



TEMA I

LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

Ponencia General

Luis Hernández Berenguel



I Introducción

1. 14 ponencias nacionales y 23 comunicaciones técnicas.
2. Antecedentes:
 - VIII Jornadas – Lima 1977
 - XVI Jornadas - Cartagena 1995
3. Importancia del tema.
4. Notas distintivas de la responsabilidad tributaria (Cartagena 1995)
 - Responde a razones de afianzamiento o de eficacia recaudatoria.
 - La ley debe establecer el presupuesto de hecho.
 - El presupuesto de hecho debe ser escogido en razón de que el responsable tiene una vinculación específica con el contribuyente.



I Introducción

- Debe atribuirse responsabilidad si cabe un ejercicio exitoso del derecho al resarcimiento por el contribuyente.
 - Se debe preferir la responsabilidad subsidiaria, antes que la solidaria.
 - Si se establece una responsabilidad solidaria, la Administración debe dirigirse en primer término contra el contribuyente.
5. La Constitución como límite al que debe ajustarse la designación de responsables.
 6. Los responsables no exteriorizan la capacidad contributiva que a través de los tributos quiere gravar el legislador.
 7. Responsables del cumplimiento de la deuda ajena.
 8. Aparición de la responsabilidad en forma simultánea o con posterioridad al acaecimiento del hecho imponible.
 9. Obligatoriedad del responsable luego de vencido el plazo para el pago.



I Introducción

10. El acto administrativo de atribución de responsabilidad.
11. Ocurrencia de dos presupuestos de hecho.



II Supuestos necesarios para que alguien sea considerado responsable

1. Objetivos de la designación de responsables:
 - Aparecer como fiadores legales del contribuyente (representantes).
 - Forma eficaz de ingresar los tributos al fisco (agentes de retención y de percepción), sustitutos y responsables por obligaciones de terceros.
 - Sucesores de la deuda.



II Supuestos necesarios para que alguien sea considerado responsable

2. Límites en la designación de responsables:
 - Debe fijar la ley.
 - Debe tenerse en cuenta la vinculación económica con el contribuyente para permitir el resarcimiento.
 - El responsable tiene derecho a la protección constitucional de su derecho de propiedad.
 - Cumplir con parámetros de razonabilidad y proporcionalidad.
 - Deber de contribuir basado en el principio de solidaridad.

3. Supuestos que se vienen aplicando:
 - Desempeño de funciones públicas.
 - Adquisición de bienes intervivos.
 - Relación de naturaleza civil con el contribuyente (parentesco, representación, intermediación).
 - Sucesión mortis causa.



II Supuestos necesarios para que alguien sea considerado responsable

- Reorganización de empresas (fusión, escisión).
 - Creación de pasivos limitados a determinados bienes de propiedad de persona distinta al contribuyente.
 - Aplicación del principio de transparencia fiscal.
 - Adopción de medidas contra la evasión o elusión fiscal.
 - Prevenir, corregir y sancionar al que colabora con el obligado tributario principal en alguna conducta, acto o negocio que pone en peligro el crédito del fisco.
4. Problema en última instancia:
- Tratar de construir un ordenamiento general unívoco del responsable tributario, que no se condice con la diversidad de situaciones que la responsabilidad tributaria engloba.



III Tipo de norma que designa responsables

1. La ley dada por el Congreso.

1. Casos de excepción regulados constitucionalmente:
 - Situaciones temporales de emergencia.

3. Normas de inferior jerarquía.
 - Actos del Poder Ejecutivo (agentes de retención o percepción)
 - Actos de la Administración Tributaria (agentes de retención o percepción)
 - Delegación al Poder Ejecutivo y a la Administración Tributaria.



IV Los diversos tipos de responsables

1. Clasificación predominante:
 - Responsable solidario.
 - Responsable subsidiario.
 - Responsable sustituto.

2. Otra clasificación:
 - Contribuyente: Obligado principal y esencial (responsable por deuda propia).
 - Responsable por deuda ajena (obligado accidental)
 - a) Sustituto: en lugar del deudor por cuenta propia.
 - b) Solidario: junto al deudor por cuenta propia o al sustituto.
 - c) Subsidiario: detrás del deudor por cuenta propia o del sustituto.



IV Los diversos tipos de responsables

3. Otra clasificación:
 - Responsable solidario.
 - Responsable sustituto.
 - Responsable sucesor.

4. Otra clasificación según el fundamento de la relación legal del responsable con la obligación tributaria:
 - Responsabilidad por representación.
 - Responsabilidad por sucesión.
 - Responsabilidad por vinculación.



IV Los diversos tipos de responsables

5. Otra clasificación:

- Responsabilidad por transferencia.
- Responsabilidad por extensión.
- Responsabilidad por sustitución tributaria.
- Responsabilidad voluntaria.

6. Otra clasificación:

- Responsabilidad subsidiaria.
- Responsabilidad solidaria.
- Responsabilidad sustituta.
- Responsables por obligaciones de terceros.



IV Los diversos tipos de responsables

7. Otra clasificación según cuando se cobra al responsable:
 - Responsables solidarios.
 - Responsables subsidiarios.

8. Clases de responsabilidad solidaria (dependiente)
 - Dependiente contextual: coetáneamente con el hecho imponible.
 - Dependiente sucesiva: incorpora a terceros después del hecho imponible
 - Dependiente subsidiaria: incorpora a terceros si no se puede cobrar al obligado primitivo.
 - A título de sanción.

9. Responsabilidad objetiva: por el solo hecho del incumplimiento del contribuyente, sin que sea necesario acreditar dolo o culpa.



IV Los diversos tipos de responsables

10. Son innecesarias las clasificaciones:

- Hay diversas opciones legítimas que obligan a construcciones doctrinales diversas.



V El Sustituto

- Únicos obligados frente al fisco por las obligaciones y deberes que se originan por la realización del hecho imponible.
- Están en lugar del contribuyente.
- No tienen responsabilidad subsidiaria porque están directamente obligados frente al fisco.
- No son responsables solidarios porque no están en situación de igualdad con el deudor.
- No son agentes de retención o percepción porque éstos tienen la obligación de retener o percibir.
- Son obligados principales y directos de la obligación.
- Pagan una deuda ajena y pueden accionar contra el verdadero deudor para resarcirse.
- Su designación debe reservarse para casos excepcionales, debidamente justificados, por ser una carga de especial gravedad.



V El Sustituto

- Su régimen infraccional y penal debe ser idéntico al del contribuyente, o en todo caso menor.
- ¿Se puede adquirir la condición de sustituto con posterioridad al nacimiento de la obligación y con ocasión del cumplimiento?
- La sustitución puede ser total por definitiva (desaparece el contribuyente de la relación obligacional), o parcial o provisional (si el contribuyente sólo desaparece cuando se extingue la obligación).
- El sustituido (contribuyente) tiene legitimación para atacar la ley, sus reglamentos o los actos de determinación si los considera contrarios a Derecho porque él es el principal afectado jurídica y económicamente y puede hacer valer las exoneraciones de que goce el contribuyente.



V El Sustituto

- Especies de sustitución:
Regresiva o hacia atrás.
Progresiva o hacia adelante.
Concomitante, nace con la obligación de pagar (discutida).
- ¿El agente de retención o el de percepción, que retuvo o percibió es un sustituto?



VI Responsabilidad de los agentes de retención y de percepción

- Quedan liberados los contribuyentes hasta por el importe de los tributos retenidos o percibidos.
- Son designados para facilitar la percepción de los tributos.
- Deberían ser designados si por su actividad, fusión o posición contractual están en la posibilidad de retener o percibir.
- Si no retienen o no perciben se convierten en responsables solidarios conjuntamente con el contribuyente.
- Deben ser designados por ley.
- En principio no se les impone la obligación de pagar con los fondos propios. Deber de colaboración.
- Debe haber una “transferencia de dinero” efectuada por el agente retenedor para que quepa la retención.
- Igualmente debe haber una “recepción de dinero” por el agente perceptor para que quepa la obligación de “percibir”.



VI Responsabilidad de los agentes de retención y de percepción

- Cambios de criterio de la Administración no pueden aplicarse retroactivamente.
- Rentas imputadas provenientes de ficción legal, presunción o ajuste de valor: no cabe retención.
- Registro contable de la deuda y obligación de retener.
- ¿Si se retiene o percibe pero no se entrega al fisco, el agente se convierte en sustituto?



VII Responsabilidad solidaria y Responsabilidad subsidiaria

- Responsabilidad subsidiaria: sólo se puede hacer efectiva cuando ha sido imposible cobrar al contribuyente habiendo sido éste declarado como insolvente patrimonial (responde detrás del contribuyente o sustituto).
- Responsable solidario: responde “junto” al contribuyente o sustituto.
- ¿La intimación previa o atribución de responsabilidad no se requiere?:
 - Agentes de retención o de percepción que no ingresaron al fisco lo retenido o percibido.
 - Responsables por adquisición de bienes.
- Responsabilidad paritaria: un solo presupuesto de hecho.
 - Responsabilidad solidaria.
 - Caso especial en que se solicite la división.



VII Responsabilidad solidaria y Responsabilidad subsidiaria

- Preferencia por una u otra clase de responsabilidad.
- ¿Cómo se resarce el responsable subsidiario?
- Responsabilidad solidaria si el responsable ha tenido un mayor grado de culpabilidad en el no pago de la deuda.
- Casos especiales de responsabilidad subsidiaria:
Contratación o subcontratación para la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a la actividad económica principal del contratante.
Administrador concursal.



VIII Otras consideraciones sobre la responsabilidad solidaria

- Solidaridad: el acreedor puede exigir el cumplimiento a todos o cada uno de los deudores por el total o por una parte de la deuda.
- El pago total o parcial realizado por cualquiera libera a los demás.
- No se puede oponer al acreedor el beneficio de la división.
- No goza del beneficio de excusión, a diferencia del responsable subsidiario.
- La exoneración o remisión del crédito tributario, salvo que sea otorgada con carácter personalísimo, beneficia a todos los obligados.
- La interrupción de la prescripción a favor o en contra de uno de los co-obligados, favorece o perjudica a los demás deudores solidarios.



VIII Otras consideraciones sobre la responsabilidad solidaria

- Reconocimiento de la deuda por uno de los herederos no obliga a los demás.
- Colombia: la regla general es la mancomunidad y la excepción es la solidaridad.



IX Responsabilidad de los representantes

- La imputación debe estar basada en haber actuado con dolo o culpa que facilitó el no pago.
- No debe responder si ha sido colocado por su representado en la imposibilidad de cumplir con los deberes a su cargo.
- No es una responsabilidad automática y objetiva.
- El alcance jurídico del concepto “administradores” debe interpretarse a la luz de la legislación común.
- Se incluye a los administradores de hecho.
- Cuando el administrador es una persona jurídica.
- La inexistencia de recursos del representado libera de responsabilidad al representante.
- La Administración debe probar la calidad de representante, así como el dolo o la culpa.
- El límite de la responsabilidad deberá ser “los recursos o bienes” que se administren.



IX Responsabilidad de los representantes

- Extensión de la responsabilidad a la totalidad del patrimonio del representante si actuó con dolo.
- ¿Responsabilidad compartida entre los administradores de hecho y los representantes formales?
- Responsabilidad si se tiene el “dominio del hecho”.
- Órganos sociales: representar e integrar.



X Responsabilidad de los adquirentes

- Responsable y sucesor (fusión, escisión total y muerte de la persona)
Desaparición del contribuyente.
- Enriquecimiento indebido de los accionistas y socios y responsabilidad.
- Responsabilidad de los liquidadores por cancelación anticipada de la empresa pese a tener conocimiento de obligaciones tributarias incumplidas.
- Los responsables en calidad de adquirentes de activos de empresas deudoras sólo deben responder hasta el límite del valor de los bienes recibidos.
- Trasmisión de la obligación a herederos: hasta el valor de los bienes recibidos.



X Responsabilidad de los adquirentes

- Caso del legatario: hasta el valor de los bienes recibidos.
Posibilidad de recuperar lo pagado (legado sin carga de asumir la deuda tributaria).
- Caso de anticipo de legítima.
Hasta el valor de los bienes recibidos.
Sólo por las deudas tributarias del anticipante existentes a la fecha del anticipo.
- Responsabilidad del adquirente de activos y pasivos de empresas o explotaciones consideradas como una unidad económica susceptible de generar íntegramente el hecho imponible.
- Prescripción y caducidad.



XI Terceros Responsables de Obligaciones Tributarias

- Casos de terceros responsables que no encuadran en ninguna de las figuras de responsabilidad normalmente consideradas.
- Algunas situaciones:

Responsabilidad del Notario que no verificó el pago previo del pago a cuenta del Impuesto a la Renta por transferencia de inmueble ni insertó en la escritura pública respectiva el comprobante de pago respectivo.

Responsabilidad solidaria de profesionales que actúan junto al empresario contribuyente.

Responsabilidad solidaria de los transportistas de mercancías gravadas con tributos, que han sido introducidas o extraídas del territorio nacional sin el pago de esos tributos.

Responsabilidad solidaria de depositarios de bienes del contribuyente, embargados por la Administración, cuando los devuelve en mal estado o los pierde.



XI Terceros Responsables de Obligaciones Tributarias

Responsabilidad solidaria del deudor civil de deudores tributarios, cuando a solicitud de la Administración no embarga en forma de retención los créditos de estos últimos.

Responsabilidad subsidiaria de los deudores de las empresas transportistas contribuyentes, exigidos a realizar pagos a cuenta de las obligaciones tributarias de estas últimas.

Responsabilidad solidaria de quienes sean causantes o colaboren en la ocultación o trasmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria.



XI Terceros Responsables de Obligaciones Tributarias

- Responsabilidad subsidiaria por el levantamiento del velo societario:

Personas jurídicas creadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente al fisco, si hay unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial, existiendo una voluntad rectora común entre las personas físicas y jurídicas que participan del entrapado patrimonial.

- Críticas del mecanismo antielusorio de atribuir responsabilidad directa a los socios, desconociendo la separación socio-sociedad.

Responsabilidad solidaria de los socios, hasta el límite de la cuota que les corresponda y demás participaciones patrimoniales recibidas en los dos años anteriores a la disolución de la sociedad que disminuyen el patrimonio social que debiera responder por las obligaciones tributarias de la sociedad.



XI Terceros Responsables de Obligaciones Tributarias

- ¿Qué derechos tiene este responsable?
- Mecanismo utilizado para combatir sectores de alta evasión designando responsables a sectores de alto cumplimiento.



XII Imputación de Responsabilidad

- Coincidencia en considerar como fundamental que la imputación o atribución o derivación de responsabilidad preserva los derechos del responsable.
- Formalización de un procedimiento de determinación de oficio que asegure el debido proceso y dé la posibilidad de discutir la resolución de determinación de responsabilidad ante los Tribunales de Justicia.
- Derecho del responsable a impugnar, sin pago previo, la resolución que atribuye responsabilidad:
En cuanto al fondo del asunto y,
En cuanto a la procedencia de la atribución.
- Necesidad de un acto administrativo de atribución de responsabilidad.



XIII Responsabilidad en el pago de Sanciones

1. Las sanciones no forman parte de la deuda tributaria: principio de la personalidad de la pena.
2. Sanciones en el caso de los representantes o administradores que son responsables por haber incurrido en dolo, negligencia grave o abuso de facultades.
3. Sanciones ya existentes en la fecha de trasmisión de los bienes (fusión, escisión).
4. Sanciones por no realizar retenciones o percepciones o por no entregar lo retenido o percibido.
5. Legislaciones que incluyen las multas dentro del concepto de deuda tributaria.



XIII Responsabilidad en el pago de Sanciones

6. No son trasladables al responsable las sanciones por el incumplimiento del contribuyente de sus deberes formales.
7. El responsable tributario lo es exclusivamente de la obligación tributaria "strictu sensu" y no de las sanciones: intrasmisibilidad de las sanciones.
8. Si la mora en el pago o la sanción por la comisión de un acto ilícito se deben a hechos en los que no ha participado el contribuyente, no es posible responsabilizarlo de las conductas de los responsables solidarios o sustitutos.
9. Por muerte del infractor se extinguen las sanciones atribuibles a éste.
10. Sanciones determinadas de manera objetiva, prescindiendo de aspectos como la culpa o el dolo.
11. La configuración y la imposición de sanciones tributarias discurre por caminos distintos a los que ocurren en la determinación de la obligación tributaria.



XIV Obligaciones formales

- El incumplimiento de obligaciones formales o de colaboración, debe ser objeto de sanciones específicas de tipo pecuniario, en vez de convertir tales incumplimientos en supuestos de hecho de responsabilidad solidaria o subsidiaria.



XV Trasmisión de obligaciones por convenio

- Posición unánime: los convenios de trasmisión de obligaciones tributarias son válidos entre las partes, pero no son oponibles al fisco.
- Caso especial: Ver punto XVI.



XVI Asunción del Tributo

XXVII Jornadas Latinoamericanas
de Derecho Tributario

1. En tales casos es común que:
 - Para el cálculo del tributo a pagar se aplique la regla del grossing-up.
 - El tributo asumido es para quien lo asume un incremento de precio del servicio que recibe.
 - Quien asume, deducirá el precio incrementado.



XVI Asunción del Tributo

2. Caso especial: Art. 47 de la Ley del Impuesto a la Renta peruano.
 - Descripción de la norma: un sujeto domiciliado en el país que “asume” el impuesto de cargo de un contribuyente no domiciliado, cuando dicho tributo grava los intereses por operaciones de crédito a favor de beneficiarios del exterior y siempre que el sujeto que asume el impuesto sea el obligado directo al pago de los intereses:
 - Puede deducir como gasto el impuesto asumido.
 - El impuesto asumido no es una mayor renta del perceptor de la renta (no hay grossing-up).
 - Se puede oponer al fisco la validez del pacto de asunción.
 - Actúa como un sustituto.
 - Para ello debe existir un acuerdo de voluntades previo a la asunción del tributo (de lo contrario estaríamos frente al pago que efectúa un tercero por cuenta del contribuyente, con derecho a reembolso).



XVI Asunción del Tributo

3. En los demás casos el Art. 47:
 - No permite la deducción como gasto del impuesto asumido.
 - No hay grossing-up.



XVII Detracciones

XXVII Jornadas Latinoamericanas
de Derecho Tributario

- Figura adoptada en Perú, en virtud de la cual el deudor de bienes o servicios está obligado a detraer del precio a pagar un determinado porcentaje, establecido en resolución de la Administración Tributaria, depositando dicho monto en una cuenta abierta en el Banco de la Nación, a nombre de quien sufre la detracción y quien la aplicará a cancelar tributos que adeude y que sean ingresos del Tesoro Público.
- El Tribunal Constitucional no ha reconocido en este caso la violación del principio de legalidad, como correspondía.



XVII I Responsabilidad objetiva

- Entendida como responsabilidad del adquirente o del poseedor de un bien, por los tributos que gravaron dicho bien en cabeza del transferente o del propietario, respectivamente.
- En algunas legislaciones esos tributos persiguen al bien, independientemente de quien sea el propietario (derecho de afección o derecho real de garantía).
- Entendida también como la responsabilidad solidaria en que se incurre por el solo hecho de ocupar determinada posición jurídica (ser director de una sociedad anónima o socio de una sociedad personal, etc.)
- Se aplica (Perú) respecto de infracciones tributarias administrativas.



XIX Percepciones

- Sólo hay comentarios respecto de la legislación peruana.
- En virtud de este sistema el proveedor designado aplica un porcentaje adicional, que cobra sobre el precio de venta, al adquirente o usuario, adelantando el Impuesto General a las Ventas (Impuesto al Valor Agregado) que su cliente generará por una operación posterior que podría no producirse.
- Es un sistema de adelantamiento de tributos respecto de los cuales no existe aún obligación tributaria por no haberse producido el hecho imponible.



XX Prescripción

XXVII Jornadas Latinoamericanas
de Derecho Tributario

- No estando prescrita la obligación para el deudor principal, debido a actos interruptivos, no puede seguir corriendo el plazo de prescripción para los obligados secundarios.
- ¿Debe interrumpirse el término prescriptorio en contra del responsable si éste no ha sido notificado con el correspondiente acto administrativo de atribución de responsabilidad?
- ¿Qué pasa con la suspensión del término prescriptorio?



XXI Lo acordado en Jornadas anteriores del ILADT

VIII Jornadas – Lima 1977 (Considerandos)

- Que en lo que respecta específicamente a la atribución de responsabilidad a terceros por las deudas de la empresa y por las infracciones que se hayan cometido en beneficios de éstas, su adopción encuentra justificación en la protección del crédito fiscal y cuenta con valiosos antecedentes en otras ramas del derecho.
- Dicha responsabilidad debe regularse por vía de ley y en condiciones de razonabilidad que contemplen las distintas hipótesis de hecho que ofrece la realidad contemporánea. A tal efecto la ley debería considerar las distintas formas jurídicas de vinculación y de actuación, distinguiendo entre propietarios, representantes, directores, gerentes y otros administradores y considerando la efectiva participación de esos terceros en la adopción o el cumplimiento de las decisiones de la empresa y el provecho que aquellos puedan haber obtenido a expensas del fisco.



VIII Jornadas – Lima 1977 (Recomendaciones)

1. En cuanto a la adjudicación de responsabilidad por las deudas por obligaciones tributarias y a la naturaleza jurídica de aquella.

La responsabilidad que las leyes establezcan a cargo de personas vinculadas jurídicamente a la dirección y administración de las empresas debería regularse sobre las bases que a continuación se exponen.

- A) Debería imputarse a las personas que en virtud de las funciones que desempeñan tienen facultades de decisión que inciden en la materia tributaria o el deber de controlar la correcta administración de la empresa. En consecuencia no sería suficiente justificativo la mera calidad de representante o director.



XXI Lo acordado en Jornadas anteriores del ILADT

VIII Jornadas – Lima 1977 (Recomendaciones)

- B) Sólo se configurará cuando los propietarios, representantes, directores, gerentes y otros administradores hayan actuado sin la debida diligencia, la que deberá ser apreciada atendiendo a las características de cada empresa y a las facultades y deberes del responsable.

- C) Debe hacerse efectiva sólo cuando no sea posible percibir el tributo directamente de la empresa contribuyente. A tal efecto es recomendable organizar esta responsabilidad por deuda ajena con características análogas a la de la responsabilidad subsidiaria o la fianza regulada por el derecho privado. En el caso de que la ley haga referencia a responsabilidad solidaria, la administración al hacer uso del derecho de elección debería perseguir el cobro de su crédito en primer término contra la empresa contribuyente.



XXI Lo acordado en Jornadas anteriores del ILADT

VIII Jornadas – Lima 1977 (Recomendaciones)

- D) Complementariamente deberían organizarse medidas judiciales de carácter cautelar, dentro de los límites necesarios, para evitar el riesgo de la frustración del crédito fiscal que podrá ocurrir como consecuencia de la postergación de la iniciación de los procedimientos judiciales contra el eventual responsable.
2. En cuanto a si la responsabilidad debe comprender sólo el pago del tributo o si debe extenderse también a las sanciones.
- A) Debe distinguirse entre infracciones y delitos, aunque teniendo presente el principio fundamental común a ambos sectores de que nadie puede ser penado si no ha cometido personalmente la acción u omisión prevista en la ley como acto ilícito y además, actuado con dolo o culpa.



XXI Lo acordado en Jornadas anteriores del ILADT

VIII Jornadas – Lima 1977 (Recomendaciones)

- B) Las penas por infracciones tributarias deberán ser exclusivamente patrimoniales y seguir las reglas recomendadas en el numeral primero precedente, adaptadas a su especial naturaleza. En tal sentido deberían reconocerse circunstancias atenuantes y agravantes a fin de adecuar la sanción a la gravedad del ilícito.
 - C) Los delitos en materia tributaria deben regirse por las normas del derecho penal.
3. En cuanto a si la responsabilidad debe determinarse en la vía administrativa o en la vía judicial.

Sin perjuicio de los procedimientos administrativos que cada ordenamiento jurídico establezca para la determinación del tributo o para la revisión de los actos administrativos, deberá



XXI Lo acordado en Jornadas anteriores del ILADT

VIII Jornadas – Lima 1977 (Recomendaciones)

reconocerse siempre al responsable la posibilidad de recurrir a la vía judicial con las más amplias garantías de alegación y defensa y sin que se le exija el pago previo de los importes reclamados por la Administración.



XXI Lo acordado en Jornadas anteriores del ILADT

XVI Jornadas – Cartagena 1995

- La figura del responsable obedece a razones de afianzamiento o eficacia recaudatoria. Su presupuesto de hecho debe ser establecido por ley, en base a su específica vinculación con el contribuyente, la que deberá además respetar el derecho al resarcimiento que le es inherente.
- La responsabilidad subsidiaria, por su propia naturaleza, debe gozar de carácter preferente en el derecho tributario.
En caso de que las legislaciones establezcan la responsabilidad solidaria, es conveniente que la Administración al hacer uso de su derecho de elección, persiga el cobro de su crédito en primer término contra el contribuyente.



XXI Lo acordado en Jornadas anteriores del ILADT

XVI Jornadas – Cartagena 1995

- El sustituto es el único obligado frente al fisco por las obligaciones y deberes que se originen por el acaecimiento del presupuesto de hecho.
- En el caso de los agentes de retención y percepción el contribuyente queda liberado de su obligación de pago sólo por el importe retenido o percibido.



XXII Conclusiones

1. La designación de responsables responde a razones de afianzamiento o de eficacia recaudatoria y debe ser establecida respetando el principio de legalidad o reserva de ley, constituyendo el marco constitucional un límite para tal designación.

La atribución de responsabilidad debe quedar limitada a situaciones que permitan el derecho al responsable a ser resarcido por el contribuyente. Se permite la imputación a terceros de la responsabilidad por el pago de tributos derivados de hechos jurídicos ajenos, siempre y cuando, como requisito material, esos terceros tengan a su disposición medios hábiles para conferirles la prerrogativa del resarcimiento.

2. Se debe preferir la responsabilidad subsidiaria, no común en los países latinoamericanos, y en los casos en que la ley establezca una responsabilidad solidaria, la Administración debe dirigirse en primer término contra el contribuyente para lograr la cobranza del crédito.



XXII Conclusiones

3. Las multas derivadas del incumplimiento de la obligación tributaria no deberían ser asumidas por el responsable cuando la responsabilidad surge con posterioridad al vencimiento del plazo para el cumplimiento voluntario.
4. La imposición de la obligación de cumplir con la deuda de impuesto del otro, sólo debe llevarse a cabo en contra de una persona que manifiesta una cierta aptitud a soportar la carga del otro.
5. Sería conveniente efectuar una acertada descripción legal del tipo de responsabilidad, definiendo su presupuesto de hecho, quiénes pueden ser designados y con qué límites.
6. La obligación del sustituto como único responsable de una deuda ajena implica una carga de especial gravedad, por lo que debe reservarse para casos excepcionales, debidamente justificados.



XXII Conclusiones

7. Se debe establecer la naturaleza jurídica de la responsabilidad por obligaciones tributarias de terceros a los que se atribuye responsabilidad sin haber intervenido en el hecho generador de la obligación principal y con posterioridad al nacimiento de dicha obligación, precisando las razones que justifican tal atribución por ley.
8. Para que se configure la responsabilidad de los agentes de retención y percepción, los responsables deben efectivamente estar en el supuesto de transferencia de dinero que permita la retención o percepción.
9. Determinar si la sustitución sólo puede presentarse desde que nace la obligación principal o también con posterioridad.
10. En la designación de los agentes de retención y de percepción debe respetarse el principio de legalidad.



XXII Conclusiones

11. Si los agentes de retención o de percepción actúan basados en un criterio expresado por la Administración y posteriormente este criterio varía, la Administración no puede imputar responsabilidad solidaria a dichos agentes aduciendo que en aplicación del nuevo criterio la retención o percepción efectuadas resulta diminuta.
12. La imposibilidad de cumplir con el ingreso del tributo no puede impedir el acceso a un tribunal de justicia, pues ello viola el derecho de defensa en juicio.
13. Para que una infracción sea sancionable ha de ser cometida, como mínimo, con culpa leve, y sólo debe responder de la sanción quien la ha cometido y no otros sujetos que no han tenido culpa.



XXII Conclusiones

14. Toda atribución de responsabilidad por adquisición de bienes debe precisar su límite cuantitativo y temporal, además, en cuanto al aspecto cuantitativo en ningún caso debe superar el monto de los bienes recibidos o adquiridos y en cuanto al aspecto temporal, debe estar limitada a las obligaciones tributarias nacidas hasta que se adquirió el patrimonio, y si se trata de responsabilidad de representantes ella sólo debe referirse a las deudas que se dejaron de pagar cuando se ejerció el cargo.
15. El tercero que omitió el cumplimiento de una obligación, debe quedar eximido de responsabilidad si tal omisión se debió a la oscuridad de la norma que generó dudas en su interpretación.
16. Cuando se trata de responsabilidad en calidad de representante la responsabilidad tributaria debe ser de carácter subjetivo.
17. Debe regularse adecuadamente el procedimiento de atribución de responsabilidad.



XXII Conclusiones

18. En atención al principio de reserva de ley, la responsabilidad tributaria no puede extenderse a los sujetos que no mantienen conexión directa con el contribuyente, sino con el sujeto responsable.
19. La suspensión y la interrupción de la prescripción que corre a favor del contribuyente y en contra de la Administración, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para el cobro de la deuda, también operan respecto del responsable solidario, siempre que se le hubiere notificado previamente la atribución de responsabilidad. Corren también simultáneamente a favor del contribuyente y del responsable solidario, los plazos de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria y para aplicar sanciones.