

La responsabilidad del Directorio en una Sociedad Anónima Abierta (S.A.A.), según la nueva norma antielusiva

Bruno Gabriel Chipoco Torres

20145393

Estudiante del octavo ciclo de estudios de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP. Miembro del Team auditoría.

bruno.chipoco@pucp.pe

Introducción

En los últimos años, el Perú ha tenido la intención de formar parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para poder obtener sus beneficios. La OCDE es un foro en el que participan treinta gobiernos de economías más democráticas para enfrentar desafíos económicos y sociales de la globalización y, así mismo, aprovechar oportunidades. Esta organización principalmente brinda ayuda a los países miembros a fomentar prosperidad y luchar contra la pobreza a través del desarrollo, estabilidad y evolución económica. Otras de sus prioridades son la igualdad social, transparencia y efectividad en el Gobierno.

En búsqueda de armonizar con los requisitos de OCDE, por un lado, se promueve una cultura de gobierno corporativo en el Perú a través de un clima de respeto hacia los accionistas e inversionistas para un desarrollo económico argumentado en generar valor agregado por solidez, eficiencia en las sociedades, una mejor administración y transparencia de la información. Como explica la Superintendencia de Mercado y Valores (SMV), con el cumplimiento de los cinco pilares de los Principios de Buen Gobierno Corporativo (PBGC) -derechos de los accionistas, la Junta General, el Directorio y la

Alta Gerencia, riesgos y cumplimientos- y transparencia de la información- se hace notoria la capacidad efectiva de las sociedades para el desarrollo económico.

Por otro lado, en el Perú, el incumplimiento de las obligaciones tributarias a través de la evasión y elusión es un problema que traba el funcionamiento del Estado, los servicios públicos, programas sociales, entre otras funciones de beneficio social. Según fuentes de la Superintendencia de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat), la evasión tributaria le cuesta al país S/ 56,241 millones (2018). Por otro lado, en los últimos años, en el Perú existió un 3.6 % de tolerancia a la evasión, mientras que en Latinoamérica un 3.2 % (Latinobarómetro: 2016). Ante este incumplimiento, la acción estratégica de Sunat ha sido fortalecer la cultura tributaria. Gracias a ello, en el Perú, combatir la elusión fiscal ya es una prioridad, pues lo que tienen en común los países miembros de la OCDE son las normas antielusivas.

Es a través de estos dos pilares que se busca cumplir con las prioridades de la OCDE: transparencia, desarrollo y evolución económica.

Desarrollo

1. La responsabilidad del Directorio en una S.A.A., según Ley General de Sociedades

En este primer punto, se desarrollará sobre la responsabilidad del Directorio en una S.A.A., según Ley General de Sociedades. Para ello, se tocarán los siguientes subpuntos: La Ley General de Sociedades (reglas aplicables a todas las sociedades), el Directorio y su responsabilidad, y la S.A.A. y su diseño societario.

*Es a través de estos dos pilares que se **busca cumplir con las prioridades de la OCDE:** transparencia, desarrollo y evolución económica.*

Ley General de Sociedades: las reglas aplicables a todas las sociedades

Según Iriarte & Asociados, una sociedad es un contrato plurilateral autónomo cuya finalidad es dar forma jurídica a una organización económica aplicada al desarrollo de actividades empresariales con distinción de responsabilidades de aquellos socios que han realizado la Escritura Pública de constitución y la inscripción de la sociedad en Registros Públicos (2012:3). Las reglas aplicables para todas las sociedades se denominan Ley General de Sociedades (LGS).

Gracias a esta norma, se definen los órganos que constituyen una sociedad: junta general de accionistas, y administración de la sociedad y la gerencia. En primer lugar, la junta general de accionistas es el órgano supremo de la sociedad. Son ellos quienes, a través de juntas generales debidamente convocadas y con quórum correspondiente, deciden los asuntos propios de la sociedad¹. En segundo lugar, la administración es el órgano compuesto por el directorio y de algún gerente según corresponda. El Directorio es un órgano colegiado elegido por los accionistas con opción a remoción o vacancia, que se encarga de dar información fidedigna y de responder a una responsabilidad ilimitada, con condición de exención, y solidariamente a la sociedad, accionistas y terceros que provengan de acuerdos, actos contrarios a la ley, al estatuto y los realizados con dolo, abuso de facultad o negligencia grave². Por último, la gerencia es el cargo al mando del gerente general, quien es designado por el directorio para administrar la sociedad; este cargo tiene opción a remoción por parte del directorio o de los accionistas³.

El Directorio y su responsabilidad

Como ya se explicó en el párrafo anterior, el Directorio es el órgano que, junto con la Gerencia, se encarga de la Administración de la sociedad. Ahora bien, la LGS establece que los directores responderán ilimitada y solidariamente ante la sociedad, los accionistas y los terceros por daños y perjuicios que causen por acuerdos o actos contrarios a la ley, al estatuto o por los realizados con dolo, abuso de facultades o negligencia grave.⁴ Sin embargo, esta responsabilidad se dispensa cuando el director, habiendo participado en un acuerdo o con conocimiento de ello, haya manifestado disconformidad con lo realizado y se haya consignado en un acta o carta notarial.⁵

1 Artículo 111-151- Ley General de Sociedades

2 Artículo 152-184 - Ley General de Sociedades

3 Artículo 185-197 - Ley General de Sociedades

4 Artículo 177 - Ley General de Sociedades

5 Artículo 178 - Ley General de Sociedades

La Sociedad Anónima Abierta y su diseño societario

Para empezar, es importante señalar que, en relación a la LGS, las sociedades anónimas abiertas están parametrizadas por las reglas aplicables a todas las sociedades, por las reglas específicas de las sociedades anónimas abierta y, de forma supletoria, por las normas de la sociedad anónima⁶.

Una sociedad anónima abierta es un diseño de sociedad grande y de gran importe de capital y número de accionistas, quienes no necesariamente participan en la toma de decisiones. Como señala la LGS, las principales características de una S.A.A. son las siguientes: ser una persona jurídica de responsabilidad limitada; expresar implícitamente la denominación de “sociedad anónima abierta” o S.A.A.; se rige por las reglas de la LGS; tener como órganos a la Junta General de Accionistas, Directorio y Gerencia; haber realizado una oferta pública primaria de acciones o de obligaciones convertibles en acciones; tener más de setecientos cincuenta accionistas y que más del 35 % de su capital pertenezca a ciento setenta y cinco o más accionistas; y haberse constituido como tal o que sus accionistas decidan adaptarse a esta modalidad.⁷

En síntesis, la LGS se encarga de normar a todas las sociedades existentes, y su ámbito de aplicación se extiende también a los órganos que componen a las sociedades. Por otro lado, la responsabilidad de un Directorio será ilimitada y solidaria ante la sociedad, salvo se haya manifestado su discrepancia con algún hecho o acto realizado por la sociedad. Por último, la S.A.A. es el diseño de sociedad más abierta al crecimiento de capital y de participación de accionistas, por lo cual se identifica con las grandes empresas. Es por todo esto que la responsabilidad del Directorio en una S.A.A. según Ley General de Sociedades, es de suma delicadeza, pues, bajo su ética profesional, responderán ilimitada y solidariamente o se eximirán de dicha responsabilidad ante sociedades altamente poderosas y mercantilistas.

2. La coyuntura de la Norma XVI (antielusiva)

En este segundo punto, se desarrollará sobre la coyuntura de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. A continuación, se expondrán los siguientes subpuntos: la definición de la responsabilidad solidaria y cómo se origina, la Norma XVI, la emisión del Decreto Legislativo Nro. 1422 y su relación con la Norma XIV, y, por último, la emisión del Decreto Supremo 145-2019-EF y su vinculación con la Norma XIV.

6 Artículo 151 - Ley General de Sociedades

7 Artículo 249 - 252 Ley General de Sociedades

La responsabilidad solidaria y su origen

Para poder entender la Norma XVI, es importante recordar el concepto de responsabilidad solidaria. Según Alva, la responsabilidad solidaria es la facultad que se le otorga a Sunat de cobrar al representante legal o empresa una deuda (2012). Para ello, se estipula, en el artículo 16 del Código Tributario, que el representante legal asumirá la responsabilidad solidaria cuando existan los supuestos de dolo, negligencia o abuso de facultades.

Por un lado, como explica Alva, el dolo constituye la acción u omisión de realizar una acción sancionada por ley de forma libre y consciente de ello (2012). Por otro lado, el mismo autor nos define la negligencia grave cuando el representante legal no actúa con diligencia, por lo cual omite las precauciones cotidianas que se debe tener frente a un hecho (2012). Finalmente, como explica Alva, por abuso de facultades se entiende cuando el representante legal excede de sus facultades al realizar mandatos, de los cuales obtiene beneficios (2012).

Norma XVI (antielusiva)

Finalizada la definición, se continuará contextualizando la coyuntura de la Norma XVI. Como señala Peña, en julio del 2012, mediante el Decreto Legislativo Nro. 1121, se incorpora la cláusula antielusiva, al día siguiente de su publicación, en el Título Preliminar del Código Tributario, la cual daría la facultad de investigar, desarticular y sancionar prácticas elusivas de los contribuyentes mediante las herramientas establecidas.

Según definición del Código Tributario, “esta norma se encarga de determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible tomando en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que se realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios”⁸. Por otro lado, la Administración Tributaria también nos menciona que, al haberse detectado la elusión tributaria, esta se encuentra en la facultad de exigir la deuda, disminuir saldos o créditos a favor, o eliminar ventajas tributarias sin perjuicio de restituir los montos que hubieran sido devueltos de forma indebida⁹. Según la norma, las circunstancias en las que se aplica son los actos que individual o conjuntamente sean artificiosas o impropias para la consecución del resultado obtenido y los que deriven efectos jurídicos o económicos de la utilización de ella, distintos del ahorro o ventajas tributarias, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales propios¹⁰.

Según definición del Código Tributario, “esta norma se encarga de determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible tomando en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que se realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios”

En julio del 2014, mediante la Ley Nro. 30230, se suspendió la aplicación de los párrafos segundo al quinto de la norma a los actos, hechos y situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo Nro. 1121. Dicha suspensión duró hasta que el Poder Ejecutivo emitió un Decreto Supremo que establecía los protocolos de aplicación. Para poder entender mejor el motivo de la suspensión, Luján explica que esta norma estaba incompleta debido a que no tenía ámbito de aplicación ni estándar de aplicación (2019). Debido a la ausencia del ámbito de aplicación, no se delimitaba cuándo, dónde y sobre quiénes se aplicaría la norma; en consecuencia, de la inexistencia de un estándar de aplicación, no había precisión de reglas, guías, sanciones y definiciones para poder aplicar esta norma.

Decreto legislativo 1422

Transcurrida la suspensión, en setiembre del 2018, se emitió el Decreto Legislativo (D.L.) 1422, con la finalidad de establecer lo siguiente: el procedimiento de aplicación de la norma antielusiva, infracciones y sanciones, su no aplicación a las MYPE's, ampliar los supuestos de responsabilidad solidaria de los representantes legales y modificaciones generales para hacer más eficiente su aplicación. Además, la norma señala ciertos puntos importantes¹¹:

“...por un lado, los representantes legales de la empresa son solidariamente responsables, salvo se demuestre lo contrario, cuando el sujeto de aplicación los párrafos del segundo al quinto y además este haya sido parte del diseño o aprobación de actos que impliquen dolo, negligencia o abuso de facultades. Por otro lado, el procedimiento de fiscalización definitiva, aplicación de los párrafos segundo al quinto de la norma XVI, será través de la opinión favorable del Comité Revisor (integrado por tres funcionarios de SUNAT).

8 Párrafo primero - Norma XVI-Título Preliminar

9 Párrafo segundo - Norma XVI-Título Preliminar

10 Inciso a) y b) - Norma XVI-Título Preliminar

11 Artículo 16, 62C, 178 y tercera Disposición Complementaria Final - Decreto Legislativo Nro. 1422

Asimismo, las infracciones y sanciones por aplicación del párrafo segundo al quinto de la norma XVI. Para finalizar, el directorio deberá definir la estrategia tributaria de la sociedad para aprobar o rechazar actos, situaciones o relaciones” (2019).

Luego de que el Ejecutivo precisó la aplicación de la norma antielusiva mediante este decreto, era responsabilidad del Congreso emitir los parámetros de fondo y forma para su aplicación.

Decreto supremo 145

Pese a que era labora del Congreso emitir los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma antielusiva general, el ejecutivo, en mayo del 2019, publicó el Decreto Supremo (D.S) Nro. 145-2019-EF. Con su emisión, se levanta la suspensión de la norma antielusiva y entra en vigencia la aplicación del segundo al quinto numeral de la norma XVI.

En primer lugar, como explica Thorne Echeandía & Lema Abogados, los parámetros de fondo se encargan de clasificar los actos como artificiosos o impropios para que Sunat pueda determinar el contenido y extensión de dichos actos siempre y cuando no sea irracional ni desproporcionada (2019). El mismo decreto incluye ejemplos de los actos, situaciones o relaciones económicas impropias¹².

En segundo lugar, los parámetros de forma explican que la aplicación de la norma se enmarca como una fiscalización definitiva¹³. Por otro lado, para la aplicación de la norma, el Comité Revisor deberá dar su opinión, y la Sunat deberá aprobar dicha opinión¹⁴.

*Pese a que era labora del Congreso emitir los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma antielusiva general, el ejecutivo, en mayo del 2019, publicó el Decreto Supremo (D.S) Nro. 145-2019-EF. **Con su emisión, se levanta la suspensión de la norma antielusiva y entra en vigencia la aplicación del segundo al quinto numeral de la norma XVI.***

En tercer lugar, en tanto a la responsabilidad solidaria del Directorio y representantes legales, como se señala en el Decreto Legislativo 1422, las responsabilidades solidarias provienen de la estrategia tributaria que apruebe actos, situaciones o relaciones. Sin embargo, en este Decreto Supremo, se señala que no es responsable solidario el directo que, habiendo participado en el acuerdo o teniendo conocimiento de este, haya manifestado su disconformidad ante el acuerdo¹⁵.

Por último, la responsabilidad solidaria de los representantes legales proveniente de dolo, negligencia o abuso de facultades que genere actos elusivos no tiene responsabilidad penal, sino administrativa¹⁶.

En síntesis, por facultad de la responsabilidad solidaria, Sunat imputa el cobro de deudas a las empresas o a los representantes legales de ellas. Por otro lado, recapitulando el suceso de los hechos: en julio del 2012, se promulgó la Norma XVI; no obstante, en julio del 2014 se suspende la norma por ausencia de parámetros de fondo y forma; sin embargo, en setiembre del 2018, el Ejecutivo emite el D.L 1422 y se establece el ámbito de aplicación de la Norma XVI, pero queda pendiente la publicación de los parámetros de aplicación. Por último, la Legislatura no publicó los parámetros de aplicación, por lo cual el Ejecutivo publicó el D.S. 145-2019-EF, en el que se precisan los parámetros.

3. Conclusiones

La responsabilidad del Directorio en una S.A.A. ante la nueva norma antielusiva precisa que tendrán responsabilidad administrativa y solidaria los representantes legales que hayan colaborado con el diseño o la aprobación o ejecución de actos previstos en los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI, a menos que hayan estipulado mediante acta o carta notarial su disconformidad o desacuerdo. Gracias a ello, el Directorio deberá desarrollar mayor dominio en el ámbito tributario para una correcta estrategia tributaria, y también dominar los PBGC para actuar de forma ética y profesionalmente. Sin embargo, este tema tiene aristas controversiales pendientes de pulir, como el alcance de la aplicación de la norma, si es retrospectiva o prospectiva y el inicio del periodo de aplicación, tener un lineamiento que defina concretamente que considera elusivo el Comité Revisor, pues solo se listan hechos. Se espera que en el transcurso del tiempo se aclaren dichas problemáticas para el beneficio tanto del país como el de todos los contribuyentes sin una excesiva facultad discrecional de Sunat.

12 Artículo 3-8 - Decreto Supremo 145-2019-EF

13 Artículo 9 - Decreto Supremo 145-2019-EF

14 Artículo 10 - Decreto Supremo 145-2019-EF

15 Séptima Disposición Complementaria Final

16 Octava Disposición Complementaria Final

4. Bibliografía

- ALVA MATTEUCCI, Juan Mario
2012 Comentario del 10 de diciembre a “DOLO, NEGLIGENCIA GRAVE O ABUSO DE FACULTADES: Elementos que el fisco considera para asignar responsabilidad solidaria al Gerente” Blog PUCP. Consulta: 3 de julio del 2019
<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2012/12/10/dolo-negligencia-grave-o-abuso-de-facultades-elementos-que-el-fisco-considera-para-asignar-responsabilidad-solidaria-al-gerente/>
- CASTILLO DEXTRE, Cielo
2019 Entrevista realizada por Bruno Chipoco. Lima, 4 de julio del 2019
- CORDOVA, Myriam
s/f “Aprueban los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma anti-elusiva general contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”. Consulta: 15 de julio del 2019
<https://www2.deloitte.com/pe/es/pages/tax/articles/Aprueban-los-parametros-de-fondo-y-forma-para-la-aplicacion-de-la-norma-anti-elusiva.html>
- DELOITTE
2019 “Responsabilidad Tributaria de Representantes Legales y Directores”. Consulta: 5 de julio del 2019
<https://www2.deloitte.com/pe/es/pages/tax/articles/Responsabilidad-tributaria-Representantes-Legales-y-Directores.html#>
- DURÁN ROJO, Luis
s/f “Suspensión de la aplicación de la cláusula general anti-elusiva”. AELE. Consulta: 11 de julio del 2019
<http://www.aele.com/node/8559>
- HILDA
2019 Comentario del 12 de abril a “Reforma tributaria 2019: Conoce más sobre la Norma XVI y la responsabilidad solidaria”. EPG Universidad Continental. Consulta: 3 de julio del 2019
<https://blogposgrado.ucontinental.edu.pe/reforma-tributaria-2019-conoce-mas-sobre-la-norma-xvi-y-la-responsabilidad-solidaria>