

La Manipulación de la Personalidad Jurídica en el Campo Tributario - Los Grupos Económicos

JORGE LUIS PICÓN GONZALES

Abogado. Egresado de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad de Lima

El objetivo del presente trabajo es identificar cuáles son los casos de manipulación de la personalidad jurídica en el campo tributario por los llamados «grupos económicos», y en base a ellos plantear los temas que requieren ser legislados o tener una mayor atención en la aplicación de las normas tributarias vigentes.

1. ANTECEDENTES

Las duras condiciones y la inestabilidad del mercado han demostrado que los empresarios no podían esperar pasivamente que aquél se mantenga equilibrado y sea armónico espontáneamente (lo cual parece verificarse sólo en los períodos de prosperidad), lo que trajo consigo una necesidad de tomar medidas que garantizasen la posibilidad de no sucumbir ante la impiedad del mercado. En este intento se dan dos tipos genéricos de medidas:

- 1.1 Por un lado, acciones dirigidas a controlar la competencia, tales como el trust y el «consorzi» italiano, entre otras figuras.
- 1.2 Por otro, se unen diversos recursos con la finalidad de lograr una «Super-empresa» que pueda desenvolverse sin tanto riesgo en el mercado, la que por su eficiencia, racionalización máxima de funcionamiento y relaciones tiene mayores posibilidades de sobrevivir y, finalmente, triunfar en el mercado. Dentro de este fenómeno encontramos a su vez dos principales vertientes:

- a. La **Gran Sociedad Anónima**, la cual no es materia del presente trabajo.
- b. La **Concentración Empresarial**.

Teniendo en cuenta los conceptos de empresa y empresario, concebimos la concentración empresarial como el fenómeno por el cual diversos empresarios establecen un conjunto de relaciones a través de las cuales dirigen sus recursos, total o parcialmente, hacia un destino común. Estas relaciones, no necesariamente contractuales, pueden generar la unificación de empresas (agrupamiento) y/o empresarios (fusión), tan sólo el direccionamiento de determinados recursos a mejorar o reducir costos en el funcionamiento interno (asociaciones de investigación) o externo (contratos asociativos)¹.

A través de esta breve incursión histórica, llegamos a la conclusión de que los grupos económicos aparecen, entre otros motivos, para la obtención de un mayor poderío empresarial mediante la aglutinación de sociedades productoras o intercambiadoras de bienes o servicios (agrupación horizontal o vertical), para diversificar la inversión en sociedades de actividades heterogéneas (conglomerado) o para descentralizar una organización de excesiva talla, manteniendo una dirección común².

2. CONCEPTO

La agrupación es un tipo de concentración en el que los empresarios intervinientes, por excelencia sociedades, están sujetos a una administración o direc-

¹ En tal sentido, podemos afirmar que no todas las formas de concentración empresarial están dirigidas a crear una «gran empresa» de duración indefinida, sino que pueden generar el engrandecimiento temporal de la capacidad empresarial que éstas tienen individualmente consideradas.

² La satisfacción de motivaciones económicas y financieras lleva a las sociedades dispersas a un grupo, y la administrativa, de una sociedad a un grupo.

ción común, es decir, forman una sola empresa.

Los requisitos configurativos de la existencia de un grupo o conjunto económico son:

2.1 La **pluralidad formal** o propiedad común de los patrimonios de distintos entes con personalidad jurídica propia, en un porcentaje determinado. Sobre el particular, debe tenerse en cuenta que en la doctrina sobre la materia usualmente se equipara el concepto de grupo o conjunto económico al de grupo de sociedades, debido a que se considera que la personalidad jurídica de éstas es la que se utiliza por excelencia. Sin embargo, en la práctica, es muy común utilizar la personalidad jurídica de las personas naturales, es decir, la pluralidad formal se presenta como un conjunto de negocios o empresas unipersonales³.

2.2 La **unidad sustancial**, o de dirección de acuerdo con los intereses del conjunto y no de cada uno de los empresarios, combinándose en una acción concertada, la misma que obedece a una decisión común en función de un objetivo global.

Esta dirección común se sustenta principalmente en el control o dominio que se tiene sobre todos los empresarios del grupo económico; sin embargo, la acción concertada puede generarse por motivos distintos como puede ser el acuerdo de los empresarios individuales, que en la práctica explotan una misma empresa o negocio. En tal sentido, las configuraciones legales de los grupos o conjuntos económicos no deben tener en cuenta solamente la relaciones de control del capital que se establecen entre empresarios y sus socios, sino la forma en que se pueden exteriorizar estas acciones concertadas⁴.

Cabe indicar que el concepto de control o dominio concebido de manera tradicional es aplicable básicamente a las formas empresariales como las sociedades.

Tipos de Control.-

De acuerdo a Otaegui⁵ existen dos tipos de control: el externo y el interno.

a. Control Externo.-

El control externo puede ser:

1. **De derecho**, cuando resulta de un contrato que tiene por finalidad el establecimiento de dicho control (contrato de dominación), y sólo es posible en los ordenamientos que expresamente lo admiten, tales como el alemán y el brasileño; o
2. **De hecho**, cuando es la consecuencia directa de un contrato que no tiene por finalidad el establecimiento de dicho control, pero que integra las actividades del empresario controlado con las del controlante. Una de las características de este tipo de contratos es la cláusula de exclusividad y las cláusulas atantes.

«El objetivo fiscal del grupo será que la suma total de los tributos pagados por los empresarios que lo integran sea lo menor posible»

Cabe indicar que las manipulaciones de la personalidad jurídica que se van a analizar se dan principalmente bajo el supuesto en que los empresarios del grupo manejan un solo interés económico (un mismo patri-

monio), por lo que este tipo de control no será de mayor aplicación para el presente estudio.

b. Control Interno.-

El control interno, referido básicamente a las sociedades, se deriva de la facultad de disponer de la mayoría del capital social de las controladas, teniendo la posibilidad de designar a los administradores y disponer el destino de los beneficios. Este tipo de control, de acuerdo a la dimensión de la participación en el capital de la sociedad controlada puede ser «de derecho» (mayoría absoluta) o «de hecho»

³. No confundir con Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, la cual es una persona jurídica distinta a su titular.

⁴. Un criterio interesante a tomar en cuenta para estos efectos es el que divide los nexos que pueden configurar un grupo económico en relaciones de capital (control), de negocios y de administración.

⁵. OTAEGUI, Julio C. Concentración Empresarial. pp.189-266.

(se establece teniendo en cuenta el ausentismo accionario); y de acuerdo a la inmediatez con la que se establece puede ser directo (participación en capital pertenece al sujeto controlante) o indirecto (participación controlante en una sociedad que a su vez controla otra).

Cabe indicar que, de acuerdo al citado autor, a través del ejercicio de este tipo de control, se pueden generar dos tipos de grupos: el participacional, que se basa en la propiedad que un empresario ejerce directamente o a través de otro sujeto, de participaciones sociales de una o más sociedades, las cuales le dan el dominio o control sobre éstas; y el personal, en el cual el dominio es ejercido por socios o accionistas comunes a varias sociedades⁶.

A modo de referencia, debe tenerse presente que doctrinariamente existen diversas técnicas mediante las cuales en una sociedad anónima, sin tener la mayoría del capital, se puede disponer de la mayoría de los votos, tales como: las acciones con voto plural, las sin voto o con voto restringido, la vigorización del voto mediante cláusulas oligárquicas y los sindicatos de accionistas.

3. MANIPULACIONES DE LA PERSONALIDAD JURÍDICA EN EL CAMPO TRIBUTARIO

A continuación, presentaremos las que, desde nuestro punto de vista, constituyen las formas en las que un grupo económico disminuye indebidamente el pago de sus tributos:

3.1 Operaciones entre los sujetos del grupo

Siendo que el grupo constituye una unidad económica, el objetivo fiscal del grupo será que la suma total de los tributos pagados por los empresarios que lo integran sea la menor posible (no siendo de mayor importancia que uno de ellos incremente sus pagos).

Teniendo en cuenta lo indicado, los empresarios del grupo facturan operaciones ficticias o a valores anormales que no se producirían bajo condiciones de mercado usuales, con las siguientes finalidades:

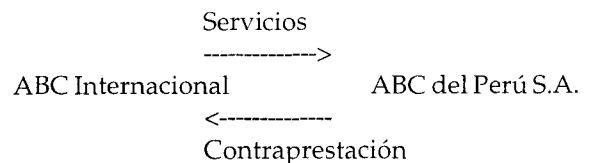
a. Operaciones ficticias y sobrevaluación

Cuando algunos de los sujetos que forman parte del grupo tienen la calidad de no domiciliados (matriz de grupo internacional), se encuentran acogidos a un régimen de determinación de tributos más benéfico (RER o RUS) o tienen un menor interés fiscal (menos posibilidades de fiscalización por parte de la Administración Tributaria), éstos pueden emitir comprobantes de pago por operaciones ficticias o en los cuales sobrevalúan las reales. Con estas acciones, se consigue: transferir sus utilidades fuera del ámbito de aplicación del impuesto (la empresa constituida en el país deduce como gasto el pago que efectúa a las empresas del grupo que están domiciliadas en otros países) y/o reducir la materia imponible de los contribuyentes más grandes del grupo (los que deducen como gasto o costo y/o utilizan el crédito fiscal otorgado por un sujeto que no paga el Impuesto⁷).

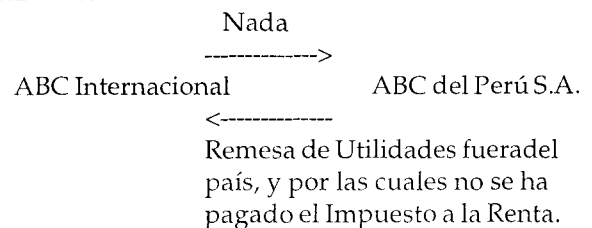
Así por ejemplo:

- La empresa ABC Internacional, que se domicilia en un paraíso fiscal, factura a su filial ABC del Perú S.A., la prestación de servicios técnicos fuera del territorio nacional (no son renta de fuente peruana) que no se llevaron a cabo. De esta manera, ABC Internacional, retira utilidades libres de impuesto, fuera del campo de aplicación del Impuesto a la Renta peruano. Lo que ocurre es lo siguiente:

Formalmente:



Realmente:

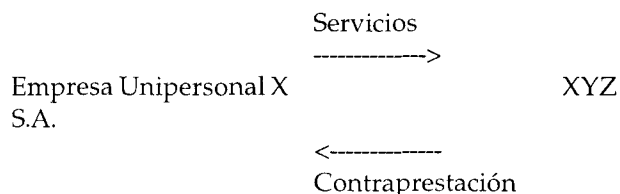


⁶. Esta modalidad generará un grupo siempre y cuando dichos accionistas impriman a todas las sociedades una política económica de conjunto.

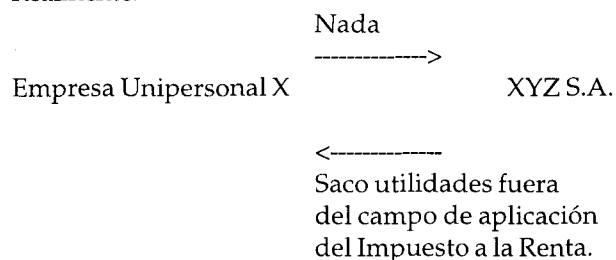
⁷. Este sujeto de menor importancia debe estar facultado a emitir comprobantes que generen derecho a deducir como costo o gasto.

- Los socios de XYZ S.A. han constituido empresas unipersonales acogidas al RUS, las cuales emiten a aquélla comprobantes de pago por servicios de limpieza y guardianía a precios muy superiores al precio promedio del mercado. De esta manera, los socios de XYZ S.A. deducen rentas que deberían pagar el 30% por concepto del Impuesto a la Renta, a efecto de acogerlas a la tabla de pagos del Régimen Unico Simplificado.

Formalmente:



Realmente:



b. Subvaluación

Esta modalidad revelará una especial utilidad para reducir la base imponible de tributos que graven sólo una operación, o una parte de la cadena de producción y comercialización (como lo hacía anteriormente la Ley del IGV en relación con la primera venta de inmuebles) o para brindar a otra empresa del grupo, fuera del campo de aplicación de los impuestos nacionales, de menor interés fiscal o que se encuentre acogida a un régimen de determinación más benéfico, la opción de hacerse de las utilidades que hubiera obtenido la transferente si es que el valor de la operación se hubiera ajustado al que determina las condiciones del mercado.

Así por ejemplo:

- La empresa FGH S.A. en el año 1995, construyó

un edificio de departamentos, los cuales transfirió a la inmobiliaria JKL S.A., empresa vinculada a FGH S.A., a un valor de S/. 100,000 + 18% (durante la vigencia del Decreto Legislativo N° 775). Posteriormente, JKL S.A. vendió los departamentos a un precio total de 400,000 (fuera del campo de aplicación del IGV en el año 1995, por lo que se ha dejado de pagar el IGV por S/. 300,000)⁸.

- 123 S.A. produce útiles de escritorio, los cuales vende a las empresas unipersonales establecidas por sus socios, las mismas que se encuentran acogidas al RUS, a un precio de S/. 100 por unidad. Cuando los socios venden dichos útiles cobran S/. 400 por unidad (por cada útil, se deja de pagar el Impuesto que corresponde al régimen general del IGV y del Impuesto a la Renta sobre la base de S/. 300).

3.2. Acogimiento a beneficios tributarios o regímenes de determinación de tributos más benéficos.

Mediante el uso de las personalidades jurídicas, una empresa puede atenerse a beneficios tributarios (exoneraciones) o regímenes más benéficos de determinación de tributos cuyos requisitos⁹ no cumpliría si no se hubiese presentado como varios empresarios («atomización»).

Así por ejemplo:

- La empresa 456 S.A. vende lápices y cuadernos. Esta sociedad cumple con todos los requisitos para el goce de los beneficios de la Región de la Selva, salvo con el del 75% de operaciones en la Región, debido a que todos sus cuadernos los vende en Lima. Para no tener problemas, los socios constituyen la empresa 654 S.A. la que se encargará de la producción y comercialización en Lima de los cuadernos. Como puede verse, en este caso, mediante el uso de las formas jurídicas 456 S.A. se ha acogido a los beneficios de la Región de la Selva.
- A, B y C tienen una pequeña fábrica de telas, cuyas ventas son superiores a S/. 30,000. A efecto de reducir el pago de sus tributos, cada uno de los socios se inscribe en el RUC como

⁸. Cabe indicar que en casos tan extremos como éstos, podría considerarse el valor de la operación como no fehaciente, dando lugar al reparo de la SUNAT.

⁹. Usualmente dichos requisitos están dirigidos a un nivel máximo de ingresos y/o patrimonio, o a la realización de la mayoría de las operaciones en un determinado territorio.

un contribuyente distinto, con una empresa unipersonal independiente (atomizan la empresa), declarando cada uno ingresos mensuales inferiores a S/. 12,000, haciendo posible su acogimiento al Régimen Unico Simplificado (RUS), minimizando de esta manera sus obligaciones tributarias.

3.3 Insolvencia de uno de los sujetos del grupo.

Mediante el uso de las personalidades jurídicas, un conjunto de empresarios puede usar la personalidad jurídica de una sociedad como un «casarón», es decir, una estructura jurídica sin patrimonio efectivo con el cual pueda responder por sus deudas, entre ellas, la tributaria.

Una de las formas tradicionales para evitar el pago del impuesto, es que varios sujetos formen dos sociedades, una que explote el negocio (usualmente servicios) que genera las deudas (en este caso, tributarias); y otra que es propietaria de los bienes con los que aquélla realiza el negocio. Mediante esta modalidad, se hace imposible la cobranza de cualquier deuda a la empresa que explota el negocio, debido a que formalmente carecería de patrimonio (división del patrimonio de los socios y de la sociedad).

Así por ejemplo:

Las sociedades A y B pertenecen a los mismos socios. La empresa A presta diversas clases de servicios con un patrimonio que le alquila a B (son propiedad de B), teniendo A la calidad de contribuyente por la deuda que se genera en la prestación de dichos servicios. Luego de un tiempo, de acuerdo a las declaraciones de la A, ésta adeuda S/. 100,000 al Fisco; sin embargo, las cobranzas coactivas de la Administración Tributaria son infructuosas debido a que A no tiene patrimonio que se pueda ejecutar.

3.4 Deducciones de operaciones con matrices del exterior

Teniendo en cuenta que un grupo constituye una unidad económica, al igual que cualquier otra empresa, resulta sumamente cuestionable que una matriz o

cualquier empresa vinculada obtenga utilidades de otro miembro del grupo retirando del campo de aplicación de los impuestos nacionales utilidades libres de impuesto. En tal sentido, somos de opinión que cualquier renta que un sujeto del grupo obtenga de otro (especialmente cuando la matriz domicilia en el exterior) no debe ser considerada como un gasto, sino como una remisión de utilidades¹⁰.

Al respecto, conviene citar dos casos resueltos por los tribunales argentinos:

- En el caso «Parke Davis», una sociedad extranjera participaba en el 95% del capital de una local. Ante esta situación se resolvió que, si bien ambas sociedades se diferenciaban desde el punto de vista del derecho privado, debían ser consideradas como una sola entidad, por lo que el pago de regalías no era más que un retiro disimulado de utilidades sujetas al impuesto a los réditos.
- En el caso «Ford Motor de Argentina», el tribunal resolvió que si la exportadora del exterior y la importadora local se hallaban en situación de matriz y filial, integrando un conjunto económico, las sumas pagadas en concepto de intereses de pago diferido no revisten ese carácter para efecto del Impuesto a los réditos, sino de pago de utilidades.

4. INTERPRETACION ECONOMICA

Al respecto, nos limitaremos a recordar que el origen de la teoría de la interpretación económica se encuentra en los trabajos de Enno Becker, que fructificaron en la Ordenanza Alemana de 1919, la cual establecía que los mismos efectos económicos han de ser tratados del mismo modo por las leyes tributarias, es decir, que si el efecto económico de un acto (capacidad contributiva) era similar al descrito en la hipótesis de la norma tributaria; aunque aquél no se encuentre dentro de su campo de aplicación, surgiría la obligación tributaria.

Cuando hoy se habla de interpretación económica, ésta no supone prescindir del presupuesto de hecho para hacer prevalecer la realidad económica, ni de ampliarlo para incluir dentro del mismo situaciones que la Ley no contempla. Se trata, en palabras de

¹⁰. La Resolución del Tribunal Fiscal N° 18463, del 15 de junio de 1984, para el caso de un Impuesto que gravaba el activo menos las obligaciones con terceros, señaló que las contraídas con entidades vinculadas económicamente no constituían obligaciones con terceros.

Dino Jarach, de «la relevancia del intento práctico o empírico de las partes y la irrelevancia del intento jurídico, cuando éste sea inadecuado para revestir de formas jurídicas la relación económica perseguida o realizada».

En tal sentido, de acuerdo a esta interpretación económica moderna, para subsumir los hechos en la hipótesis de la norma tributaria, se debe atender al significado real de los actos de los contribuyentes, sea la que fuere la denominación con la que se les presente, el disfraz bajo el que se les oculte, o los procedimientos y rodeos empleados. Es decir, se apelará a la realidad subyacente rechazando la aceptación de abstracciones o formas que no sean coincidentes con ella.

Cabe indicar que para aplicar la interpretación económica moderna, no es necesario que exista una intención deliberada de burlar la ley o eludir el tributo; sino el simple hecho de usar formas o estructuras jurídicas que oculten una realidad gravada, es decir, que el fin del principio antielusivo (es decir de la interpretación económica) es el acto de antijuridicidad o incumplimiento de la ley tributaria, y no la mala fe de los contribuyentes.

4.1 Opciones Legislativas

El legislador puede disponer de dos instrumentos para aplicar la interpretación económica moderna ante la elusión fiscal:

- a. Perseguir el fenómeno elusivo mediante normas específicas. El problema es que esta opción se presenta después de que el fenómeno ha asumido proporciones preocupantes, es decir, cuando las operaciones elusivas ya se efectuaron y, por lo tanto, el daño al fisco ya se produjo.

- b. Aplicación de una norma genérica antielusiva, a fin que la Administración la aplique en todos los casos en que exista el ocultamiento de un acto gravado mediante formas o actos jurídicos.

Se considera que una opción mixta es la mejor, debido a que si bien se pueden aplicar genéricamente los principios antielusivos, se individualizaría los principales casos de elusión.

4.2 Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario

Como se desprende de lo indicado, el segundo párrafo de esta norma recoge el concepto de interpretación económica moderna, como una medida antielusiva genérica. Cabe indicar que, a diferencia de los métodos de interpretación de las normas jurídicas, éste es un método de calificación de los hechos, cuya aplicación resulta ahora imperativa.

En relación a esta norma, debe tenerse presente que la Ley N° 26663 modificó el texto del artículo aprobado por el Decreto Legislativo N° 816¹¹. Al respecto, por cuestión de espacio y a riesgo de parecer ligeros en nuestra afirmación, nos limitaremos a señalar que la Ley modificatoria, independientemente

de la intención que haya motivado su aprobación, no altera el alcance del texto inicial de la norma en mención, debido a que el texto vigente supone la prevalencia de la realidad económica frente a las posibles formas jurídicas que se hayan utilizado.

5. TEORIA DEL DISREGARD

En lo que a la doctrina se refiere, la «personalidad jurídica» de una sociedad era aceptada como una cualidad invulnerable que sólo podía ser atacada

¹¹. El texto original disponía lo siguiente:

«Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real.»

El texto subrayado fue eliminado por el artículo 1° de la citada Ley.

sobre la base de la «nulidad» de la sociedad; esta «invulnerabilidad» comenzó a resquebrajarse mediante la doctrina estadounidense del «*disregard*»¹².

«*To disregard the legal entity*», «*to pierce the corporate veil*» o «allanar la personalidad jurídica» significa prescindir de la limitación de la responsabilidad que tradicionalmente se conceptúa implícita en una sociedad por acciones. Para la doctrina, la limitación de responsabilidad otorgada por el orden jurídico como resultado del cumplimiento de las formalidades y los procedimientos de constitución de una sociedad por acciones no es absoluta, sino que está condicionada al cumplimiento de una actuación determinada. Es decir, se entiende la responsabilidad de la controlante por el pasivo de una subsidiaria insolvente, siempre que la segunda haya sido una simple «instrumentalidad» de la primera¹³.

Esta doctrina surge como respuesta a diferentes situaciones que se presentaron en la realidad, tales como el uso de la personalidad jurídica de corporaciones (sociedades) para eludir prohibiciones legales o contractuales, gozar indebidamente de beneficios específicos o regímenes de excepción, entre otros. El campo crítico de aplicación es el de la llamada «*great hour*»: el momento de la insolvencia.

Como consecuencia de la actuación impropia de la persona societaria:

- a. la sociedad no será considerada como persona distinta de sus socios controlantes en las relaciones con terceros;
- b. los bienes pertenecientes a la sociedad se considerarán pertenecientes a sus socios controlantes;
- c. los socios controlantes estarán obligados a satisfacer las deudas de la sociedad.

Teniendo en cuenta lo expuesto en relación a la interpretación económica y a la teoría del *disregard*, consideramos que es posible afirmar que en materia tributaria¹⁴ la teoría del *disregard* constituye la aplicación de la interpretación económica al específico caso de los grupos económicos.

6. NORMATIVIDAD TRIBUTARIA

6.1 Complejidad del tema

Antes de indicar los que consideramos deben ser los objetivos de las normas tributarias sobre la materia, señalaremos que el tema de los grupos económicos es sumamente complejo, especialmente por lo siguiente:

- a. existencia de medios de ejercer la dirección conjunta distintos al control establecido mediante la posesión de capital accionario;
- b. acelerada internacionalización de las relaciones económicas y del proceso de concentración de capitales;
- c. un celo excesivo en la normatividad de estas figuras, podría desalentar su formación, y de esta manera la inversión privada que se canaliza a través de ellas; mientras que una falta de regulación adecuada supondría el uso generalizado de los grupos económicos como formas elusivas del pago de tributos.

6.2 Objetivos de la Norma Tributaria

Los posibles temas que consideramos deberán normarse y/o tenerse en cuenta para la aplicación

¹². En el derecho europeo, se han elaborado doctrinas similares como las que consideran lo siguiente:

- se ha constituido una sociedad de hecho entre las sociedades implicadas, en virtud de la cual todos los participantes resultaban solidariamente obligados frente a terceros;
- «doctrina de la apariencia» por la que se declara común la responsabilidad a dos sociedades que se han presentado a la vista de terceros como una sola;
- «transparencia fiscal», que considera a la persona jurídica sociedad como algo transparente y que permite prescindir de ella como sujeto de obligaciones tributarias para incidir sobre las personas físicas que la integran;
- «teoría del órgano», según la cual cuando existe dependencia financiera, organizativa o económica, se considera que la entidad dominada es un órgano de la dominante, con la cual se integra en un solo ente orgánico.

¹³. De acuerdo a los casos recogidos por Sergio Le Pera en su libro «Cuestiones de Derecho Comercial Moderno» (pp. 139-142), la jurisprudencia norteamericana ha establecido circunstancias que evidencian la existencia de «instrumentalidad», tales como la propiedad de la totalidad o de la mayoría del capital de la subsidiaria, suficiencia o insuficiencia del capital de las subsidiarias tomando como medida el capital de otras empresas competitivas normales, financiamiento de la subsidiaria por la controlante (paga sus salarios, deudas, etc.), existencia de un directorio, funcionario y empleados comunes, tipos de negocios de cada una de ellas, que la subsidiaria no tenga actividades de importancia excepto con su controlante, la controlante utiliza los bienes de la subsidiaria como si fueran propios.

¹⁴. La teoría del *disregard* se aplica a ramas del Derecho, distintas a la tributaria

de las normas vigentes, en relación a los grupos o conjuntos económicos¹⁵, son los siguientes:

a. Proteger los intereses del fisco frente a las manipulaciones de la personalidad jurídica que se haga en los conjuntos económicos. En tal sentido debe normarse lo siguiente:

a.1 Las operaciones que realicen los empresarios conformantes de un grupo económico deben ser consideradas al valor en que se produciría bajo condiciones de mercado usuales (podría tomarse el valor de operaciones con terceros, o de tasación, según sea el caso).

a.2 A efecto del goce de beneficios tributarios o la incorporación dentro de regímenes especiales de tributación (más simples y/o baratos) los requisitos exigidos por las normas pertinentes deben verificarse tomando a todos los miembros del grupo como un solo individuo¹⁶.

a.3 Cuando se utilice de manera instrumental la personalidad jurídica de los empresarios que forman parte del grupo, y éstos sean incapaces de asumir las deudas tributarias adquiridas, los socios o las otras empresas conformantes del grupo deberán responder por dichas deudas¹⁷.

Cabe indicar que, desde nuestro punto de vista, éste no es un caso de responsabilidad solidaria¹⁸ que requiere ser plasmado en una ley expresa, como se puede haber indicado en algún momento. Sin embargo, la configuración de la instrumentalidad, tanto en la jurisprudencia como en una eventual norma legal, debe ser sumamente cuidadosa, debido a que un exceso en la aplicación de este supuesto, supondría la violación de derechos constitucionales.

a.4 Para deducir los pagos que un empresario domiciliado hace a su matriz o a una empresa del grupo económico, cuando estos últimos sean sujetos no domiciliados, debe tenerse presente que se trata de un mismo sujeto. En tal sentido, una opción podría ser no aceptar que la deducciones que hace la filial reduzcan el impuesto por debajo de lo que pagaría una sucursal por la misma renta o patrimonio.

b. Atribuir a estos «Grupos Económicos» obligaciones formales adicionales que permitan a la Administración Tributaria ejercer un mejor control sobre los mismos (Consolidación de Estados Financieros para saber cuánto pagaría el grupo si fuera un sujeto del Impuesto, comunicaciones de las relaciones existentes entre las empresas del grupo, etc).

c. Darles el tratamiento de un sujeto con capacidad tributaria. Este es un tema distinto al que estamos analizando en el presente trabajo, sin embargo, a modo de referencia, cabe indicar que el modelo de Código Tributario para América Latina (OEA y BID) en el numeral 3 de su artículo 24^o, considera como contribuyentes: a «las entidades o colectividades que constituyen una unidad económica, y que dispongan de patrimonio y autonomía funcional».

6.3 Legislación Peruana

La normatividad tributaria peruana ha establecido una norma antielusiva genérica en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, la cual hemos comentado brevemente.

15. Uno de los temas más difíciles a regular es la configuración legal de un grupo o conjunto económico, la misma que debe ser lo suficientemente amplia para abarcar las nuevas modalidades que se vayan introduciendo en la práctica, sin llegar a abarcar supuestos desalentadores para la inversión.

16. Cabe indicar que el artículo 3° del Reglamento del Régimen Especial del Impuesto a la Renta señala que los contribuyentes que tengan más de un negocio unipersonal deberán considerar globalmente el conjunto de ingresos y activos. Si bien las empresas unipersonales no tienen personalidad jurídica, tal como se ha indicado anteriormente, señalaremos que el uso de formas jurídicas para disfrazar la realidad subyacente no puede originar beneficios que causen perjuicios a terceros, en este caso al fisco.

17. El numeral 7.3 de la Ordenanza Tributaria Alemana, en lo que se refiere a la responsabilidad en los casos de grupos de sociedad señala que «la sociedad perteneciente a un grupo responderá de aquellos impuestos del ente dominante para los que sea relevante la existencia entre ambos de la relación de dependencia. A los impuestos se equiparán los derechos a la devolución de reembolsos de impuestos.»

18. Teniendo en cuenta que de acuerdo a la interpretación económica se atiende a la realidad subyacente a las formas jurídicas, no se está cobrando a un sujeto distinto, por lo que no podría señalarse que estamos ante la «responsabilidad solidaria» de un sujeto diferente.

En lo que respecta a los grupos económicos, en materia tributaria, la legislación peruana, ha establecido muy tímidamente y de manera desorganizada, normas relacionadas con el valor de las operaciones entre empresas vinculadas¹⁹, a saber:

a. Impuesto a la Renta

a.1 El numeral 4 del artículo 31° de la Ley, incorporado por el Decreto Legislativo N° 810, dispone que el valor de mercado de las transacciones entre empresas vinculadas económicamente, para efecto de lo dispuesto en los artículos 31° y 32° (transferencia de propiedad, retiros y operaciones por cuenta o a favor de los socios), será el que normalmente se obtiene en las operaciones que la empresa realiza con terceros no vinculados, en condiciones iguales o similares. Respecto a esta norma, cabe indicar que si bien se ha usado un término genérico como transacción (podría abarcar bienes y servicios), su aplicación se restringiría a los supuestos normados en los artículos citados.

a.2 El tercer párrafo del artículo 41° de la Ley señala que no integrarán el valor depreciable de los bienes adquiridos, las comisiones reconocidas a entidades que integran el mismo conjunto económico, salvo que se pruebe la prestación del servicio - probanza difícil y de apreciación subjetiva - y la comisión no exceda de la que usualmente se hubiera reconocido a terceros no vinculados al adquirente.

a.3 El inciso e) del artículo 56° de la Ley dispone que a los intereses que abonen al exterior las empresas privadas del país por créditos concedidos por una empresa del exterior con la cual se encuentre vinculada económicamente, con excepción del caso indicado en el inciso b) del dicho artículo²⁰, se les aplicará una alícuota equivalente al 30%.

a.4 El artículo 24° del Decreto Supremo N° 122-94-EF, señala que se entiende que existe vinculación económica, para los casos previstos en los artículos 41° y 56° de la Ley, cuando la empresa del exte-

rior posea, directa o indirectamente, más del 30% del capital social de la empresa domiciliada en el país o se dé la situación inversa.

En relación a lo dispuesto en esta norma reglamentaria, señalaremos, en primer lugar, que se limita a un supuesto de control interno, lo que consideramos insuficiente; y, por otro lado, se refiere únicamente a los casos contenidos en los artículos 41° y 56° de la Ley, no siendo claro si se aplicaría al del artículo 31°, debido a que el mismo no está referido únicamente a operaciones entre empresas vinculadas domiciliadas y no domiciliadas.

b. Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo

b.1 El inciso d) del artículo 1° del Decreto Legislativo N° 821, Ley del IGV e ISC, ha extendido el supuesto gravado de la primera venta de bien inmueble que realicen los constructores de los mismos, a la cadena de transferencias a empresas vinculadas hasta la que se realice a un sujeto no vinculado, en la medida que las mismas se realicen a un precio inferior al de mercado.

b.2 El artículo 42° de la Ley establece que cuando el valor de las operaciones entre empresas vinculadas se aparte «notoriamente» del valor de operaciones similares realizadas con terceros no vinculados, las mismas se considerarán realizadas a dicho valor.

b.3 En lo referente al ISC, se establece lo siguiente:

- Se define qué se entiende por empresas vinculadas económicamente, considerando no sólo las relaciones de capital (grupos participacionales y personales) - participación en un 30% del capital -, sino también las relaciones negociales (el numeral 2 del artículo 12° del D.S. N° 029-94-EF contempla el caso del productor o importador que venda el 50% o más de su producción o importación a una misma empresa o empresas vinculadas).

¹⁹. Cabe indicar que ciertos autores, así como algunas legislaciones, diferencian la vinculación económica de los grupos económicos, concibiéndola como cualquier tipo de nexo, ligamen o relación entre dos operadores económicos, capaz de determinar que las contrataciones que entre ellos se celebren, se aparten del patrón de normalidad que regirían en el mercado.

La vinculación, de acuerdo a Otaegui se regula, entre otras razones, para salvaguardar la claridad de los estados contables que podrían inducir a conclusiones erróneas si no reflejaran la existencia de operaciones con sociedades vinculadas.

²⁰. Es el caso de los intereses que abonen al exterior las empresas bancarias y financieras establecidas en el Perú, como resultado de la utilización en el país de líneas de crédito del exterior.

- De manera similar a lo que ocurre con la primera venta de inmuebles, se grava la transferencia hecha por las empresas vinculadas al productor que hubieran adquirido los bienes que grava este impuesto a un precio sea inferior al de operaciones con terceros. DVS