

ARTÍCULO DE REVISIÓN

OBLIGACIONES TRIBUTARIAS NACIDAS ANTES Y DESPUÉS DEL FALLECIMIENTO DEL TITULAR DE UNA EMPRESA UNIPERSONAL EN EL PERÚ

*TAX OBLIGATIONS BORN BEFORE AND AFTER THE DEATH OF THE HOLDER
OF A UNIPERSONAL COMPANY IN PERU*

PEDRO ENRIQUE VELÁSQUEZ LOPEZ RAYGADA
Pontificia Universidad Católica del Perú
Lima, Perú
Correo electrónico: pedropvlr@gmail.com

[Recibido: 02/01/2019 Aceptado: 13/04/2019]

RESUMEN

Analizando la doctrina que sustenta la regulación en el Código Tributario de las instituciones de la responsabilidad tributaria solidaria y la transmisión de las obligaciones tributarias se verificó que existe un inadecuado y contradictorio tratamiento normativo de ambas instituciones en el tratamiento que debe otorgarse a las obligaciones tributarias nacidas antes y después del fallecimiento del titular de una empresa unipersonal en el Perú. Tenemos una investigación de tipo sustantiva explicativa, cualitativa, descriptiva y analítica, con base en un análisis mental y lógico. Ambas instituciones deben regularse adecuadamente con miras a reducir la conflictividad y aumentar la seguridad jurídica y predictibilidad en materia tributaria.

Palabras clave: Contribuyente; responsable; heredero; transmisión; tributos; empresa.

ABSTRACT

Analyzing the doctrine that supports the regulation in the Tax Code of the institutions of joint and several tax liability and the transfer of tax obligations, it is verified that there is an inadequate and contradictory normative treatment to the tax obligations incurred before and after the death of the owner of a sole proprietorship in Peru. We have made an explanatory, qualitative, descriptive and substantive analytical type research, based on a mental and logical analysis. Both institutions should be adequately regulated to reduce conflict and increase legal certainty and predictability in tax matters.

Keywords: Taxpayer; responsible; heir; transfer; taxes; company.

INTRODUCCIÓN

El desarrollo de mecanismos que permitan asegurar la recaudación tributaria por parte del Estado ha generado una multiplicidad de opciones en doctrina y soluciones de carácter legislativo; privilegios y garantías a favor del fisco, junto con instituciones como la sustitución, la responsabilidad tributaria, repercusión y retención, entre otras, facilitan y/o aseguran el cobro de la deuda tributaria, así como la labor de los entes administradores y/o recaudadores de tributos, mecanismos que la doctrina ha identificado y caracterizado, incluyendo una cada vez más amplia gama de sujetos intervinientes en la dinámica de la aplicación de los tributos.

Dichas instituciones, aun cuando no comparten una naturaleza similar, tienen una finalidad común, distinta a la que corresponde y sustenta la sucesión en materia tributaria, institución que tiene un origen más antiguo y una aplicación mucho más extensa, no obstante, normas en nuestro ordenamiento jurídico confunden a esta última con una de las instituciones más representativas creadas para asegurar el cumplimiento de prestación tributaria, la responsabilidad tributaria.

Es el propósito central de la presente investigación mostrar como las normas que regulan las instituciones del responsable tributario y la sucesión tributaria en el Código Tributario Peruano hacen una inadecuada categorización y tratamiento de estas, así como plantear una propuesta que nos permita evitar la confusión.

El artículo 7° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable.

Desde el punto de vista jurídico, que existen muchas teorías y tesis doctrinales que tratan de determinar quiénes constituyen sujetos pasivos en materia tributaria y aun cuando resultaría interesante delimitar los alcances de cada una de ellas, centraremos nuestra atención en la clásica categorización que diferencia a los deudores tributarios en contribuyentes y responsables.

Villegas (2003), denomina “contribuyente al destinatario legal del tributo que no es sustituido y, por consiguiente, debe pagar dicho tributo por sí mismo” (p.332).

García y Martínez (1999), manifiestan que:

El contribuyente es el sujeto pasivo por antonomasia, principal deudor tributario que aparece definido legalmente como la persona natural o jurídica a quien la ley le impone la carga tributaria derivada del hecho imponible. El contribuyente es el único obligado que realiza el hecho imponible, titular, por

tanto, de la capacidad económica puesta en manifiesto en el presupuesto de hecho (p. 141).

El artículo 8° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que contribuyente es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria.

Existe cierto consenso en doctrina en relación a la definición de lo es un contribuyente, calificándolos como aquellas personas naturales o jurídicas u otros entes carentes de capacidad jurídica, dotados por ley de capacidad tributaria, que, habiendo sido designados por ella, realizan una hipótesis de incidencia que genera la configuración de un hecho imponible.

Según Moreno y Velasquez (2006), al responsable tributario se le considera un deudor tributario que, junto con el obligado principal, responde de la deuda tributaria que hubiera nacido en cabeza de aquel, no obstante, su obligación deriva de una obligación conexa al hecho imponible, no de él, obligación que se crea por ley con la finalidad de garantizar el cumplimiento de la obligación del contribuyente (p. 183).

Un gran sector de la doctrina encuentra la naturaleza jurídica de esta institución arraigada en la figura de la fianza legal existente en normas de derecho común, figura que resulta fundamental para realizar un adecuado estudio de la responsabilidad tributaria, habida cuenta que a esta le resultarían aplicables supletoriamente las normas civiles que regulan aquella, en lo no regulado por las normas tributarias, siempre que estas, claro está, no desnaturalicen la esencia que el derecho tributario ha otorgado a los responsables.

Manrique (2004), sobre la figura del responsable tributario señala que:

Para nosotros la obligación del responsable se configura como una obligación accesoria y de garantía de la obligación tributaria principal. Se trata como ya hemos expuesto, de una garantía en sentido estricto o técnico que concretamente ha de encuadrarse dentro de las garantías personales, y especificando aún más, se trata de un supuesto de fianza legal, por cuanto se le atribuye al acreedor un derecho de crédito con un tercero que asume la deuda junto con el deudor principal (p.90).

La obligación conexa que se instaura con el responsable tributario es accesoria, es decir, depende siempre de otra, en ese sentido, Moreno y Velasquez (2006), señalan que la realización del hecho imponible por parte del contribuyente y su posterior incumplimiento, son el presupuesto base sobre el que se estructura la obligación del responsable, esta subordina su existencia y subsistencia a aquella, sin embargo, ello no debe confundir y llevar a considerar que el responsable tributario asume una obligación que no es suya, ya que el responsable asume una obligación

atribuible a él, distinta a la del obligado principal, que es garantizar la obligación de aquel. La responsabilidad tributaria necesita que se verifiquen en la realidad dos presupuestos de hecho, primero, que el contribuyente realice el hecho imponible generador de la obligación tributaria principal y, claro está, que no cumpla con cancelar la deuda tributaria que surge y el segundo, que se produzca el presupuesto factico que determina el nacimiento de la obligación del responsable de cancelar la referida deuda tributaria en defecto del contribuyente (p. 183).

El responsable asume la obligación de garantizar las acreencias del contribuyente, básicamente por la necesidad de incrementar las posibilidades del Estado de lograr el resarcimiento de su acreencia, es decir, por la necesidad de aumentar las posibilidades de lograr el cobro de alguna deuda tributaria, incorporando el patrimonio del responsable para que pueda utilizarse para el cumplimiento de dicha finalidad, por lo que una vez cumplida la obligación del contribuyente por parte del responsable tributario, en calidad de fiador, genera el derecho a solicitar a aquél que le cancele el íntegro de lo que se vio obligado a cancelar.

En nuestra legislación el artículo 20° del Código Tributario (2013), señala que “los sujetos obligados al pago del tributo (...) tienen derecho a exigir a los respectivos contribuyentes la devolución del monto pagado”.

Justamente porque el responsable asume una obligación con independencia de la obligación tributaria del contribuyente, es que se genera la necesidad de tener que atribuirle responsabilidad tributaria, mediante la emisión y notificación de un acto administrativo distinto al acto administrativo que imputa la obligación al contribuyente, el cual debe hacer referencia no solo a las razones y fundamentos que sustentan la imputación, sino a las razones y fundamentos que sustentan la existencia de la deuda tributaria respecto a la que se pretende acuda como garante. En algunos países, como el nuestro, se le otorga al responsable, el derecho de cuestionar no solo la atribución de responsabilidad, sino, bajo ciertas condiciones, el origen de la deuda tributaria cuya responsabilidad se le imputa.

En línea con ello el último párrafo del artículo 20°-A del Código Tributario (2013), referido a los efectos de la responsabilidad solidaria, dispone que “para que surta efectos la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria debe notificar al responsable la resolución de determinación de atribución de responsabilidad en donde se señale la causal de atribución de la responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad”.

Calvo (2000), reconoce como un requisito de la responsabilidad tributaria, que el procedimiento administrativo en el cual se conoce la misma, culmine con el acto administrativo de declaración de responsabilidad (p.208).

En doctrina se identifican básicamente dos tipos de responsables, solidarios y subsidiarios. Moreno y Velásquez (2006) señalan que los responsables solidarios son quienes, por lo general, se sitúan al lado del contribuyente, por tener alguna vinculación de carácter jurídica o económica con él, insertándose en la relación obligacional por vínculos de solidaridad, permitiendo al acreedor tributario exigir discrecionalmente toda la deuda al responsable o al contribuyente, mientras que los responsables subsidiarios, por el contrario, responden ante el Estado solo cuando el obligado principal, es decir, el contribuyente, ha sido emplazado para el cumplimiento de su obligación y la cobranza ha sido infructuosa (p. 185).

El artículo 9° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que responsable es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste. Dicha norma, que no excluye la posibilidad de considerar en ellos a los subsidiarios, resulta llamativa la amplitud con que esta ha sido delimitada. “responsable es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.”

No obstante, no podemos asumir que cualquier tercero que cumpla la obligación atribuida al contribuyente califica como responsable. La institución de la responsabilidad tributaria tiene un claro contenido doctrinario que debe servir de guía para entender los alcances de esa disposición. Además, el propio articulado en el Código Tributario peruano arroja sobre los alcances que debemos dar a esa norma. Nos explicamos.

No todo sujeto ajeno al nacimiento de la obligación tributaria, que cumpla con ella, califica como responsable. En primer lugar, debemos descartar a todo aquel que adquiera esa obligación por un acto jurídico privado, acto jurídico que, con plena validez entre partes, carece de efectos jurídicos frente a la Administración. El deber de cumplir con la obligación atribuida por ley a un contribuyente debe venir impuesta también por ley. En segundo lugar, debemos descartar a los agentes de retención y percepción, que facilitan a la Administración su labor recaudatoria. Estos no asumen obligación pecuniaria alguna de terceros. Son llamados a retener o percibir sumas de dinero de terceros contribuyentes con los que se relacionan, para finalmente entregar las sumas obtenidas al fisco, facilitando su recaudación

Pese a ello, dada la extensión del concepto recogido en nuestra legislación para delimitar al responsable, podrían considerarse como tales, los que en doctrina se denominan sustitutos o los herederos, dado que calificarían como terceros que, sin tener la condición de contribuyentes, deben cumplir la obligación atribuida a aquellos.

En contraste con la responsabilidad tributaria la transmisibilidad de derechos y obligaciones es una institución

jurídica que trasciende largamente el ámbito tributario, es una institución que informa virtualmente todo el ordenamiento jurídico y que tiene sus raíces en el derecho civil. Puede producirse por muchas modalidades, por actos entre vivos o mortis causa. Entre los primeros encontramos múltiples modalidades en que esta puede operar, cesión de posición contractual, cesión de derechos, cesión de obligaciones, reorganizaciones societarias, entre otras. En el caso de las transmisiones mortis causa encontramos básicamente a las que se producen con la muerte de una persona natural a los llamados a heredarlos, sus sucesores.

Un aspecto importante para que esta transmisión opere y que es en esencia un requerimiento de toda traslación, transferencia, transmisión y/o adquisición de derechos, bienes u obligaciones, es que quienes participan en esa transmisión tengan capacidad jurídica para ser titulares de derechos y obligaciones, que es básicamente la aptitud jurídica para ser centro de imputación de derechos u obligaciones, titular de patrimonios, propietario de bienes, aptitud que está definida exclusivamente por la ley. Es la ley que otorga, limita, restringe o retira la capacidad de las personas o entes previamente delimitados por ella.

En el ámbito tributario, regido por principios como el de legalidad, reserva de ley y otros que informan las instituciones en el derecho impositivo, la posibilidad de transmitir algún derecho u obligación tributario dependerá, en estricto, de lo que las normas correspondientes establezcan, siendo la voluntad de los particulares un complemento a lo que lo que el legislador haya dispuesto en ese ámbito.

Pérez (2000), indica que:

El principio de inderogabilidad de la obligación tributaria o de indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas señala que la Administración no puede renunciar el crédito tributario, ni transmitirlo a un tercero, aun con causa onerosa, ni tampoco puede aceptar un cambio o novación en el lado pasivo de la relación (p.126).

La transmisión de la obligación tributaria librada a la voluntad de los ciudadanos mediante actos o negocios jurídicos, permitiría vulnerar fácilmente el principio de capacidad contributiva, ya que facilitaría la elusión del tributo a quien ostenta dicha capacidad y que por ello es a quien pretende aplicarse el gravamen, habida cuenta que a través de un acuerdo entre partes podría desplazarse al sujeto que por ley es el realmente obligado al pago.

No obstante, es propicio referirnos a las dos situaciones mediante las cuales la doctrina suele aceptar que puede transmitirse la obligación tributaria, por: i) Actos o negocios jurídicos, solo con efectos entre las partes o ii) Mandato de la ley.

Por esta razón, la legislación tributaria comparada oscila entre restar validez o restar eficacia ante el Estado a esta clase de actos, como ocurre en nuestro país con el artículo

26° del Código Tributario (2013), que señala que “Los actos o convenios por los que el deudor tributario transmite su obligación tributaria a un tercero, carecen de eficacia ante la Administración Tributaria”.

Nótese que restar eficacia a un acto o convenio celebrado entre particulares frente a particulares no involucra en absoluto restar validez a este, lo que implica que mientras frente a la Administración el acto o convenio no tiene efecto jurídico alguno, es decir, es como si para ella no existiera, pero entre los partícipes de este acto o convenio, este tendrá todos los efectos que entre ellos hayan querido tener.

En otros casos, es posible la transmisión de las obligaciones tributarias, con plenos efectos jurídicos frente al Estado, dependiendo de la legislación en cada país establecer los supuestos en que ello podrá producirse.

La sucesión en materia tributaria, en nuestro país, se presenta, entre otras situaciones, por disposición de la ley, cuando el “contribuyente”, en tanto fuese una persona natural, fallece, informándonos quién o quienes se harán cargo de las obligaciones que hubieran nacido cuando aquel aún se encontraba en vida y quienes, simultáneamente serán los nuevos titulares de los derechos que correspondían al fallecido. Al sucesor o heredero se le transmiten (transmisión universal), los derechos y obligaciones del causante, sustituyendo al contribuyente en sus relaciones jurídicas.

Moreno y Velásquez (2006), señalan que las principales notas que caracterizan el fenómeno sucesorio son:

1. La sucesión involucra la desaparición del titular de una obligación jurídica y la sustitución del elemento subjetivo de dicha obligación, sin que se alteren el resto de sus elementos, con las salvedades que pudiera establecer la ley.
2. La transmisión de las obligaciones tributarias no extinguidas con la muerte del contribuyente se produce a través de la sucesión universal, lo que incluye derechos y obligaciones.
3. El sucesor adquiere tanto las deudas, obligaciones y pasivos como los créditos, acreencias y activos de los que era titular su causante frente a Estado al momento de su fallecimiento, tomando el lugar de aquel en las relaciones que ostentaba con el Estado.
4. En el caso de las obligaciones transmisibles, por lo general, en las distintas legislaciones, incluida la nuestra, los límites o alcances de la “responsabilidad” del heredero se extiende hasta el límite de los bienes, derechos o activos que reciba, lo que determina que este no involucra el patrimonio del que era titular antes del fallecimiento de su causante en el cumplimiento de las obligaciones adquiridas.

5. La transmisión de la obligación tributaria opera solo con vínculos jurídicos nacidos con anterioridad a la muerte del causante y se produce hacia sus herederos, casi siempre personas físicas, excepcionalmente personas jurídicas, en caso de muerte de una persona natural (pp. 189 y 190).

Por lo expuesto, si bien la doctrina es meridianamente clara al diferenciar la responsabilidad tributaria de la transmisión de la obligación tributaria, a pesar de la existencia de algunas similitudes entre ambas instituciones, nuestro Código Tributario confunde gravemente las mismas.

En efecto, en nuestro país, el inciso 1 del artículo 17° del Código Tributario (2013), señala que son responsables solidarios en calidad de adquirentes “los herederos y legatarios, hasta el límite del valor de los bienes que reciban”. Agrega que “los herederos también son responsables solidarios por los bienes que reciban en anticipo de legítima, hasta el valor de dichos bienes y desde la adquisición de éstos”.

Por otro lado, el artículo 25° del Código Tributario (2013), señala que “la obligación tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal” y precisa en su segundo párrafo que “en caso de herencia la responsabilidad está limitada al valor de los bienes y derechos que se reciba”.

Llama la atención que ambas normas regulen, en forma diferencia, un mismo supuesto de hecho. Por un lado, el numeral 1 del artículo 17° del Código Tributario señala que los herederos son responsables solidarios en calidad de adquirentes y por otro el artículo 25° de la misma norma señala que la obligación tributaria se transmite a los sucesores, léase herederos, así como a los demás adquirentes a título universal, como si resultasen instituciones similares.

La sucesión en términos generales implica, además de la transmisión de las situaciones subjetivas pasivas del causante hacia sus herederos, la transmisión de las situaciones subjetivas activas. Además, respecto a las situaciones subjetivas pasivas, por medio de la transmisión de la obligación tributaria, no solo se transmiten las obligaciones de orden pecuniario que hubiera dejado pendientes el causante, sino también, en algunos casos, la realización de algunas de orden formal, como son la obligación de exhibir y/o presentar alguna documentación relacionada a obligaciones tributarias nacidas en cabeza del causante, en caso que se iniciara algún procedimiento de fiscalización por ellas luego de su fallecimiento.

Una vez transmitida la obligación tributaria, tomando en consideración que desde ese momento aquella forma parte del patrimonio del adquirente, los mecanismos con los que cuenta la Administración para exigir su cumpli-

miento distan mucho de los utilizados para hacer efectiva la responsabilidad tributaria, que pasan por la emisión y notificación de un acto administrativo específico.

En efecto, la transmisión de la obligación tributaria, al colocar a los sucesores en el lugar que el causante tenía frente a la Administración, le otorga a esta última la posibilidad de exigirles a aquellos el cumplimiento de las obligaciones que correspondían al transferente, básicamente en los mismos términos y bajo los mismos condicionamientos que eran exigibles frente a este. Si aún no se había notificado un acto de cobranza y/o de determinación de alguna obligación tributaria al causante, podrá hacerse a los herederos, no en calidad de responsables tributarios, sino de adquirentes de la obligación exigida. Si ya se emitió y notificó alguno al causante, estando o no en trámite algún procedimiento administrativo contra él, los herederos tomarán el lugar que le correspondía a aquel en la relación entablada con el Estado, teniendo las mismas prerrogativas que le correspondían al causante, al haberseles transmitido junto con la obligación tributaria la legitimación, es decir, la aptitud real y concreta de un sujeto para ser parte en un proceso o procedimiento, en particular, cualquiera en que algún derecho u obligación transmitida se discutiera.

Lo hasta ahora expuesto deja bastante claro los problemas que existen en el Código Tributario al confundir las instituciones de la responsabilidad tributaria y la sucesión tributaria en cabeza del heredero, dos instituciones claramente diferenciadas y de lo que aparentemente es consciente la propia norma al señalar en su artículo 25°, pese a lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 17° de dicha norma, que la obligación tributaria se transmite a los herederos del contribuyente.

En efecto, si bien el artículo 25° del Código Tributario otorga, aunque limitadamente, un adecuado tratamiento a sucesión tributaria, el numeral 1 de su artículo 17°, parece haberse fundido ambas instituciones, lo que genera confusión en los operadores del derecho, dado que se verán frente a la disyuntiva de aplicar ante la muerte de una persona las normas que regulan la sucesión tributaria o la responsabilidad tributaria solidaria, dado que ambas son imposibles de aplicarse simultáneamente.

Para el caso de empresas unipersonales, aun cuando la Ley del Impuesto a la Renta, la Ley del Impuesto General a las Ventas y la ley del Nuevo Régimen Único Simplificado, incluyendo los recientes cambios y creación del Régimen de la Mediana y Pequeña Empresa por el Decreto Legislativo N° 1269, consideran a la sucesión indivisa como contribuyente en cada caso, entendiendo con ello que hacen referencia a la misma sucesión indivisa a regulada los artículos 14° y 17° de la Ley del Impuesto a la Renta, es decir, la que nace como contribuyente con la muerte del cau-

sante y se extiende hasta la identificación de los herederos del causante, esta, como ente sin capacidad jurídica, nace como sujeto con capacidad tributaria únicamente para hacerse contribuyente de las obligaciones que nacieran luego del fallecimiento de quien le dio origen, incluyendo, claro está, de las que surgieran de la empresa unipersonal de las que aquel era titular, pero no implica que esta sucesión, como contribuyente, tenga que hacerse cargo de las obligaciones o que se le trasmitan los derechos que aquel había generado con anterioridad a su fallecimiento, error que se ha extendido y generalizado en la opinión de muchos especialistas en materia tributaria.

En función a lo expuesto, fallecido el titular de una empresa unipersonal, se transmiten a sus herederos, como personas naturales o jurídicas, las deudas tributarias que hubiera dejado pendientes de pago, generadas antes de su fallecimiento, con excepción de las multas que le correspondiesen por específica disposición del artículo 167° del Código Tributario, algo que ha sido dejado bastante claro por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria en el Informe N° 278-2003/SUNAT, al señalar que las deudas se transmiten a los herederos del titular de una empresa unipersonal, aun cuando luego, en el mismo informe, señale que estos son también responsables solidarios por estas.

Asimismo se les transmiten los créditos con derecho a devolución que no le hubiera sido devueltos y/o compensados, lo que determina que con ellos se transmita también la legitimación para cuestionar los actos administrativos en los que se exigiese su pago, deniegue la devolución o compensación y/o para iniciar y/o participar en los procedimientos administrativos donde se discutiese cualquiera de esas circunstancias, pero las obligaciones que nacen y/o se generan con posterioridad, son obligaciones de un nuevo contribuyente, que genera sus propias obligaciones, en un momento en que el causante ya no existe.

En este punto consideramos importante manifestar, en cuanto a la empresa unipersonal, la que según el artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta atribuye todas sus rentas a su único titular, convirtiéndolo, en términos jurídico tributarios, en el contribuyente de estas, tendrá que dejar de realizar esa atribución a su titular desde el momento en que este fallezca, presentándose eventualmente dos escenarios respecto a las rentas que esta podría seguir produciendo, ya que de no producirse estas no se presentarían problemas con ellas.

Si cuando fallece el causante no se identifican a los herederos, las rentas que se generasen con posterioridad a su muerte se atribuirán a la sucesión indivisa, que tributara como persona natural, según las condiciones que tenía aquel al fallecer.

Si luego que el titular original falleciese se identificaran a los herederos y/o legatarios, sea que en el interin se constituyó como contribuyente la sucesión indivisa o no, uno de ellos, luego de hacerse titular de los activos que eran del causante asignados al desarrollo de la empresa unipersonal, previa división y partición de la masa hereditaria para el caso de los herederos y previa decisión de seguir explotándolos económicamente bajo el esquema de una empresa unipersonal, se convierte en el titular de una nueva empresa unipersonal y por ende un contribuyente totalmente distinto al fallecido.

En este último supuesto, en todo caso, si alguno de los herederos asumiese de facto la conducción de la empresa unipersonal, sin que ello implique necesariamente legitimar su accionar, deberían atribuírsele a él las rentas generadas desde la muerte del causante como titular de una nueva empresa unipersonal, no como titular de la misma empresa unipersonal de la que era titular su causante.

Ahora bien, si pese a que están identificados los herederos y/o legatarios, no se atribuyesen a una sola persona los activos que formaron parte de la empresa unipersonal, se abren dos escenarios: i) Las rentas de la empresa unipersonal, entendida como una unidad económica cuyo titular es la sucesión indivisa, luego de inscrito el testamento o dictada la declaratoria de herederos, se incorporan a las rentas de los herederos y demás sucesores a título gratuito (legatarios), en la proporción que les correspondan en las rentas de aquella de acuerdo con su participación en el acervo sucesorio, excepto en los casos en que los legatarios deban computar las producidas por los bienes legados o ii) La empresa unipersonal fenece, ya que no sería posible la existencia de una empresa unipersonal en cabeza de varios titulares y por ende, en caso que alguno de los herederos decidiera iniciar de facto una empresa unipersonal con todo o parte de los activos dejados por el causante, sin que ello implique legitimar su accionar frente a los demás herederos, creara una nueva empresa unipersonal distinta a la conducida por su causante, cuyo único titular será el.

Esta última opción es la que creemos responde a la esencia de lo que en realidad constituye una empresa unipersonal, es decir, una persona natural que decide, como parte de sus actividades económicas, llevar adelante un emprendimiento empresarial, separando parte de su patrimonio para dedicarlo, en teoría, en exclusividad a dicha actividad, circunstancia en la que diversas normas tributarias deciden otorgar un tratamiento tributario particular al resultado de los hechos económicos generados por ellas, pero que no deja de implicar que quien es en realidad el contribuyente y quien desarrolla dicha actividad es la persona natural, identificándose, casi indisolublemente esta con aquella, por lo que la desaparición de una implica, necesariamente, la de la otra.

CONCLUSIONES

Es importante resaltar que no existen normas en nuestro ordenamiento jurídico que permita la sucesión en las actividades económicas en el caso de empresas unipersonales, por lo que a falta de ellas no se puede presumir o asumir su continuidad en cabeza de un nuevo titular, estas necesariamente fenecen con su titular, no puede reconocerse la existencia de una continuidad en la actividad empresarial de una empresa unipersonal en cabeza de un heredero y menos aun cuando estos son más de uno o si uno de los herederos es una persona jurídica, posibilidad que nuestro ordenamiento jurídico no descarta.

En caso el causante se encontrase sujeto al Régimen General del Impuesto a la Renta y al Impuesto General a las Ventas, los eventuales gastos y/o pérdidas generador por la empresa unipersonal de la que fue titular, no se entenderán transferidos a algún tipo de actividad empresarial que pudieran llevar alguno o varios de los herederos del causante, ni se entenderá que existe una continuidad del mismo negocio unipersonal, por lo que si alguno de los herederos desea continuar con una actividad empresarial similar, tendrá que hacerlo a través de una nueva empresa unipersonal, con todo o parte del patrimonio transmitido, para la que solo podrá existir un solo titular.

Lo expuesto encuentra fundamento en que pese a que tributariamente la empresa unipersonal determina y paga los impuestos a los que está sujeta en forma independiente a las demás obligaciones a las que pudiera generar una persona natural, ello no determina que en realidad exista independencia jurídica con su titular, ya que la empresa se identifica con él, lo que se traduce en que fallecido el titular de una empresa unipersonal, esta se extingue con él.

Lo que si debe quedar claro frente a cualquiera de los escenarios presentados es que no puede asumirse, como muchas veces se hace, que existe una especie de continui-

dad en la actividad empresarial por parte de la empresa unipersonal ya sea en cabeza de la sucesión indivisa o de alguno de los herederos o legatarios.

Efectuado el análisis del artículo 17° y el 25° del Código Tributario, podemos afirmar que debe efectuarse una revisión integral de ambas normas, ya que existen severas inconsistencias entre ella y el contenido de las instituciones que recogerían.

Deben producirse modificaciones legislativas, específicamente al inciso 1 artículo 17° del Código Tributario con miras a excluir de él, cuando menos a los herederos del causante como responsables solidarios.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Calvo, R. (2000). Derecho Tributario, Parte General. Madrid: Civitas.

Código Tributario (2013), Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF. Lima: Ministerio de Economía y Finanzas.

García de la Mora, L. & Martínez M. (1999). Derecho Financiero y Tributario. Madrid: Bosh.

Manrique, S. (2004). Los responsables tributarios. Madrid: Marcial Pons.

Moreno, L. & Velasquez, P. (2006). Los sujetos pasivos responsables en materia tributaria. Ponencia, IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, 177-226. Recuperado de http://www.ipdt.org/editor/docs/11_IXJorI-PDT_LMDLC-PEVLR.pdf

Pérez, F. (2000). Derecho Financiero y Tributario, Parte General. Sevilla: Civitas.

Villegas, H. (2003). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Buenos Aires: Astrea.

