporte Consulta RUC que obra en autos (fojas 469 y 470).



Tribunal Fiscal

Nº 10693-10-2016

Que en los Puntos 26 y 29 del Resultado de Requerimiento N° 1421100000269 (foja 98), notificado con arreglo a ley el 2 de setiembre de 2010⁴, en el domicilio fiscal de la empresa mediante acuse de recibo, la Administración dejó constancia que la empresa no presentó y/o exhibió registros ni libros contables, entre otros, Registro de Ventas, Registro de Compras, Libro Diario, Libro Mayor y Libro Caja y Bancos.

Que mediante los Puntos 26 y 29 del Requerimiento N° 1422100000199 (fojas 96 y 97), notificado el 2 de setiembre de 2010⁵, en el domicilio fiscal de la empresa mediante acuse de recibo, de conformidad con lo establecido en el inciso a) del artículo 104º del Código Tributario (foja 96), la Administración volvió a requerirle la presentación de sus registros y libros de contabilidad.

Que mediante Requerimiento N° 1422110000174 (fojas 82 a 84), notificado con arreglo a ley el 16 de agosto de 2011, la Administración solicitó a la referida empresa que sustentara documentariamente los depósitos efectuados en sus cuentas bancarias.

Que en el Punto N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 1422100000199 (foja 95), notificado el 30 de setiembre 2011 en el domicilio fiscal de la empresa mediante acuse de recibo, la Administración indicó que la empresa no cumplió con presentar y/o exhibir la documentación solicitada, con la salvedad que mediante escrito de 26 de agosto de 2011, el recurrente adjuntó copia del Registro de Ventas N° 1, legalizado con Registro N° 1900-2005, folios 37 al 48, ello en cumplimiento de la información solicitada mediante el Requerimiento N° 1422110000174.

Que las presunciones de la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades del representante, señaladas por el tercer párrafo del artículo 16º del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, tienen como supuestos de hecho omisiones imputables a los representantes del deudor tributario, siendo una de ellas el no llevar contabilidad; entendiéndose de conformidad con las normas citadas que el deudor no lleva contabilidad, cuanto los libros o registros que se encuentra obligado a llevar no son exhibidos o presentados a requerimiento de la Administración Tributaria, dentro de un plazo máximo de 10 días hábiles, por causas imputables al deudor tributario.

Que asimismo, corresponde resaltar que la referida presunción admite prueba en contrario, por lo que el recurrente tenía la carga de probar que la presunción utilizada no se encontraba conforme.

Que de los actuados se corrobora que tal como se dejó constancia en el Punto N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 1422100000199, el recurrente presentó mediante escrito 26 de agosto de 2011 (fojas 45 y 46), copias de los folios 37 a 48 del Registro de Ventas N° 1, acreditando con ello que sí llevaba contabilidad y desvirtuando, en consecuencia, la presunción bajo análisis.

Que asimismo, como se ha señalado anteriormente, la Administración pretende sustentar la atribución de responsabilidad en la actuación con negligencia del recurrente alegando que los estados financieros informados en la declaración jurada original del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 carecen de veracidad al no haberse acreditado la existencia de los libros y registros contables y demás documentación que sustente los ingresos y gastos observados, y porque se presentaron declaraciones juradas rectificadorias del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio, es decir, en hechos que no dan lugar a los supuestos de presunción de dolo, negligencia grave o abuso de facultades del representante señalados en el artículo 16º del Código Tributario.

⁴ A horas 15:40.

⁵ A horas 15:45.



Tribunal Fiscal

Nº 10693-10-2016

Que tal como lo ha interpretado este Tribunal en su Resolución N° 07524-2-2005, dado que el Código Tributario no define lo que califica como una actitud dolosa o negligente grave, a fin de establecer lo que se entiende por dichos conceptos, corresponde remitirnos al Código Civil, en cuyos artículos 1318° y 1319° se señala que procede con dolo quien deliberadamente no ejecuta la obligación, e incurre en culpa inexcusable quien por negligencia grave no ejecuta la obligación.

Que el Diccionario Encyclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, indica que la negligencia es la omisión de la diligencia o cuidado que debe ponerse en los negocios, en las relaciones con las personas y en el manejo o custodia de las cosas y en el cumplimiento de los deberes y misiones, mientras que la culpa inexcusable la define como aquella gravedad excepcional que deriva de un acto o de una omisión voluntarios, de la conciencia del peligro que debía tener su autor, de la ausencia de toda causa justificativa.

Que Enrique Elías⁶ señala que: *"la diligencia de un ordenado comerciante y de un representante legal tiene como premisa la aplicación de las cualidades que debe tener un buen hombre de negocios para tratar de conservar y desarrollar el patrimonio de la sociedad"*.

Que de acuerdo con lo expuesto, se entiende que actúa con dolo quien con conciencia, voluntad e intención deja de pagar la deuda tributaria, en tanto que actúa con negligencia grave quien omite el pago de dicha deuda debido a un comportamiento carente de toda diligencia sin que exista justificación alguna, teniendo en consideración las circunstancias que rodean el caso en particular, de otro lado, el abuso de facultades se configura cuando los representantes realizan actos para los cuales no han sido facultados o exceden tales atribuciones en provecho propio o de terceros, como ocurre cuando usan los recursos de la sociedad en beneficio propio directo o indirecto, o cuando usan indebidamente el cargo en perjuicio de la sociedad, en su provecho, criterio que ha sido recogido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02574-5-2002, 5822-5-2002, 07114-5-2003, 02723-2-2004, 07254-2-2005 y 04168-1-2007, entre otras.

Que en cuanto al hecho alegado por la Administración, es decir, que los estados financieros carezcan de veracidad al no haberse acreditado la existencia de los libros y registros contables y demás documentación que acredite los ingresos y gastos observados, tal como se ha indicado precedentemente la empresa fiscalizada acreditó llevar el Registro de Ventas, asimismo, el hecho que se hayan presentado declaraciones juradas rectificadorias, no evidencian por sí solos la existencia de negligencia grave por parte del recurrente, advirtiéndose que aquélla no ha aportado medios probatorios que acrediten el dolo, negligencia grave o abuso de facultades, pese a que conforme al último párrafo del artículo 16° del Código Tributario la Administración tenía la carga de la prueba.

Que por lo expuesto, la atribución de responsabilidad solidaria mediante la Resolución de Determinación N° 144-004-0000009 no se encuentra arreglada a ley, correspondiendo revocar la resolución apelada y dejar sin efecto aquélla.

Que estando a la conclusión arribada carece de sustento pronunciarse sobre los demás argumentos del recurrente.

Con las vocales Guarniz Cabell y Ruiz Abarca, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Aznarán.

⁶ Elías, Enrique. Derecho Societario Peruano. La Ley General de Sociedades del Perú. Lima. Editora Normas Legales, Segunda Edición, año 2000. Tomo II, pág. 446.



Tribunal Fiscal

Nº 10693-10-2016

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Oficina Zonal Nº 1460140003078/SUNAT de 7 de diciembre de 2012 y
DEJAR SIN EFECTO la Resolución de Determinación Nº 144-004-0000009.

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

Leanidad fmms

GUARNIZ CABELL

VOCAL PRESIDENTE

Villanueva Aznarán

VILLANUEVA AZNARAN

VOCAL

Ruiz Abarca

RUIZ ABARCA

VOCAL

Charca Huascupe

Secretario Relator

VA/CH/VR/rag