

Andrés Valle Billinghamurst^(*) y Freddy Escobar Rozas^(**)

La **responsabilidad solidaria tributaria** por la adquisición de activos en el marco de operaciones de **reorganización societaria**^(***)

«OF COURSE, MISTAKES WILL BE MADE; THERE IS WHY THERE ARE ERASERS ON PENCILS. THERE IS NOTHING WRONG ABOUT MAKING A MISTAKE. WHAT WOULD BE WRONG IS NOT LEARNING FROM ONE'S MISTAKES».

CLARK BYSE

1. Introducción

El artículo 17 del Código Tributario contempla determinados supuestos en los cuales ciertos sujetos adquieren la condición de responsables solidarios. Por definición, estos responsables deben ejecutar, en todo o en parte, la prestación a cargo del contribuyente tan pronto como el acreedor así lo requiera. En este caso, dicha prestación no es otra que la de entregar, a título de tributo, determinada suma dineraria.

Uno de los supuestos en los que funciona la responsabilidad solidaria en materia tributaria es el de la adquisición de activos en el contexto de operaciones de reorganización societaria. En efecto, por mandato del numeral 3 del artículo citado, «[e]n los casos de reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas sobre la materia, surgirá responsabilidad solidaria cuando se adquiere el activo y/o el pasivo».

-
- (*) Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Profesor de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Socio Principal de Ernst & Young. Ex-Presidente del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT).
- (**) Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Master en Derecho por Harvard Law School. Profesor de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Socio de Benites, Forno & Ugaz Abogados.
- (***) Queremos expresar nuestra más sincera gratitud a Percy Bardales por habernos prestado su valiosa ayuda a lo largo de todo el proceso de redacción de este artículo.

Por la propia redacción del referido artículo, así como por la de otros que resultan aplicables a la responsabilidad solidaria en la esfera fiscal, no queda claro cuál es el alcance de la responsabilidad del adquirente de activos ni cuál es el lapso de vigencia de dicha situación legal. La oscuridad sobre estos aspectos fundamentales de la responsabilidad solidaria del adquirente de activos eleva los costos de transacción, desincentivando la realización de operaciones de reorganización societaria mutuamente beneficiosas.

Por tal razón, urge aclarar el alcance de los referidos aspectos, tratando de encontrar un equilibrio óptimo entre (i) el interés del acreedor tributario de poder iniciar acciones de cobro contra el adquirente de los activos transferidos por el deudor tributario; y, (ii) el interés de la sociedad de proteger los derechos de propiedad y de reducir los costos de transacción a fin de que los recursos escasos sean adquiridos por quienes más los valoran.

En las líneas que siguen, y sobre la base de consideraciones de eficiencia y equidad, ofrecemos una interpretación de los alcances cuantitativos, cualitativos y temporales de la responsabilidad solidaria del adquirente de activos. Dicha interpretación toma en consideración los intereses de la Autoridad Tributaria, de los agentes del mercado y de la sociedad en general.

2. Oscuridad y costos de transacción

De acuerdo con la explicación económica tradicional⁽¹⁾, las operaciones contractuales son legalmente vinculantes porque posibilitan que los recursos escasos sean adquiridos por quienes más los valoran (en un momento determinado) y, por tanto, sean empleados en sus usos alternativos más eficientes. El hecho de que los recursos escasos circulen para ser aprovechados por los agentes que más los valoran no solo mejora la situación de bienestar de esos agentes, sino también la situación de bienestar de

«LA OSCURIDAD SOBRE ESTOS ASPECTOS FUNDAMENTALES DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL ADQUIRENTE DE ACTIVOS ELEVA LOS COSTOS DE TRANSACCIÓN, DESINCENTIVANDO LA REALIZACIÓN DE OPERACIONES DE REORGANIZACIÓN SOCIETARIA MUTUAMENTE BENEFICIOSAS»

la sociedad en general⁽²⁾. Veamos con un ejemplo cómo es que esto resulta cierto.

Imaginemos que A es propietario del recurso X y valora ese recurso en 100. Imaginemos también que B valora el recurso X en 150. Bajo este supuesto, A estará dispuesto a vender el recurso X a cualquier precio por encima de 100, mientras que B estará dispuesto a comprar el referido recurso a cualquier precio por debajo de 150. Si A y B celebran un contrato y cumplen sus obligaciones, ambos estarán notoriamente mejor que antes, en tanto que cada uno tendrá en sus manos el recurso que más valora (A valora más el precio, digamos 110, y B valora más el recurso). La sociedad, por otro lado,

(1) JEVONS, Stanly William. *The theory of political economy*. New York: A. M. Kellys, 1965. pp. 85 y siguientes; IPPOLITO, Richard. *Economics for lawyers*. Princeton-Oxford: Princeton University Press, 2005. p. 12; KRONMAN, Anthony T y Richard A. POSNER. *The economics of contract law*. Boston-Toronto: Little, Brown and Company, 1978. p. 2.

(2) FRIEDMAN, David D. *Law's order*. Princeton-Oxford: Princeton University Press, 2000. pp. 150 y siguientes.

Andrés Valle Billinghamurst y Freddy Escobar Rozas

también estará mejor, pues la mejoría de los integrantes del conjunto supone la mejoría del conjunto⁽³⁾.

Para que los agentes lleguen a celebrar transacciones mutuamente beneficiosas, los costos de transacción no deben ser significativos. En palabras de Coase⁽⁴⁾, los costos de transacción no son otros que los que se generan por el hecho de hacer funcionar el sistema de mercado. En términos específicos, tales costos se descomponen en tres: (i) los costos de acceder a la información relevante; (ii) los costos de negociar y celebrar contratos; y, (iii) los costos de hacer cumplir los contratos.

Volvamos a nuestro ejemplo para notar cómo los costos de transacción significativos resultan nocivos para el mercado. Imaginemos que B tiene que soportar costos de transacción por 30 (debe invertir dinero para encontrar al propietario del recurso X). En este caso, A seguirá dispuesto a vender el recurso X por cualquier precio por encima de 100, pero B solo estará dispuesto a comprar ese recurso por un precio que no exceda 119 ($150 - 30 = 120$). En este escenario, aun existen posibilidades para que la transacción se realice. ¿Pero qué ocurrirá si A debe también incurrir en costos de transacción por 30? En tal supuesto, es obvio que la transacción no se realizará, pues A solo estará dispuesto a vender el recurso X por un precio mínimo de 131 ($100 + 30$

= 130), mientras que B solo estará dispuesto a comprar ese recurso por un precio que no exceda 119. Los altos costos de transacción habrán frustrado la realización de una transacción mutuamente beneficiosa.

Cuando las normas son oscuras, los agentes enfrentan situaciones de riesgo o de incertidumbre. Lo primero ocurre cuando es posible asignar cierta probabilidad a las diversas interpretaciones de la norma. Lo segundo ocurre cuando no es posible asignar probabilidad alguna a tales interpretaciones⁽⁵⁾. A pesar de que la situación de incertidumbre es más gravosa que la situación de riesgo⁽⁶⁾, ambas incrementan los costos de transacción, dado que ante la falta de certeza sobre el resultado que generará una acción determinada, los agentes tendrán que imaginar los posibles resultados (en el caso de las normas oscuras, las posibles interpretaciones de las autoridades competentes) de tal acción y generar, mediante procesos relativamente

- (3) Esta afirmación constituye la piedra angular de la teoría del *Social Welfare*. Véase: GEORGAKOPOULOS, Nicholas. *Principles and methods of law and economics*. Cambridge: Cambridge University Press, 2005. pp. 20 y siguientes; POSNER, Richard A. *Frontiers of legal theory*. Cambridge-London: Harvard University Press, 2001. p. 98. Una reciente versión de esa teoría, que compatibiliza la teoría liberal de los derechos individuales con el principio de Pareto, se encuentra en: CHANG, Howard. *A liberal theory of social welfare: fairness, utility, and the Pareto Principle*. Working paper Número 272. University of Pennsylvania Law School-Institute for Law and Economics.
- (4) COASE, Ronald H. *The problem of social cost*. En: *The journal of law and economics*. Volumen III. pp. 15 y siguientes.
- (5) RESNIK, Michael. *Elecciones. Una introducción a la teoría de la decisión*. Traducido por Stella Villarrea y Blanca Rodríguez. Barcelona: Gedisa, 1998. pp. 36 y 37.
- (6) «In the foregoing analysis, we assumed that policies resulted in certain outcomes and policies were thus represented in our social welfare function as utility vectors. When we add the possibility that policies have *uncertain outcomes*, their representation becomes *more complicated* (...) The utilitarian social welfare function necessarily produces convergence of ex ante and ex post assessments. Assuming that social planner and individuals in the populations assign the same probabilities to outcomes, there can never arise a choice situation in which ex post and ex ante application of the utilitarian social welfare function select different policies. But the egalitarian case against utilitarianism (...) is powerful. *It is this shift that requires a choice between ex ante and ex post approaches to social decision under uncertainty*». (el énfasis agregado). Véase: ADLER, Matthew D. y Chris William SANCHIRICO. *Inequality and uncertainty: theory and legal applications*. University of Pennsylvania Law School. Institute for Law and Economics. Research paper 06-05. pp. 14 y 51. Disponible en: http://ssrn.com/abstract_id=886571.

La responsabilidad solidaria tributaria por la adquisición de activos en el marco de operaciones de reorganización societaria

complejos, reglas de distribución de riesgos⁽⁷⁾. Si el costo de realizar las actividades en cuestión (determinación de los posibles resultados y distribución de riesgos mediante procesos relativamente sofisticados) es alto, las partes dejarán de realizar transacciones mutuamente beneficiosas. Por lo tanto, la sociedad desaprovechará las oportunidades para incrementar el nivel de bienestar general, lo que en un contexto de escasez no solo es ineficiente sino también inmoral.

En el caso bajo análisis, la oscuridad de los diversos artículos aplicables a la responsabilidad solidaria en materia tributaria puede desincentivar operaciones de reorganización mutuamente beneficiosas e impedir de este modo la circulación de activos que pueden ser explotados de mejor modo por una sociedad distinta a la que los posee. En efecto, si es que los costos de realizar una auditoría compleja e integral son sumamente altos, dadas las restricciones presupuestales y temporales, el hecho de no saber *ex ante* hasta dónde se responde por las deudas tributarias de la sociedad transferente puede llevar a la sociedad X a rechazar el proyecto de incorporar un bloque de activos de la sociedad Y, a pesar de que dicho proyecto sea mutuamente beneficioso.

Por tal razón, es imperativo clarificar el sentido de los artículos indicados. La clarificación, empero, no es el fin último. En efecto, los artículos en cuestión pueden ser interpretados de diversas formas, algunas de las cuales son perversas, nocivas, ineficientes. De nada valdría el esfuerzo hermenéutico si llegamos a una conclusión que se aleje del equilibrio óptimo entre el interés del acreedor tributario de cobrar los tributos y el interés de la sociedad de proteger los derechos de propiedad e incentivar los intercambios contractuales.

La tarea, por tanto, consiste en encontrar una interpretación razonable que proteja los intereses de la Autoridad Tributaria sin imponer costos excesivos a los agentes de mercado y a la sociedad en general.

3. La responsabilidad solidaria

3.1. Concepto

El responsable tributario es un deudor por cuenta ajena que, por mandato de la ley, debe efectuar el pago de cierta obligación tributaria. En términos formales, la instauración de una situación de responsabilidad tributaria requiere de la concurrencia de dos elementos, a saber: (i) la realización del hecho imponible generador de la obligación tributaria a cargo del contribuyente; y, (ii) la materialización de cierto evento conexo al hecho en cuestión, que atribuye a un tercero cierta responsabilidad por el pago de la obligación indicada. Considerando la estructura formal descrita, resulta claro que la obligación del responsable tiene carácter accesorio, en tanto que su existencia y subsistencia dependen de la realización del hecho imponible y de la persistencia de la obligación principal⁽⁸⁾.

La responsabilidad tributaria puede asumir diversas formas⁽⁹⁾. Cuando se trata de responsabilidad tributaria solidaria, el sujeto activo de la relación puede exigir el

(7) «(...) a contract or agreement may be viewed as an agreement for the distribution of anticipated gains or losses». Véase COHEN, Morris. *The Basis of Contract*. En: BARNET, Randy. *Perspectives on contract law*. New York: Aspen Publishers, 2005. p. 196. «Another reason for contracting is the mutually beneficial reallocation or sharing of risks». Véase SHAVELL, Steven. *Foundations of economic analysis of law*. Cambridge-London: The Belknap Press of Harvard University, 2004. p. 296.

(8) De acuerdo al artículo 7 del Código Tributario, deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable.

(9) La responsabilidad tributaria puede ser, además de solidaria, subsidiaria y sustitutoria. El responsable subsidiario es aquel deudor tributario que ha de pagar «en defecto del» contribuyente. Por tanto, el acreedor tributario debe accionar primero contra el contribuyente y solo en caso que fracase en su intento de cobro podrá accionar frente al responsable

Andrés Valle Billinghurst y Freddy Escobar Rozas

pago de la deuda (en todo o en parte) a cualquiera de los contribuyentes y/o responsables. Cuando uno de esos responsables efectúa el pago al Fisco, la deuda tributaria se extingue. No obstante, surge a favor del referido responsable el derecho de repetición frente a quienes tenían la condición de contribuyentes⁽¹⁰⁾.

3.2. Fundamentos

Con independencia del sistema de imputación de responsabilidad tributaria que se emplee, es claro que la existencia de un responsable tributario, solidario o no, incrementa las posibilidades reales de hacer efectivo el crédito tributario por parte de la Administración Tributaria.

En el caso de la responsabilidad solidaria, esas posibilidades son, sin duda, mayores, pues la Autoridad Tributaria puede accionar indistintamente contra el contribuyente o contra el responsable. Por consiguiente, en términos formales, es posible afirmar que la responsabilidad solidaria es un mecanismo de refuerzo absoluto del derecho del acreedor, al ampliar el número de patrimonios sobre los cuales este último puede desplegar de manera simultánea las acciones de ejecución forzada⁽¹¹⁾.

Las razones por las cuales el legislador emplea la herramienta de la responsabilidad solidaria son diversas. En efecto, en algunos casos el fundamento de dicha responsabilidad se encuentra en la necesidad de disminuir los costos de transacción⁽¹²⁾. Esto ocurre, por ejemplo, en el caso de la responsabilidad del empleador respecto del Impuesto a la Renta de sus trabajadores. Habida cuenta que

existen más trabajadores que empleadores, para el acreedor tributario es menos costoso cobrar a estos últimos que a los primeros el tributo en cuestión. En tal sentido, con el objeto de que el sistema de recaudación de impuestos sea más eficiente, el Estado impone a los empleadores una situación de responsabilidad solidaria.

En otros casos, el fundamento de la responsabilidad solidaria se encuentra en la necesidad de crear incentivos necesarios para evitar que los agentes actúen de manera negligente⁽¹³⁾. Esto ocurre, por ejemplo, en el caso de la responsabilidad del «principal» por los daños causados por el «agente». Como quiera que el «principal» tiene más y mejor información acerca de las labores encargadas a sus «agentes»⁽¹⁴⁾, resulta más eficiente que aquel controle y vigile las actividades de estos últimos, tratando de ese modo de reducir los riesgos que para la sociedad generan dichas actividades. En esta línea, la regla que hace al «principal» responsable de los daños causados por sus «agentes» crea un incentivo para que aquel intente reducir los riesgos antes indicados a través de la implantación de mecanismos de control de las actividades de estos últimos.

subsidiario. Nuestra legislación fiscal no ha recogido este tipo de responsabilidad desde la aprobación del primer Código Tributario en 1966. El responsable sustituto, por su parte, es aquel sujeto que se encuentra «en lugar del» contribuyente. Es decir, desplaza al contribuyente de la obligación tributaria y se convierte en el único obligado frente al acreedor tributario, tanto de las prestaciones formales como materiales vinculadas con la obligación tributaria.

(10) RAMÍREZ CARDONA, Alejandro. *Derecho Tributario Sustancial y Procedimental*. Bogotá: Temis, 1985. p. 101.

(11) BIANCA, Massimo. *Diritto Civile*. Volumen IV. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1990. p. 695.

(12) LEVINSON, Daryl. *Collective Sanctions*. En: *Stanford Law Review*. Volumen 56. Noviembre 2003. p. 369.

(13) ARLEN, Jennifer H. y W. Bentley MACLEOD. *Beyond master-servant: A critique of vicarious liability*. En: MADDEN, M. Stuart (editor). *Exploring Tort Law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2005. p. 113; POLINSKY, Mitchell. *An introduction to law and economics*. New York: Aspen Publishers, 2003. p. 131.

(14) Esto por que el «agente» no hace otra cosa que ampliar el ámbito de actuación de las actividades que el «principal» voluntariamente elige realizar.

Finalmente, el fundamento de la responsabilidad solidaria se encuentra también en la necesidad de impedir que disminuyan los activos que respaldan el pago de la deuda⁽¹⁵⁾. Como veremos más adelante, esto ocurre en el caso bajo análisis.

4. Régimen de la responsabilidad por la adquisición de activos en el marco de operaciones de reorganización societaria

El artículo 17 del Código Tributario regula -de manera general- la responsabilidad solidaria derivada de la adquisición de activos. Entre los supuestos allí contemplados, se encuentra el relativo a la adquisición de activos por causa de operaciones de reorganización societaria. En efecto, el artículo referido dispone lo siguiente:

«(...) Son responsables solidarios en calidad de adquirentes (...):
(...)
3. Los adquirentes del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica. En los casos de reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas sobre la materia, surgirá responsabilidad cuando se adquiere el activo y/o pasivo».

Con el fin de comprender las posibles interpretaciones del artículo bajo análisis, consideramos conveniente detallar brevemente sus antecedentes normativos.

4.1. Antecedentes

El antecedente originario del actual Artículo 17 del Código Tributario es el artículo 8 del Decreto Supremo 263-H del 12 de agosto de 1966, que establecía lo siguiente:

«Artículo 8. Son también responsables solidarios:
(...)
2. Los adquirentes y demás sucesores en el activo y pasivo de empresas o entes colectivos, con o sin personalidad jurídica. Esta responsabilidad cesará al año de efectuada la transferencia, si fue comunicada a la Administración

Tributaria, dentro del plazo que señala la Ley o reglamento respectivo».

De acuerdo con esta disposición, el hecho imponible que daba lugar a la responsabilidad se verificaba solo en el caso de la adquisición de un bloque patrimonial conformado por activos y pasivos. En otras palabras, para que el adquirente tuviese la calidad de responsable solidario del contribuyente no bastaba con que hubiese adquirido solo activos o solo pasivos: necesariamente debía haber adquirido ambos.

Como es notorio, la responsabilidad solidaria cesaba al año de efectuada la transferencia del bloque patrimonial, siempre y cuando la misma hubiera sido comunicada a la Administración Tributaria.

El artículo bajo comentario fue modificado por el Decreto Legislativo 187 del 15 de junio de 1981, quedando redactado tal como se muestra a continuación:

«Artículo 8. Son también responsables solidarios:

(...)
2. Los adquirentes y demás sucesores en el activo y pasivo de empresas o entes colectivos, con o sin personalidad jurídica, quedando comprendidos en este inciso los casos de fusión y liquidación de empresas. Esta responsabilidad cesará al año de efectuada la transferencia, si fue comunicada a la Administración Tributaria, dentro del plazo que señala la Ley o el Reglamento respectivo».

Como se podrá advertir, la modificación incluyó como hechos generadores de

(15) En tal sentido: COOTER, Robert y Thomas ULLEN. *Derecho y Economía*. Traducido por Eduardo L. Suárez. México D.F.: Fondo de Cultura Económica, 1999. pp. 427-429.

Andrés Valle Billinghurst y Freddy Escobar Rozas

responsabilidad solidaria los casos de adquisición de activos y pasivos producidos en el marco de procesos de fusión y liquidación de empresas. El plazo de cese de la referida responsabilidad seguía siendo el mismo.

Posteriormente, el artículo 8 del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo 395-82-EFC del 30 de diciembre de 1982, reguló la responsabilidad solidaria materia de análisis en los mismos términos que los contemplados por el Decreto Legislativo 187. Sin embargo, dicho artículo fue modificado por el Decreto Legislativo 300 del 30 de julio de 1984, quedando redactado de la forma que se señala a continuación:

«Artículo 8. Son también responsables solidarios:

(...)

2. Los adquirentes y demás sucesores en el activo y pasivo de empresas o entes colectivos, con o sin personalidad jurídica. Esta responsabilidad cesará al año de efectuada la transferencia si fue comunicada a la Administración Tributaria dentro del plazo que señala la ley o el reglamento respectivo.

Tratándose de fusión y liquidación de empresas, la responsabilidad cesará al vencimiento del plazo de prescripción».

Con esta nueva modificación se establece expresamente un plazo de vencimiento distinto para el caso específico de la adquisición de activos y pasivos con motivo de la fusión y liquidación de una empresa. La redacción introducida por la referida modificación fue mantenida por el Nuevo Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo 218-90-EF del 29 de julio de 1990.

El 24 de noviembre de 1992 se publicó el Decreto Ley 25859, que aprobó el nuevo Texto del Código Tributario, derogando al Decreto Supremo 218-90-EF. En este nuevo cuerpo legal la responsabilidad solidaria de los adquirentes pasó a estar regulada por el Artículo 17 del referido código, con los siguientes alcances:

«Artículo 17. Son responsables solidarios en calidad de adquirentes:

(...)

3. Los adquirentes del activo y pasivo de empresas o entes colectivos, con o sin personalidad jurídica.

La responsabilidad de los herederos y demás adquirentes a título universal, cesará al vencimiento del plazo de prescripción. La de los otros adquirentes cesará a los dos (2) años de efectuada la transferencia, si fue comunicada a la Administración Tributaria dentro del plazo que señale esta».

Como se podrá notar, el Decreto Ley 25859 no mantuvo la referencia específica a los casos de fusión y liquidación de empresas. Por otro lado, el cómputo de los plazos de cese de la responsabilidad solidaria quedó sometido a un criterio novedoso, basado en el tipo de adquisición realizada, a título universal o a título particular.

El texto transcrito fue mantenido por el Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo 773 del 31 de diciembre de 1993 y por el Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo 816 del 21 de abril de 1996.

Sin embargo, este último decreto legislativo fue modificado por la Ley 27038 del 31 de diciembre de 1998, de modo que el artículo 17 del Código Tributario aprobado por el decreto en cuestión quedó redactado de la siguiente manera:

«Artículo 17. Responsables solidarios en calidad de adquirentes

Son responsables solidarios en calidad de adquirentes:

(...)

3. Los adquirentes del activo y pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica. En los casos de fusión y escisión de sociedades a que se

refiere la Ley General de Sociedades surgirá responsabilidad solidaria cuando se adquiere el activo y/o el pasivo.

La responsabilidad cesará:

a) Tratándose de herederos y demás adquirentes a título universal, al vencimiento del plazo de prescripción.

Se entienden comprendidos dentro del párrafo anterior quienes adquieran activos o pasivos como consecuencia de la fusión o escisión de sociedades de acuerdo a la Ley General de Sociedades.

b) Tratándose de los otros adquirentes cesará a los 2 (dos) años de efectuada la transferencia, si fue comunicada a la Administración Tributaria dentro del plazo que señale esta».

La referida modificación introdujo un párrafo similar al que el Decreto Ley 25859 eliminó. En dicho párrafo, quedaron comprendidos dentro del supuesto de adquisición a título universal los casos de los adquirentes de activos o pasivos en el marco de procesos de fusión y de escisión. A diferencia de textos anteriores, este nuevo texto no exigía la adquisición de activos y pasivos, bastando con que se adquiriese cualquiera de ellos.

El Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo 135-99-EF del 18 de agosto de 1999, recogió la redacción contemplada por la Ley 27038. Posteriormente, el artículo 17 del referido Texto Único Ordenado fue modificado por el Decreto Legislativo 953 del 5 de febrero de 2004. De este modo, el artículo en cuestión quedó redactado hasta hoy de la siguiente manera:

«Artículo 17. Responsables solidarios en calidad de adquirentes

(...)

Son responsables solidarios en calidad de adquirentes:

3. Los adquirentes del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica. En los casos de reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas sobre la materia, surgirá responsabilidad solidaria cuando se adquiere el activo y/o el pasivo.

La responsabilidad cesará:

a) Tratándose de herederos y demás adquirentes a título universal, al vencimiento del plazo de prescripción.

Se entienden comprendidos dentro del párrafo anterior quienes adquieran activos y/o pasivos como consecuencia de la reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas sobre la materia.

b) Tratándose de los otros adquirentes cesará a los 2 (dos) años de efectuada la transferencia, si fue comunicada a la Administración Tributaria dentro del plazo que señale esta. En caso se comunique la transferencia fuera de dicho plazo o no se comunique, cesará cuando prescriba la deuda tributaria respectiva».

4.2. Alcances de la responsabilidad solidaria prevista en el numeral 3 del

«LOS ADQUIRENTES DE BLOQUES PATRIMONIALES CON MOTIVO DE UN PROCESO DE REORGANIZACIÓN SOCIETARIA SOLO PUEDEN SER RESPONSABLES (I) POR LAS DEUDAS TRIBUTARIAS NO PRESCRITAS GENERADAS HASTA LA FECHA DE LA TRANSFERENCIA; Y, (II) HASTA POR EL VALOR DE MERCADO DE LOS ACTIVOS INTEGRANTES DEL BLOQUE PATRIMONIAL TRANSFERIDO»

Andrés Valle Billinghurst y Freddy Escobar Rozas

artículo 17 del Código Tributario

El numeral 3 del primer párrafo del artículo 17 del Código Tributario acoge una disposición de contenido indeterminado, pues no delimita el monto de la responsabilidad solidaria, ni precisa los conceptos que ella comprende. Ello ha dado lugar a diversas interpretaciones sobre sus alcances, sin que hasta la fecha la incertidumbre respecto de tales alcances haya quedado normativamente superada. A continuación, pasamos a delimitar el ámbito de aplicación del supuesto de hecho que da lugar a la responsabilidad solidaria por adquisición de activos.

4.2.1. Alcance cuantitativo

El artículo 17 del Código Tributario establece tres supuestos de responsabilidad solidaria, a saber: (i) la de los herederos y legatarios por los bienes que adquieren del causante; (ii) la de los socios de sociedades o entes colectivos por los bienes que adquieren en el contexto de procesos de liquidación de dichas sociedades o entes; y, (iii) la de los adquirentes del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos.

En los dos primeros supuestos, el artículo indicado establece un límite al monto de la responsabilidad solidaria. En efecto, de acuerdo con lo establecido en los numerales 1 y 2 del artículo en cuestión, los herederos, legatarios y socios son responsables solidarios hasta el límite del valor de los bienes que reciben.

La existencia del límite referido implica, en nuestra opinión, que el fundamento de la responsabilidad solidaria, en estos casos, no se encuentra en la necesidad de reducir costos de transacción⁽¹⁶⁾, sino, más bien, en la necesidad de impedir la disminución del patrimonio que respalda el pago de la deuda tributaria. En efecto, si la norma que atribuye responsabilidad solidaria tuviese como fundamento la reducción de costos de transacción, entonces el acreedor tributario debería poder dirigirse contra cualquier

responsable solidario por el íntegro de la deuda. Solo así la gestión de cobro se tornaría, por lo menos en teoría, menos costosa.

Al haber dispuesto que dicho acreedor puede dirigirse contra los responsables solidarios únicamente hasta el límite del valor de los bienes que aquellos adquieren, la norma en cuestión únicamente busca impedir que la transferencia de los activos del contribuyente afecte la posibilidad de cobro forzado del crédito tributario. En efecto, el beneficio que la referida norma confiere al titular del crédito tributario no reduce los costos de transacción involucrados en el proceso de cobro, pues, para gozar efectivamente del beneficio en cuestión, dicho titular tendrá que iniciar tantas acciones legales como adquirentes de activos existan. Contrariamente, entonces, el goce efectivo del beneficio referido puede incrementar los costos de transacción del titular del crédito tributario⁽¹⁷⁾.

Bien vistas las cosas, lo que la norma bajo comentario hace es establecer una situación de «inoponibilidad» de las adquisiciones de los activos del contribuyente. Se trata, por tanto, de un mecanismo que, en términos económicos y legales, produce efectos similares a los generados por la acción pauliana⁽¹⁸⁾.

Ahora bien, ¿por qué la responsabilidad tributaria del adquirente del activo y/o del pasivo de una empresa o ente colectivo tendría que ser ilimitada? En nuestra

(16) Descartamos, por razones que se explican por sí mismas, la posibilidad de que en este caso la *ratio* de la responsabilidad sea la necesidad de evitar la comisión de actos negligentes.

(17) El incremento de estos costos de transacción no empeora, en principio, la situación del acreedor tributario, pues el impacto positivo del beneficio bajo análisis es usualmente mayor al incremento en cuestión. Eventualmente, sin embargo, el incremento de los costos indicados será mayor al impacto positivo al que hemos hecho referencia si es que existen muchos adquirentes de activos de poco valor individual.

(18) FERNÁNDEZ, Juan Antonio. *El fraude de acreedores: la acción pauliana*. Bolonia: Real Colegio de España, 1998. p. 285.

opinión, solo si la *ratio legis* del artículo 17 del Código Tributario fuese la necesidad de reducir los costos de transacción sería posible sostener válidamente que, ante el silencio de la norma, la responsabilidad solidaria del adquirente de activos y/o pasivos no tiene límites cuantitativos. En este caso, sin embargo, semejante *ratio legis* no emerge de la norma; más aun, en el supuesto negado de que tal cosa ocurriera, la imposición de responsabilidad solidaria ilimitada sería en este caso inconstitucional.

En efecto, dentro de un Estado de Derecho, la idea de que alguien sea ilimitadamente responsable por las deudas de otro solo puede ser admitida en supuestos excepcionales, que se encuentren respaldados tanto en consideraciones de eficiencia como de equidad⁽¹⁹⁾.

A fin de notar cómo es que estas consideraciones operan como límites constitucionales, analicemos un caso hipotético. Supongamos que el Estado establece una norma según la cual todo adquirente de un vehículo motorizado es ilimitadamente responsable por los accidentes causados previamente con ese vehículo. Como es obvio, una norma como la descrita beneficiaría a las víctimas de esos accidentes, en tanto que estas últimas tendrían mayores posibilidades de cobrar sus créditos al poder demandar tanto a los propietarios actuales de los vehículos como a los propietarios anteriores de tales bienes. Sin embargo, el costo de otorgar beneficios a las víctimas en cuestión no sería aceptable en términos de eficiencia ni en términos de equidad.

En efecto, la incertidumbre respecto de la existencia de accidentes previos desincentivaría la adquisición de vehículos usados, por lo que solo personas con capacidad económica para adquirir vehículos nuevos podrían acceder al uso de tales bienes. Esto, evidentemente, generaría una

situación de ineficiencia, en tanto que la curva de oferta y demanda se encontraría por debajo de la situación de equilibrio⁽²⁰⁾. Por otro lado, la exposición del adquirente a la acción ilimitada de las víctimas antes indicadas violaría todo principio de proporcionalidad entre el acto injusto (daños causados a las víctimas) y el remedio dispuesto por la ley (responsabilidad ilimitada del no causante). Así es, dado que las víctimas están protegidas por las acciones que tienen frente a los propietarios anteriores de los vehículos, resultaría desproporcionado concederles acciones contra los propietarios actuales de dichos bienes. Si por alguna razón se considerase que las víctimas no están suficientemente protegidas por las acciones que tienen frente a los propietarios anteriores, entonces se podrían emplear mecanismos de protección adicionales que resulten proporcionales, en términos de costo-beneficio. Así, por ejemplo, sería factible recurrir a seguros contra accidentes o a fondos comunes, entre otras alternativas. Bajo escenario alguno, sin embargo, sería equitativo hacer a los propietarios actuales responsables de los daños causados por los anteriores propietarios.

Debido a que, sin sustento alguno en razones de eficiencia o equidad, la norma bajo análisis privaría a un sector de la sociedad de la posibilidad real de adquirir bienes valiosos y expondría al otro sector de la sociedad a pérdidas

(19) En materia legal, las consideraciones de eficiencia alientan reglas en las que los costos sean inferiores a los beneficios, mientras que las consideraciones de equidad alientan reglas en las que la solución guarde cierta proporción o prudencia respecto del problema. Véase KAPLOW, Louis y Steven SHAVELL. *Fairness versus Welfare*. Cambridge-London: Harvard University Press, 2002. p. 42.

(20) Una situación en la que existe más demanda que oferta es una situación de escasez y, por tanto, de producción ineficiente. Véase GOULD, John P. y Edward P. LAZEAR. *Teoría microeconómica*. Traducido por Eduardo L. Suárez. Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica, 2003. p. 43.

Andrés Valle Billinghamurst y Freddy Escobar Rozas

desproporcionadas por el simple hecho de haber adquirido tales bienes, la norma en cuestión sería inconstitucional. Los derechos afectados en este caso serían el derecho a la propiedad⁽²¹⁾ y el derecho al desarrollo digno⁽²²⁾.

Analicemos ahora un caso real. En aplicación de los artículos 1, 6, 14 y 34 de la Ley de Impuesto a la Renta, los trabajadores tienen la condición de deudores del Impuesto a la Renta de quinta categoría. Por su parte, en aplicación del artículo 18 del Código Tributario y de los artículos 67, 71 y 75 de la Ley del Impuesto a la Renta, los empleadores tienen la condición de responsables solidarios del impuesto que les corresponde pagar a sus trabajadores como contribuyentes por las rentas de quinta categoría. ¿Cuál es el fundamento de dicha responsabilidad? Obviamente, la necesidad de reducir de costos de transacción.

Como quiera que existan más trabajadores que empleadores, cobrar a estos últimos los impuestos de los primeros es menos costoso que dirigirse directamente contra cada deudor tributario. Por consiguiente, a fin de optimizar el sistema de recaudación de impuestos, el Estado ha decidido imponer a los empleadores una situación de responsabilidad solidaria. Nótese que el beneficio que el Estado obtiene al imponer dicha situación tiene un costo que tendrá que ser internalizado por los empleadores⁽²³⁾. Dicho costo, sin embargo, no genera ineficiencias ni inequidades. En efecto, si los empleadores no fueran responsables solidarios, el Estado tendría que

incurrir en mayores costos para cobrar el Impuesto a la Renta de quinta categoría. Para cubrir esos mayores costos, el Estado tendría que elevar los impuestos pagados por trabajadores y empleadores, o dejar de atender ciertas obligaciones de interés público (construir carreteras u hospitales, por ejemplo).

Comparando las situaciones alternativas, es claro que resulta más eficiente que los empleadores sean responsables solidarios del pago del impuesto indicado, pues el costo que aquellos tendrán que asumir es menor al costo de elevar los impuestos o de desatender obligaciones de interés público⁽²⁴⁾. Por otro lado, como quiera que los empleadores solo son responsables por el Impuesto a la Renta de sus propios trabajadores -derivado de los salarios pagados-, es obvio que existe proporcionalidad entre lo que se trata de evitar (mayores costos de recaudación) y el remedio legal. Por consiguiente, a diferencia de la norma hipotética, las normas contenidas en los artículos citados son perfectamente constitucionales.

-
- (21) El numeral 16 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú establece que toda persona tiene derecho a la propiedad y a la herencia. Desde una perspectiva constitucional, el contenido del derecho a la propiedad incluye tanto la posibilidad de adquirir aquellos bienes que garanticen la independencia personal y el sentido de autoestima, que son esenciales para el adecuado desarrollo de los individuos como entes morales (y, por tanto, para el logro del fin supremo del Estado y la sociedad), como la posibilidad de mantener dichos bienes libres de toda perturbación de terceros. En tal sentido, véase RAWLS, John. *Justice as fairness*. Cambridge-London: The Belknap Press of Harvard University Press, 2001. p. 114.
- (22) El artículo 3 de la Constitución Política del Perú establece lo siguiente: «[l]a enumeración de los derechos establecidos en este capítulo no excluye los demás que la Constitución garantiza, *ni otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre*, o en principios de soberanía del pueblo, del Estado democrático de derecho y de la forma republicana de gobierno» (el énfasis es agregado).
- (23) En efecto, para cumplir con su condición de responsables solidarios, los empleadores tendrán que destinar recursos para contratar al personal que se encargue de efectuar las retenciones y para adquirir las herramientas que permitan implementar una política de control de pagos.
- (24) En términos económicos, los empleadores serían los *least cost avoiders*, por lo que la regla legal que impone a estos últimos la carga de pago cumpliría con los criterios de eficiencia. En tal sentido, véase: SHAVELL, Steven. *Op. Cit.*; p. 234.

Los ejemplos analizados demuestran cómo la facultad del legislador de imponer situaciones de responsabilidad solidaria en materia civil, tributaria o de cualquier otra índole, está limitada por consideraciones de eficiencia y equidad que se encuentran consagradas directa o indirectamente en el texto constitucional.

En función de lo indicado en los párrafos precedentes, consideramos que el numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario no puede ser interpretado en el sentido de que la responsabilidad solidaria de los adquirentes de bloques patrimoniales es ilimitada. En efecto, aun en el supuesto negado de que la *ratio legis* de dicha responsabilidad fuese la necesidad de reducir costos de transacción, el costo de aquella sería inaceptable en términos de eficiencia y equidad.

Si los adquirentes de activos y/o pasivos de empresas o entes colectivos tuvieran que asumir -a título de responsables solidarios- el pago de todos los tributos insolutos de los transferentes, los agentes del mercado no tendrían incentivos adecuados para realizar transacciones de adquisición con dichas empresas o entes. Esto no solo implicaría generar una situación en la cual ciertos recursos no puedan ser asignados a sus usos alternativos más valiosos -impidiendo de este modo la creación de riqueza-, sino también condenar a las empresas y entes en cuestión a perder la posibilidad real de efectuar transacciones en el mercado, afectando así su viabilidad comercial y sus derechos de propiedad⁽²⁵⁾.

Por otro lado, la obtención de una situación de superprivilegio que permita demandar tanto al contribuyente como al adquirente de cualquiera de sus activos por el íntegro de los impuestos insolutos de aquel, sería claramente desproporcionada o inequitativa. Así, con tal privilegio el acreedor tributario tendría una posición mucho más ventajosa que aquella que hubiese tenido en caso de que

el deudor no hubiese transferido sus activos. Ahora bien, ¿existe alguna razón para que ello sea así? En otras palabras, ¿existe alguna razón para que la transferencia de un activo genere una mejoría para un tercero (la Autoridad Tributaria) a costa del empeoramiento de una de las partes? La respuesta es obvia: no.

En nuestra opinión, el numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario presenta un vacío al no regular un aspecto sustancial de la responsabilidad solidaria: su alcance cuantitativo⁽²⁶⁾. En efecto, a pesar de que la prestación constituye un elemento esencial de la obligación⁽²⁷⁾, el numeral en cuestión no establece qué es lo que la Autoridad Tributaria puede exigir al adquirente en su calidad de responsable solidario. Nótese que de la inexistencia de toda referencia respecto de la prestación a cargo del referido adquirente no se puede inferir que la autoridad tributaria pueda exigir a este último todo lo que puede exigir al contribuyente.

El artículo 20-A del Código Tributario otorga un efecto alternativo a la responsabilidad solidaria, al establecer que dicha responsabilidad autoriza al acreedor tributario a exigir a los deudores: (i) el pago de toda la deuda; o, (ii) el pago de parte de la deuda. Este efecto alternativo requiere ser individualizado por la norma que impone la responsabilidad en cuestión no solo porque legalmente ello es indispensable para que se configuren

(25) No existe un verdadero derecho de propiedad si el bien no puede ser vendido. Si como consecuencia de la acción del Estado, un bien deja de tener valor y, por tanto, ya no puede ser vendido, entonces el derecho de propiedad existente sobre el bien en cuestión queda lesionado.

(26) El artículo 20-A del Código Tributario establece que como consecuencia de la responsabilidad solidaria «[l]a deuda tributaria puede ser exigida 'total o parcialmente' a cualquiera de los deudores tributarios o a todos ellos simultáneamente (...)» (el énfasis es agregado).

(27) BRECCIA, Umberto. *Le Obbligazioni*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1991. pp. 133 y siguientes.

Andrés Valle Billinghurst y Freddy Escobar Rozas

todos los elementos de la obligación, sino también porque ello es necesario desde la perspectiva de las garantías que el Estado debe ofrecer a las personas y empresas al momento de gravarlas con tributos. Si la norma en cuestión guarda silencio, entonces la individualización del efecto de la responsabilidad solidaria para el caso concreto necesariamente tendrá que ser realizada a la luz de las reglas de la interpretación normativa.

Se acude a las reglas de interpretación normativa cuando el enunciado del texto, sea por la generalidad de las palabras empleadas por el legislador o por la forma en que dichas palabras se conjugan, puede ser representado por diversos juicios normativos de diferente contenido y extensión⁽²⁸⁾. A fin de determinar qué juicio normativo es el más apropiado, dado determinado contexto legal, las reglas de interpretación permiten el empleo de diversos métodos de interpretación, a saber, el literal, el histórico, el sistemático y el teleológico⁽²⁹⁾.

En este caso, el empleo de los métodos indicados conduce a la misma conclusión: la deuda del adquirente de activos de empresas o entes colectivos está limitada al valor de esos activos. En efecto, desde una perspectiva literal y sistemática⁽³⁰⁾, es posible sostener que el numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario permite dos interpretaciones: (i) el acreedor tributario puede exigir al responsable solidario el pago de toda la deuda del contribuyente; y, (ii) el acreedor tributario puede exigir al responsable solidario el pago de parte de la deuda del contribuyente.

Ahora bien, si tomamos en consideración la *ratio legis* de la responsabilidad solidaria contemplada en el referido numeral⁽³¹⁾, concluiremos que de las dos interpretaciones anotadas solo es aceptable la que se traduce en la obligación del responsable solidario de pagar una parte de la deuda del contribuyente, pues la otra, esto es, la que aboga por la responsabilidad ilimitada del adquirente, obedece a la lógica de reducir costos de transacción y no a la de impedir que el acreedor tributario pierda la garantía genérica de su crédito como consecuencia de los actos de disposición realizados por el contribuyente.

En consecuencia, al amparo de los métodos sistemático y teleológico, el texto ambiguo del numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario debe ser interpretado en el sentido de que la responsabilidad solidaria del adquirente de activos de empresas o entes colectivos está limitada al valor de esos activos⁽³²⁾.

Consideramos necesario hacer notar que, por valor de los activos, ha de entenderse el valor de mercado que tales activos tengan al momento de la eventual

(28) En tal sentido: COMPORTI, Marco. *L'Interpretazione dei Testi Normativi*. En: *Istituzioni di Diritto Privato*. A cura di Mario Bessone. Torino: G. Giappichelli Editore, 1999. p. 41.

(29) En tal sentido, RUBIO CORREA, Marcial. *El sistema jurídico*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú-Fondo Editorial, 2002. pp. 264 y siguientes.

(30) El artículo 20-A del Código Tributario reconoce expresamente que la responsabilidad solidaria puede generar dos efectos: la obligación de pagar toda la deuda del contribuyente o la obligación de pagar una parte de la deuda del contribuyente. De este artículo es posible desprender dos juicios normativos diferentes del texto del numeral 3 del artículo 17 de dicho código.

(31) Según indicamos en líneas precedentes, esa *ratio* no puede ser otra que la necesidad de impedir que la transferencia de los activos del contribuyente afecte la posibilidad de cobro forzado del crédito tributario.

(32) En el mismo sentido, se ha pronunciado el Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT), en la resolución emitida con motivo de las IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario -en las que se abordó el tema de los sujetos pasivos responsables en materia tributaria. En los considerandos de dicha resolución, se establece que, con sujeción al principio de no confiscatoriedad, la responsabilidad solidaria de los adquirentes, en el supuesto previsto en el numeral 3 del artículo 17 del Código Tributario, está limitada al valor de los activos adquiridos.

ejecución forzada del crédito tributario. Esto debido a que, si la *ratio legis* de la responsabilidad solidaria materia de análisis consiste en impedir que la transferencia de los activos del contribuyente afecte la posibilidad de cobro forzado del crédito tributario, entonces el alcance cuantitativo de dicha responsabilidad debe estar fijado por el monto que el acreedor tributario hubiese podido obtener en vía de ejecución forzada en caso de que tales activos hubiesen permanecido en el patrimonio del deudor.

Asimismo, hacemos notar que la interpretación sugerida es la única que permite afirmar la existencia de responsabilidad limitada del adquirente de los activos, ya que, al amparo de tal interpretación, este último no tendrá que asumir el efecto negativo de la eventual disminución del valor de mercado de los activos adquiridos.

4.2.2. Alcance cualitativo

Ninguno de los numerales del artículo 17 del Código Tributario establece el tipo de deudas tributarias que los responsables solidarios han de asumir en calidad de tales. Como quiera que (i) la norma que atribuye la responsabilidad solidaria está contenida en un cuerpo legal general (el Código Tributario); y, (ii) la *ratio legis* de dicha responsabilidad es impedir que la transferencia de los activos del deudor tributario afecte la posibilidad de cobro forzado del crédito tributario, consideramos que el acreedor tributario puede dirigirse contra los responsables por todas las obligaciones tributarias del transferente, siempre y cuando (i) tales deudas no se hayan generado después de la fecha en que opera la adquisición de los activos a los que hacen referencia los numerales en cuestión; y, (ii) el deudor no haya quedado amparado como consecuencia de la prescripción.

Una interpretación que abogue por ampliar la responsabilidad solidaria a los tributos generados con posterioridad a la fecha de adquisición de los activos referidos generaría ineficiencias e inequidades similares a las comentadas previamente. Y, como ya hemos indicado, tales ineficiencias e inequidades resultarían inconstitucionales.

En este orden de ideas, consideramos que los adquirentes de bloques patrimoniales con motivo de un proceso de

reorganización societaria solo pueden ser responsables (i) por las deudas tributarias no prescritas generadas hasta la fecha de la transferencia; y, (ii) hasta por el valor de mercado de los activos integrantes del bloque patrimonial transferido.

4.2.3. Alcance temporal

El segundo párrafo del artículo 17 del Código Tributario establece lo siguiente:

«Artículo 17. Responsables solidarios en calidad de adquirentes (...)

La responsabilidad cesará:

«RESULTA LÓGICO QUE, PARA LOS CASOS DE ADQUISICIÓN A TÍTULO PARTICULAR, LA AUTORIDAD TRIBUTARIA TENGA UN PLAZO DE COBRO APLICABLE AL TRANSFERENTE Y OTRO PLAZO DE COBRO APLICABLE AL ADQUIRENTE, PUES NO RESULTA JUSTO (EFICIENTE, EQUITATIVO) IMPONERLE A ESTE ÚLTIMO LAS MISMAS CONDICIONES QUE RIGEN PARA EL PRIMERO»

Andrés Valle Billinghurst y Freddy Escobar Rozas

a) Tratándose de herederos y demás adquirentes a título universal, al vencimiento del plazo de prescripción.

Se entienden comprendidos dentro del párrafo anterior a quienes adquieren activos y/o pasivos como consecuencia de la reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas sobre la materia.

b) Tratándose de otros adquirentes cesará a los dos 2 (años) de efectuada la transferencia si fue comunicada a la Administración Tributaria dentro del plazo que señale esta. En caso se comunique la transferencia fuera de dicho plazo o no se comunique, cesará cuando prescriba la deuda tributaria respectiva».

Como se podrá advertir, el párrafo transcrito establece dos supuestos diferentes a efectos de regular el cese de la responsabilidad solidaria, a saber: (i) herederos y demás adquirentes a título universal; y, (ii) otros adquirentes.

Para el primer supuesto, rige el plazo de prescripción que corresponda a la naturaleza de la deuda tributaria, mientras que, para el segundo supuesto, rige un plazo de caducidad especial: dos años⁽³³⁾.

4.2.3.1. Adquisición a título universal y adquisición a título particular

La adquisición a título universal supone que, en virtud de un único acto (testamento, fusión por absorción, etcétera), determinado sujeto de derechos sucede a otro en la totalidad de las situaciones (derechos, deudas, expectativas, cargas, etcétera) que componen la esfera de este último⁽³⁴⁾. Por su parte, la adquisición a título particular supone que, en virtud de cierto acto (compraventa, promesa de recompensa, etcétera), determinado sujeto de derechos sucede a otro en parte de las situaciones que componen la esfera de este último⁽³⁵⁾.

En el marco específico de un proceso de reorganización societaria, la adquisición a título universal implica la transmisión en bloque y completa del patrimonio de una (o eventualmente más de una) de las sociedades intervinientes en favor de otra sociedad existente o de una nueva sociedad a incorporarse.

Se produce este tipo de adquisición en el caso de la fusión por absorción en la que el íntegro del patrimonio de la sociedad A es transferido a la sociedad B, produciéndose la extinción de la primera. Ahora bien, como consecuencia de la extinción de la sociedad A, la sociedad B no tiene, en realidad, la condición de responsable solidario respecto de la deuda tributaria de la sociedad A, puesto que dicha condición es por definición accesoria de la instaurada por el hecho imponible que, en su momento, afectó a esta última. Habida cuenta de que la sociedad A ya no existe más, la sociedad B se convierte, no en responsable solidario de las deudas tributarias de la primera, sino en el nuevo titular de tales deudas.

Se produce, por el contrario, un supuesto de adquisición a título particular en el caso de la reorganización societaria en la que una parte de los activos y pasivos de la sociedad A es transferida a la sociedad B, manteniendo la primera su existencia. Habida cuenta de que la sociedad que segrega y transfiere uno o más bloques

(33) La prescripción extingue las situaciones jurídicas a pedido del interesado, una vez transcurrido el plazo correspondiente. La caducidad, en cambio, extingue automáticamente dichas situaciones tan pronto transcurre el plazo correspondiente. En el contexto del caso bajo análisis, para el primer supuesto empleamos el término «prescripción» debido a que la norma correspondiente emplea dicho término. Para el segundo supuesto empleamos el término caducidad debido a que el silencio de la norma nos permite acudir al concepto apropiado.

(34) En tal sentido, véase: BARASSI, Lodovico. *Instituciones de Derecho Civil*. Volumen I. Traducción de Ramón García de Haro y Mario Falcón. Barcelona: José María Bosch, 1955. p. 370.

(35) *Ibid.*

patrimoniales no se extingue, la sociedad que los adquiere sí tiene la condición de responsable solidario, en tanto que la deuda tributaria sigue afectando al deudor inicial.

4.2.3.2. Aplicación de los plazos de prescripción según el tipo de adquisición

Determinados los alcances de la adquisición a título universal y la adquisición a título particular, un segundo aspecto a analizar es el plazo aplicable a cada tipo de adquisición.

El segundo párrafo del artículo 17 del Código Tributario contempla plazos distintos en función del tipo de adquisición involucrada. Así, establece que, tratándose de adquirentes a título universal, la responsabilidad solidaria cesa al vencimiento del plazo aplicable a la deuda tributaria; mientras que tratándose de adquirentes a título particular, la responsabilidad tributaria cesa a los dos años de efectuada la transferencia, siempre que esta hubiese sido notificada a la Autoridad Tributaria.

En nuestra opinión, resulta lógico que, para los casos de adquisición a título universal, la Autoridad Tributaria tenga el mismo plazo de cobro que hubiese tenido en caso de que el transferente no hubiese quedado extinto⁽³⁶⁾. También resulta lógico que, para los casos de adquisición a título particular, la Autoridad Tributaria tenga un plazo de cobro aplicable al transferente y otro plazo de cobro aplicable al adquirente, pues no resulta justo (eficiente, equitativo) imponerle a este último las mismas condiciones que rigen para el primero. Si ello ocurriera, se incrementarían aun más los costos para realizar operaciones de reorganización societaria que, por definición, mejoran la situación de bienestar de las partes y de la sociedad en general. El incremento de tales costos podría impedir la realización de las operaciones en cuestión y provocar de ese modo la pérdida de oportunidades de incrementar el bienestar social.

Ahora bien, ¿qué ocurre cuando se produce una reorganización societaria en la que la sociedad que se

desprende de uno o más bloques de activos y pasivos no llega a desaparecer? ¿Se aplica a tal supuesto el plazo previsto en el literal a del segundo párrafo del artículo 17 del Código Tributario?, ¿o se aplica más bien el plazo previsto en el literal b del artículo en cuestión?

Consideramos que, a pesar de que el literal a) del segundo párrafo del Artículo 17 del Código Tributario establece que «se entienden comprendidos dentro del párrafo anterior quienes adquieran activos y/o pasivos como consecuencia de la reorganización de sociedades o empresas (...)», no es razonable que se comprenda en tal supuesto a los casos de reorganizaciones societarias en los que se producen transferencias a título particular. Sustentamos esta afirmación en los siguientes argumentos:

a) Interpretación histórica. En un primer momento, el plazo de prescripción de la responsabilidad solidaria del adquirente era uno solo. Así, no importaba si la adquisición era a título universal o a título particular. En cualquier caso, regía un único plazo. En esta primera fase, resultaba evidente que el legislador no consideraba razonable mitigar con un plazo más reducido la responsabilidad solidaria del adquirente a título particular.

A partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 300, rigen plazos distintos para el cese de la responsabilidad solidaria, según la adquisición hubiese sido o no consecuencia de la fusión y liquidación de empresas. En esta segunda fase, es obvio

(36) Este es el caso, por ejemplo, de los herederos; o de los socios que reciben los remanentes de la sociedad liquidada; o de las empresas que reciben bloques patrimoniales de una sociedad que, producto de esta reorganización, se extingue.

Andrés Valle Billinghurst y Freddy Escobar Rozas

que el legislador sí considera razonable mitigar con un plazo más reducido la responsabilidad del adquirente a título particular. Este dato es relevante para interpretar la norma vigente, teniendo en consideración el cambio de política legislativa que se produjo con relación a los costos impuestos al responsable solidario.

b) Interpretación sistemática. El numeral 1 del primer párrafo del artículo 17 del Código Tributario hace referencia a herederos y legatarios, esto es, a adquirentes a título universal y adquirentes a título particular. Por su parte, el literal a del segundo párrafo del artículo en cuestión hace referencia a herederos y demás adquirentes a título universal. Como se podrá advertir, a pesar de que la situación tributaria de los herederos es regulada conjuntamente con la situación tributaria de los legatarios, la norma que regula la prescripción aplicable a la situación de los primeros excluye toda referencia a la situación de los segundos. Esto, evidentemente, demuestra que el legislador no desea tratar de la misma forma la prescripción de la situación de un adquirente a título universal y la prescripción de la situación de un adquirente a título particular.

Ahora bien, la coherencia mostrada por la primera parte del literal indicado desaparecería, sin fundamento alguno, si es que se interpreta que las reorganizaciones a las que hace referencia la segunda parte del literal en cuestión incluyen tanto a las reorganizaciones que suponen una transferencia a título universal, como a las reorganizaciones que suponen una transferencia a título particular.

Por tal razón, a fin de salvar la coherencia que el legislador claramente ha querido establecer -al distinguir la adquisición a título universal de la adquisición a título particular- resulta imperativo interpretar restrictivamente la segunda parte del literal a del segundo párrafo del artículo 17 del Código Tributario, de modo que la referencia a los casos de reorganización de sociedades o empresas solo tenga efecto legal para los casos en los cuales el acto societario implique supuestos de transferencia a título universal.

c) *Ratio legis*. Tal como ya lo hemos señalado, la adquisición a título universal genera que el adquirente suceda o sustituya al transferente en la totalidad de sus derechos (y demás situaciones jurídicas). Por consiguiente, en términos

técnicos, el adquirente no se convierte en responsable solidario sino más bien en deudor tributario por cuenta propia. Siendo esto así, resulta lógico que el plazo de prescripción de los adquirentes a título universal sea el mismo que se venía aplicando al transferente.

La adquisición a título particular, por el contrario, genera que el adquirente suceda o sustituya al transferente en cierta situación jurídica. Por consiguiente, en términos técnicos el adquirente no se convierte en deudor tributario, sino solamente en responsable solidario de dicho deudor. Como esto es así, resulta lógico que el legislador -motivado por la necesidad de crear incentivos apropiados- establezca un plazo de prescripción especial para los responsables tributarios, de modo que los costos impuestos a estos últimos no sean desproporcionados.

Sobre la base de lo indicado, consideramos que, cuando se trate de adquisiciones realizadas a título particular en el marco de procesos de reorganización societaria, la norma aplicable para efectos del cese de responsabilidad sería la contenida en el literal b del segundo párrafo del artículo 17 del Código Tributario.

Como correlato de lo anterior, solo cuando la adquisición derivada de un proceso de reorganización societaria haya supuesto una adquisición a título universal en los términos antes indicados (fusión por absorción total, por ejemplo), se aplicará el plazo previsto en el literal a del segundo párrafo del artículo 17 del Código Tributario, esto es, el relativo al vencimiento del plazo de prescripción de la deuda tributaria.

5. Conclusiones

A lo largo de estas páginas hemos tratado de encontrar una interpretación óptima, en términos de eficiencia y equidad, de las

normas que regulan la responsabilidad solidaria del adquirente de activos por causa de operaciones de reorganización societaria. Creemos firmemente que la situación de bienestar general encontraría un punto de equilibrio óptimo si interpretamos lo siguiente:

a) En el caso de adquisición de un bloque patrimonial en el marco de un proceso de reorganización de sociedades, la responsabilidad tributaria del adquirente tiene como límite el valor de los activos recibidos con motivo del referido proceso.

b) El adquirente debe ser responsable de cualquier tributo impago a cargo del transferente, siempre que la obligación de pago de tal tributo haya surgido con anterioridad a la transferencia de los activos y no se encuentre prescrita.

c) El plazo establecido en el literal a del segundo párrafo del artículo 17 del Código Tributario, es aplicable solo cuando la adquisición derivada de un proceso de reorganización societaria haya supuesto una adquisición a título universal. Por ello, en los casos de adquisiciones a título particular en el marco de procesos de reorganización societaria, se debería aplicar el plazo previsto en el literal b del segundo párrafo del mencionado artículo.