

¿Está mal querer pagar menos impuestos?

A mediados de febrero del 2019, los fiscales del equipo especial del caso Lava Jato interrogaron a un ex ejecutivo de Odebrecht en Curitiba (Brasil), quien administraba los flujos de liquidez de la División de Operaciones Estructuradas. Marcos de Queiroz sostuvo: “Mi objetivo era conseguir que la empresa pague menos impuestos y así generar una evasión tributaria que generaba super facturación y contratos ficticios”. Añade De Queiroz que usó esa metodología para los proyectos de la Vía de Evitamiento del Cusco y la Costa Verde del Callao, inclusive (Villasís, 2019).

Más allá de la calificación de un acto como delito que debe encontrarse tipificado en el Código Penal, toda empresa, para generar utilidades y distribuirlas, busca disminuir gastos y lograr un ahorro sea en el costo, el personal a contratar o en los impuestos. De ahí que cualquier planeamiento, en particular el tributario, le permitirá cumplir tal finalidad. Sin embargo, en un mundo globalizado y de mercado abierto, es también frecuente que las empresas nacionales y extranjeras desarrollen estrategias sofisticadas y complejas que busquen erosionar la base fiscal, simulando figuras o abusando de formas jurídicas que eventualmente podrían calificar como elusión o planeamiento tributario agresivo. Como acota Sotelo (2012), la elusión tributaria perseguible la diseñan especialistas tributarios utilizando las mismas herramientas del derecho (derecho contractual, derecho mercantil, derecho societario), para de un modo artificial o artificioso, sortear o burlar los objetivos de las normas tributarias .

Pero, ¿es posible mantener un equilibrio entre la libertad contractual de las empresas y el deber del Estado de cobrar impuestos y combatir las prácticas elusivas? En el año 2012, el Perú, al igual que otros países (Shiguiyama, 2018), para hacer frente a esta situación, incorporó en el Código Tributario la Norma XVI del Título Preliminar, la Cláusula Antielusiva General (CAG), que regula las consecuencias tributarias cuando SUNAT detecte supuestos de elusión de normas tributaria; sin embargo, desde el 2014 se suspendió la facultad de SUNAT de aplicarla hasta que el Ministerio de Economía expida un decreto supremo. Con todo, tenemos razones para pensar que el levantamiento de la suspensión es inminente dado que, en setiembre del 2018, mediante Decreto Legislativo N° 1422, se establecieron las pautas para que SUNAT la aplique dentro de un procedimiento de fiscalización definitiva.

La CAG es aplicable cuando el deudor tributario



La elusión tributaria y la responsabilidad de los representantes legales y el directorio

realice actos que, en lo individual o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la obtención del resultado conseguido. Por lo tanto, las consecuencias tributarias imputables a las partes que intervinieron serán las que correspondan a los actos usuales o propios para la obtención del resultado alcanzado (CIAT et al., 2015). Se trata de una importante herramienta legal que permite combatir las prácticas elusivas no descritas de manera específica en la norma legal y que, con su incorporación, permite a la administración tributaria cobrar el tributo eludido o disminuido, o eliminar la ventaja tributaria obtenida y aplicar las sanciones correspondientes. El lenguaje empleado por el legislador para regular la CAG es el siguiente:

NORMA XVI: CALIFICACIÓN, ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

(...) En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del

resultado obtenido.

b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios. (Decreto Supremo N° 133, 2013)

SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso.

Resulta de interés puntualizar en dos aspectos que deben llamar la atención de los representantes legales y los directores de empresa cuando se disponga la vigencia de la CAG: (i) las infracciones que se configuren y, (ii) los alcances de la responsabilidad solidaria (tributaria y societaria) por la deuda tributaria impaga (tributo y multa) respecto a las empresas que administren.

Infracciones Tributarias y la Cláusula Antielusiva General

Un primer aspecto que deberán tomar en cuenta los representantes legales y el directorio es que, cuando SUNAT (Decreto Supremo N° 133, 2013) aplique la CAG según los lineamientos de la Norma XVI, la empresa estará obligada a informar sobre todos los involucrados en el diseño, aprobación o ejecución de los actos, situaciones o relaciones económicas realizados. En efecto, omitir tal información constituye infracción (Decreto Supremo 133, 2013) relacionada con la obligación de permitir el control de la administración, sancionable con multa equivalente al 0.3 % de los ingresos netos (Art 177°, num. 5). Adicionalmente a ello, deberán considerar que, si los indicados actos determinaron una menor deuda tributaria o un inexistente crédito a su favor o una pérdida tributaria, o devolución indebida, sin perjuicio del cobro del tributo omitido, la empresa deberá pagar una multa (Art 178°, num. 9) equivalente al 50 % del tributo omitido o 50 % del crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o el pago del 15 % de la pérdida tributaria, o del 100 % del monto devuelto indebidamente, según corresponda.

Se trata de dos nuevas multas incorporadas en el decreto legislativo de setiembre del 2018, que advierte a los administradores sobre las consecuencias de la adopción de prácticas o esquemas elusivos en el negocio, dado que, además del tributo que debió pagar, la empresa deberá abonar la multa correspondiente, sin perjuicio que quienes intervinieron en tales prácticas sean expuestos ante SUNAT como involucrados.

Responsabilidad Solidaria de los Representantes Legales y el Directorio

Un segundo aspecto es el relativo a la responsabilidad solidaria de los representantes legales y el directorio. El Decreto Legislativo N° 1422 incorporó el numeral 13 del artículo 16° del Código Tributario, el cual dispuso que, cuando la empresa ha sido sujeta a la aplicación de la CAG prevista en la Norma XVI del Título Preliminar y deje de pagar la deuda tributaria, se presume que los representantes legales y administradores tienen “responsabilidad solidaria” porque actúan con dolo, negligencia grave o abuso de facultades. Esto es importante, porque la sola aplicación de la CAG a la empresa les atribuye responsabilidad presunta a los administradores. Así, en cuanto se levante la suspensión de la vigencia de la CAG y esta sea aplicada por la SUNAT, se presumirá, salvo que se pruebe lo contrario, que los representantes legales y el directorio sean responsables solidarios por dolo, negligencia grave o abuso de facultades por la deuda tributaria de la empresa, si se verifica que colaboraron con el diseño o la ejecución de actos de elusión. En consecuencia, deberán responder con su propio patrimonio por las deudas del contribuyente que administren, sin perjuicio de ejercer posteriormente su derecho de repetición.

La norma tributaria lo ha previsto así, considerando que la administración de toda sociedad está a cargo del directorio, o de uno o más gerentes, conforme lo señala el artículo 152° de la Ley General de Sociedades (LGS).

Más aún, la LGS ha establecido que el directorio y la gerencia deben responder con su propio patrimonio frente a los accionistas y la sociedad cuando los actos realizados durante su gestión sean contrarios a la ley y les originen daños y perjuicios. Es más, la responsabilidad solidaria será con los directores que los hayan precedido, por las irregularidades que estos hubieran cometido, si conociéndolas, no las denunciaron por escrito a la junta general. Por lo tanto, si a la empresa se le aplicara la CAG por la implementación de figuras legales artificiales o impropias implementadas en su gestión, el directorio y la gerencia, además de responder solidariamente ante SUNAT por la deuda tributaria, por tratarse de actos contrarios a la ley sancionados con multa, en virtud a la LGS responderán solidariamente frente a la sociedad y los accionistas por los daños y perjuicios que sus actos les ocasionen.

En atención a lo señalado y, volviendo al comentado Decreto Legislativo N°1422, la tercera disposición complementaria final establece que es el directorio que de manera indelegable define la “estrategia tributaria” de la sociedad en el marco de una planificación fiscal. Con esta disposición, la norma tributaria refuerza adecuadamente lo señalado en la LGS, que establece que el directorio tiene las facultades de gestión y de representación legal necesarias para la administración de la sociedad dentro de su objeto, dejando claro que las decisiones de índole tributaria son su responsabilidad. En este sentido, la norma señala que los actos económicos realizados en la empresa

en el marco de la planificación fiscal implementados hasta el 14 de setiembre del 2018 y que sigan teniendo efectos, sin perjuicio que la gerencia u otros administradores de la sociedad los hayan aprobado, debían ser evaluados por el directorio estableciéndose como fecha límite para su ratificación o modificación, el viernes 29 de marzo del 2019 (Única Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1422. Esperamos pues que su aplicación contribuya a detectar estructuras elusivas complejas que obliguen a pagar a cada quien lo que le corresponde en virtud a su capacidad contributiva y oriente a los administradores de las empresas al cumplimiento de sus obligaciones tributarias de manera transparente.

Gloria María Viacava Paredes
Docente de la Universidad de Lima

Referencias

CIAT, GIZ y BID (2015). Modelo del Código Tributario del CIAT: Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana. Ciudad de Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Cooperación Alemana (GIZ), Banco Interamericano de Desarrollo (BID) Consultado en <https://publications.iadb.org/es/publicacion/13884/modelo-de-codigo-tributario-del-ciat-un-enfoque-basado-en-la-experiencia>.

Código Tributario. *El Peruano. Normas legales*, pp. 497747-497820. Consultado en <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/>

Shiguiyama, V. (abril, 2018). 1. Gastos tributarios. 2. Elusión Tributaria. Lima: SUNAT. Consultado en www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2017/Comision_de.../sunat-_gt_ocde.pdf

Sotelo, E. (setiembre 2012). Nueva Cláusula Antielusiva General. *Análisis Tributario*, XXV, (269), pp. 23-28.

Decreto Supremo N° 133-2013-EF (22 junio 2013). Aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario (SUNAT). Lima Ministerio de Economía y Finanzas. Consultado en <https://www.gob.pe/institucion/mef/normas-legales/228243-133-2013-ef>

Villasís G. (19/02/2019). Testigo declara que contrato con Alan García fue “ficticio”. El Comercio. Consultado en <https://elcomercio.pe/politica/odebrecht-testigo-declara-contrato-alan-garcia-ficticio-noticia-609094>

