



UNIVERSIDAD
DE PIURA

FACULTAD DE DERECHO

**El procedimiento de disolución, liquidación y extinción de
sociedades como mecanismo de elusión y su
desnaturalización como legítimo derecho del deudor
tributario**

Tesis para optar el Título de
Abogado

Fernando Alfredo Torres García

**Asesor(es):
Mgtr. Percy Orlando Mogollón Pacherre**

Piura, octubre de 2021



Aprobación

Tesis titulada “El procedimiento de disolución, liquidación y extinción de sociedades como mecanismo de elusión y su desnaturalización como legítimo derecho del deudor tributario”, presentada por el Bachiller Fernando Alfredo Torres García en cumplimiento a los requisitos para optar el Título de Abogado fue aprobada por el director de tesis Mgtr. Percy Orlando Mogollón Pacherre.



Mgtr. Percy Orlando Mogollón Pacherre

Director de Tesis





Dedicatoria

A Dios; a mi madre Julissa, a mi esposa María Joret,
a mi padre Fernando, a mis abuelos Aris y Flor, a mis
hermanas Sharon y María Fernanda; por ser mi
impulso por darlo todo.





Agradecimientos:

Mi mayor consideración, estima y agradecimiento al Mgtr. Percy Orlando Mogollón Pacherre; por el apoyo brindado en la elaboración de este trabajo y, principalmente, por ser un gran maestro y amigo.





Resumen

La presente tesis busca realizar un análisis crítico de la normatividad societaria-registral en materia de disolución, liquidación y extinción de sociedades a la luz de la normativa tributaria con la finalidad de corroborar la aplicación de lo dispuesto por la cláusula anti-elusiva contenida en la norma XVI del Código Tributario y determinar si dentro de dicha normativa son plausibles supuestos donde pueda verse desnaturalizada la figura de la disolución, liquidación y extinción con la finalidad de eludir el pago de la obligación tributaria.

Se trata de una investigación de tipo documental, que comporta análisis de contenidos, desde el nivel conceptual hasta el proceso de razonamiento y argumentación.

La presente investigación se divide en cuatro partes. La primera parte referida al estudio del fenómeno de la elusión tributaria y su regulación nacional. La segunda parte está referida al estudio de las instituciones societarias, específicamente del procedimiento de disolución, liquidación y extinción. La tercera parte está enfocada al estudio de la desnaturalización de la institución jurídica de la disolución, liquidación y extinción en materia societaria con finalidades elusivas. La última parte del trabajo se centra en las medidas de solución adoptadas ante la problemática planteada.

La presente investigación concluye que, si bien existe un legítimo derecho del empresario en ejercitar su derecho a la disolución, liquidación y extinción de la sociedad, la aplicación de dicha figura jurídica, en determinados casos, puede ser utilizado como un medio elusivo de la obligación tributaria.

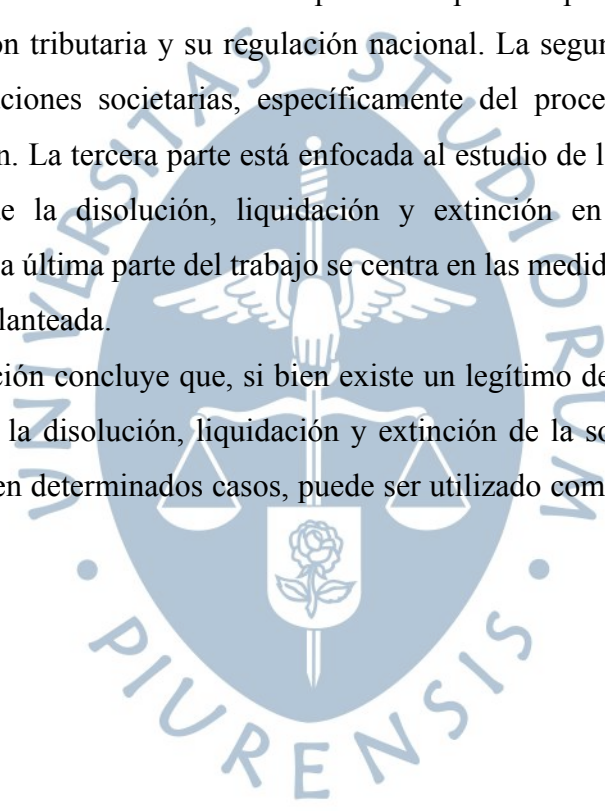




Tabla de contenido

Introducción.....	13
Capítulo 1 Elusión Tributaria.....	17
1.1 Concepto	17
1.2 Elusión y evasión tributaria	18
1.3 Regulación	20
1.3.1 Regulación en el ordenamiento jurídico nacional	20
1.3.2 Regulación en ordenamientos jurídicos extranjeros.....	21
1.4 La Fiscalización de prácticas elusivas	24
1.4.1 La Fiscalización de prácticas elusivas como facultad de la Administración Tributaria.....	24
Capítulo 2 La disolución, liquidación y extinción de sociedades	27
2.1 Sociedad Mercantil.....	27
2.1.1 Concepto.....	27
2.1.2 Regulación.....	28
2.2 La libertad de empresa como derecho constitucional.....	29
2.3 Disolución, liquidación y extinción de sociedades mercantiles	32
2.3.1 Conceptos.....	32
2.3.2 Regulación.....	35
Capítulo 3 La desnaturalización de la disolución, liquidación y extinción de sociedades como supuesto elusivo de la obligación tributaria.....	43
3.1 La desnaturalización del procedimiento de Disolución, Liquidación y Extinción	43
3.1.1 La desnaturalización del procedimiento de Disolución, Liquidación y Extinción como manifestación de la libertad de empresa.....	43
3.1.2 Desnaturalización del procedimiento de disolución, liquidación y extinción empresarial en una práctica elusiva.....	45
3.2 El control posterior de la liquidación de sociedades.....	48
3.2.1 Responsabilidad Civil de los socios y liquidadores como garantía del acreedor tributario	48
3.2.2 Responsabilidad solidaria de los directores y gerentes en los supuestos elusivos.....	50

3.3	La extinción como fenecimiento de la persona jurídica	52
3.3.1	La incobrabilidad de las obligaciones de las personas jurídicas extintas.....	52
3.3.2	La extinción de la obligación tributaria por cobranza dudosa ante su incobrabilidad.....	53

Capítulo 4 Mecanismos de control ante la desnaturalización del procedimiento de disolución, liquidación y extinción de sociedades..... 55

4.1	Interconexión de las bases de datos de SUNARP y SUNAT	55
4.2	Ampliación de la responsabilidad solidaria a los socios de la sociedad fenecida	56
4.3	Sanción legal para ex socios y liquidadores de sociedades extintas inmersas en prácticas elusivas	57

Conclusiones	59
---------------------------	-----------

Lista de referencias	61
-----------------------------------	-----------



Introducción

La recaudación fiscal es una de las más complejas facultades de la Administración Tributaria; no obstante, es de significativa importancia para el Perú porque garantiza y justifica la existencia del Fisco con el fin de recaudar los ingresos tributarios que deben ingresar al Tesoro Público para el financiamiento del presupuesto nacional y, por ende, para obtener los recursos indispensables para solventar las necesidades de la sociedad.

El sustento jurídico de dicha recaudación se encuentra determinado en las disposiciones del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado (TUO, en adelante) fue aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF (Publicado en El Peruano el 18 de julio del 2012), en el cual han quedado establecidos los principios generales, especialmente los que corresponden al Derecho Tributario; las instituciones que se encuentran relacionadas en la recaudación tributaria, los procedimientos que debe desarrollar el ente recaudador (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria -En adelante SUNAT-) y las normas del ordenamiento jurídico-tributario, que regulan las relaciones entre esta entidad y quienes deben cumplir las obligaciones tributarias (contribuyentes), por estar sometidos a este ordenamiento jurídico.

La SUNAT cuenta con una serie de garantías, facultades, potestades y prerrogativas establecidas en el TUO que le permiten hacer un seguimiento efectivo para verificar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias; por ejemplo, tiene la facultad de imponer sanciones y recurrir a la vía judicial para impugnar resoluciones del Tribunal Fiscal que le resulten desfavorables y, por ende, al Estado mismo.

Sin embargo, los contribuyentes no siempre cumplen sus obligaciones y suelen procurarse y ejecutar diversos actos, estrategias y actos indebidos, inclusive incurriendo en acciones delictivas como la defraudación tributaria, para obtener provecho a su favor o a favor de un tercero utilizando, para ello la astucia, el engaño, ardid y cualquier otra forma que les permita evitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias o minimizarlas, dejando de pagar el total o parte del tributo al que se encuentran obligados. Esto último, constituye una realidad evidenciada por las frecuentes denuncias y procesos que se encuentran en la *praxis* tributaria.

Algunos de dichos artificios que utilizan los deudores tributarios para incumplir sus obligaciones es la **economía de opción** (que implica la planificación y el desarrollo de actividades empresariales destinadas a la optimización de recursos mediante la disminución del pago de impuestos, pero sin que tal accionar conlleve el quebrantamiento total y manifiesto de la buena fe).

Otra de las formas de incumplimiento o defraudación es la elusión tributaria, que comprende una serie de artificios jurídicos que algunos contribuyentes realizan en sus actividades económicas, aprovechándose de algunos vacíos legales o deficiencias normativas, y revistiéndolas de una legalidad formal y aparente, pero que, realmente, constituyen una irregularidad dado que se ejecutan con la intención de disminuir la cuantía de sus obligaciones tributarias o -en casos más graves- evitar la generación de los adeudos tributarios.

La norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario (incorporada por el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1121), establece la facultad de la SUNAT para efectuar el control de las prácticas que podrían ser constitutivas de elusión y/o destinadas a lograrla; facultad que puede ejercer sobre “los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.” Esta norma fue complementada mediante la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1422 (2018), estableciendo que la SUNAT puede tomar en cuenta diversos criterios como la envergadura de las empresas, sus niveles de ingresos y los montos de sus transacciones. Así, con esta norma se procura evitar que los empresarios se aprovechen de los vacíos legales ocasionando perjuicio al Estado y, de ser el caso, la autoridad tributaria pueda efectuar las verificaciones correspondientes y sancionar la incurrancia en esta irregularidad, sin perjuicio de ejecutar la cobranza del tributo que se intentó eludir.

Sin embargo y pese a esta facultad de la autoridad tributaria (que fue disminuida significativamente en su aplicabilidad integral por la suspensión que estuvo vigente hasta el 2019, en que el MEF estableció los parámetros de fondo y forma necesarios¹), y los engorrosos y lentos procedimientos para su respectiva aplicación; de allí que resulta necesario y conveniente analizar la aplicabilidad de dicha norma, especialmente en cuanto al supuesto -recurrente, pero poco estudiado- de extinción e incobrabilidad de la deuda tributaria por elusión tributaria en los procedimientos de disolución, liquidación y extinción de las personas jurídicas; comprendiendo, además, los alcances normativos relativos a la calificación registral en lo concerniente a la detección de un supuesto elusivo; aspecto que sustenta suficientemente la conveniencia del presente trabajo de investigación

Con esta mira es que se formuló el siguiente problema de investigación: ¿En qué circunstancias el procedimiento de disolución, liquidación y extinción de sociedades se convierte en un mecanismo de elusión tributaria y de desnaturalización del derecho del deudor

¹ Suspensión establecida por el Artículo 8 de la Ley N° 30230 y dejada sin efecto por haberse cumplido con la expedición de los parámetros de fondo y forma en el Decreto Supremo N° 145-2019-EF.

tributario, como persona jurídica, para dar por finalizado su pacto social, ejerciendo su derecho a la libertad de empresa?

Para el esclarecimiento del problema de investigación se ha analizado la realidad doctrinaria y normativa de la elusión tributaria en el ámbito nacional (primer capítulo), comparando su regulación con la establecida en la legislación de otros países. También se ha desarrollado, en forma más específica, la disolución, liquidación y extinción de las sociedades mercantiles, enfatizando en la conceptualización de la sociedad mercantil, así como en su regulación registral, y en el análisis de la libertad asociativa como derecho fundamental.

El análisis de la desnaturalización de la disolución, liquidación y extinción de las sociedades como supuesto elusivo de la obligación tributaria, es otra parte significativa de la presente investigación; este tema ha sido desarrollado con la finalidad de comprender e informar cómo es que proceden las empresas durante el desarrollo de estas etapas para posibilitar algún artificio elusivo de la deuda tributaria generada.

Finalmente se ha efectuado el análisis de la normatividad relativa al control administrativo de las prácticas elusivas en los mencionados procedimientos -disolución, liquidación y extinción de sociedades-, así como de los mecanismos represivos que puede aplicar la SUNAT, no solo conforme a sus facultades sino también a la posibilidad de apoyo que podrían recibir de otras entidades de la Administración Pública para detectar la aplicación de esta práctica elusiva.

Los resultados de los análisis efectuados han posibilitado el planteamiento de algunas propuestas de medidas disuasivas y de acciones represivas para evitar y/o sancionar las prácticas elusivas que podrían ejecutar las empresas en el marco de la disolución, liquidación y extinción de sociedades.



Capítulo 1

Elusión Tributaria

1.1 Concepto

La elusión tributaria es un conjunto de actos o procedimientos que están liberados de impuestos y que ejecutan los empresarios, utilizando artificios o aprovechando deficiencias normativas o vacíos legales para no pagar o disminuir los montos de posibles deudas tributarias (Gallo, 1999). Es una tendencia que se viene desarrollando y acrecentando en las últimas décadas, por iniciativa y acción propia de los contribuyentes, quienes suscriben contratos atípicos y se aprovechan de las deficiencias o de los vacíos del ordenamiento jurídico nacional, interpretando y/o aplicando la norma con el propósito de evitar el tributo o de lograr una carga menos gravosa (Tarsitano, 2014) .

En ese sentido, la elusión tributaria implica un indebido aprovechamiento de los vacíos normativos o de deficiencias interpretativas y/o de aplicación técnica por parte del contribuyente; este suele valerse de diversos elementos, actos, fórmulas negociales o instrumentos artificiosos o impropios, pero no ilícitos, con el fin de no pagar impuestos o de disminuir significativamente la carga tributaria.

Bravo (2018) refiere que existen diversas posturas respecto a lo que es la elusión tributaria; por ejemplo, hay quienes la asimilan a procedimientos dirigidos al ahorro obtenido como consecuencia de la economía de opción y quienes la estiman como producto de la gestión de negocios anómalos como ser, entre otros, el fraude de la ley (vulneración de una norma jurídica al amparo de otra norma o disposición legal) y la simulación (acto realmente intencionado bajo la apariencia de otro con una falsa o ficticia intención). Asimismo, precisa que, desde una interpretación sistemática, la elusión tributaria se inclina más hacia la realización de actos anómalos para la obtención de una disminución de la carga tributaria, demarcando una objetiva distancia conceptual y pragmática con la economía de opción.

Hay, pues, quienes confunden la elusión tributaria con la economía de opción, lo cual es erróneo, dado que esta comprende la planificación de políticas empresariales para desarrollar actividades propias de su negocio bajo una perspectiva de reducir legalmente el monto de los tributos, pero ajustándose estrictamente a las normas legales, interpretándolas y aplicándolas debidamente; en tanto que la elusión se produce cuando el empresario interpreta y aplica las normas legales según su conveniencia y específicamente con la intención de aprovechar la confusa redacción del dispositivo normativo o el vacío legal, para no pagar o disminuir los tributos.

En el plano práctico, es complicado diferenciar un supuesto de elusión tributaria de la aplicación de políticas de economía de opción. Conforme a un estricto criterio analítico, ninguno de los dos supuestos se sustenta en la ilegalidad o quebrantamiento de la normatividad. Sin embargo, la elusión busca premeditadamente valerse de deficiencias, vacíos normativos o artilugios jurídicos para poder evitar o extinguir la deuda tributaria, mientras que la economía de opción procura efectuar una lícita y adecuada planificación estratégica con el fin de disminuir la carga fiscal.

Ante la gran cantidad de actos elusivos que han sido detectados por la SUNAT, el Estado Peruano ha emitido una serie de normas anti elusivas con el fin de evitar que las acciones elusivas se sigan produciendo y, en caso de concretarse y detectarse, los empresarios que las hayan ejecutado sean severamente sancionados, teniendo en cuenta los efectos generados por esta irregular práctica desde el momento mismo en que se produjo el hecho elusivo y se evitó el nacimiento de la obligación tributaria o se generó un menor monto del tributo; sanción que consistirá en exigirle el pago del íntegro del tributo eludido más los intereses devengados y gastos administrativos que se tuvo para su detección y para su cobranza.

Un ejemplo cabal de estas normas, está dado por la ya mencionada Norma XVI (segundo párrafo)² del Título Preliminar del TUO; dispositivo que contiene la esencia de la represión de la elusión tributaria y que fue complementado con la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1422 (2018), al establecer que, para la detección y sanción de la elusión tributaria, la SUNAT puede tomar en cuenta diversos criterios como la envergadura de las empresas, sus niveles de ingresos y los montos de sus transacciones.

1.2 Elusión y evasión tributaria

Elusión tributaria y evasión tributaria son dos conceptos trascendentales en la doctrina tributaria moderna y en la normatividad tributaria a nivel nacional e internacional, debido al grado de control que el Estado debe ejercer sobre su aplicación, con intervención de los operadores o fiscalizadores tributarios. Tal como se analizó en el apartado anterior, la elusión tributaria comprende prácticas sustentadas en mecanismos artificiosos o impropios cuyo efecto es obtener una ventaja económica de naturaleza tributaria.

Según Mena, Rodríguez, y Rubio (2008), la elusión se define como la eliminación o la disminución de un determinado monto tributario producido por quienes están jurídicamente

² “En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - 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.” Norma incorporada por el Artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1121.

obligados a pagarlo y que la concretan mediante conductas y hechos violatorios de las normas legales.

En un ámbito meramente semántico (no necesariamente tributario), se puede entender a la elusión como una acción consistente en evadir o evitar algo; palabras que dentro del idioma castellano podrían asimilarse (Bravo, 2018). No obstante, este criterio semántico, dentro del ámbito de la materia tributaria la elusión sí puede diferenciarse de la evasión; para lo cual existen diversos criterios dirigidos a su esclarecimiento: doctrinarios, normativos, comparativos (legislación comparada).

En tanto que la evasión tributaria se produce cuando el obligado a contribuir deja de hacerlo o cumple con su obligación de manera parcial, ocasionando perjuicio económico al Estado; es decir, cuando hay incumplimiento o el cumplimiento no se da en la medida que las normas legales lo establecen, sin que para ello se tenga en consideración los actos o los medios de los que el empresario se pueda haber valido para realizar la acción evasiva.

Lapinell define a la evasión tributaria como un menoscabo del monto del tributo, para lo cual el obligado, contribuyente, incurre en comportamientos fraudulentos o incumplimientos totales o parciales, que le permiten abonarlo en montos diferentes a su real dimensión cuantitativa o no efectuarlo (incumplimiento total); obteniendo, de esta forma, beneficios indebidos en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias (Lapinell, 2008)

Colmenárez (2016) sostiene que la evasión fiscal, desde su existencia, siempre ha sido objeto de preocupación para los entes encargados de la recaudación de los tributos, ya que pese al esmero de los estados para evitar la evasión, desarrollando y consolidando un moderno Sistema Tributario Internacional, los empresarios, pequeños, medianos y/o de gran nivel económico, progresivamente han creado y/o perfeccionado actos, hechos y procedimientos destinados a evadir las antiguas y las nuevas normas y estrategias anti elusivas, manejando irregularmente los estados financieros de sus empresas y afectando fuertemente la economía de sus naciones y de la población.

En tanto que Quintanilla; respecto a la evasión tributaria, manifiesta que constituye un fin y que para lograrlo el interesado utiliza todos los medios o métodos para la ejecución de los actos dolosos que le permitirán el no pago o la disminución de la obligación tributaria; ejecutados dichos actos se habrá concretado la infracción tipificada como evasión fiscal, aunque “existe un caso mayor, el de la defraudación tributaria, tipificada por la Ley” (2014, p. 43). Además, indica que “(...) la elusión es un concepto diferente. Es aquella acción que, sin infringir las disposiciones legales, busca evitar el pago de tributos mediante la utilización de figuras legales atípicas” (Quintanilla, 2014, p. 44).

El criterio de la sujeción a la legalidad de la medida es el adoptado por la normativa tributaria nacional a efectos de dilucidar el límite entre la elusión tributaria- entendida como un conjunto de hechos impropios que se encuentran dentro del marco normativo para obtener una ventaja tributaria- y la evasión tributaria -entendida como el conjunto de hechos o actos dolosos con la finalidad de defraudar la norma tributaria-. Así, uno de los criterios adoptados por la doctrina para distinguir si existe o no elusión es el aplicado para verificar si los actos empresariales se sujetan o no a la legalidad de la medida que generó el beneficio o el ahorro tributario.

1.3 Regulación

1.3.1 Regulación en el ordenamiento jurídico nacional

El TUO contiene la normatividad general de la tributación en el Perú; y es aplicable a cualquier relación jurídica tributaria o a cualquier hecho o acto jurídico con incidencia tributaria, sin perjuicio de las normas penales derivadas de asuntos tributarios como la contenidas en la Ley Penal Tributaria (Decreto Legislativo N° 813). Más concretamente, la elusión tributaria está definida y regulada en la Norma XVI del Título Preliminar del TUO y no solamente en el plano doctrinal³.

Como es de apreciarse, el primer párrafo de la citada norma hace referencia a la interpretación de los hechos jurídicos de naturaleza tributaria. En el segundo párrafo desarrolla la facultad de fiscalización que tiene la SUNAT para detectar y reprimir los efectos de la deuda tributaria eludida, la disminución indebida del importe de saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, entre otros. En tanto que es en el tercer párrafo donde se precisa cuándo y bajo qué

³ Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. En caso de que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – 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. La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso. Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso. En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.

circunstancias se ha de tener por constituida la elusión fiscal y calificar un acto como elusivo para posibilitar a la SUNAT ejercer la facultad acotada.

La facultad de la SUNAT de aplicar la Norma XVI (anti-elusiva) fue suspendida (*vacatio legis*) por mandato del Art. 8 de la Ley 30230⁴, “exceptuándose lo dispuesto en su primer y último párrafos, respecto a los actos, hechos y situaciones anteriores a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121”⁵, y hasta que el Poder Ejecutivo establezca los parámetros de fondo y forma que se encuentran dentro de su ámbito de aplicación. Lo que se cumplió con la expedición del Decreto Supremo N° 145-2019-EF, dando cese a la suspensión de la mencionada aplicación e incorporando⁶ el literal j) al artículo I del Título Preliminar del Reglamento del procedimiento de fiscalización de la SUNAT⁷, para establecer taxativamente como definición de Norma anti-elusiva a la contenida en los párrafos segundo al quinto de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

1.3.2 Regulación en ordenamientos jurídicos extranjeros

La actividad elusiva constituye una problemática que, bajo el marco del Derecho Tributario, diversas denominaciones y, en algunos casos, bajo criterios o requisitos, coincidentes o no con los emanados a través de la normatividad peruana, ha sido materia de regulación en diversos países del mundo.

Por ejemplo, en el ordenamiento jurídico español se tuvo como precedente a la Ley 230/1963 expedida el 28 de diciembre de 1963 que estableció el denominado “fraude de ley”, en su artículo 24⁸ y que actualmente ha sido precisado como “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, conforme a lo establecido en el artículo 15 de la vigente nueva Ley General Tributaria: Ley 58/2003, del 17 de diciembre del 2003.

En esta última norma se precisa que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando, utilizando determinados actos o negocios específicamente establecidos, se disminuya la base tributaria o se evite total o parcialmente que el hecho imponible se concrete,

⁴ Ley que establece medidas tributarias, simplificación de procedimientos y permisos para la promoción y dinamización de la inversión en el país. Publicada el 12 de Julio del 2014.

⁵ Modificó el TUO.

⁶ Mediante su Disposición Complementaria Modificatoria Única.

⁷ Aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF.

⁸ **Uno.** Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado. **Dos.** Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos. **Tres.** En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.

o se disminuya la base o la deuda tributaria. Para que se configure tal conflicto, dichos actos o negocios deben concurrir bajo las circunstancias que también son establecidas por el mismo artículo: Tal es el caso que, sea individual o en conjunto, sean evidenciados como artificiosos o impropios para lograr el resultado que implique el conflicto aludido. Asimismo, otra circunstancia que podría concurrir para producirlo es que de su aplicación no surtan efectos jurídicos o económicos importantes que sean diferentes al ahorro fiscal y a los efectos que se hubieran logrado con los actos o negocios propios de la actividad empresarial.

Para declarar la existencia del mencionado conflicto, una vez ejecutados los actos o negocios respectivos, previamente la Administración Tributaria debe recibir el informe favorable emanado de la Comisión consultiva, de conformidad con lo regulado en el artículo 159 de la mencionada ley, que establece la obligación de esta Comisión de haber efectuado el debido procedimiento en un plazo máximo de tres meses, con una posible prórroga de un mes, para lo cual debe haber comunicado al supuesto infractor que ha incurrido en los actos o negocios bajo las circunstancias establecidas, concediéndole 5 días de plazo para que pueda presentar sus descargos y pruebas. Dicho informe es inimpugnable, pero es vinculante para la Administración Tributaria, sobre cuyos contenidos evaluará los actos constitutivos de la infracción y efectuará las liquidaciones correspondientes al tributo exigible y eliminando las ventajas fiscales obtenidas por el infractor, incluyendo los intereses moratorios; estos actos, y la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, sí son factibles de impugnación.

Analizando dicho texto normativo, se puede inferir que la cláusula anti-elusiva incorporada a la nueva Ley General Tributaria española ha servido de base al legislador peruano para incorporarla al Código Tributario peruano puesto que los criterios de calificación de los actos elusivos regulados en la normatividad española son prácticamente los mismos que los establecidos en la norma XVI ya comentada.

En cuanto a fraude de ley como mecanismo jurídico, Entrecanales(2014) manifiesta que ha constituido una de las figuras jurídicas más polémicas contenidas en el ordenamiento jurídico tributario de España, pues demuestra la existencia de vacíos normativos tributarios que impiden evitar y/o controlar que se sigan ejecutando prácticas elusivas. Es más, añade que las normas aplicables para evitar el fraude de la ley no resultan de fácil aplicación pues deben concordarse objetivamente con los principios de seguridad jurídica y tipicidad. Criterio similar establecen Falcón y Tella (1995), quienes consideran que esta figura jurídica ha generado mucha controversia en la doctrina tributaria española por considerarse que, para la exigencia de los tributos, se incurriría en aplicación analógica de la ley ya que el fraude de ley no implica la no

realización del hecho imponible sino de un hecho similar o equivalente que obligaría a la aplicación analógica de la ley tributaria defraudada.

En el caso del ordenamiento jurídico chileno, la regulación anti-elusiva es prácticamente nueva, pues data del año 2014, habiéndose concretado con la Ley N° 20.780 del 2014 que modificó el Código Tributario -aprobado mediante Decreto Ley 830- incorporando el artículo 4 ter, por el cual se entiende que se incurre en elusión de los hechos imponibles en los casos de abuso de las formas jurídicas, conforme a la ley tributaria; es decir que, mediante actos o negocios jurídicos se evite, en forma parcial o total, la concreción del hecho gravado; se disminuya la base imponible o la obligación tributaria; o se postergue o difiera el nacimiento de la obligación; siempre y cuando se genere un efecto tributario negativo para las arcas fiscales.

Los hechos imponibles contenidos en la normatividad tributaria no deben ser eludidos abusando de las formas jurídicas existente; de hacerlo, evitando total o parcialmente la concretización del hecho gravado, o disminuyendo la base imponible o la obligación tributaria, o postergando o difiriendo el nacimiento de dicha obligación, se estará incurriendo en abuso en materia tributaria; siempre y cuando la realización de dichos actos o negocios jurídicos, individualmente o en conjunto, generen resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes a favor del contribuyente o de un tercero, distintos de los que sí conllevan obligación tributaria. Ahora bien, si se incurre en el abuso especificado, la obligación tributaria será exigida conforme a los hechos imponibles establecidos en la norma legal (Decreto Ley 830).

Como producto del análisis de esta norma, Matus (2017) opina que el legislador chileno optó por un método casuístico para generar su reforma legislativa eliminando las posibilidades de que el contribuyente evite el nacimiento de la obligación tributaria, la disminuya o la difiera en el tiempo de su nacimiento.

En el ordenamiento jurídico brasilero, esta figura jurídica quedó regulada en la denominada “Ley Complementaria N° 104” de fecha 10 de enero del 2001, mediante la modificación del artículo 116 del Código Tributario Nacional Brasileiro, estableciendo que la autoridad administrativa está facultada para desestimar los actos y/o negocios jurídicos practicados con la finalidad de disimular la generación del hecho imponible, del tributo o la naturaleza de los elementos que constituyen la obligación tributaria; para lo que debe ejecutarse conforme a los procedimientos regulados en la ley ordinaria. Al respecto, Wheiner (2011) considera que esta normatividad regula lo más cercano a una “cláusula general anti-elusiva” evitando que el contribuyente realice negocios jurídicos sin causa o simulados con el fin de lograr ventaja tributaria utilizando medios irregulares.

1.4 La Fiscalización de prácticas elusivas

1.4.1 La Fiscalización de prácticas elusivas como facultad de la Administración Tributaria

La Administración Tributaria, como cualquier otra entidad de la Administración Pública, ostenta determinadas facultades para el ejercicio de sus funciones, así como una serie de prerrogativas y obligaciones inherentes a su función, incluyendo determinados privilegios que posee en forma exclusiva y específica, como lo es el Poder de Autotutela, manifestado en facultades especiales como son la ejecutividad y la ejecutoriedad.

El Poder de Autotutela, según Abruña y Baca, se integra por un cúmulo de potestades, con las que cuenta la entidad recaudadora de los tributos, para exigir el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, conforme a sus derechos y a los efectos de sus actos, aun en contra la voluntad de los destinatarios (Abruña & Baca, 2016, p. 8).

Estas potestades son específicamente las relativas a la ejecutividad y la ejecutoriedad por las cuales puede exigir de forma inmediata el cumplimiento de las obligaciones incumplidas por los contribuyentes, exigencia que puede efectuar “sin necesidad de previa declaración judicial de su legalidad y justificación (ejecutividad o autotutela declarativa) e, incluso, imponerlas con el empleo de la coacción (ejecutoriedad o autotutela ejecutiva)” (p. 8).

Así, pues, la Administración Tributaria cuenta con estas facultades especiales, necesarias y propias de su función y de la naturaleza fiscal de su actividad, para poder cumplir adecuadamente con sus funciones; “por lo cual y a efectos prácticos, debe ejecutar el ius imperium del Estado, entendido este como “un poder legítimo (...), que debe existir y aplicarse en la sociedad en que impera, lo cual parte de un solo concepto, la soberanía estatal; es decir, la capacidad para autorregularse, organizarse (...); pero no de manera absoluta e ilimitada” (Paredes, 2010, p. 242).

Otra importante facultad de la Administración tributaria es la Fiscalización (artículo 62⁹ del TUO). En virtud de la cual, puede y debe supervisar todo lo referido a aspectos sustantivos y/o adjetivos de la obligación tributaria; por lo que, atendiendo a su facultad es de entenderse que esta le permite la potestad de fiscalizar las prácticas anti-elusivas; esto es así, ya que la facultad de fiscalización se caracteriza por implicar la posibilidad de efectuar procedimientos inspectivos de carácter discrecional y de control; su respaldo jurídico está dado en lo dispuesto por la norma XVI del TUO y conforme a los parámetros de fondo y de forma para la aplicación

⁹ “La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar. El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios”.

de la norma anti-elusiva general, establecidos en el Decreto Supremo 145-2019-EF. Por ende, a la SUNAT le corresponde inspeccionar la actividad empresarial de los contribuyentes para verificar si realizan prácticas artificiosas e impropias, que estén dirigidas a reducir la carga fiscal de manera irregular. Sin embargo y pese a ello, Mares (2013) opina que el margen de discrecionalidad otorgado a la Administración Tributaria, es muy amplio, sobre todo si procede a la evaluación de los supuestos de elusión, pues podría vulnerar el principio de seguridad jurídica¹⁰, ya que sería legítima la razonable y fundada duda del contribuyente respecto a la facultad jurídica de la SUNAT para fiscalizar sus actividades, bajo una remota o supuesta posibilidad de que estas se estuvieran ejecutando de forma anti-elusiva.

Si bien se puede afirmar que la fiscalización de prácticas elusivas es una manifestación de la facultad de la Administración Tributaria, conforme a la normatividad acotada; se debe ejercer sin sobrepasar las prerrogativas, garantías y límites de esta, aun tratándose de un procedimiento especial ejecutado en ejercicio de sus facultades.

Es así como la Administración Tributaria puede fiscalizar el cumplimiento de obligaciones formales y materiales de la actividad empresarial con el propósito de determinar, con un grado razonable de certeza, el monto de la obligación tributaria y la posible comisión de las infracciones tipificadas. Cabe precisar como ejemplo de esta facultad, la fiscalización que puede y debe ejecutar la SUNAT respecto al debido y oportuno cumplimiento de la declaración jurada del Impuesto a la Renta, así como al contenido de esta, en la cual debe figurar la correcta deducción de ingresos y egresos.

La fiscalización aludida, en cuanto a la inspección de actividades que pudieran implicar la existencia de prácticas elusivas, se centra específicamente en determinar la posible existencia de prácticas irregulares dentro de la praxis tributaria de los contribuyentes, por las que, mediante mecanismos artificiosos y aprovechamiento de vacíos legales, puedan evitar o disminuir la cuantía del tributo que deberían pagar, sea impidiendo el nacimiento de la obligación tributaria, disminuyéndola significativamente o extinguiéndola en caso sea preexistente.

¹⁰ Según Ávila (2012), la seguridad jurídica se refiere a un estado de cognoscibilidad, confiabilidad y calculabilidad que permite al ciudadano un cierto nivel de predictibilidad respecto a la aplicación de una norma; situación contraria a una regulación precisa y estática que permita una total y absoluta previsibilidad o certeza jurídica.



Capítulo 2

La disolución, liquidación y extinción de sociedades

2.1 Sociedad Mercantil

2.1.1 *Concepto*

Las sociedades mercantiles surgen paralelamente al crecimiento de la actividad comercial y del denominado “fenómeno asociativo”, habida cuenta que este surge ante la necesidad de asociarse del empresario, dada las crecientes exigencias del comercio frente a las cuales se encuentra limitado para afrontarlas de manera individual, sea por no encontrarse en la posibilidad económica de ampliar su ámbito de negocio en el mercado por la falta de capital, o por cualquier otra situación que le limite o impida atender al referido crecimiento. Ante tal situación, siente la exigencia o conveniencia de asociarse con otros empresarios a fin de generar un capital mayor y, de esta forma, hacer crecer el negocio y responder adecuadamente a las exigencias del mercado.

Es de recordarse que desde los albores de la humanidad, “existe una tendencia de los seres humanos a asociarse, agruparse o unirse con otros, voluntariamente, en orden a la consecución de muy diversas finalidades que son comunes, a quienes se agrupan” (Enneccerus, 1943, p. 377)

Criterio este último que resulta aplicable, y hasta indispensable en algunos casos, en la actividad comercial dado que está basada sustancialmente en la costumbre y se contextualiza conforme a la situación histórico-social de la humanidad. Esto es así, ya que los actos de comercio han ido variando conforme a las necesidades de las partes contratantes, incorporando nuevas instituciones a la praxis comercial y dejando de lado algunas otras que, según el contexto, han quedado desfasadas u obsoletas. Ya desde 1902, el Código de Comercio peruano, en su artículo 1¹¹, estableció una diferencia entre el empresario por el ejercicio (empresario individual que realiza la actividad comercial de manera habitual) y las compañías mercantiles o industriales (empresarios por la forma, constituidos como tales de acuerdo con lo estipulado en la normatividad vigente).

Estas compañías mercantiles, hoy en día se constituyen como sociedades y que, una vez registradas, adquieren la calidad de personas jurídicas a diferencia de sus antecedentes del tiempo de Roma en los cuales se les consideraba un carácter puramente contractual; fue a partir

¹¹ **Artículo 1.- Comerciantes:** “Son comerciantes, para los efectos de este Código: 1) Los que, teniendo capacidad legal para ejercer el comercio, se dedican a él habitualmente. 2) Las compañías mercantiles o industriales que se constituyeren con arreglo a este Código”.

del medioevo que se formaron compañías mercantiles -antecedente más próximo a la sociedad mercantil- evolucionando hasta llegar al concepto moderno de sociedad (Ramirez, 2015).

Garrigues (1976) remarca que existe una tendencia de las personas naturales a agruparse y/o constituir personas jurídicas, en función de la obtención de fines de diferente índole, económicos, políticos, culturales, deportivos, religiosos, etc.; entre los cuales prevalecen las concentraciones con fines eminentemente económicos, tales como las sociedades mercantiles. En tanto que para García-Pita (2003), mediante los fenómenos asociativos societarios se puede evidenciar la existencia de diferentes fines u objetivos como relacionar recursos humanos y de capital, generar una específica estructura empresarial, facilitar separación de patrimonios, limitar responsabilidades jurídico-patrimoniales, facilitar la transmisibilidad empresarial, procurar su adecuación al régimen fiscal que sea más favorable para el desarrollo empresarial, etc.

Habida cuenta de lo expuesto precedentemente, se puede definir a las sociedades mercantiles como organizaciones constituidas con personalidad jurídica y estructura organizativa propia que, mediante su aporte de capital, constituyen un patrimonio social distinto al de cada uno de los socios, sea con responsabilidad limitada o ilimitada, según el tipo de sociedad que constituyan.

2.1.2 Regulación

Como ya se ha anticipado, en el ordenamiento peruano. es el Código de Comercio de 1902 la norma primigenia en reconocer a las sociedades, denominándolas inicialmente como “compañías mercantiles”, establecer dos tipos de comerciantes y regular la actividad comercial, sin dejar de considerar los usos y costumbres del comercio.

Las disposiciones del Código de Comercio están contextualizadas a la época de su promulgación (inicios del siglo XX) por lo cual, ante las nuevas realidades propias del comercio y específicamente del fenómeno asociativo, ha sido constantemente modificado, renovado y complementado, especialmente con normas como la Ley 16123, Ley General de Sociedades de 1966 y la actual Ley General de Sociedades creada mediante la Ley N° 26887 y sus respectivas modificaciones. Así es que se ha constituido el marco normativo del derecho societario peruano, al cual no hace mucho se la ha incorporado nuevas formas societarias como la Sociedad por Acciones Cerrada Simplificada¹² para promocionar la formalización y dinamización de la micro, pequeña y mediana empresa, y la sociedad de beneficio e interés colectivo, denominada sociedad BIC¹³.

¹² Decreto Legislativo N° 1409

¹³ Ley N° 31072

En tal sentido, dentro del ordenamiento jurídico peruano, la principal regulación respecto a las sociedades mercantiles se encuentra en la mencionada Ley General de Sociedades, en cuyo Art. 1º se estipula que quienes constituyen una sociedad, deben aportar bienes o servicios con el objetivo de realizar actividades económicas.

2.2 La libertad de empresa como derecho constitucional

Para definir el contenido constitucional del derecho constitucional a la libertad de empresa, es conveniente aclarar el concepto de empresa, el cual debe ser entendido bajo la perspectiva de tres sentidos: funcional, objetivo y subjetivo, que se complementan entre sí para establecer el contenido y la significación de lo que es una empresa.

Conforme al sentido funcional, la empresa es “la organización estable de los medios materiales y personales para la producción o mediación de bienes y servicios para el mercado” (Zegarra, 2015, p. 55); y se refiere a la actividad de organización, que tiene como agente indesligable al empresario. En cuanto al sentido objetivo, el mencionado autor asimila a la empresa con el fondo empresarial, manifestando que es el producto de dicha actividad, dado que se concretiza en estructuras y relaciones que permanecen relativamente estables, comprendiendo un sustrato patrimonial y concibiéndolo como un bien, susceptible de valoración económica, cuya titularidad corresponde al empresario. Finalmente, conforme al sentido subjetivo, la empresa tiene al empresario como el sujeto principal de la actividad económica, justamente por su calidad de titular del negocio.

A la luz de lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en su jurisprudencia, es plausible concluir que los empresarios tienen un legítimo derecho a ejercer la actividad empresarial a fin generar riquezas en base a la conjunción de recursos materiales (capital) y personales (trabajo). Su accionar está regulado y limitado por el marco legal establecido en el ordenamiento jurídico nacional, en el cual se prevé una serie de derechos y obligaciones para el ejercicio de la actividad comercial y para el accionar del empresario, sin que ello implique privación del derecho constitucional a la libertad de empresa.

Desde bloque constitucional peruano y del punto de vista normativo, se considera a la libertad de empresa como un derecho fundamental (artículo 59¹⁴ en concordancia con el artículo 3¹⁵); en tanto que para la doctrina constitucional se refiere básicamente a un Derecho

¹⁴ **Artículo 59.-** “El Estado estimula la creación de riqueza y garantiza la libertad de trabajo y la libertad de empresa, comercio e industria. El ejercicio de estas libertades no debe ser lesivo a la moral, ni a la salud, ni a la seguridad públicas. El Estado brinda oportunidades de superación a los sectores que sufren cualquier desigualdad; en tal sentido, promueve las pequeñas empresas en todas sus modalidades”.

¹⁵ **Artículo 3.-** “La enumeración de los derechos establecidos en este capítulo no excluye los demás que la Constitución garantiza, ni otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre, o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado democrático de derecho y de la forma republicana de gobierno”.

Constitucional Económico, sujeto a la normatividad que contiene los principios reguladores de la actividad económica, de las empresas y del Estado, y determina los derechos, deberes y responsabilidades de cada cual. En opinión de Kresalja (2004) , se considera que el régimen económico establecido actualmente en la Constitución forma parte del contenido esencial de la organización política, social y jurídica del Estado.

Las normas constitucionales peruanas, bajo la perspectiva de la generación de riqueza, también regulan el derecho al trabajo personal remunerado, dependiente o independiente (derecho fundamental a trabajar libremente -Inciso 15 del artículo 2 de la Constitución), o mediante el ejercicio de la actividad empresarial, sea como personas jurídicas unipersonales (empresa individual de responsabilidad limitada, Decreto Ley 21621), como sociedades o a nombre propio (persona natural con negocio); todo ello, concordante con el inciso 1 del artículo 1, del Código de Comercio).

El Tribunal Constitucional, en la Sentencia recaída en el Exp. N° 0018-2003-AI/TC, de fecha 26 de abril del 2004, en sesión de Pleno Jurisdiccional, ha establecido que por empresa se debe entender a la actividad económica que se organiza y ejecuta con fines de producción económica o de intercambio de bienes y/o servicios, teniendo como elementos constitutivos a: la organización, la dirección, los bienes, el capital y el trabajo.

Respecto al contenido constitucional del derecho fundamental a la libertad de empresa, el Tribunal Constitucional ha expresado:

“(…) se define como la facultad de poder elegir la organización y efectuar el desarrollo de una unidad de producción de bienes o prestación de servicios, para satisfacer la demanda de los consumidores o usuarios. (...) tiene como marco una actuación económica auto determinativa, lo cual implica que el modelo económico social de mercado será el fundamento de su actuación, y simultáneamente le impondrá límites a su accionar. Consecuentemente, dicha libertad debe ser ejercida con sujeción a la ley - siendo sus limitaciones básicas aquellas que derivan de la seguridad, la higiene, la moralidad o la preservación del medio ambiente-, y su ejercicio deberá respetar los diversos derechos de carácter socio-económico que la Constitución reconoce” (Tribunal Constitucional del Perú, 2003).

Este último criterio jurisprudencial del Tribunal Constitucional comprende tres contenidos doctrinarios esenciales: el contenido constitucionalmente protegido del derecho fundamental a la libertad de empresa, el marco de actuación económica dentro del modelo económico del Estado y los límites establecidos al contenido del derecho fundamental. Respecto al primero, es importante enfatizar el derecho que ostentan las personas para decidir

libremente si constituir o no una empresa, el tipo de organización, sus fines y objetivos, su estructura orgánica, etc.; es decir, mediante una capacidad autodeterminativa para participar en la constitución y desarrollo de una empresa.

Esta capacidad se puede ejercer dentro del marco de una economía de iniciativa libre y bajo el modelo económico de la economía social de mercado¹⁶, que se constituye como “una puerta de entrada y salida” del derecho fundamental a la libertad empresarial puesto que determina los márgenes de su actuación y sus límites de aplicación.

De allí que la autodeterminación empresarial, a la que se ha hecho referencia, debe sujetarse al modelo económico social de mercado, dado que la misma Constitución Política del Perú establece que las iniciativas económicas y empresariales se deben ejercer en una economía basada en este modelo. Esto es así pues se considera que la organización del mercado es un adecuado sistema de utilización de los recursos, que se concretiza en función de las necesidades empresariales, pero sin dejar de considerar las condiciones institucionales, éticas y sociales que deben orientar su desarrollo; además de considerar las reglas y principios de la división del trabajo y de la libre y leal competencia, de conformidad con ordenamiento jurídico nacional y la dinámica social y económica de la población. No admite, pues, la intervención ni el control estatal para la determinación de la organización y funcionamiento de una determinada empresa. “(...) la dinámica de la Economía Social de Mercado exige necesariamente una apertura frente al cambio social. Las aplicaciones y adaptaciones conceptuales no deben, sin embargo, contradecir o diluir la idea fundamental del concepto.” (Resico, 2014, p. 108).

El tercer contenido doctrinario, sobre los límites establecidos al contenido del derecho fundamental a la libertad de empresa, se encuentra determinado bajo los alcances de principios estructurales y reguladores; los primeros garantizan el ámbito de libertad económica; en tanto que los segundos, previenen de posibles abusos de la libertad empresarial y garantizan que los beneficios obtenidos de la actividad mercantil se difundan con justicia y equidad. Por ende, en las decisiones empresariales, no se debe obviar los límites establecidos en las normas que regulan, de manera genérica, su accionar pues ello resulta siendo el fundamento constitucional y legal de sus determinaciones.

Sobre estos límites al derecho fundamental, cabe tener siempre presente que, como cualquier otro, no es un derecho absoluto, ya que puede y debe ser limitado por diversas razones, más aún si se debe tutelar otros bienes constitucionalmente protegidos, como los ya

¹⁶ **Artículo 58.- La iniciativa privada es libre.** “Se ejerce en una economía social de mercado. Bajo este régimen, el Estado orienta el desarrollo del país, y actúa principalmente en las áreas de promoción de empleo, salud, educación, seguridad, servicios públicos e infraestructura”.

indicados en cita precedente. No obstante, no solo se complementan con los rubros establecidos en el texto constitucional y en la jurisprudencia, sino también con la normativa vigente, con el fin de evitar o frenar el ejercicio irregular del derecho. Limitaciones obviamente razonables, en tanto que el ejercicio de este derecho no debe sobrepasarlas, pues de hacerlo, se estaría atentando contra el contenido constitucional de otro u otros derechos fundamentales.

Si bien el ejercicio extralimitado de un derecho fundamental podría afectar al ejercicio de otros derechos o prerrogativas, esto no significa, al entender de Castillo Córdoba (2005), que exista una “colisión” entre un derecho fundamental y una potestad (capacidad jurídica de ejercer el derecho), pues la doctrina constitucional moderna entiende que las consecuencias de aplicar teorías conflictivistas respecto a la interpretación y aplicación del Derecho, resultan nefastas para la vigencia efectiva de los derechos; por lo que se hace indispensable establecer y exigir el cumplimiento de presupuestos y modos de entender los derechos de las personas, que permitan una interpretación armonizadora.

Según lo anteriormente mencionado, se puede concluir que el derecho a la libertad de empresa es un derecho fundamental cuyo contenido protegido tiene como límite las disposiciones constitucionales y legales vigentes; lo que implica que el ejercicio del derecho de la autodeterminación organizativa que supone la libertad de empresa no puede ser usada para afectar los derechos que la Constitución prevé, ni defraudar las disposiciones legales. Por el contrario, el derecho a la libertad de empresa debe ser ejercido de manera armoniosa con los demás derechos fundamentales de la persona que conforman el “núcleo duro de la Constitución”.

No obstante, cabe precisar que la facultad de recaudación que se le ha otorgado a la Administración Tributaria (SUNAT), no transgrede las libertades ni los derechos aludidos precedentemente; es decir, si dicha entidad ejecuta inspecciones dirigidas a detectar y sancionar el ejercicio de actividades anti-elusivas, lo hace en el cabal ejercicio de una prerrogativa que el Estado le ha concedido como manifestación del *ius imperium*; pero debe hacerlo en armonía con los derechos fundamentales y conforme a las prerrogativas que ostenta el aparato estatal, de tal forma que no se genere vulneración de ningún derecho fundamental.

2.3 Disolución, liquidación y extinción de sociedades mercantiles

2.3.1 Conceptos

2.3.1.1 Disolución. La disolución es el primer procedimiento con el que se inicia una serie de acciones conducentes a la extinción de una sociedad (esta última se concretiza al inscribirse en los Registros Públicos, que solo es posible en forma posterior a la disolución y a la liquidación de la empresa).

Garrigues y Uría definieron a la disolución como “el acto jurídico en virtud del cual se inicia el procedimiento de liquidación de la sociedad, como consecuencia de algunos de los acuerdos o causales previstos en la ley o en el estatuto” (Garrigues & Uria, 1976, p. 796). Se puede concretar por alguna de las causas establecidas en el artículo 407 de la Ley General de Sociedades¹⁷.

Así, para darle inicio, la sociedad debe ajustarse a las causas establecidas en dicho artículo y, como consecuencia de su concreción, la empresa cesa de ejercer las actividades correspondientes a su objeto o fines sociales; la empresa subsiste como sociedad pero solo puede ejercer las concernientes a la “resolución de los vínculos establecidos por la sociedad con terceros, con los socios y por estos entre sí” (H. Montoya, 2005, p. 1276).

Desde un punto de vista contractual, Montoya (1973) expresa que la disolución de las sociedades se entiende como la finalización del contrato y de su actividad empresarial relativa a los fines de la empresa; es decir, da lugar a la extinción de la relación social, dado que los socios dejarían de estar obligados a usar los medios y actos destinados a lograr el fin común o social; manteniendo su personería únicamente a efectos de liquidar el activo y el pasivo empresarial y la inscripción de su extinción; no obstante, los socios quedan autorizados y con derecho a pretender la restitución de la parte del patrimonio en dinero o en especies que corresponde a sus respectivas aportaciones, si el resultado de la liquidación deja recursos para ello.

En tal sentido, la disolución es el acto inicial que dará lugar al posterior fenecimiento de la personería jurídica de la sociedad.

2.3.1.2 Liquidación. La liquidación es un conjunto de actos jurídicos realizados por los liquidadores a efectos de extinguir el activo y pasivo social y determinar la situación final de la sociedad previa a la extinción. Así, pues, es un procedimiento sustancial a efectos de finiquitar la personalidad jurídica de la sociedad, permitiéndose la transferencia de los bienes de su propiedad para solventar el pago de los adeudos de la misma.

¹⁷ La sociedad se disuelve por las siguientes causas: 1. Vencimiento del plazo de duración, que opera de pleno derecho, salvo si previamente se aprueba e inscribe la prórroga en el Registro; 2. Conclusión de su objeto, no realización de su objeto durante un período prolongado o imposibilidad manifiesta de realizarlo; 3. Continuada inactividad de la junta general; 4. Pérdidas que reduzcan el patrimonio neto a cantidad inferior a la tercera parte del capital pagado, salvo que sean resarcidas o que el capital pagado sea aumentado o reducido en cuantía suficiente; 5. Acuerdo de la junta de acreedores, adoptado de conformidad con la ley de la materia, o quiebra; 6. Falta de pluralidad de socios, si en el término de seis meses dicha pluralidad no es reconstituida; 7. Resolución adoptada por la Corte Suprema, conforme al artículo 410; 8. Acuerdo de la junta general, sin mediar causa legal o estatutaria; y, 9. Cualquier otra causa establecida en la ley o prevista en el pacto social, en el estatuto o en convenio de los socios registrado ante la sociedad.

Desde un punto de vista operacional, la liquidación comprende un conjunto de operaciones que deben ser ejecutadas en la sociedad que ha acordado la disolución, “tendientes a la realización de su activo, al pago de su pasivo, y la distribución entre los socios del remanente del patrimonio social, si es que lo hubiere.” (Hundskopf, 1994, p. 55).

Mediante la liquidación, se designa a personas que pueden o no pertenecer a la empresa y a los que se les denomina liquidadores para que realicen las operaciones jurídico-contables pertinentes a los activos y pasivos de la sociedad; se encargan de la realizar los activos a fin de obtener liquidez, finiquitar los pasivos y distribuir, en su caso, el haber social entre los socios. Rodríguez (1977) precisa que la liquidación comprende el conjunto de operaciones que conducen a la conclusión de las relaciones jurídicas pendientes entre la sociedad y terceros, ya sea como sujetos activos o pasivos de las mismas.

En la liquidación, el o los liquidadores en el balance final, determinan si existe o no, un remanente a distribuir entre los socios; pero si se ha extinguido el patrimonio quedando acreedores pendientes de ser pagados la sociedad, con el informe del liquidador, será declarada judicialmente en quiebra, conforme a la Ley General del Sistema Concursal (Ley 27809).

2.3.1.3 Extinción. La extinción de una sociedad es el último proceso que debe realizar una persona jurídica para poner fin a todo vínculo para con los socios y la sociedad misma. El Tribunal Registral en su jurisprudencia ha determinado que su inscripción, genera efectos específicos como ser el cierre de su partida registral y la desaparición de su personalidad jurídica; por lo cual ya no podrá ser considerada como sujeto de derechos ni se le podrá imputar derechos ni deberes.

Por ello, en la partida registral de la sociedad extinguida ya no pueden extenderse inscripciones, pues el interés de los terceros en las mismas ha desaparecido, al no ser posible que los actos a inscribir (especialmente aquellos relacionados con apoderamientos u otorgamiento de facultades a apoderados u órganos de representación social) puedan ser ejercidos (Tribunal Registral, 2010, F. 1–2).

Respecto a la capacidad jurídica de las sociedades tras la extinción, (registrada como tal en Registros Públicos), cesa por completo, deja de ser considerada como sujeto de derechos y, por ende, ya no cuenta con obligaciones ni responsabilidades que asumir; esto quiere decir, que una vez efectuado el asiento registral de la sociedad, esta queda sin facultades para ejercer las actividades propias de la empresa, cesa la representatividad jurídica de quienes fueron designados como representantes, y se dan por concluidas todas sus facultades, incluyendo las relativas al saneamiento de contratos que hayan sido suscritos por la empresa.

2.3.2 Regulación

2.3.2.1 Disolución. El procedimiento de disolución de sociedades se encuentra regulado en la Ley General de Sociedades, Ley N°26887 (en adelante “la Ley”). Las sociedades se pueden disolver por causales establecidas taxativamente en la mencionada ley y por acuerdo de la Junta General.

El Art. 407 de la Ley regula las nueve causales de disolución de las sociedades. La primera causal prevista en el numeral 1 del Art. 407 de la Ley General de Sociedades, relativo al vencimiento del plazo de duración, que opera de pleno derecho, está directamente concordada con lo previsto en el numeral 4 del Art. 55 de la citada norma debido a que prescribe que el plazo de duración de la sociedad debe quedar establecido en el estatuto de la misma. En consecuencia, cuando vence el plazo establecido, la disolución opera de pleno derecho; salvo que previamente se haya aprobado e inscrito una prórroga en el Registro correspondiente.

La segunda causal tipificada en el numeral 2 del mencionado Art. 407; también debe ser concordada sistemáticamente con lo dispuesto en el Art. 55 de la Ley. La causal vincula la disolución con el cumplimiento del objeto social que la sociedad adoptó en el estatuto que la regula. La causal refiere que la sociedad se disuelve por haber concluido el objeto social, o por la no realización de su objeto durante un período prolongado o por la imposibilidad manifiesta de realizarlo. Conforme a esta causal, si la sociedad cumple o culmina con el objeto por el cual fue creada, carece de sentido su subsistencia; por tanto, este hecho genera la disolución de la sociedad. En cuanto a la especificación del período prolongado de paralización no realizando las acciones propias de su objeto social, cabe precisar que dicho período es totalmente subjetivo, puesto que la norma no establece cuánto tiempo abarca; por lo que ello queda librado a la decisión de los socios. Finalmente, respecto a la imposibilidad denominada física se refiere a que existen circunstancias fácticas o jurídicas que impiden a la sociedad el ejecutar las actividades propias de su giro. “La imposibilidad jurídica surge cuando el ordenamiento legal impida o prohíba las actividades necesarias para realizar el objeto social o el objeto mismo.” (Elias Laroza, 2015, p. 587)

A efectos de entender lo que es la tercera causal, así como otras causales de disolución, es importante recalcar lo dispuesto en el Art. 111 de la Ley, respecto a la Junta General de Accionistas, indicando que es el órgano supremo de la sociedad, con capacidad para decidir sobre los asuntos que le corresponden de conformidad con lo establecido en el estatuto de la sociedad; para lo cual, deben cumplir con los requisitos de convocatoria y quórum. Las decisiones que sean tomadas en una Junta General de Accionistas deben ser acatadas por todos

los socios, incluyendo a los socios ausentes en la Junta o que hayan sido declarados disidentes. (Ley N° 26887: Ley General de Sociedades, 1997, p. 111)

La tercera causal (numeral 3 del Art. 407 de la Ley), alude a la continua inactividad de la junta general de accionistas y que, también, debe ser interpretada sistemáticamente en concordancia con el Art. 114 de la Ley que obliga a que la junta general se realice por los menos una vez cada año; misma que se debe llevar a cabo dentro de los tres meses siguientes a la terminación del ejercicio económico.

La cuarta causal precisada en el numeral 4 del Art. 407 de la Ley alude a las pérdidas en el patrimonio neto de la sociedad que se constituye en causal de disolución si la pérdida genera la reducción de dicho patrimonio a una cantidad inferior a la tercera parte del capital pagado. No obstante, la norma habilita también a que los socios puedan evitar la disolución mediante el aumento de capital que suponga la reposición de la pérdida en la cuantía suficiente, que permita determinar que el patrimonio no sea inferior a la mencionada tercera parte; para ello se necesitaría inyectar el suficiente capital como para superar esa valla y, en la otra opción, es que se reduzca el capital, con una cuantía equivalente a la tercera parte del capital original.

La quinta causal regula la disolución por causal concursal, la cual refiere que la sociedad se disuelve por “acuerdo de la junta de acreedores, adoptado de conformidad con la ley de la materia, o quiebra”. Esto nos lleva a analizar la causal desde dos vertientes y diferenciar entre el acuerdo de la junta de acreedores y la quiebra.

Al respecto, el mencionado acuerdo se refiere a una libre decisión de la Junta sin mayor exigencia u obligación que la propia voluntad de los socios; en tanto que la quiebra es por decisión jurisdiccional emanada del juez en razón del informe del liquidador (en caso de disolución de la sociedad y haberse procedido a la liquidación -realización de los bienes y el pago de los acreedores- el patrimonio social se extingue quedando acreedores pendientes de ser pagados; en este caso, los liquidadores convocan a la junta general informando al respecto y solicitan la declaración judicial de quiebra).

Para que se llegue a este tipo de quiebra, hay un procedimiento específico regulado en el Art. 99 de la Ley General del Sistema Concursal, Ley N° 27809, el cual tiene efectos en los socios que incurrieron en mala gestión de la sociedad (quebrados) quienes, durante un período de cinco años, no podrán constituir nuevas sociedades o cualquier tipo de persona jurídica ni pertenecer a las existentes; tampoco puede ejercer cargo de dirección, gerencia, representación de las mismas, ni ser tutor o curador, entre otros impedimentos, precisados en la Ley N° 27809.

Generalmente se llega a la declaración de quiebra posteriormente a haberse seguido alguno de los procedimientos establecidos en la Ley General del Procedimiento Concursal (Ley

N° 27809), como ser el de reestructuración empresarial, y no haber tenido resultados favorables, habiendo llegado a la causal legal de determinación de la quiebra. La disolución y liquidación por el acuerdo de la Junta de acreedores está regulado en el Art. 74.1 y siguientes de la Ley de General de Sistema Concursal.

La sexta causal es relativa a la pluralidad de socios, ya que en el Perú no se constituyen sociedades unilaterales; esta causal obliga a que haya por lo menos dos socios en la empresa; en caso de que no se cumpla con ello, sea por renuncia de socios o por cualquier otra razón, quedando uno solo de ellos, la ley confiere la posibilidad para que pueda reconstituir la pluralidad en un lapso de seis meses; es decir, en este plazo debe asociarse por lo menos otra persona, sea natural o jurídica.

Dicha causal está muy vinculada al concepto mismo de sociedad pues legalmente, en Perú, es imposible concebir el concepto de sociedad sin la pluralidad de socios; si bien existen empresas mercantiles reconocidas en el ordenamiento jurídico peruano como son las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada (EIRL) y que son consideradas personas jurídicas de carácter mercantil, estas no son estrictamente una sociedad. Las sociedades conforme al Art. 4 de la Ley General de Sociedades, se constituyen cuando menos por dos socios, que pueden ser personas naturales o jurídicas.

No obstante, conforme a la Ley General de Sociedades, existe otra posible solución. Si una sociedad ha perdido la pluralidad de socios y no puede reconstituirla puede optar por la Transformación societaria regulada en el Art. 333 de la Ley¹⁸. Esto quiere decir que en el supuesto que no quiera o no pueda reconstituir la pluralidad de socios en el plazo previsto por la normatividad, podría transformar la sociedad a una persona jurídica mercantil de carácter unipersonal como es la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada (EIRL) cuyo régimen jurídico se encuentra regulado en el Decreto Ley N° 21621.

En la séptima causal se comprende a la disolución de las sociedades que hayan sido constituidas para cumplir fines o realizar actividades que no sean conforme a ley; es decir que sean contrarios a las normas legales, o que no respetan el orden público o las buenas costumbres; la decisión para ello debe darse por Resolución de la Corte Suprema, conforme está determinado en el primer párrafo del artículo 410 de la Ley¹⁹. (Pese a que el procedimiento

¹⁸ **Artículo 333.- Casos de transformación:** “Las sociedades reguladas por esta ley pueden transformarse en cualquier otra clase de sociedad o persona jurídica contemplada en las leyes del Perú. Cuando la ley no lo impida, cualquier persona jurídica constituida en el Perú puede transformarse en alguna de las sociedades reguladas por esta ley. La transformación no entraña cambio de la personalidad jurídica”.

¹⁹ **Artículo 410.- Disolución a solicitud del poder ejecutivo:** “El Poder Ejecutivo mediante Resolución Suprema expedida con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros, solicitará a la Corte Suprema la disolución de

existe, no se ha documentado que alguno de los jefes de Gobierno, desde la promulgación de la Ley, haya hecho uso de esta facultad. Hay que aclarar que como Estado ha habido necesidad de usar este procedimiento debido al severo escrutinio que se hace en los ámbitos notariales y registrales para la constitución de una sociedad; por el cual, no se permitiría la constitución de una sociedad bajo las condiciones que posteriormente podrían generar esta disolución).

Por plantear un ejemplo: Caso Lavajato. Un caso de megacorrupción en el país, que ameritó responsabilidad penal para muchos políticos y altos funcionarios de Directorios de empresas transnacionales, no ameritó ni ameritaría la apertura de un procedimiento de disolución bajo esta causal. Sería algo jurídicamente erróneo, por ejemplo, disolver empresas como Odebrecht o Graña y Montero (empresas presuntamente involucradas en dichos casos de corrupción) por afectar a las buenas costumbres y al orden público; puesto que el giro de negocio de dichas empresas es la Construcción y la contratación pública (actividades que no van en contra del orden público y de las buenas costumbres). Si bien determinados actos ilícitos presuntamente eran parte de su estructura organizativa estructural, esto no supondría per se que su actividad sea ilícita.

La octava causal especifica la disolución por acuerdo de la junta general, sin que haya necesidad de una causa determinada legal o estatutariamente; causal que refuerza el derecho de los socios, como titulares de la empresa, que por exclusiva voluntad de ellos mismo (por ejemplo, carencia del *afectio societatis* en el caso de sociedades personalistas) deciden acabar con el contrato de sociedad que dotó de personalidad jurídica a la sociedad que puso en marcha el negocio. En tal sentido, no bastaría otro fundamento más que la propia voluntad de los socios sin mediar disposiciones de ningún otro tipo.

Por último, la novena causal regula la disolución por cualquier otra causa establecida en la ley o prevista en el pacto social, en el estatuto o en convenio de los socios registrado ante la sociedad". Esta causal, es una opción *numerus apertus* o cláusula abierta permitiendo la tipificación de otras causales de disolución, siempre y cuando se establezca mediante los instrumentos jurídicos mencionados.

Finalmente, cabe resaltar que la Disolución de la Sociedad requiere ser inscrita en Registros Públicos (Art. 412 de la Ley²⁰). Es importante recalcar que este artículo debe ser

sociedades cuyos fines o actividades sean contrarios a las leyes que interesan al orden público o a las buenas costumbres. La Corte Suprema resuelve, en ambas instancias, la disolución o subsistencia de la sociedad".

²⁰ **Artículo 412.- Publicidad e inscripción del acuerdo de disolución:** "El acuerdo de disolución debe publicarse dentro de los diez días de adoptado, por tres veces consecutivas. La solicitud de inscripción se presenta al Registro dentro de los diez días de efectuada la última publicación, bastando para ello copia certificada notarial del acta que decide la disolución".

interpretado en concordancia con lo dispuesto en el Art. 43 de la Ley²¹, que regula el régimen de todas las publicaciones previstas en la Ley.

2.3.2.2 Liquidación. El proceso de liquidación debe llevarse a cabo de conformidad con lo establecido en la normativa en materia societaria y previo a la extinción de la sociedad (feneamiento de su personalidad jurídica). Está a cargo de los liquidadores y comprende la formulación del inventario y demás acciones relativas a los aspectos contables y financieros de la empresa; para lo cual pueden contar con el apoyo de los exdirectores o exadministradores, así como a la actualización y custodia de los libros y de la correspondencia, velando por la seguridad integral del patrimonio social y realizando todo lo que sea necesario para su liquidación.

La Sociedad sufre una serie de variaciones durante este procedimiento, sin embargo, tal como lo refiere el Art. 413 de la Ley, inclusive ya decidida su disolución, conserva su personalidad jurídica durante todo este proceso hasta que se extinga definitivamente. No obstante, en la razón o denominación social (según corresponda conforme al tipo societario) se debe añadir la expresión "en liquidación". Asimismo, la representación de la sociedad es otro de los factores que varía dentro de esta etapa. Conforme lo determina la Ley General de Sociedades en el cuarto párrafo del Art. 413 de la Ley²²,

Desde la calificación del título de la Disolución de la sociedad, el Registrador da de baja y revoca las facultades otorgadas a los representantes de las sociedades (entiéndase gerentes, administradores y miembros del Directorio, de existir). En el asiento registral donde consta la inscripción de la disolución de la sociedad, también obra la revocatoria de los representantes legales y el nombramiento de los liquidadores; esto debido, más que a la voluntad de las partes, al mandato estricto de la ley; puesto que, esta prescribe que los representantes legales, quienes se encargaban de dirigir la sociedad como negocio en marcha, son desplazados para dar paso a los liquidadores, quienes asumen la representación legal de la empresa, con funciones específicas como las ya comentadas.

²¹ **Artículo 43.- Publicaciones. Incumplimiento:** "Las publicaciones a que se refiere esta ley serán hechas en el periódico del lugar del domicilio de la sociedad encargado de la inserción de los avisos judiciales. Las sociedades con domicilio en las provincias de Lima y Callao harán las publicaciones cuando menos en el Diario Oficial El Peruano y en uno de los diarios de mayor circulación de Lima o del Callao, según sea el caso. La falta de la publicación, dentro del plazo exigido por la ley, de los avisos sobre determinados acuerdos societarios en protección de los derechos de los socios o de terceros, prorroga los plazos que la ley confiere a éstos para el ejercicio de sus derechos, hasta que se cumpla con realizar la publicación".

²² Desde el acuerdo de disolución cesa la representación de los directores, administradores, gerentes y representantes en general, asumiendo los liquidadores las funciones que les corresponden conforme a ley, al estatuto, al pacto social, a los convenios entre accionistas inscritos ante la sociedad y a los acuerdos de la junta general.

No obstante, no solo es necesario informar en Registros Públicos la baja de los representantes legales, sino también debe ser comunicado a la Administración Tributaria. Mediante el procedimiento de Alta, Baja y Modificación de representantes legales a través del Formulario 2054 y el Anexo 2054. De igual forma, se realiza el procedimiento de baja del Registro de Único de Contribuyentes (RUC)

Pese a que los representantes se les revocó todas las facultades que ostentaban en el manejo de la sociedad, la propia Ley General de sociedades indica que, ante el requerimiento de los liquidadores, tienen la obligación de entregar las informaciones y la documentación necesarias para que se puedan ejecutar las operaciones propias del proceso de liquidación.

En cuanto a la Junta General de Accionistas, el último párrafo del Art. 413 de la Ley refiere que, en este proceso, son aplicables las normas que regulan las juntas generales y se concede a los socios la posibilidad de arribar a los acuerdos que consideren convenientes.

Es fundamental hablar de la figura de los liquidadores, dentro de la presente etapa, pues se constituyen en representantes legales de la sociedad en liquidación y cuya principal función es la realización de todos los actos de administración exclusivos, necesarios y conducentes a la extinción del activo y pasivo del patrimonio social; sin embargo, el Art. 416 de la Ley²³, precisa las facultades que asumen.

Cabe insistir y resaltar que las dos funciones fundamentales del liquidador dentro del proceso de liquidación son: La elaboración del balance final de liquidación y la distribución del haber social.

²³ **Artículo 416.- Funciones de los Liquidadores:** “Corresponde a los liquidadores la representación de la sociedad en liquidación y su administración para liquidarla, con las facultades, atribuciones y responsabilidades que establezcan la ley, el estatuto, el pacto social, los convenios entre accionistas inscritos ante la sociedad y los acuerdos de la junta general. Por el sólo hecho del nombramiento de los liquidadores, éstos ejercen la representación procesal de la sociedad, con las facultades generales y especiales previstas por las normas procesales pertinentes; en su caso, se aplican las estipulaciones en contrario o las limitaciones impuestas por el estatuto, el pacto social, los convenios entre accionistas inscritos ante la sociedad y los acuerdos de la junta general. Para el ejercicio de la representación procesal, basta la presentación de copia certificada del documento donde conste el nombramiento. Adicionalmente, corresponde a los liquidadores: 1. Formular el inventario, estados financieros y demás cuentas al día en que se inicie la liquidación; 2. Los liquidadores tienen la facultad de requerir la participación de los directores o administradores cesantes para que colaboren en la formulación de esos documentos; 3. Llevar y custodiar los libros y correspondencia de la sociedad en liquidación y entregarlos a la persona que habrá de conservarlos luego de la extinción de la sociedad; 4. Velar por la integridad del patrimonio de la sociedad; 5. Realizar las operaciones pendientes y las nuevas que sean necesarias para la liquidación de la sociedad; 6. Transferir a título oneroso los bienes sociales; 7. Exigir el pago de los créditos y dividendos pasivos existentes al momento de iniciarse la liquidación. También pueden exigir el pago de otros dividendos pasivos correspondientes a aumentos de capital social acordados por la junta general con posterioridad a la declaratoria de disolución, en la cuantía que sea suficiente para satisfacer los créditos y obligaciones frente a terceros; 8. Concertar transacciones y asumir compromisos y obligaciones que sean convenientes al proceso de liquidación; 9. Pagar a los acreedores y a los socios; y, 10. Convocar a la junta general cuando lo consideren necesario para el proceso de liquidación, así como en las oportunidades señaladas en la ley, el estatuto, el pacto social, los convenios entre accionistas inscritos ante la sociedad o por disposición de la junta general”.

Respecto al Balance Final de liquidación, es el instrumento contable donde se refleja el estado situacional del patrimonio de la sociedad al final del procedimiento de liquidación. Lo más usual, es que el total de las cuentas de activo, pasivo y patrimonio sea equivalente a cero; salvo supuestos de quiebra judicial u otros casos. Este balance, así como la memoria final de liquidación (documento que detalla todas las acciones contables y financieras realizadas en la liquidación) se presentan e inscriben en la etapa de extinción (Art. 419 de la Ley²⁴). Norma que debe ser concordada con el Art. 43 de la Ley, respecto a las publicaciones conforme ya se ha precisado previamente.

En cuanto a la distribución del haber social, es importante recalcar que los liquidadores realizan una serie de actos jurídicos como representantes de la sociedad, a fin de liquidar el activo y extinguir el pasivo. En otros términos, los liquidadores se encargan de realizar los bienes y pagar las deudas de la sociedad para establecer el resultado final.

Una vez presentado el balance final de liquidación y en caso que de la liquidación del activo social existan remanentes que distribuir, estos serán repartidos entre los socios conforme a la legislación vigente, el estatuto de la sociedad, el pacto social y los convenios suscritos entre los accionistas debidamente inscritos ante la sociedad y, a falta de estas regulaciones, se deberá efectuar en proporción a la participación de cada socio en el capital.

Las funciones del liquidador concluyen de conformidad con lo establecido en el Art. 415 de la Ley²⁵.

2.3.2.3 Extinción. La responsabilidad objetiva o responsabilidad por creación del riesgo, se encuentra regulada en el artículo 144, cuyo texto señala que: La extinción supone el procedimiento final para el fenecimiento de la persona jurídica y procede una vez que ha finalizado la liquidación, extinguiendo el activo y el pasivo de la sociedad; por tanto, solo queda declarar el fin de la persona jurídica; es decir, el momento en que la sociedad liquidada pierde su personalidad jurídica y desaparece del plano jurídico. La extinción se produce con la

²⁴ **Artículo 419.- Balance final de liquidación:** “Los liquidadores deben presentar a la junta general la memoria de liquidación, la propuesta de distribución del patrimonio neto entre los socios, el balance final de liquidación, el estado de ganancias y pérdidas y demás cuentas que correspondan, con la auditoría que hubiese decidido la junta general o con la que disponga la ley. En caso que la junta no se realice en primera ni en segunda convocatoria, los documentos se consideran aprobados por ella. Aprobado, expresa o tácitamente, el balance final de liquidación se publica por una sola vez”.

²⁵ **Artículo 415.- Término de las funciones de los liquidadores:** “La función de los liquidadores termina: 1. Por haberse realizado la liquidación; 2. Por remoción acordada por la junta general o por renuncia. Para que la remoción o la renuncia surta efectos, conjuntamente con ella debe designarse nuevos liquidadores; y, 3. Por resolución judicial emitida a solicitud de socios que, mediando justa causa, representen por lo menos la quinta parte del capital social. La solicitud se sustanciará conforme al trámite del proceso sumarísimo. La responsabilidad de los liquidadores caduca a los dos años desde la terminación del cargo o desde el día en que se inscribe la extinción de la sociedad en el Registro”.

inscripción en el Registro de Personas Jurídicas (SUNARP) del acto que da cuenta de la terminación del proceso de liquidación (Montoya, Derecho comercial, p. 483). Al respecto la norma reguladora de se encuentra precisada en el Art. 421 de la Ley²⁶.

Algo que la normativa no prevé son los efectos que tiene la extinción de la sociedad a partir de su inscripción; esto es que la extinción implica la desaparición de la sociedad del mundo jurídico. Ahora bien, es plausible asimilar- mas no equiparar- la muerte física como extinción de la persona natural (tal como lo dispone el Art. 66 del Código Civil Peruano) con la extinción de la *fictio iuris* que es la personalidad jurídica de la sociedad. Sin embargo, en cuanto a acreedores que, al haber culminado el procedimiento de liquidación sin que se haya logrado cancelar todos sus adeudos, pues en dicho procedimiento se agotó todos los recursos de la sociedad, solo les queda acudir al Poder Judicial a solicitar que le otorguen los certificados de incobrabilidad respectivos a efectos tributarios. Esto es así, puesto que la extinción de la persona jurídica también extingue la totalidad de su patrimonio social, derecho y obligaciones.

Simplemente la sociedad ya no existe para nada; y, en el caso de existir los acreedores impagos a los que se ha hecho referencia, ya no habrá patrimonio ni deudor que responda ante ellos. No obstante, con el fin de evitar -o por lo menos reducir- el fraude a los acreedores, la Ley reguló la responsabilidad civil de los accionistas hasta por el monto del haber social repartido y de los liquidadores, por las deudas a los acreedores impagos. De esta forma, la ley autoriza a los acreedores frente a los liquidadores, luego de la extinción de la sociedad, si la falta de cancelación de sus acreencias se ha debido a culpa de estos.

²⁶ **Artículo 421.- Extinción de la sociedad:** “Una vez efectuada la distribución del haber social la extinción de la sociedad se inscribe en el Registro. La solicitud se presenta mediante recurso firmado por el o los liquidadores, indicando la forma cómo se ha dividido el haber social, la distribución del remanente y las consignaciones efectuadas y se acompaña la constancia de haberse publicado el aviso a que se refiere el artículo 419. Al inscribir la extinción se debe indicar el nombre y domicilio de la persona encargada de la custodia de los libros y documentos de la sociedad. Si algún liquidador se niega a firmar el recurso, no obstante haber sido requerido, o se encuentra impedido de hacerlo, la solicitud se presenta por los demás liquidadores acompañando copia del requerimiento con la debida constancia de su recepción.

Capítulo 3

La desnaturalización de la disolución, liquidación y extinción de sociedades como supuesto elusivo de la obligación tributaria

3.1 La desnaturalización del procedimiento de Disolución, Liquidación y Extinción

3.1.1 *La desnaturalización del procedimiento de Disolución, Liquidación y Extinción como manifestación de la libertad de empresa*

El sustento jurídico del procedimiento de disolución, liquidación y extinción de sociedades no se agota en el mecanismo legal previsto por el ordenamiento jurídico vigente para poder acabar con la personalidad jurídica de una sociedad mercantil, sino que también tiene contenido constitucional puesto que el derecho fundamental a la libertad de empresa, también implica la posibilidad de concluir la por voluntad expresa de los socios, aunque siguiendo los procedimientos ya enunciados.

Ello en razón de que la libertad de empresa es el derecho de las personas a organizar bienes y servicios para acceder libremente al mercado y generar riquezas. Sin embargo, no se agota con el mero acceso al mercado, sino que, a criterio de otros autores, entre ellos Torres (2015), manifiestan que dicha libertad confiere a los socios la potestad para disolver la empresa. Por lo que estos pueden desde un inicio ponerle fecha de finalización o, en cualquier momento pueden decidir por disolver la empresa.

En tal sentido, tal como se ha analizado en apartados anteriores, la libertad de empresa autoriza a los ciudadanos para que puedan organizarse a fin de realizar actividades dentro del mercado que le generen una ganancia, siempre que dicha actividad sea permitida por la ley y se haga bajo los parámetros de esta. Sin embargo, si ampliamos un poco más el concepto, podemos definir a la libertad de empresa como el derecho del titular o titulares de la empresa a la autoorganización de su estructura empresarial con el fin de realizar de manera más dinámica la generación de utilidades producto de la actividad lucrativa.

También comprende al derecho del titular o titulares de la empresa a la autoorganización de su estructura empresarial con el fin de realizar, de manera más dinámica, la generación de utilidades producto de la actividad lucrativa. De similar forma, sobre esta facultad o derecho de autoorganizarse, debe comprenderse que la disolución, liquidación y extinción de la sociedad también es un derecho del contribuyente, siempre de conformidad con los límites establecidos por las normas legales.

A efectos de explicar el ejercicio de un derecho fundamental y sus límites, como es el caso de la libertad de empresa, es necesario hacer referencia a la teoría armonizadora de los derechos fundamentales; teoría propia del constitucionalismo moderno que, respecto a la

confrontación entre dos derechos fundamentales, precisa que uno de ellos debe primar sobre el otro.

Bajo esta teoría, el ejercicio de dos derechos fundamentales en presunta contraposición (en el presente análisis: Libertad de empresa y Facultad de Recaudación de la Administración Tributaria), estos deben ser interpretados sistemáticamente y, para su aplicación, será necesario otorgar prioridad a aquel que se considere de mayor trascendencia en la protección de los demás derechos inherentes a la persona humana y previendo que no se haga ejercicio extralimitado de un derecho fundamental.

En el presente caso, si bien se utiliza la teoría armonizadora de los derechos fundamentales, es importante recalcar que, si bien la potestad o facultad de recaudación de la Administración Tributaria, no se configura como un derecho fundamental, sí forma parte del bloque constitucional tributario. En ese contexto no es plausible afirmar que exista un conflicto entre el derecho a la libertad de empresa, en el sentido de la autoorganización empresarial y la inversión para obtener ganancia, en contraposición al ejercicio del *ius imperium* del Estado para recaudar tributos. Mismo que se ve reflejado por constituir una supraestructura social, que necesita de la contribución de los ciudadanos para tener los fondos necesarios que le permitan cumplir con los fines de su creación.

Barco (2009), considera que esta facultad del Estado para recaudar se sustenta en la necesidad que tiene de obtener recursos que le permitan el financiamiento del gasto público, mediante una adecuada redistribución de los mismos, ejerciendo un adecuado control de la actividad social y política de su propia estructura en los tres niveles de gobierno: nacional, regional y local.

Habida cuenta de lo expuesto, cabe recordar que, conforme lo establece la Carta Magna, el Perú es un Estado Social y Democrático de Derecho que se sustenta y concreta conforme al modelo de economía social de mercado que permite y, en la cual, la iniciativa privada es libre, pero al Estado le corresponde proveer a las personas no solo de mecanismos de garantía de sus derechos fundamentales, sino también ciertas condiciones materiales mínimas, como salud, vivienda, educación, seguridad, etc. Pero, para cumplir con estas condiciones mínimas, se requiere de recursos económicos, el cual es un deber constitucional que compete a todos, como grupo social al cual pertenecemos. (Landa, 2006). No obstante, ello no le faculta para recaudar en forma desmedida, ejercicio extralimitado del derecho, pues ello constituiría abuso del derecho que se encuentra proscrito por la misma Constitución Política del Perú.

De similar forma, la libertad de empresa, entendida conforme ya se ha expresado, aun siendo un derecho constitucional, no puede extralimitarse, sino que tiene que sujetarse al

ordenamiento legal y a las condiciones del mercado; no debe ser utilizada de forma irregular y abusiva, dirigida a no cumplir, dificultar y hasta eliminar el correcto ejercicio de la Facultad de Recaudación que ostenta el Estado a través del *ius imperium*. Pues si así fuera, afectaría el contenido constitucionalmente protegido del Estado y los derechos de los demás ciudadanos. Así, el derecho a la libertad de empresa tiene límites establecidos por la ley, con el fin de impedir que pueda ser utilizado para evitar el cobro de deuda tributaria generada o para disminuir el monto de la obligación.

3.1.2 *Desnaturalización del procedimiento de disolución, liquidación y extinción empresarial en una práctica elusiva.*

Es importante aclarar y recalcar que, la institución jurídica del procedimiento de disolución, liquidación y extinción, no es *in rerum natura* o por naturaleza, una práctica de elusión tributaria. No es así, dado que dicho procedimiento se realiza con la finalidad específica de salir del mercado, por decisión propia del empresario o por cualquiera de las otras causales establecidas en la ley. Sin embargo, cuando su ejecución se torna en un supuesto elusivo, aun cuando se haya cumplido con los requisitos y causales establecidas en la Ley General de Sociedades, se le estaría dando una finalidad distinta y contraria a la establecida a favor de la entidad recaudadora y de los fines de la recaudación fiscal; es decir, la real intención del procedimiento podría ser evitar el pago de tributos que el contribuyente tendría como obligación, en función de los resultados del ejercicio de su actividad comercial durante la vigencia de la persona jurídica.

Si bien el procedimiento de disolución, liquidación y extinción de persona jurídicas es una figura plenamente válida y una clara manifestación de la libertad de empresa, también es importante considerar que, como toda institución jurídica, la naturaleza de la misma y de su finalidad jurídica puede ser tergiversada a fin de generar un aprovechamiento indebido rebasando los límites establecidos por la ley y constituir un negocio jurídico tributario elusivo.

Respecto a este punto, la doctrina ha contribuido al esclarecimiento de este último concepto, como ya se ha detallado en los capítulos anteriores, pero cabe insistir en que las prácticas comerciales que buscan generar una ventaja tributaria indebida, sin llegar a constituir una conducta penalmente relevante, se enmarcaría en el ámbito del estudio de la institución jurídica del “negocio jurídico elusivo” o “negocio jurídico tributario elusivo”.

Con relación a ello, si en el procedimiento de disolución, liquidación y extinción, se realizan acciones conducentes a evitar el cobro de deuda tributaria generada o a disminuir el monto obligacional, se supone que se trata de práctica de elusión tributaria, habida cuenta que esta es una práctica u operación jurídico-tributaria para aprovechar y sacar ventaja de probables

vacíos normativos, deficiencias interpretativas y/o de aplicación técnica, mediante actos artificiosos o impropios.

Al hacerse referencia a los conceptos “artificioso” o “impropio” se considera que se trata de conceptos jurídicos indeterminados sobre un supuesto de hecho; justamente Abruña y Baca (2016) detallan que tales conceptos jurídicos indeterminados pueden ser utilizados en la redacción normativa para delimitar el supuesto de hecho, otorgando a la administración pública, un margen de apreciación para su interpretación y aplicación en la toma de decisiones; mismas que se expresan al interior de la denominada zona de penumbra, al no tener debidamente delimitados los alcances de la norma.

Criterio que aún resulta más confuso si se trata de precisar el alcance de tal discrecionalidad concedida a la Administración Tributaria. Para distinguir si en lo concerniente a la elusión se está bajo el criterio de la discrecionalidad o el de los conceptos jurídicos indeterminados, García de Enterría y Fernández (2008) precisan que aquella posibilita a los administradores la facultad de elegir entre varias opciones legalmente diferentes, pero igualmente válidas desde el punto de vista del Derecho; mientras que los segundos sólo permiten una unidad de solución adecuada y justa, a la que se arriba aplicando la actividad cognitiva.

Trasladando dicha idea al ámbito de los conceptos jurídicos “artificiosos” e “impropios”, estos podrían ser considerados como conceptos jurídicos indeterminados puesto que existe un margen de apreciación sobre su contenido y su aplicación práctica; entendiendo que la “zona de penumbra” derivada de las normas legales, sería dilucidada a través de la praxis. Sin embargo, la Administración Tributaria, al determinar una medida u operación como práctica elusiva estaría actuando bajo un supuesto claramente discrecional, pues aplica un margen de apreciación para determinar la presencia o la ausencia de una práctica elusiva; sin dejar de considerar el contexto de una economía de opción.

Dicha discrecionalidad, tal como se sabe, no tiene un carácter absoluto o arbitrario, sino que se sustenta en criterios jurídicos y extrajurídicos (lógicos o de economía de opción) para la delimitación de un supuesto de hecho.

Es en tal sentido, al momento de calificar un acto jurídico realizado en el procedimiento de disolución, liquidación y extinción empresarial como un supuesto elusivo, el operador tributario debe analizar de manera integral y global no solamente las causas sino también los efectos que el ejercicio de las actividades empresariales generó o puede generar en los socios de la empresa. De esta forma, si en el mencionado procedimiento se determina que se ha incurrido en hechos o actos supuestamente elusivos se le podría considerar a como una

herramienta encaminada a generar actos irregulares constitutivos de elusión tributaria y abuso del derecho; por ende, pasible de sanción.

Dworkin (2004) detalla que el abuso del derecho implica la ejecución de un determinado derecho que, por su propia naturaleza, es lícito, pero si se realiza con el fin de generar un beneficio devendría en ilícito. Si se atiende al objeto de análisis de esta parte del presente trabajo (procedimiento de disolución, liquidación y extinción), se entendería que, en este último caso, se estaría generando efectos distintos o contrarios a la naturaleza de la institución jurídica creada para dar fin a una empresa, por decisión del mismo empresario. Este mismo autor postula la tesis de que quien acude al abuso del derecho, lo ejerce sobrepasando los límites legales que regulan al ejercicio concreto de los derechos o poderes lícitos para procurarse un beneficio ilícito.

El legislador, al emitir normas de contenido tributario, y los operadores jurídicos al momento de realizar la reglamentación específica, deben tener cuidado de no posibilitar la elusión tributaria, incluso planteando supuestos taxativos de prácticas elusivas. De no ser así y ante un ordenamiento jurídico tributario tan extenso y complejo, no sería posible controlar la totalidad de los supuestos elusivos actuales y, menos aún, los que se generen con posterioridad. Por ende, la Administración Tributaria debe estar atenta para investigar y determinar si en el procedimiento de disolver, liquidar y extinguir una sociedad se están produciendo conductas que, en abstracto, supondrían un ejercicio abusivo del derecho y un acto elusivo.

Por otro lado, al aplicar la técnica normativa, también se debe tener presente que no se debe dejar a total discrecionalidad de la Administración Tributaria la calificación de una práctica elusiva, pues con ello se podría afectar la esfera de garantías de un contribuyente, debido a la ligera línea de interpretación que existe entre las acciones realizadas en el contexto de una economía de opción, con distintas alternativas permitidas por la normatividad para un panorama tributario favorable, y la ejecución de prácticas elusivas.

Si bien tanto la economía de opción como las prácticas elusivas permiten disminuir la carga tributaria de los contribuyentes, las técnicas o métodos basados en una economía de opción sí responden a decisiones y acciones desarrolladas dentro del marco legal, dado que se basan en métodos transparentes, evitando todo tipo de prácticas artificiosas o impropias; cosa que no suceden con las prácticas elusivas que, aunque no implican una ruptura de la normatividad (caso contrario se convertirían en evasión tributaria) sí se constituyen en prácticas irregulares que deben ser pasibles de sanción.

3.2 El control posterior de la liquidación de sociedades

3.2.1 *Responsabilidad Civil de los socios y liquidadores como garantía del acreedor tributario*

Es importante analizar los instrumentos jurídicos existentes en el ordenamiento jurídico peruano para verificar si son funcionales para que la Administración Tributaria ejerza, eficaz y/o eficientemente, su facultad de verificar si se produce elusión tributaria en el procedimiento de disolución, liquidación y extinción de sociedades. Para ello hay que partir del marco regulatorio que garantiza la mencionada facultad del acreedor tributario.

El primer mecanismo que existe es el de la responsabilidad civil post-extinción de la sociedad por deudas insolutas. El Art. 422²⁷ de la Ley General de Sociedades regula las facultades de los acreedores en tanto que el dinero recaudado como producto de las acciones de liquidación de la empresa no haya sido suficiente para cancelar sus acreencias.

En tal supuesto, se puede denotar responsabilidad patrimonial de los socios de una extinta sociedad colectiva. Esto se debe al carácter *intuitu personae* que ostenta la sociedad colectiva, en la cual los socios responden de manera personal por las deudas contraídas por la sociedad; siendo que este tipo societario es la expresión más pura de la responsabilidad ilimitada de la sociedad y de la responsabilidad personalísima de los socios. No obstante, cabe resaltar que la sociedad colectiva es uno de los tipos societarios que más han caído en desuso, siendo ínfima la cantidad de contribuyentes con actividad gravable que son accionistas de este tipo de sociedad. Es por ello por lo que se considera que esta regulación, si bien esta correctamente planteada, deviene en ineficaz pragmáticamente.

En cuanto al segundo párrafo de la citada norma, se devela una regulación específica para las sociedades anónimas (se entiende, en todos sus subtipos societarios) y las sociedades en comandita (simple y por acciones), conforme a la cual, los acreedores podrán hacer valer sus derechos de crédito frente a los socios de la extinta sociedad hasta por el total de los montos que hayan recibido como resultado del procedimiento de liquidación del activo.

²⁷ **Artículo 422.- Responsabilidad frente a acreedores impagos:** “Después de la extinción de la sociedad colectiva, los acreedores de ésta que no hayan sido pagados pueden hacer valer sus créditos frente a los socios. Sin perjuicio del derecho frente a los socios colectivos previsto en el párrafo anterior, los acreedores de la sociedad anónima y los de la sociedad en comandita simple y en comandita por acciones, que no hayan sido pagados no obstante la liquidación de dichas sociedades, podrán hacer valer sus créditos frente a los socios o accionistas, hasta por el monto de la suma recibida por éstos como consecuencia de la liquidación. Los acreedores pueden hacer valer sus créditos frente a los liquidadores después de la extinción de la sociedad si la falta de pago se ha debido a culpa de éstos. Las acciones se tramitarán por el proceso de conocimiento. Las pretensiones de los acreedores a que se refiere el presente artículo caducan a los dos años de la inscripción de la extinción”.

Sin perjuicio de esbozos de responsabilidad personalísima en tipos societarios capitalistas como los de la sociedad colectiva, la sociedad comandita y la sociedad anónima, se tiene la posible responsabilidad patrimonial de los accionistas respecto al haber social distribuido indebidamente como producto de la liquidación en supuestos de elusión tributaria y de posibles actos de desprendimiento patrimonial previos a la liquidación para evitar el pago de la deuda tributaria, pretendiendo defraudar la normatividad tributaria. En este caso concreto, el Estado, como acreedor tributario, podría intervenir para que no se distribuya el remanente social a fin de evitar que el activo social se extinga y se imposibilite el pago del pasivo tributario.

Desde un punto de vista pragmático, es fácticamente posible que un elusor tributario liquide su empresa y pretenda distribuir irregularmente el haber social, pero esto es poco frecuente en la praxis elusiva por ser fácilmente detectable por los auditores de la Administración Tributaria, quienes al detectarla pueden aplicar las medidas administrativas pertinentes para lograr que se cancele el adeudo tributario, entre las cuales se tiene las acciones que las normas del Código Tributario facultan y que, posteriormente, podrían devenir en el proceso contencioso administrativo; para lo cual se debe tener en cuenta, que el artículo 422 de la Ley General de Sociedades, determina que las pretensiones de los acreedores caducan a los dos años de la inscripción de la extinción.

Más concretamente, el artículo 16° del TUO del Código Tributario, faculta a la Administración Tributaria para exigir a los liquidadores de quiebras y de sociedades, el pago de las deudas tributarias dejadas de pagar por la sociedad en liquidación. De similar forma, tiene facultad para imputar responsabilidad solidaria a los ex-socios de una sociedad extinguida respecto a los bienes provenientes de la liquidación de la misma, pues estarán en calidad de adquirentes, conforme lo determina el inciso 2²⁸ del artículo 17° del mismo TUO, facultad que les autoriza para exigir el pago de la deuda tributaria. Pero para ello debe detectar al responsable solidario, pues de no hacerlo no podrá ejercer sus acciones de cobranza.

Bajo esta perspectiva legal, si bien es factible la exigibilidad del pago de la obligación tributaria al liquidador, bajo el amparo del dispositivo indicado, también es cierto que la aplicación práctica de dicha disposición podría hacerse poco efectiva debido a que, conforme a la Ley General de Sociedades, no existe ningún requisito para poder ser liquidador de una sociedad; por lo que puede ser designado como liquidador cualquier persona sin ser exigible que tenga garantía personal para responder patrimonialmente por los créditos impagos en el

²⁸ **Artículo 17.- Responsables solidarios en calidad de adquirentes:** “Son responsables solidarios en calidad de adquirentes: (...) 2. Los socios que reciban bienes por liquidación de sociedades u otros entes colectivos de los que han formado parte, hasta el límite del valor de los bienes que reciban”.

proceso de liquidación; en consecuencia, si bien es cierto que la deuda podría ser exigible, también lo es que su cobranza no se podría materializar si el liquidador no tiene bienes susceptibles de medida coactivas.

Si ante la ejecución de las medidas administrativas antedichas, la Administración Tributaria considera que el deudor tributario ha incurrido en delito con su accionar elusivo, debe derivar el caso a la Procuraduría del Ministerio y Economía y Finanzas (titular de la representación en la acción de judicial de la Administración Tributaria) a fin de que se proceda judicialmente conforme a sus atribuciones.

3.2.2 Responsabilidad solidaria de los directores y gerentes en los supuestos elusivos

Uno de los principales mecanismos de control posterior que existe actualmente en la normatividad tributaria nacional es la facultad para determinar posible responsabilidad solidaria de los representantes legales de las empresas (gerentes, directores y/o administradores en sociedades y titular-gerente en empresas unipersonales, comprendiendo también a los liquidadores). “Cabe señalar que la solidaridad tiene, entre otros, el efecto de que el acreedor tributario puede dirigirse contra todos, algunos o cualquiera de los deudores, simultánea o sucesivamente, a su elección, para el cobro de la deuda tributaria.” (Talledo, 2006, p. 29)

La responsabilidad solidaria, bajo la perspectiva del Derecho Civil obligacional y según Galloso (2017), podría entenderse como el régimen más gravoso para los deudores, pues la responsabilidad y exigencia de pago podría recaer en cualquiera de ellos; y, a su vez, es el menos gravoso y más conveniente para los acreedores, dado que otorga legitimidad al acreedor para reclamar jurisdiccionalmente sobre el patrimonio de cualquiera de los codeudores y exigir el cumplimiento íntegro de la obligación; o de cualquier parte de la deuda que corresponda a cada uno de ellos.

En tal sentido, se comprende que, en la responsabilidad solidaria, puede existir un conjunto de sujetos responsables por la obligación generada. Es de recordarse lo enunciado líneas *supra*, respecto a los artículos 16 y 17 del TUO del Código Tributario, a efectos de la determinación de la solidaridad de los codeudores y, especialmente, la que correspondería a los representantes legales de la sociedad contribuyente, si en su administración se incurrió en dolo, negligencia grave o abuso de facultades para generar la deuda insoluta.

A este respecto, los conceptos de dolo y negligencia grave son desarrollados por la legislación civil (Arts. 1318 y 1319 del Código Civil). En cuanto al dolo precisa que se incurre al ejecutar u omitir acciones con intencionalidad de no cumplir con los mandatos legales tributarios; es decir, que se procedió deliberadamente tal incumplimiento; lo cual implica que, en su acción o en su omisión, respecto a los efectos fácticos y jurídicos de su decisión, el

elemento determinante debe ser el conocimiento de la obligación y la intención de no cumplirla (entendida esta como la voluntad de hacer o de no hacer).

Por otro lado, el Código Civil (Art. 1319) regula el concepto de culpa inexcusable, teniendo en cuenta que en ella incurre quien, por grave negligencia, no cumple con ejecutar la obligación conforme corresponde. Esto lleva a concluir que los conceptos de culpa inexcusable y negligencia grave, a efectos prácticos, son equiparables, pues ambos se refieren a la omisión de deberes propios e inherentes a una persona que, si bien no actúa intencionalmente (elemento volitivo), genera perjuicio al acreedor.

Finalmente, respecto al abuso de facultades, es el uso indebido de una potestad otorgada por título habilitante, a favor de quien asume la función o es representante de la sociedad, y que al incurrir en irregularidad extralimitando sus facultades en el desarrollo de acciones propias de sus deberes u obligaciones, y ocasionando perjuicio grave a la empresa, al inferior jerárquico o a otra persona.

De allí que los representantes legales son responsables solidarios de la obligación tributaria cuando deliberadamente omitan el pago de las obligaciones tributarias de su representada (dolo), cuando su inobservancia de la obligación constituye una grave falta de atención a las atribuciones o funciones establecidas (culpa), o cuando usan indebidamente sus facultades para evitar el pago las obligaciones tributarias de su representada (abuso de facultades).

Mediante el Art. 4º del Decreto Legislativo N° 1422, se modificó el Art. 16 del TUO del Código Tributario, incorporándole el numeral 13 del tercer párrafo²⁹, a raíz de la aplicación de la norma XVI del Título Preliminar de este Código; modificación que se reguló al amparo de la Ley N° 30823, por la cual se delegó en el Poder Ejecutivo la facultad de “legislar en materia de gestión económica y competitividad, de integridad y lucha contra la corrupción, de prevención y protección de personas en situación de violencia y vulnerabilidad y de modernización de la gestión del Estado.” En dicha modificación se precisa el alcance de los términos dolo, negligencia grave y abuso de facultades, especificando a quienes se les atribuye responsabilidad.

²⁹ **Artículo 16. Representantes - responsables solidarios:** “(...) Se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario, cuando el deudor tributario: (...) 13. Sea sujeto de la aplicación de los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI del Título Preliminar. La responsabilidad 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 los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI. (...)”.

En tal sentido, la normativa tributaria no solo contempla responsabilidad para los representantes legales por el incumplimiento doloso o culposo de las obligaciones tributarias, sino que, ante un supuesto de estructuración de prácticas elusivas, los representantes legales son responsables patrimonialmente por los efectos de dichos actos elusivos, siempre que hayan tenido injerencia en su diseño, aprobación y/o ejecución.

De esta regulación se desprende que, la responsabilidad solidaria de los representantes legales de la empresa en acciones u omisiones en las que tuvieron participación en el desempeño de sus funciones, es uno de los medios de control más eficientes que tiene la normatividad vigente para controlar *ex post facto* las prácticas elusivas. Sin embargo, un punto que es necesario analizar es el control preliminar de las prácticas elusivas, pues no solo interesa a los operadores jurídicos tributarios el suprimir sus efectos, sino también al evitar su surgimiento como medio de control *ex ante*.

3.3 La extinción como fenecimiento de la persona jurídica

3.3.1 La incobrabilidad de las obligaciones de las personas jurídicas extintas

Como ya se ha expuesto, la persona jurídica, durante la etapa de liquidación, debe cumplir con las obligaciones que corresponden a favor de sus acreedores. Es en esta etapa que la empresa debe responder con el patrimonio que aún ostenta y son los liquidadores quienes deben finiquitar las acciones respectivas a efectos de cancelar todas las obligaciones. Tras culminar dicha etapa, las obligaciones no pagadas por causas imputables al liquidador generan el derecho de los acreedores de atribuirle responsabilidad; misma que deben ejecutarla en un plazo máximo de dos años para que no se produzca la caducidad de la misma (Art. 421 de la Ley General de Sociedades).

Sin embargo, es importante recordar que, si bien los acreedores tienen la facultad de ejecutar sus derechos de crédito frente a los liquidadores de la sociedad que se ha extinguido por considerar que han incurrido en irregularidades en el procedimiento pretiriendo sus derechos a que se solvete sus acreencias, también es cierto que la Ley General de Sociedades no prescribe garantía personal o real alguna que deba tener el o los liquidadores para hacer frente a las deudas sociales impagas por culpa de estos. En tal sentido, para este tipo de supuestos elusivos, los liquidadores suelen ser personas insolventes que con su patrimonio no pueden hacer frente a las deudas impagas de la extinta sociedad.

Esto último implica un proceder bastante manido de la práctica elusiva, puesto que con ello se procura evitar el cobro de la obligación que la sociedad tuvo con el acreedor, tanto por agotamiento del patrimonio social, como por la incorrecta actividad del liquidador pues ninguno quedaría en posibilidad de responder por las obligaciones impagas, generando la deuda que

pasaría a la condición de incobrable. Esta práctica es totalmente inadecuada puesto que supone un medio de defraudar a los acreedores tributarios; sin embargo, no configura un supuesto penalmente sancionado por las normas contenidas en el Decreto Legislativo N° 813: Ley Penal Tributaria, sino el aprovechamiento de un vacío normativo que permite eludir el pago de la obligación.

3.3.2 *La extinción de la obligación tributaria por cobranza dudosa ante su incobrabilidad.*

En el contexto de desnaturalización del procedimiento de disolución, liquidación y extinción de las personas jurídicas societarias que algunos empresarios usan para eludir el pago de las obligaciones tributarias constituyendo deudas insolutas, existe un alto nivel de posibilidades de que dichas deudas no sean pagadas antes de la extinción de la sociedad y que, por lo tanto, pasen a condición de deudas incobrables. Más aún que, según la legislación peruana, una vez inscrita la extinción de la sociedad, esta deja de existir y, por ende, no habría forma de que sea emplazada para la cobranza de deuda alguna.

Una vez que ha sido ejecutada la práctica elusiva y se ha efectuado el procedimiento de disolución, liquidación y extinción de la sociedad sin el pago de las obligaciones tributarias vigentes, surge el problema enunciado y, es más, este se incrementa si el liquidador de dicho procedimiento, no tiene un patrimonio que permita responder ante el posible requerimiento que le efectúe la entidad tributaria (la ley permite a esta entidad responsabilizar y emplazarlo para cobrarle por la deuda insoluta, si esta se debió a una irregular gestión del liquidador).

Ante esto, es importante recalcar que la Administración Tributaria, conforme a sus facultades, puede determinar una obligación tributaria y exigirla al deudor tributario o a los deudores solidarios, según corresponda. Como toda entidad de la administración pública, puede hacer ejercicio de la facultad de autotutela específicamente en cuanto a la ejecutividad y a la ejecutoriedad³⁰ de los actos administrativos que emanen en el cumplimiento de sus funciones; con lo cual se permitiría la cobranza de sus obligaciones sin mediación de órgano jurisdiccional, inclusive de manera coactiva.

En tal sentido, la Administración Tributaria procedería a realizar los actos de cobranza necesarios pudiendo recurrir, si es necesario, al Procedimiento de Cobranza Coactiva, previsto en los artículos 114 y siguientes del TUO del Código Tributario. Es en esta etapa que la Administración Tributaria puede, de manera unilateral, afectar la esfera jurídica patrimonial del

³⁰ Según el Informe legal N° 31-212-JUS-DNAJ, la ejecutividad se refiere al atributo que posee un acto administrativo de ser eficaz, vinculante o exigible, si contiene una obligación emanada de las decisiones de la administración pública. En tanto que la ejecutoriedad de dichos actos implica su eficacia cuando imponen deberes u obligaciones exigibles; por lo que pueden ser realizados por la entidad, aun en contra de los particulares.

administrado o administrados que resulten solidariamente responsables para hacer efectivas sus decisiones (determinación y pago de la obligación tributaria).

Sin embargo, si en el procedimiento de cobranza coactiva se agotaran todos los medios previstos para ello, la deuda tributaria no podría ser cancelada puesto que el deudor primigenio (la sociedad) ha dejado de existir mediante la inscripción de su extinción en los Registros Públicos y, por más actuaciones coactivas que se realicen no sería posible concretizar el cobro de la obligación (ni siquiera contra el liquidador que haya actuado irregularmente, quien podría ser personalmente solidario por las deudas impagas de la sociedad), correspondería en tal caso la extinción de la obligación tributaria, teniendo como causa específica la extinción de la deuda por cobranza dudosa, conforme a lo dispuesto en el Art. 27 del TUO del Código Tributario.³¹ Por tanto, ante la imposibilidad de ejecutar la obligación tributaria, inclusive coactivamente, corresponde a la entidad tributaria declarar su incobrabilidad.



³¹ La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios: (...) 5) Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa. (...) Las deudas de cobranza dudosa son aquellas que constan en las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago y respecto de las cuales se han agotado todas las acciones contempladas en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, siempre que sea posible ejercerlas

Capítulo 4

Mecanismos de control ante la desnaturalización del procedimiento de disolución, liquidación y extinción de sociedades

4.1 Interconexión de las bases de datos de SUNARP y SUNAT

A efectos de buscar mecanismos que viabilizarían la eliminación de las prácticas elusivas se plantea distintas alternativas de solución. La primera de estas es la interconexión entre la data de SUNAT y la data de la SUNARP. La importancia de dicha vinculación en la información radica en que la disolución, liquidación y extinción de sociedades es un acto jurídico sujeto a las normas de publicidad registral.

Al ser la extinción de sociedades un acto jurídico constitutivo, su calificación e inscripción registral en la SUNARP supone una evaluación previa que permita objetivamente que el acto inscrito goce de validez y eficacia jurídica, sustentando de esta manera la fe registral y permitiendo su publicidad. Es así que la Administración Tributaria podría conocer de este procedimiento y tener la posibilidad de interponer las acciones pertinentes antes de que se inscriba la extinción de la sociedad deudora.

Un segundo criterio recalcar en la importancia de la imposibilidad de que no se le pueda atribuir la carga de la aplicación de la norma anti-elusiva a los registradores, ni a los funcionarios públicos registrales encargados de la calificación, pues estos solo están facultados para facilitar la información necesaria a la Administración Tributaria para que esta entidad pueda ejercer debidamente su función de represión de prácticas anti-elusivas.

En tal sentido, cabe hacer alusión del deber de cooperación interinstitucional existente, regulado por las disposiciones contenidas en el Decreto Legislativo N° 1246. Dicha norma en su Art. 3³² detalla el deber de interoperabilidad en la información que ostenta cada entidad de la administración pública dentro de los límites establecidos por la normatividad vigente.

Por otro lado, el Art. 44 de la Ley General de Sociedades, prevé la publicación de las empresas cuya constitución, disolución o extinción se haya inscrito. No obstante, a efectos de eficiencia en el procedimiento represivo de prácticas elusivas, la digitalización e interconexión de la lista de personas jurídicas cuya disolución o extinción se ha inscrito, sería de utilidad para todo procedimiento de control ya que ayuda a contrastar la información recabada por la SUNARP con la base de datos de la SUNAT y así determinar qué empresas con deuda tributaria vigente solicitan su disolución y/o extinción. Esta medida permitiría a la Administración Tributaria saber exactamente qué empresas que son deudoras de sus obligaciones tributarias,

³² La información indicada en este artículo ha sido ampliada sucesivamente por el Art. 1 del D.S. N° 051-2017-PCM, el Art. 1 del D.S. N° 121-2017-PCM, el Art. 1 del D.S. N° 016-2020-PCM

están registrando su disolución y/o su extinción a efectos de detectar la posibilidad de que consoliden una acción elusiva. Sin embargo, esta medida no tendría sentido sin un mecanismo procedimental adecuado que permita reprimir drásticamente la acción elusiva.

4.2 Ampliación de la responsabilidad solidaria a los socios de la sociedad fenecida

Tras la detección de una medida elusiva, sería necesario tomar acciones con la finalidad de suprimirle o restarle eficacia; en este sentido, una forma de restringir sus efectos sería que la Administración Tributaria subroga la acción de cobranza contra la sociedad y la dirija contra los socios de la persona jurídica que sean responsables solidaria o individualmente respecto a la cancelación de la deuda tributaria.

Esta opción está regulada en la Ley General de Sociedades para el caso de las sociedades colectivas, en las que la responsabilidad personal de los socios es factible por su carácter de ilimitada. Plantear esto, para el caso de las sociedades de responsabilidad limitada, podría colisionar contra la naturaleza jurídica de estos tipos societarios; sin embargo, si se realiza un análisis teleológico de la norma, el hecho de utilizar mecanismos artificiosos a fin de eludir los efectos de la norma tributaria constituye abuso del derecho, el cual debe ser reprimido a fin de garantizar la vigencia normativa.

El TUO del Código Tributario en el inciso 13 del Art. 16 amplía la responsabilidad solidaria a los representantes legales que hayan colaborado en el diseño, aprobación o ejecución de prácticas elusivas; no obstante, esta responsabilidad solidaria no alcanza a los socios, quienes están exentos de responsabilidad pese a que podrían haber participado en el proceso elusivo. Por tanto, podría concluirse que, atribuir responsabilidad solidaria de los ex socios de la sociedad extinta (juntamente con la de los representantes legales) sería una solución a efectos de reprimir los efectos de la medida elusiva.

Este planteamiento puede ser duramente criticado debido a la contraposición directa que existe con el concepto de la responsabilidad limitada en algunos tipos societarios regulados en la normatividad vigente; no obstante, ya existe precedente jurisdiccional en la aplicación de la solidaridad en las obligaciones, cuando se trata específicamente de los miembros que dirigen o administran la sociedad como son los miembros del directorio, los administradores, los gerentes y los representantes legales en general. El fundamento teleológico de dicha medida se encuentra en la misma norma tributaria dado que con esta se puede aplicar la responsabilidad solidaria a los sujetos que operativizaron las prácticas elusivas de la obligación tributaria. Bajo esa premisa, se podría responsabilizar administrativamente, con la carga pecuniaria del cumplimiento de la obligación eludida, a los sujetos que ejecutaron la práctica elusiva, así como a los sujetos que, al interior de la sociedad, la idearon.

En el supuesto específico del procedimiento de disolución, liquidación y extinción de la sociedad, si la decisión de disolverla y extinguirla se encuentra precisada en el pacto social recae únicamente en la Junta General de Socios (accionistas o participacionistas, dependiendo de cada tipo societario) y los organismos de dirección como el Directorio o la Gerencia ejecutan la práctica elusiva, debe entenderse que están materializando una decisión adoptada por la Junta. Por ende, si el procedimiento de disolución, liquidación y extinción de la sociedad ostenta un fin elusivo, esta decisión dependerá única y exclusivamente del máximo órgano de la sociedad: La Junta General de Socios, conforme a lo dispuesto en la Ley General de Sociedades.

Por tanto, al existir responsabilidad limitada de socios respecto a las obligaciones contraídas por la sociedad, la entidad tributaria debe contar con un marco jurídico específico que regule el procedimiento adecuado ante un supuesto de hecho que revele la existencia de acciones destinadas a defraudar al acreedor tributario y la ejecución de medios o procedimientos irregulares para hacerlo, en procura de su propio beneficio o de un tercero. Es en ese sentido que debería ampliarse los supuestos establecidos en el Art. 16 del TUO del Código Tributario, incluyéndose también a los socios que, deliberadamente y con el ánimo de eludir el cobro o generación de la obligación tributaria, utilizan maliciosamente el mecanismo de disolución, liquidación y extinción de la sociedad, acordando la disolución y los procedimientos sucesivos con la finalidad de anular el pacto social y eludir la efectivización o generación de obligaciones fiscales.

4.3 Sanción legal para ex socios y liquidadores de sociedades extintas inmersas en prácticas elusivas

A lo largo de la presente investigación se ha enfatizado en que la facultad de decidir, mediante acuerdo de la Junta General de Socios, la disolución, liquidación y extinción de sociedades, entre otras causas, es plena potestad de los socios y se da en el contexto del ejercicio de su derecho a la libertad de empresa; pero esta facultad no puede ser contrapuesta al ejercicio de potestades públicas que ostenta el Estado a la luz del *ius puniendi*.

En tal sentido, la normatividad tributaria y/o societaria podrían contemplar sanciones ante una mala praxis, concretizada en la desnaturalización de la constitución y subsecuente disolución, liquidación y extinción de sociedades, que se ejecuta con el fin de operar como un agente económico en el mercado, pero eludiendo la potestad del Fisco. Verbigracia de esta potestad legislativamente contemplada, es lo dispuesto en el Art. 100.1³³ de la Ley General del

³³ El quebrado, mientras dure ese estado, está impedido de: a) Constituir sociedades o personas jurídicas, en general, o de formar parte de las ya constituidas; b) Ejercer cargos de director, gerente, apoderado o

Sistema Concursal respecto a los efectos que tiene la condición de quebrado. En este ejemplo se puede apreciar que el legislador, al dictar esta disposición y con la finalidad de desincentivar dicha mala gestión empresarial, ha limitado el ejercicio del derecho a la libertad de empresa respecto a determinados empresarios que incurren en gestión irregular que podría conducir a la empresa a una intencional quiebra.

Esta figura también podría ser aplicable en el caso de un ejercicio irregular del derecho de disolución, liquidación y extinción de las sociedades con la finalidad de eludir la generación o el cobro de las obligaciones tributarias, bajo la apariencia de un ejercicio legítimo de un derecho de autodeterminación societaria.



representante de sociedades o personas jurídicas, en general; c) Ser tutor o curador, o representante legal de personas naturales; d) Ser administrador o liquidador de deudores en los procedimientos regulados en la Ley.

Conclusiones

Primero. El procedimiento de Disolución, liquidación y extinción de personas jurídicas societarias, es un legítimo derecho de los titulares del contrato de sociedad, siendo esta clara y evidente manifestación del ejercicio del derecho fundamental a la libertad de empresa, siempre y cuando su finalidad no obedezca a defraudar el derecho de terceros.

Segundo. El procedimiento de Disolución, liquidación y extinción de personas jurídicas societarias, si bien corresponde a un legítimo derecho de los miembros de la sociedad, es también susceptible de ser utilizado como una práctica elusiva de la obligación tributaria, desnaturalizando su finalidad y convirtiéndolo en un medio artificioso para evadir la eficacia de las facultades de recaudación, fiscalización y determinación de la Administración Tributaria.

Tercero. El marco normativo vigente ya contempla una responsabilidad solidaria de los representantes legales del contribuyente ante un supuesto de elusión tributaria. Sin embargo, la normatividad vigente no extiende esta solidaridad con los socios que desnaturalizaron el acto de disolución, liquidación y extinción de la sociedad con la finalidad de defraudar a la Administración Tributaria.

Cuarto. La responsabilidad limitada propia de algunos tipos societarios no son un derecho absoluto, sino que están sujetos a excepciones contemplados por el ordenamiento jurídico vigente. En el caso de la desnaturalización del procedimiento de Disolución, liquidación y extinción de personas jurídicas societarias; al tratarse de un supuesto de simulación absoluta del acto jurídico cuya finalidad específica es eludir el cumplimiento de la obligación y cuya decisión recae estrictamente en la Junta General de Socios, sería plausible contemplar legislativamente la posibilidad de hacer solidariamente responsables a los socios que adoptaron dicho acuerdo.



Lista de referencias

- ABRUÑA, A., & BACA, V. (2016). *Notas del curso de Derecho Administrativo I*.
- BRAVO, J. (2018). *Fundamentos del Derecho Tributario*.
- CASTILLO CÓRDOVA, L. (2005). ¿Existen los llamados conflictos entre derechos fundamentales? *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, 1(12).
<https://doi.org/10.22201/ij.24484881e.2005.12.5726>
- DWORKIN, R. (2004). *Democracia deliberativa y derechos humanos*.
- ELIAS LAROZA, E. (2015). *Derecho Societario Peruano. La Ley General de Sociedades del Perú*.
- ENNECCERUS, L. (1943). *Tratado de Derecho Civil* (Bosch (ed.)).
- ENTRECANALES, J. (2014). El Fraude de Ley en Derecho Tributario. *Universidad Pontificia Comillas Pontificia Comillas*, 56.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1995). El Fraude a la Ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción. *Quincena Fiscal*, 31, 55.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2835000>
- GALLO, F. (1999). Prólogo a la Segunda Edición. In *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*.
- GARCÍA-PITA Y LASTRES, J. L. (2000). Reflexiones sobre el concepto de sociedad y el derecho de sociedades. *Cuadernos de Derecho y Comercio*, 73–214.
- GARCÍA DE ENTERRIA, E., & RAMON FERNANDEZ, T. (2008). *Curso de Derecho Administrativo*.
- GARRIGUES, J. (1976). Teoría General de las sociedades mercantiles. *Revista de Derecho Mercantil*, 142, 519–552.
- GARRIGUES, J., & URÍA, R. (1976). *Comentarios a la Ley de Sociedades Anónimas*.
- HUNDSKOPF, O. (1994). Procedimientos de Disolución y Liquidación en la Ley General de Sociedades y la Ley de Reestructuración Empresarial. *Ius et Veritas*, 55.
- KRESALJA, B. (2004). *La libertad de empresa: fundamento del sistema económico constitucionalizado*. (Fondo Editorial PUCP (ed.)).
- LAPINELL, R. (2008). *El delito de evasión fiscal y tributaria en el mundo moderno - Monografias.com*. Monografias. <https://www.monografias.com/trabajos84/evasion-fiscal-mundo-moderno/evasion-fiscal-mundo-moderno.shtml>
- Ley N ° 26887: Ley General de Sociedades, 1 Diario Oficial El Peruano 87 (1997).
- MARES, C. (2013). La cláusula antielusiva general prevista en la Norma XVI del Código Tributario. *Universidad de Lima*, 8.

- MATUS, M. (2017). La elusión tributaria y su sanción en la Ley N° 20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo. *Revista Ius et Praxis*, 67–90.
- MENA, A., RODRIGUEZ, R., & RUBIO, R. (2008). *Influencia de la evasión tributaria y la informalidad*.
- MONTOYA, H. (2005). Las causales de disolución y liquidación societaria en la Ley General de Sociedades. In *Tratado de Derecho Mercantil* (2da Edición). Gaceta Jurídica.
- MONTOYA, U. (1973). *Derecho Comercial*. Gaceta Jurídica.
- PAREDES, C. (2010). El poder tributario del Estado ¿nuestros bolsillos a la deriva? *Derecho y Sociedad*, 35, 241–256.
- QUINTANILLA, E. (2014). *La evasión tributaria y su incidencia en la recaudación fiscal en el Perú y Latinoamérica*. Universidad San Martín de Porres.
- RAMIREZ, L. (2015). *Notas del Curso de Derecho Mercantil II*.
- RESICO, M. F. (2014). *Introducción a la Economía Social de Mercado Edición latinoamericana*. 384.
[http://190.57.147.202:90/xmlui/bitstream/handle/123456789/493/Introducción a la Economía Social de Mercado \(Pdf\) v_2.pdf?sequence=1](http://190.57.147.202:90/xmlui/bitstream/handle/123456789/493/Introducci%C3%B3n_a_la_Econom%C3%ADa_Social_de_Mercado_(Pdf)_v_2.pdf?sequence=1)
- RODRIGUEZ, J. (1977). *Tratado de Sociedades Mercantiles*.
- TARSITANO, A. (2014). La Elusión Fiscal y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. *IUS*, 40–49.
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL PERÚ. (2003). Sentencia del Exp. 0008-2003-AI/TC Roberto Nesta Brero en representación de 5728 ciudadanos contra el artículo 4° del Decreto de Urgencia N° 140-2001. *Tribunal Constitucional*.
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00008-2003-AI.html>
- TRIBUNAL REGISTRAL. (2010). Resolución 490-2010-SUNARP-TR-T. *Tribunal Registral*, 4.
- WHEINER, R. (2011). Elusión Tributaria Y Normas Antielusivas: Su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto. *Revista Tributaria N° 5*, 53–63.
- ZEGARRA, A. M. (2015). *Notas de Derecho Mercantil I*.