



Responsabilidad de los representantes legales

Walker Villanueva

20 marzo 2019



La responsabilidad solidaria
subjetiva y objetiva

0

1

1. Temas constitucionales

- a) Es deudor tributario – protegido por la reserva de ley (¿Constitución? O ¿Ley?). Los “representantes o directores” – Chile.
- b) ¿Capacidad contributiva? ¿No confiscatoriedad?.
- c) Fundamento distinto :
 - i. Se afecta el patrimonio del responsable como sanción por infracciones administrativas (España, Chile) y
 - ii. En el caso de Perú por violación grave del deber diligencia o por violación deliberada (incumplimiento – sanción). sustento de la RS tiene la estructura de una norma sancionatoria (juicio de reproche

2. Temas de presupuesto de hecho

- a) Presupuesto de hecho independiente del tributo
 - i. infracción grave del deber de diligencia: la torpeza extrema o la actuación deliberada en el incumplimiento tributario: Incumplimiento de pago de deudas tributarias (
 - ii. Alcance de la responsabilidad solidaria: tributo, multa e intereses. ¿Multa?. Principio de personalidad de la sanción (art. 171 y 167 del CT) (D.Leg. 1311)
- b) Carga de la prueba: se debe iniciar una fiscalización para probar la “causal subjetiva” de responsabilidad solidaria
- c) Derecho de reembolso (art. 20)
- d) Es una garantía personal del crédito tributario

Justificación de la presunción

1. Elusión es “pensada”, no improvisada -diligencia

La elusión tributaria es una conducta que requiere preparación e involucramiento que no puede dejar de estar dentro del espectro de diligencia de un buen representante legal (que actúa con diligencia de ordenado comerciante).

Por lo tanto, los representantes que hayan “colaborado” con el diseño, la aprobación o la ejecución de la elusión fiscal son responsables solidarios.

2. Carencia de motivo de negocios -diligencia

En este contexto, el que una sociedad se embarque en la adopción y realización de actos de elusión, presupone no solo la carencia de un motivo comercial en su realización sino además en el caso específico de los directores que no actuaron con la diligencia de un ordenado comerciante.

3. Aprobación de planificación fiscal – la determinación y pago de tributos

La obligación del directorio de aprobar los actos de planificación fiscal se explica porque de esa forma los directores participan en la determinación y pago de los tributos.

Exposición de motivos

Presunción Fundamento

Facilitación de prueba

La presunción existe para facilitar, en atención al fin justicia, la prueba de los hechos constitutivos de su derecho a quienes por las más diversas causas encuentran en su consecución una dificultad tan grande que puede llegar a suponer la imposibilidad fáctica de su derecho.

La facilitación de la prueba de hechos, en orden a la preservación del principio de igualdad de armas, el principal fundamento jurídico de la utilización de las presunciones. (Diego Martín Barnuevo, Presunción y Técnicas presuntivas en Derecho Tributario) y en el ámbito tributario para combatir la elusión y evasión (CAE)

El hecho base complejo:

1. Probar la elusión a cargo de la Sunat- procedimiento definitivo y especial.
2. Probar que los representantes han “colaborado” en el diseño, aprobación y ejecución. ¿procedimiento? ¿Cómo se prueba este hecho? Dentro del procedimiento especial? Se notifica al sujeto fiscalizado y este debe informar de todos los involucrados

Hecho presunto o presumido

Se presume el dolo, negligencia grave de los representantes legales.

Enlace lógico entre el hecho base y el hecho presunto

Debe responder a las reglas de la experiencia, de la sana crítica o de las reglas de la vida, “*principio de normalidad*”:

¿Probada la elusión y la “*colaboración*” se puede inferir que normalmente los RL actuaron con dolo o negligencia grave?.

Estándar de elusión

1. ¿Responsabilidad objetiva?
 - a) Inversión de la carga de la prueba en situaciones “extremas” y cumpliendo con la estructura lógica de la presunción: doble contabilidad, no habido, doble facturación, etc. Situaciones que denotan dolo o negligencia grave.
 - b) En los casos de elusión tributaria, el estándar elusivo: seguridad jurídica vs. Discrecionalidad
 - i. El juicio de idoneidad – ¿negocios anómalos? O ¿razonabilidad de los negocios?
 - ii. El juicio de justificación económica. ¿PPT? ¿el propósito esencial o “uno de los propósitos principales?”.
 - i. La norma XVI elimina adverbio “no”.
 - c) Indicios de planificación fiscal
 - i. La sustancia económica de la operación difiere de su forma.
 - ii. La sustancia y la forma coinciden, pero el acuerdo carece de racionalidad comercial
 - iii. No hay correspondencia entre los riesgos y beneficios
 - iv. Las transacciones tengan baja rentabilidad
 - v. Las transacciones no estén a valor de mercado
 - vi. Las operaciones comprendidas son de naturaleza circular
 - d) En los casos de simulación, se mantiene la responsabilidad subjetiva. Incoherencia.
 - e) ¿Procederá acción de reembolso cuando se presume dolo o negligencia grave para fines tributarios?

Ejemplo 1

una sociedad decide financiarse a través de préstamos participativos, esto es, el interés depende del rendimiento del proyecto

Ejemplo 2
Una sociedad reduce el plazo de contrato de leasing de 10 a 5 años 6 meses

“...La RS se atribuye a los representantes legales siempre que hayan “colaborado” con el diseño o la aprobación o la ejecución de actos, situaciones o relaciones económicas previstas en la norma XVI...”.

El directorio tiene las facultades de gestión necesarias para la administración de la sociedad (art. 172 LGS). /El gerente general tiene la atribución de celebrar y ejecutar los actos y contratos ordinarios del objeto social (art. 188.1 LGS)

Colaborar (RAE) *“Trabajar con otra u otras personas en la realización de una obra”.*

¿Puede juzgarse como elusivos?

- i. Los préstamos tienen un rendimiento que está por debajo de la tasa máxima de interés legal. Existe la obligación de devolución de los préstamo/ El préstamo participativo es artificioso, forzado, antinatural El único sustento económico es el tributario.
- ii. La reducción de plazo tiene un sentido económico, acceder a menores tasas de interés/ ¿es artificioso depreciar 5 años en 6 meses?.

El estándar elusivo es de difícil apreciación, se sustancia en un procedimiento especial, con un comité que decide para reducir discrecionalidad.

La decisión del directorio y gerencia se han tomado basado en razones de negocio. Se ha cumplido con actuar en la forma de un ordenado comerciante, de un buen hombre de negocios. ¿Fundamento de la RS?

Derecho comparado

País	Chile	España	Brasil	México	Colombia
Norma antielusiva	Sí	Sí	No Todavía no hay en Brasil una norma antielusiva general en vigor.	Sí	Sí
Presunción de dolo	No El Código Tributario en su artículo 100 bis contiene la norma de imputabilidad en materia de norma general antielusión, señalando en caso que la infracción haya sido cometida por una persona jurídica, la sanción de multa 100 UTA (USD 90.000 aprox.) será aplicada a sus directores o representantes legales si hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión.	No La Ley General Tributaria determina responsabilidad solidaria de aquellos que “causen o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria”. No obstante, no hay ningún supuesto en el que se presuma el dolo de los administradores de una entidad.	No La responsabilidad de los directores de una empresa sigue regulada por el código tributario nacional. No hay presunciones de dolo para la responsabilidad tributaria. La Hacienda debe comprobar que el director ha dolosamente practicado actos con exceso de poderes o infracción a la ley, contrato social o estatutos.	No No existen supuestos en los que se presuma el dolo de los representantes legales. La responsabilidad solidaria se aplica para casos excepcionales previstos por ley.	No Los representantes legales solo son responsables subsidiarios cuando se produzca un incumplimiento de las obligaciones formales de la empresa. Si es que se cumple con, por ejemplo, presentar las declaraciones juradas, entonces no es posible establecer la responsabilidad sin perjuicio del contenido de dichas declaraciones.

La responsabilidad del directorio, si se derogan las obligaciones formales

1. Ser representante legal

- Tribunal Fiscal: los directores sí pueden ser representantes legales

Resolución 2142-4-2002: “Que las atribuciones o facultades otorgadas al directorio no son propias de un director en especial, sino del Directorio como órgano colegiado de la sociedad atendiendo a su naturaleza, sin embargo, ello no impide atribuirle responsabilidad solidaria a cada uno de sus miembros en particular, toda vez que el Directorio no es una entidad que sea susceptible de tal atribución, por lo que al existir solidaridad, la Administración puede dirigir la cobranza contra cualquiera de los miembros del Directorio, por la totalidad de la deuda, teniendo quien haya realizado el pago el derecho a la repetición;”

- Tribunal Fiscal: la responsabilidad será imputada solo si fue representante en el periodo en el que se genera la omisión

2. Se dejen de pagar las deudas tributarias

3. Se incurra en dolo, negligencia grave o abuso de facultades – presunción

4. Encontrarse encargado y/o participar en la determinación y pago de los tributos (*este requisito ha sido incluido por el Tribunal Fiscal*) - directorio

Resolución 2962-5-2005: Se debe verificar si, efectivamente, era el encargado de la elaboración de la contabilidad y de la determinación y pago de tributos.

Única Disposición Complementaria Transitoria

“...La RS se atribuye a los representantes legales siempre que hayan “colaborado” con el diseño o la aprobación o la ejecución de actos, situaciones o relaciones económicas previstas en la norma XVI...”

Los actos, situaciones y relaciones económicas realizados en el **marco de la planificación fiscal** e implementados a la fecha de entrada en vigencia del Decreto Legislativo que sigan teniendo efectos, deben ser evaluados por el directorio de la persona jurídica para efectos de su ratificación o modificación.

Lo dispuesto en el párrafo anterior es sin perjuicio de que la gerencia u otros administradores de la sociedad hubieran aprobado en su momento los referidos actos, situaciones y relaciones económicas.

El plazo para la ratificación o modificación de los actos, situaciones y relaciones económicas antes mencionadas vence el 29 de marzo de 2019.

Comentarios

1. ¿Se deben ratificar o modificar actos de planificación fiscal en sentido amplio: “economías de opción y elusión”? En sentido técnico, ¿sólo economías de opción?
2. La obligación formal no se refiere a actos elusivos regulados en la Norma XVI.
3. El que ratifica no “colaboró” en el diseño, aprobación o ejecución de los actos (presupuesto de hecho de la presunción)- reserva de ley y tipicidad
4. Responsabilidad, si fuera el caso, no sería retroactiva y sujeto a la carga de la prueba de la responsabilidad común.
5. Si la sociedad no tiene directorio no aplica esta obligación

Tercera Disposición Complementaria y Final

“...La RS se atribuye a los representantes legales siempre que hayan “colaborado” con el diseño o la aprobación o la ejecución de actos, situaciones o relaciones económicas previstas en la norma XVI...”.

Tratándose de sociedades que tengan directorio, corresponde a este órgano societario definir la estrategia tributaria de la sociedad, debiendo decidir sobre la aprobación o no de actos, situaciones o relaciones económicas a realizarse en el marco de la planificación fiscal. Esta facultad es indelegable.

Comentarios

1. Herramienta para responsabilizar al directorio de la “determinación y pago de tributos” (estrategia tributaria y actos de planificación fiscal). ¿si se deroga?
2. Definición de estrategia tributaria y aprobación de relaciones económicas en el marco de planificación fiscal – ¿constituye el supuesto de hecho de la presunción?
3. Planificación fiscal es una vía para realizar la elusión tributaria.
 - i. La sustancia económica de la operación difiere de su forma.
 - ii. La sustancia y la forma coinciden, pero el acuerdo carece de racionalidad comercial
 - iii. No hay correspondencia entre los riesgos y beneficios
 - iv. Las transacciones tengan baja rentabilidad
 - v. Las transacciones no estén a valor de mercado
 - vi. Las operaciones comprendidas son de naturaleza circular

Procedimiento para declarar la elusión

1. Procedimiento de fiscalización definitiva, notificado al “sujeto fiscalizado” – contribuyente. ¿el responsable?
2. El sujeto fiscalizado debe declarar “**los datos de todos los involucrados en el diseño o aprobación o ejecución de los actos, situaciones y relaciones económicas**”
3. La carga de la prueba: ¿Cómo puedo probar en contrario, que habiendo elusión, no concurre causales de dolo, negligencia grave o abuso de facultades?.
4. Que se adoptaron las medidas necesarias de un ordenado comerciante:
 - i. Medidas de control interno – responsabilidad – buen Gobierno corporativo.
 - ii. Medidas de control externos – asesores económicos, financieros y tributarios calificados.
 - iii. Cumplimiento de las obligaciones formales reguladas por el Código Tributario

ALTERNATIVAS DEL DIRECTORIO

Opción 1: El directorio señala que no hay estructuras de planificación fiscal y por lo tanto, no hay obligación de ratificar nada.

En cumplimiento de la Única Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo No. 1422, el directorio deja expresa constancia que los actos, situaciones y relaciones económicas adoptadas por la Compañía se realizan por razones de negocio y estrategia empresarial y no por razones de planificación fiscal, por lo que no corresponde ratificación o modificación alguna de los actos de negocio que ha adoptado la Compañía.

Opción 2: El directorio señala que solo ratifica estructura de negocio y de estrategia empresarial cuyas implicaciones tributarias han sido analizadas

El Directorio ratifica los actos, situaciones y relaciones económicas se basan en razones de desarrollo del negocio y estrategia empresarial, alineadas a la política empresarial para alcanzar las metas trazadas a corto, mediano y largo plazo. Para tal efecto, en el curso normal de la estrategia comercial se han analizado las implicancias legales que pudieran surgir de la adopción de estas decisiones, incluyendo las consecuencias tributarias, con la finalidad de cumplir a cabalidad la normatividad que resultase aplicable.

Dentro de este contexto, en cumplimiento de la Única Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo No. 1422, el directorio deja expresa constancia que las decisiones adoptadas por la Compañía responden únicamente a motivaciones de estrategia comercial y no se enmarcan en esquemas de planificación fiscal, entendidos como aquellas estructuras diseñadas teniendo como su principal o única motivación razones o materias de índole tributaria”.

Estado actual

El pasado 4 de diciembre de 2018 la Comisión de Constitución y Reglamento del Congreso aprobó por mayoría la derogación y modificación de diversas disposiciones del DL 1422.

Principalmente, se planteó:

- Derogar la obligación de los directores de aprobar la estrategia fiscal de la sociedad
- Derogar la obligación de los directores de ratificar o modificar actos, situaciones y relaciones económicas realizados en el marco de la planificación fiscal hasta el 29 de marzo de 2019.
- Señalar que la Norma XVI se aplicará sobre casos donde se revisen actos, hechos o situaciones producidos desde su reglamentación y no de manera retroactiva (el 19 de julio de 2012.)
- Precisar que el dolo que da lugar a la responsabilidad solidaria no tiene connotación penal.
- Derogar la presunción de responsabilidad solidaria de **representantes legales** por aplicación de la Norma XVI

El Reglamento se publicará inmediatamente a la publicación de la Ley.

¡Muchas gracias!