# LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA: SOLIDARIA, SUSTITUTA Y SUBSIDIARIA

**Sonia Jackeline Miranda Ávalos (*)** Especialista en Investigación Académica de la Gerencia de Investigación Académica y Aplicada. CPC, Doctora en Política y Sistema Tributario de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Magister en Política y Gestión tributaria con mención en Auditoria Tributaria de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Maestría en Fiscalidad Internacional de la Universidad Internacional de la Rioja; Autora de artículos y trabajos de investigación en materia tributaria a nivel Nacional e Internacional. Miembro del grupo de Investigación MABPIC y del Centro de Estudios de Administraciones Tributarias (CEAT). Docente de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. https://orcid.org/0000-0002-9831-0116

## RESUMEN

La obligación tributaria es la relación jurídica establecida por ley entre el acreedor y el deudor tributario, este deudor tributario tiene que asumir la obligación tributaria generada por un hecho imponible específico, dicha obligación es asumida por el contribuyente en primer rango y como segundo rango se le atribuye dicha responsabilidad tributaria a los responsables solidarios, sustitutos o subsidiarios de corresponder, es necesario mencionar que en la normativa peruana vía el Código Tributario únicamente existe la figura de responsable solidario en sus artículos 16° al 19°.

En otros países tales como España, Colombia y Ecuador consideran la figura de responsabilidad tributaria sustituta y subsidiaria, el presente articulo pretende dar a conocer los distintos tipos de responsabilidad tributaria señalada y motivar la reflexión de su posible aplicación en el Perú.

## ABSTRACT

The tax obligation is the legal relationship established by law between the creditor and the tax debtor, this tax debtor has to assume the tax obligation generated by a specific taxable event, said obligation is assumed by the taxpayer in first rank and as second rank said tax responsibility is attributed to the jointly, substitutes or subsidiarily liable parties, if applicable, it is necessary to mention that in the Peruvian regulations via the Tax Code there is only the figure of jointly liable party in its articles 16° to 19°.

In other countries such as Spain, Colombia and Ecuador, the figure of substitute and subsidiary tax responsibility is considered, this article aims to make known the different types of tax responsibility indicated and motivate the reflection of its possible application in Peru.

**PALABRAS CLAVES**: Obligación Tributaria, responsabilidad tributaria, responsabilidad solidaria, responsabilidad sustituta y subsidiaria.

**KEYWORDS:** Tax obligation, tax liability, joint liability, substitute and subsidiary liability

# 1. Introducción

La implementación del concepto jurídico de la relación jurídica obligatoria, tal como fue formulado por la doctrina iusprivatista, en la formulación de una teoría general del tributo, es decir, en la reestructuración conceptual y sistemática de la realidad jurídico-tributaria, incluyendo la clasificación de los sujetos pasivos de dicha obligación y la asignación del término "responsable tributario" a una de las categorías derivadas de la misma, se llevó a cabo por primera vez en Alemania a partir de la segunda década del siglo XX. Posteriormente, este concepto de responsable tributario fue adoptado por otras legislaciones, como las de Italia, España y América Latina (Gonzáles, 2003).

El Modelo de Código Tributario para América Latina define en su Art. 22° al sujeto pasivo como *"..la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable"* (BID, 1968, pág. 26), el Código Tributario de Uruguay en su Art. 16° define al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria *"..la persona obligada al cumplimiento de la prestación pecuniaria correspondiente sea en calidad de deudor o de responsable"* (Congreso de la República de Uruguay, 1974, Ley 14306, Artículo 16) , el Código Tributario Peruano en su art 7° define, al deudor tributario como *"...la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable"* (Poder Ejecutivo del Perú, 2013, Decreto Supremo 133-2013-EF, Artículo 7).

La concordancia en la doctrina citada por Gonzáles (2003) y la legislación en base al Código Tributario para América Latina, de Uruguay y de Perú, es total en lo que respecta a la declaración de que la cualidad esencial de todo sujeto pasivo, en un sentido amplio, es la obligación constante de cumplir con las obligaciones dispuestas por la ley, no solo las de índole monetaria, sino también aquellas obligaciones accesorias. La diferencia radica en que el contribuyente es responsable porque realizó la conducta establecida en la norma como hecho generador de los tributos, asumiendo así una obligación por deuda propia. En cambio, el responsable lo es porque la ley lo ha designado, sin haber realizado el hecho generador de la obligación tributaria, representando así un caso de responsabilidad por deuda ajena.

Aquí encontramos la primera mención a lo que es un responsable en materia tributaria. Sin embargo, para poder definirlo de mejor manera, nos remitimos al artículo 9° del Código Tributario peruano, donde se define como aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.

Cabe indicar que si bien en una relación tributaria el obligado principal es el contribuyente (entendiendo a éste según el artículo 9 del TUO de Código Tributario Peruano como aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria, se habla del impuesto, cuyo fundamento es la existencia de una capacidad contributiva). Además, se han introducido diversos tipos de responsables que complementan o reemplazan esta obligación, con el objetivo de asegurar la recaudación de los tributos. Por lo tanto, el responsable deberá cumplir con las obligaciones de pago y los deberes formales que la ley le impone

En el presente artículo analizaremos los tipos de responsabilidad tributaria más destacadas tales como la solidaria, sustituta y la subsidiaria, teniendo en cuenta que solo la primera se encuentra dentro del marco de la legislación peruana.

# 2. Bases Teóricas

## 2.1. Responsabilidad Tributaria

Hernández (2014) señala que la designación de los responsables del pago del impuesto adeudado por el contribuyente responde a razones de seguridad o de eficiencia de la recaudación y que su aplicación debe respetar a los principios tributarios de legalidad y reserva de Ley. En base a ello se constituye un límite constitucional para la designación de responsables tributarios. En ese orden de ideas la "responsabilidad tributaria otorga mayores garantías de cobro a los créditos de la Hacienda Pública" (Villar, 2008, pág. 467).

Villar (2008) sostiene que el responsable tributario es un tercero que además del deudor principal está obligado al pago de su deuda tributaria. Con todas las consecuencias, se trata de un nuevo obligado tributario que la administración tributaría dirigirá sus actividades de cobro en caso de impago por el deudor principal, entiéndase como deudor principal al contribuyente sobre quien recae el hecho imponible. Habrá, por tanto, dos deudores tributarios, aunque por motivos diferentes y con sistemas jurídicos diferentes. El tercero nunca reemplaza al deudor principal, sino que sume un rol de deudor secundario designado por ley diferente de la ocurrencia del hecho imponible.

Por lo señalado podemos concluir que en la doctrina no existe una definición generalizada o un criterio rector cuando se trata de definir a la responsabilidad tributaria, lo que sí se afirma es que existe varios presupuestos de hecho o son heterogéneos para la responsabilidad tributaria (Merino, 2012). Tales como la responsabilidad tributaria en el derecho aduanero, en la trasmisión, modificación y fusión de la actividad empresarial, liquidación en un procedimiento concursal, en el impuesto a la renta de no residentes o no domiciliados en el país desde un enfoque español.

En el ámbito peruano, la responsabilidad tributaria abarca diversos supuestos, tales como la figura del administrador de hecho, los adquirentes, las empresas porteadoras que transporten productos gravados, así como los agentes de retención o percepción en casos relacionados con el impuesto a la renta, como las retenciones de quinta, segunda y cuarta categoría. También incluye a terceros notificados para efectuar embargos en forma de retención, a los acreedores vinculados al deudor tributario en procedimientos concursales, y a los representantes legales que hayan participado en el diseño o aprobación de esquemas de elusión tributaria, conforme a lo establecido en los párrafos segundo al quinto de la norma XVI del título preliminar del Código Tributario Peruano.

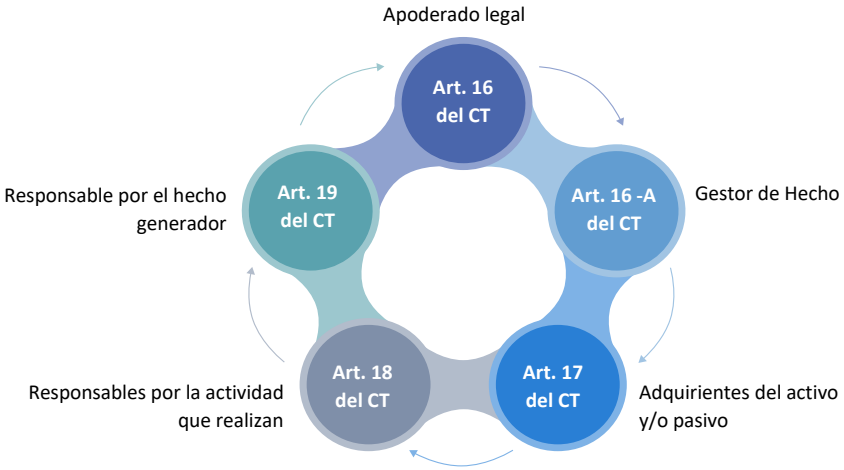
## 2.2. Responsabilidad solidaria

La administración tributaria tiene la potestad de reclamar el tributo al contribuyente como al responsable. No existiendo un orden de prelación en el reclamo (Auren, 2018).

Sujeto distinto al deudor principal, un tercero relacionado con él, a quien, por mandato legal, se le puede requerir el cumplimiento de las obligaciones propias del deudor original. Asimismo, está sujeto a las mismas demandas y procedimientos aplicables al deudor principal (Raggio, 2013).

El Código Tributario peruano DS. 133-2013-EF en adelante CT, regula cinco clases de responsabilidad solidaria mencionadas que se presentan en la Figura 1:

**Figura 1**
**Clases de responsabilidad solidaria**




**Nota. La figura muestra los tipos de responsabilidad solidaria que señala el CT peruano desde el Art. 16 al 19. Fuente: Elaboración propia a raíz de la información del MEF.**[1]

En consecuencia, por orden de prioridad y recurrencia en las contingencias tributarias por parte de los contribuyentes nos enfocaremos en la responsabilidad solidaria enfocada en el art. 16 del CT.

El art. 16 del CT que trata sobre representantes, responsables solidarios; incorpora dos tipos de responsabilidad solidaria la objetiva, correspondiente a la simple acción u omisión que genere el incumplimiento de las obligaciones tributarias, y la responsabilidad solidaria subjetiva en la que se pruebe el dolo, abuso de facultades o negligencia grave para dejar de pagar las obligaciones tributarias. Adicionalmente en materia administrativa para atribuir la responsabilidad solidaria se tiene que demostrar por parte de la administración tributaria la existencia de dolo. Tal es así que expresamente señala el CT.

1 https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/XXIV_dcho_tributario_2013.pdf

*"…..existe responsabilidad solidaria cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se dejen de pagar las deudas tributarias……"*

Entendiéndose que el concepto del dolo no está definido en el CT, recurriremos a otras normas del derecho siempre y cuando no la desnaturalicen en soporte a la norma IX del Texto Preliminar del Código Tributario Peruano.

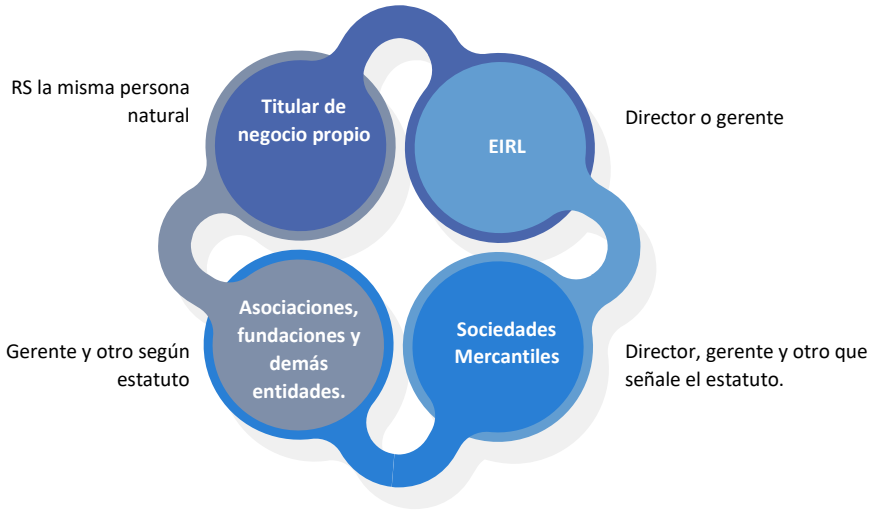
El código civil señala en sus art. 1318° y 1319°: "*procede con dolo quien deliberadamente no ejecuta la obligación e incurre en culpa inexcusable quien por negligencia grave no ejecuta la obligación.*"

Mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2962-5-2005 nos diferencia entre dolo y negligencia grave: "*… actúa con dolo quien con conciencia, voluntad e intención deja de pagar las deudas tributarias, mientras actúa con negligencia grave quien omite el pago de dicha deuda debido a un comportamiento carente de toda diligencia sin que existe justificación alguna*"

En consecuencia, la asignación de responsabilidad solidaria conlleva la obligación de gestionar adecuadamente los recursos bajo su administración o disponga como responsable.

A continuación, presentamos la Figura 2 de los responsables solidarios como representante de una entidad o empresa sustentada en el art. 16 del CT:

**Figura 2**
***Atribución de responsabilidad solidaria***




**Nota. La figura muestra la atribución de responsabilidad solidaria a los representantes de entidades societarias. Fuente: Elaboración propia a raíz de la información del MEF.**2

El código tributario nos presenta trece supuestos en los que incurre el contribuyente en los que se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario; que se presenta en la Tabla 1.

**Tabla 1**
***Causales de responsabilidad solidaria***

| | |
|---|---|
| 1 | No lleva contabilidad o lleva dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos. |
| 2 | Tenga la condición de no habido de acuerdo a las normas que se establezcan mediante decreto supremo. |
| 3 | Emite ylu otorga más de un comprobante de pago así como notas de débito yo crédito, con la misma serie y/o numeración, según corresponda. |
| 4 | No se ha inscrito ante la Administración Tributaria. |
| 5 | 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 anotarios, siempre que no se trate de errores materiales. |
| 6 | Obtiene, por hecho propio, indebidamente Notas de Crédito Negociables, órdenes de pago del sistema financiero y/o abono en cuenta corriente o de ahorros u otros similares |
| 7 | Emplea bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden |

2 https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/XXIV_dcho_tributario_2013.pdf

| | |
|---|---|
| 8 | Elabora o comercializa clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control, la destrucción o adulteración de los mismos, la alteración de las caracteristicas de los bienes, la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos. |
| 9 | No ha declarado ni determinado su obligación en el plazo requerido en el numeral 4 del Articulo 78. (orden de pago) |
| 10 | Omite a uno o más trabajadores al presentar las declaraciones relativas a los tributos que graven las remuneraciones de éstos |
| 11 | Se acoge al Nuevo Régimen Único Simplificado o se incluye en el Régimen Especial del Impuesto a la Renta o en el Régimen MYPE Tributario siendo un sujeto no comprendido en dichos regimenes en virtud a las normas pertinentes. |
| 12 | Omita presentar la declaración jurada informativa prevista en el numeral 15.3 del artículo 87 del Código Tributario, que contiene la información relativa al beneficiario final |
| 13 | Sea sujeto de la aplicación de los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI del Titulo Preliminar. La responsabilidad se atribuye a los representantes legales siempre que hayan colaborado con el diseño o la aprobación o la ejecución de actos, situaciones o relaciones económicas previstas en los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI |

**Nota. Datos tomados del MEF.**[3]

En cualquier otro caso, es responsabilidad de la administración tributaria demostrar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

## Procedimiento de SUNAT para atribuir responsabilidad solidaria:

Según Raggio (2013) la administración tributaria tiene la obligación de notificar al responsable una resolución de determinación que indique la causa de la atribución de responsabilidad y el monto de la deuda correspondiente, conforme a lo dispuesto en el Artículo 20-A del Código Tributario[4].

La resolución de determinación que establece la responsabilidad solidaria debe especificar las razones, fundamentos y base legal que justifican la asignación de dicha responsabilidad a una persona en particular, así como el monto de la deuda por la que se le considera responsable. Además, es relevante señalar que esta resolución puede ser impugnada, tanto en relación con los motivos que atribuyen la responsabilidad al representante como respecto al importe de la deuda, permitiendo un reclamo total o parcial de los tributos y períodos señalados.

## Casuística sobre Responsabilidad Solidaria

La Sentencia del Tribunal Constitucional del Perú, emitida el 16 de mayo de 2007, corresponde al Expediente N.° 0002-2006-PI.

> *"……El responsable solidario es aquel sujeto que sin tener la condición de contribuyente (es decir, sin haber realizado el hecho imponible) debe cumplir con la prestación tributaria atribuida a éste por un imperativo legal sí su cumplimiento es requerido por el acreedor tributario. Esta responsabilidad surge en razón de ciertos factores de conexión con el contribuyente o como un mecanismo sancionatorio" (Vega, 2021).*

La Sentencia del Tribunal Constitucional del Perú, emitida el 26 de noviembre de 2007, corresponde al Expediente N.° 2226-2007-PA.

> *"Conforme a la lógica descrita y si bien se pueden crear responsabilidades solidarias, ellas se condicionan a dos supuestos: (i) Conexión con el contribuyente (…) (ii) Mecanismos sancionatorios (…)" (Vega, 2021).*

La Sentencia del Tribunal Constitucional del Perú, emitida el 17 de abril de 2007, corresponde al Expediente N.° 06089-2006-PA/TC.

> *"Así, si las transformaciones del Estado han conllevado, a su vez, la transformación de los roles sujeto privado-sujeto público e, igualmente, han determinado una mayor asunción de deberes por parte de los ciudadanos, resulta entendible que el fenómeno tributario, para mejor atender los cambios en las necesidades sociales, también extienda sus alcances más allá de la mera obligación sustantiva al pago, e incorpore otras obligaciones sucedáneas, tales como obligaciones de declaración o autoliquidación de tributos, de información*

3 https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/XXIV_dcho_tributario_2013.pdf

4 La deuda tributaria puede reclamarse, ya sea en su totalidad o en parte, a cualquiera de los deudores tributarios o a todos ellos al mismo tiempo. Para que la responsabilidad solidaria sea efectiva, la administración tributaria debe notificar al responsable mediante una resolución de determinación que detalle la causa de la atribución de responsabilidad y el monto correspondiente a la deuda sujeta a dicha responsabilidad.

*en la fiscalización, la responsabilidad solidaria de terceros vinculados al contribuyente por algún nexo económico o jurídico, e, incluso, deberes de colaboración con la administración en la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal.**" (Vega, 2021).***

Resolución del tribunal fiscal peruano: RTF N° 64-3-2000

> *"La atribución de responsabilidad solidaria a un representante está supeditada a que la administración tributaria señale los motivos, esto es, actos, hechos o situaciones jurídicas que determinen la actuación con dolo, negligencia grave o abuso de facultades en el cumplimiento de obligaciones tributarias por parte del representante legal.."*

Informe/SUNAT N° 112-2012

> *"La atribución de responsabilidad solidaria a que se refiere el art. 16 del Código Tributario sólo puede alcanzar al pago de obligaciones tributarias cuyo incumplimiento se verifique durante la gestión de los representantes legales y/o designados por la persona jurídica, tener en cuenta que para efecto de la atribución de responsabilidad solidaria, es necesario acreditar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades por parte del representante legal, salvo que el deudor tenga la condición de no habido donde se libera a la administración tributaria de acreditar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades por parte de los representantes legales y/o los designados por las personas jurídicas."*

## 2.3 Responsabilidad sustituta

El fisco acciona exclusivamente contra el responsable sustituto, el cual desplaza en su obligación tributaria al contribuyente (Auren, 2018).

Los responsables sustitutos son los individuos exclusivamente responsables ante las autoridades fiscales por las obligaciones y compromisos surgidos de la ejecución del hecho imponible. Actúan en representación del contribuyente, siendo los principales y directos obligados en la responsabilidad fiscal. No son agentes de retención o percepción. Tampoco asumen responsabilidad solidaria, ya que no se encuentran en una posición de igualdad con el deudor. Su designación debe reservarse para situaciones excepcionales debidamente justificadas, dado que representa una carga especial de gran gravedad (Hernández, 2014).

Según Madau (2006) El sustituto es un sujeto externo al hecho imponible que, aunque no participa directamente en su realización, asume la posición del destinatario legal del tributo, reemplazándolo en la relación jurídica tributaria.

La particularidad de este tipo de sujeto radica en que el contribuyente, quien verifica el hecho generador, no mantiene una relación directa con el acreedor tributario (el Estado), ya que dicha conexión es asumida por el sustituto. Este último se convierte en el único obligado a cumplir con la prestación pecuniaria frente al Fisco, eliminando cualquier vínculo del contribuyente con el Estado. Este enfoque se analiza desde la perspectiva de las relaciones externas entre los actores de la relación tributaria. La especial conexión del sustituto con el acreedor, al reemplazar al deudor principal en la obligación, ha generado debate sobre si debe considerarse un responsable tributario o si constituye una categoría distinta dentro de los sujetos pasivos de la obligación tributaria (Larrañaga y Héctor, 2008).

En otras palabras, el sustituto asume la obligación de pagar la deuda tributaria en lugar del contribuyente, quien, como obligado principal, queda completamente desvinculado de la obligación tributaria. De esta forma, el sustituto se convierte en el único responsable de cumplir tanto con las obligaciones materiales como con las formales.

A nivel internacional encontramos el caso del Ecuador que desde el año 2014 tiene definido este tipo de responsabilidad en el art. 29, de su Código Tributario cuyo texto, señala expresamente *"…prescribe al sustituto del contribuyente como un tipo de responsable, quien ocupa el lugar del sujeto pasivo dentro de la relación tributaria, exclusivamente cuando la ley así lo disponga".*

El sustituto asume la responsabilidad tributaria en lugar del contribuyente, convirtiéndose en el nuevo sujeto obligado frente a la administración fiscal. Por ello, debe cumplir con la obligación tributaria utilizando sus propios recursos y, además, está sujeto a posibles sanciones derivadas de su incumplimiento (Orellana y Ruiz, 2015).

Es importante destacar que el Código Tributario peruano no contempla la figura del sustituto ni la responsabilidad por sustitución, sin embargo, encontramos casos específicos que podemos tomar como símil a la responsabilidad sustituta: Este es el caso de los agentes encargados de realizar la retención o percepción, quienes se convertirían en los únicos responsables ante el Fisco por el tributo pendiente de pago.

## Legislación y casuística internacional sobre la responsabilidad sustituta:

A continuación, mostramos casuística internacional sobre el estudio la responsabilidad sustituta tomando como referencia a Ecuador y España.

A. Según lo señalado en el art. 39° de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno de Ecuador (en adelante LORTI) el cual prescribe lo siguiente:

> *"Para efecto de este impuesto, la sociedad domiciliada o el establecimiento permanente en Ecuador cuyas acciones, participaciones y otros derechos señalados en este artículo fueron enajenados directa o indirectamente, será sustituto del contribuyente y como tal será responsable del pago del impuesto y del cumplimiento de sus deberes formales" (Orellana y Ruiz, 2015).*

B. Juan está empleado por la empresa Repsol, que tiene un establecimiento permanente en Ecuador. Cada mes, su empleador realizará una retención sobre el ingreso que Juan recibe, con el objetivo de que, al momento de su declaración anual, él pueda beneficiarse del crédito tributario. Este crédito puede ser descontado del impuesto total, y si no se utiliza, Juan tiene derecho a solicitar la devolución.

Orellana y Ruiz (2015) señalan: según las leyes de Ecuador, especialmente en lo relacionado con la retención en la fuente efectuada por un empleador a su empleado con relación de dependencia, se entiende que se aplica el concepto de sustituto. La acción del empleador de retener los ingresos del empleado en nombre del contribuyente se considera una obligación legal, con el fin de que luego el empleador pueda descontar estas retenciones al presentar la declaración de la empresa. Al declarar los ingresos que originalmente deberían haber sido reportados por el contribuyente, el empleador asume el rol de sustituto y se convierte en un tipo de responsable tributario, conforme a lo dispuesto en los Artículos 26 y 29, numeral 3, del Código Tributario de Ecuador.

A continuación, se presentan dos sentencias españolas sobre responsabilidad sustituta:

Sentencia del tribunal supremo español N° 6738/2003; 17/03/2008

> *"…se interpone un recurso de casación en contra de la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de fecha 5 de junio de 2003, en su parte esencial determina que la diferencia entre contribuyente y sustituto es que el contribuyente se encuentra obligado a soportar la carga tributaria derivada del hecho imponible. En cambio, el accionar del sustituto nace por imposición de la ley, ocupando plenamente el lugar del contribuyente" (Orellana y Ruiz, 2015).*

Sentencia del tribunal supremo español; 5/12/1996

> *"…existiendo un sustituto legalmente previsto, la Administración Tributaria no puede elegir a quien exigir la prestación, debiendo requerir el pago al sustituto y solo una vez acreditada la insolvencia del mismo y declarado fallido el expediente, podrá dirigirse al contribuyente, a quien deberá conceder el periodo voluntario del pago" (Orellana y Ruiz, 2015).*

# 2.4 Responsabilidad subsidiaria

El fisco debe exigir primero el pago del tributo al contribuyente, y una vez que se haya agotado el patrimonio de este, procederá a reclamar al responsable subsidiario (Auren, 2018).

La deuda tributaria sólo se puede hacer efectiva cuando ha sido imposible cobrar al contribuyente habiendo sido el contribuyente declarado como insolvente patrimonial (responde detrás del contribuyente o sustituto) (Hernández, 2014).

Es la responsabilidad que se genera de forma indirecta cuando resulta imposible aplicar el cobro de la deuda tributaria al contribuyente y sus responsables solidarios (administrivando.es, 2021) .

El responsable subsidiario no puede ser obligado a realizar el pago al acreedor sin que se haya accionado contra el contribuyente. Solo en situaciones donde la recuperación de la deuda tributaria no sea exitosa, ya sea debido a la inexistencia de activos o al agotamiento de los mismos para cubrir la deuda, el responsable subsidiario entra en escena asumiendo el papel de deudor (Nava, 2020).

La responsabilidad subsidiaria no se encuentra tipificada en la normativa peruana, sin embargo, su reconocimiento legal lo encontramos en el art. 41.2 de la Ley General Tributaria española en adelante LGT *"Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad es siempre subsidiaria".* El cobro de la deuda tributaria atribuida al responsable subsidiario

pasa por un orden de prelación es decir primero se cobra la deuda tributaria al contribuyente u obligado principal sobre quien recae el hecho imponible, luego pasa por los responsables solidarios y en caso resulte fallido el cobro pasa recién al responsable subsidiario, tal como lo señala el art 176 de la LGT *"… para exigir la responsabilidad subsidiaria, ha de declarase fallido previamente al deudor principal y en su caso al responsable solidario. La administración tributaria dictará entonces el acto de declaración de responsabilidad que notificará al responsable subsidiario"* en concordancia el art. 61 del Reglamento General de Recaudación en adelante RGR español señala que, *"si bien la declaración de fallido del obligado principal y solidario permite derivar la responsabilidad por deudas tributarias a los deudos subsidiarios".*

Para la norma española en su art. 43 LGT, se considera un responsable subsidiario:

- Los administradores, ya sean de hecho o de derecho, de las personas jurídicas que hayan incurrido en infracciones tributarias serán responsables si no realizaron los actos necesarios dentro de sus competencias para garantizar el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, si consintieron el incumplimiento por parte de sus subordinados o si adoptaron decisiones que facilitaron dichas infracciones. Esta responsabilidad también abarcará las sanciones correspondientes (art. 43.1-a LGT).
- Los administradores, tanto de hecho como de derecho, de personas jurídicas que hayan cesado sus actividades serán responsables por las obligaciones tributarias pendientes al momento del cese, siempre que no hayan tomado las medidas necesarias para su cumplimiento o hayan adoptado decisiones que hayan provocado el impago de dichas obligaciones (art. 43.1-b LGT).
- Los miembros de la administración concursal y los liquidadores de sociedades o entidades serán responsables si no realizaron las gestiones necesarias para garantizar el cumplimiento total de las obligaciones tributarias devengadas antes de dichas situaciones e imputables a los obligados tributarios correspondientes. Además, serán responsables de las obligaciones tributarias y sanciones surgidas con posterioridad, siempre que tengan funciones de administración asignadas (art. 43.2-c LGT).
- Los adquirientes de bienes afectos por la ley al pago de la deuda tributaria (art. 43.2-d LGT).
- Los agentes y comisionistas de aduana, cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes (art. 43.2-e LGT).
- Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios relacionados con su actividad económica principal serán responsables por las obligaciones tributarias asociadas a los tributos que deban repercutirse o a las cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la medida en que dichas obligaciones se relacionen con las obras o servicios contratados o subcontratados (art. 43.2-f LGT).

La figura del responsable solidario, sustituto y subsidiario se encuentran tipificados en la Ley General Tributaria en adelante LGT española por ejemplo en su Art. 41.1 señala "*La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades*" (Gonzáles, 2012). Y en su art. 35 numeral 2) son obligados tributarios inciso b) de la LGT: los sustitutos del contribuyente.

A continuación, presentamos la tabla 2 donde se hace la diferencia entre la responsabilidad solidaria y subsidiaria:

**Tabla 2**
**Responsabilidad solidaria vs subsidiaria**

| R. solidaria | R. subsidiaria |
|---|---|
| *La obligación de pago para los deudores solidarios se hace exigible de manera simultánea tanto para ellos como para el deudor principal.* | *El pago por parte de los deudores subsidiarios solo se vuelve exigible cuando la administración ha intentado sin éxito cobrar al deudor principal.* |
| *Es posible iniciar un proceso de cobro contra el deudor solidario sin necesidad de que haya fracasado previamente el intento de cobro al deudor principal.* | *No se puede iniciar un proceso de cobro contra el deudor subsidiario hasta que se haya demostrado que los intentos de cobro contra el deudor principal han resultado infructuosos.* |

**Nota. Información tomada del análisis de la legislación tributaria peruana en torno a la responsabilidad solidaria de los administradores de hecho. Fuente: (Moro, 2017)**

## Legislación y casuística internacional sobre la responsabilidad subsidiaria:

"Necesidad de una declaración formal de fallido para imputar la responsabilidad subsidiaria"- Tribunal superior de justicia en adelante (STSJ) de Cataluña de 11 de febrero de 1997.

> *"En el supuesto de autos, en el acuerdo de 30 de mayo de 1994, haya citado, en los razonamientos que preceden a su parte dispositiva se dice que la aquí* ***demandante adquiere la condición de responsable subsidiario "como consecuencia de que el antiguo titular es declarado insolvente para el pago de las deudas".*** *Sin embargo, ni en el acuerdo de 30 de mayo de 1990, ni en ningún acto que aquí conste, se ha declarado, formalmente, dicha insolvencia. Por consiguiente, no cabe tener por fallido al deudor principal: para ello se requiere una declaración formal, que aquí no consta.* ***No habiendo declaración de fallido, no cabe derivar responsabilidad alguna del deudor subsidiario****. Carece de trascendencia jurídica el hecho de que la aquí demandante tuviera conocimiento del estado económico-financiero de la sociedad vendedora, puesto que tal conocimiento nunca puede sustituir la necesidad de la declaración formal de fallido, previo el oportuno expediente tramitado en forma.* ***Dicha falta de declaración formal de fallido, conlleva necesariamente la nulidad de la derivación de responsabilidad declarada*** *en el acuerdo de 30 de mayo de 1994, sin que sea posible retrotraer las actuaciones dentro del expediente de derivación de responsabilidad, por cuanto este nunca pudo incoarse sin una previa declaración de fallido del deudor principal previa tramitación del correspondiente expediente de conformidad con lo dispuesto en los arts. 14 y 163 y ss del Reglamento General de Recaudación (RGR), que en el presente caso se han infringido" (Castellanos, 2009, pág. 195) (el resaltado es nuestro).*

Ejemplo 1

Deysi solicita un préstamo al banco y éste le pide un avalista que haga las veces de responsable subsidiario. Es decir, la persona que firma el aval tendrá que hacer frente a la deuda, una vez que se haya demostrado que Deysi como deudora principal, no puede hacer frente a la deuda, no antes. En el ejemplo didáctico estamos ante la figura de un responsable subsidiario.

# 3. Consideraciones Finales

El artículo 1 del Código Tributario peruano (D.S. 133-2013-EF) establece que la obligación tributaria es de carácter público, y que es el vínculo entre el acreedor tributario, representado por el Estado, y el deudor tributario, quien es la persona que tiene la obligación de cumplir con la prestación tributaria, ya sea como contribuyente o responsable. Este último, aunque no sea contribuyente, también debe cumplir con la obligación que se le ha asignado; es allí donde nace la figura de la responsabilidad tributaria como las garantías que tiene el Estado para el cobro de la obligación tributaria. Hemos considerado tres tipos de responsabilidad tributaria, la solidaria, sustituta y subsidiaria.

El Código Tributario peruano clasifica la responsabilidad tributaria solidaria en varios grupos, incluyendo a los representantes legales, los administradores de hecho, los adquirentes de activos y/o pasivos, según la actividad que desempeñan, así como la responsabilidad solidaria derivada del hecho generador; señalados en el art. 16, 16-A, 17, 18 y 19 del Código Tributaria peruano.

En cuanto a la responsabilidad solidaria se presenta cuando, debido a dolo, negligencia o abuso de poder, los representantes legales permiten que un contribuyente (la persona jurídica que representan) no cumpla con sus obligaciones tributarias, asumiendo la responsabilidad con los recursos que gestionan e incluso con su propio patrimonio.

Es fundamental tener en cuenta que, para atribuir la responsabilidad solidaria, la SUNAT debe demostrar la existencia de dolo administrativo, tal como lo establece el artículo 16 del Código Tributario.

El responsable tributario sustituto es un sujeto pasivo diferente del contribuyente. Su designación está establecida por la legislación de cada país que adopta esta figura, con el propósito de garantizar el cumplimiento tanto de las obligaciones formales como sustanciales originadas por el contribuyente.

Podemos entender que los casos de agentes de retención que se encuadran en el marco de sustitución incluyen a los retenedores de rentas de no domiciliados y a los empleadores que actúan como agentes de retención para los sujetos que solo perciben rentas de quinta categoría (cuando las rentas superan la deducción de siete unidades impositivas). En estas situaciones, el monto retenido, siempre que se haya realizado correctamente, será equivalente a la obligación tributaria, eximiendo al contribuyente de la obligación formal de presentar alguna declaración.

La responsabilidad subsidiaria solo es aplicable cuando se agota las acciones de cobranza hacia el deudor tributario la norma española señala el termino fallido en su art. 176 de la LGT, es decir el cobro de la deuda tributaria atribuida al responsable

subsidiario pasa por un orden de prelación es decir primero se cobra la deuda tributaria al contribuyente u obligado principal sobre quien recae el hecho imponible, luego pasa por los responsables solidarios y en caso resulte fallido el cobro pasa recién al responsable subsidiario.

Es importante aprender a distinguir cuando estamos ante la figura del responsable sustituto, subsidiario y del responsable solidario tributario, en el cumplimiento de la obligación tributaria países tales como Ecuador, Brasil y España tiene la figura del responsable tributario sustituto y subsidiario en sus legislaciones sin embargo en nuestro país no contemplamos dicha figura.

En torno a lo referido, dejamos abierta la investigación sí se debería incluirse dentro del Código Tributario peruano las figuras de la responsabilidad tributaria sustituta y subsidiaria y los rasgos de diferenciación principales con la responsabilidad solidaria con el objetivo de salvaguardar el bien jurídico protegido es decir la recaudación tributaria.

# 4. Referencias Bibliográficas


**administrivando.es.** (8 de febrero de 2021). *administrivando.es*. Obtenido de administrivando.es: https://administrativando.es/derivacion-de-responsabilidad-subsidiaria-de-naturaleza-tributaria/

**Auren.** (24 de agosto de 2018). *Auren.com*. Obtenido de Auren.com: https://auren.com/uy/noticias/388-responsables-tributarios-caracteristicas-y-obligaciones/

**BID.** (1968). MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO PARA AMÉRICA LATINA. Washington.

**Castellanos, J.** (2009). El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria. 195. Recuperado el 27 de diciembre de 2023

**Gonzáles, D.** (2003). LA FIGURA DEL RESPONSABLE TRIBUTARIO EN EL DERECHO ESPAÑOL. Recuperado el 10 de octubre de 2023, de https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/9682/gonzalez.pdf

**Gonzáles, D.** (2012). Responsables Tributarios. España. Recuperado el 26 de diciembre de 2023, de https://elibro.net/es/ereader/sunat/189856

**Hernández, L.** (2014). La responsabilidad tributaria. Lima, Perú. Recuperado el 9 de octubre de 2023, de http://iladtlima2014.pe/uploads/files/Tema1_Hernandez_01-09-2014.pdf

**Larrañaga, M., & Héctor, L.** (diciembre de 2008). SISTEMA DE RESPONSABILIAD TRIBUTARIA EN EL DERECHO VIGENTE. Uruguay. Recuperado el 10 de octubre de 2023

**Merino, I.** (2012). Responsables tributarios. España. Recuperado el 26 de diciembre de 2023, de https://elibro.net/es/ereader/sunat/189856

**Moro, C.** (6 de abril de 2017). ANÁLISIS DE LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA PERUANA EN TORNO A LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE HECHO. Chiclayo, Perú. Recuperado el 27 de diciembre de 2023

**Nava, J.** (febrero de 2020). LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA: LA IMPUGNACIÓN EN EL CASO DE LOS DEPOSITARIOS Y TERCEROS RETENEDORES. Perú. Recuperado el 26 de diciembre de 2023, de https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/17274/Nava_Tolentino_Responsabilidad_tributaria_impugnaci%C3%B3n1.pdf?sequence=1&isAllowed=y

**Orellana, L., & Ruiz, J.** (15 de setiembre de 2015). Sustituto del contribuyente frente a la obligación tributaria: análisis de la figura con énfasis en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. Ecuador.

**Raggio, J.** (30 de enero de 2013). La responsabilidad solidaria en materia tributaria y la forma de atribución por la SUNAT. Perú. Recuperado el 9 de octubre de 2023, de https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/XXIV_dcho_tributario_2013.pdf

**Vega, S.** (abril de 2021). Apuntes acerca de la responsabilidad solidaria en el Impuesto a la Renta de la sociedad emisora en la enajenación directa de acciones directas realizada entre partes no vinculadas. Perú.

**Villar, M.** (2008). La responsabilidad tributaria. Brasil. Recuperado el 20 de diciembre de 2023, de https://repositorioinstitucional.ceu.es/bitstream/10637/271/1/Responsabilidad_Marta_Villar_2008.pdf

**Madau, Mario A.** *(2006), Los Sujetos Pasivos Responsables en Materia Tributaria en IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario.*

**Congreso de la República de Uruguay.** (1974). *Ley 14306* de 1974. Código Tributario.

**Poder Ejecutivo del Perú. (**2013)- *Decreto Supremo 133-2013-EF*, Código Tributario