

PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



“Informe sobre Expediente de Relevancia Jurídica No. E-2719,
problemática de la reorganización simple y su configuración para efectos
tributarios”

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de Abogado que presenta:

Renato Felipe Manrique Portal

REVISOR:
Luis Alberto Durán Rojo

Lima, 2022

RESUMEN

El presente trabajo analiza el Expediente E-2719. Esta investigación busca evidenciar la problemática sobre la discordancia existente por la regulación societaria y tributaria y las resoluciones de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, en relación con los requisitos con los cuales deberá contar una operación societaria para que califique como una reorganización simple para efectos fiscales. El objetivo principal de esta investigación es determinar si los criterios establecidos en las resoluciones emitidas por ambas entidades interpretan de manera correcta la normativa societaria y tributaria que regula la reorganización simple. Se parte de la hipótesis de que la normativa fiscal en tanto hace una remisión expresa de lo que se entiende y debe ser considerado como reorganización de sociedades, a la Ley General de Sociedades, lo establecido en dicha normativa deben ser los únicos requisitos para que una reorganización simple califique como tal para efectos fiscales y goce del efecto de neutralidad. Esto se realizará a través de una investigación bibliográfica, donde prima la revisión, análisis y evaluación de fuentes bibliográficas de autores que han examinado este tema para efectos de generar un objetivo, una hipótesis y se llegue a una conclusión como resultado principal de la Investigación. Se llega a la conclusión de que tanto SUNAT y el Tribunal Fiscal hacen una interpretación extensiva y por tanto contra la ley, de los requisitos indicados por las normas societarias para que una operación societaria califique como una reorganización simple y por tanto (en tanto la propia normativa fiscal hace remisión a la Ley General de Sociedades) no genere impacto tributario ya sea respecto al impuesto a la renta (IR) como para el impuesto general a las ventas (IGV).



Este trabajo está dedicado a mis padres, mi hermano, mi familia, a Lua y a mis amigos que me acompañaron en este largo viaje y en especial a aquellos que no pudieron llegar a verlo.



PROBLEMÁTICA DE LA REORGANIZACIÓN SIMPLE Y SU CONFIGURACIÓN PARA EFECTOS TRIBUTARIOS

INDICE

I. INTRODUCCIÓN.....	1
11. Identificación del área o las áreas del Derecho sobre la que verse el expediente elegido.	2
12. Justificación de la elección del expediente	3
II. RELACIÓN DE LOS HECHOS SOBRE LOS QUE VERSA LA CONTROVERSIA DE LA QUE TRATA EL EXPEDIENTE.	3
III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS.....	8
IV. ANÁLISIS Y TOMA DE POSICIÓN FUNDAMENTADA SOBRE CADA UNO DE LOS PROBLEMAS DEL EXPEDIENTE, CITANDO LAS FUENTES EN LAS QUE SE SUSTENTA SU POSICIÓN, INCLUYENDO SU OPINIÓN FUNDAMENTADA SOBRE LA FORMA EN QUE FUE RESUELTO EL CASO SOBRE EL QUE VERSA EL EXPEDIENTE.....	9
IV1. La Resolución de Determinación No. 072-003-000100 emitida por SUNAT tiene como fundamento del reparo que se ha determinado una venta omitida por retiro de bienes.....	9
IV2. La transferencia del bloque patrimonial de Destilería Chiclayo S.A.C. califica como un Aporte de bienes o como una reorganización simple para efectos tributarios.....	17
1. Diferencias entre aporte de bienes y reorganización simple a nivel societario.....	29
2. El aporte de un bloque patrimonial conformado por una línea destinada a la fabricación de azúcar no constituye una reorganización de sociedades.....	35
i. No califica como Escisión: No cumple las formalidades a que se refiere los artículos 367, 368, 370 y 372.....	35
ii. No califica como Reorganización Simple.....	41
a. De la documentación, no se evidencia que sea una reorganización simple.....	41
b. No ha conservado dentro de sus activos las acciones de Empresa azucarera del Norte S.A.C. (EAN SAC) según lo indicado en el artículo 391.....	42
c. ¿Cuándo se efectúa una reorganización con efectos tributarios de neutralidad?.....	44
▪ El requisito del artículo 39° del Decreto Supremo 064-2000-EF.....	44
▪ El requisito de que sean activos y pasivos. Bloque negativo o positivo necesariamente.....	46
▪ El sustrato económico (aplicación de los supuestos indicados por el TF sobre la escisión).....	51
V. CONCLUSIONES.....	57
VI. BIBLIOGRAFÍA.....	61

I. INTRODUCCIÓN

Identificación del área o las áreas del Derecho sobre la que versa el expediente.

Este informe de relevancia jurídica analiza y estudia la Resolución emitida por el Tribunal Fiscal No. 015492-10-2011, la cual resuelve el Expediente 915-2006. La controversia materia del expediente versa sobre el IGV de junio 2002 de la Compañía Destilería Chiclayo S.A.C. (en adelante, Destilería Chiclayo o el Contribuyente).

El Contribuyente señala que la SUNAT reparó la base imponible del IGV de junio 2002 por considerar como venta la transferencia de un bloque patrimonial que dio en favor de Empresa Azucarera del Norte S.A.C., siendo que esta se efectuó debido a una reorganización simple y por lo tanto no se encuentra gravado con el mencionado impuesto.

Por el contrario, la Administración Tributaria sostiene que el aporte de bienes efectuado por el Contribuyente a Empresa Azucarera del Norte, con excepción de un terreno, es una transferencia onerosa de bienes gravada con el IGV, en tanto no reúne los requisitos para configurarse como reorganización simple o escisión.

Ante ello, el objetivo será determinar si el aporte del bloque patrimonial efectuado por el Contribuyente a Empresa Azucarera del Norte se encuentra gravado con el IGV en tanto se configura como una venta de bienes o se encuentra exonerada en la medida en que la transmisión se da en virtud de una reorganización societaria de tipo reorganización simple.

De lo expresado se evidencia que el presente Informe se enfocará para su análisis, en las áreas del (i) derecho societario y (ii) derecho tributario.

(i) Derecho societario: analizará la naturaleza de la reorganización de sociedades recogida en la legislación societaria, principalmente en la Ley General de Sociedades (LGS), entendido como los procesos a los que recurren las compañías para generar beneficios en el contexto empresarial: mayor rentabilidad, sinergias de grupo, eficiencias dentro del proceso productivo, etc.

Asimismo, estudiará los requisitos y características recogidos en la LGS y el Reglamento Registro de Sociedades (RRS), en lo aplicable, a efectos de determinar cuándo una reorganización de sociedades se configura como tal y por lo tanto produce los efectos societarios indicados a nivel de la LGS, teniendo en cuenta el desarrollo doctrinario y el propósito o la finalidad económica de dichas operaciones que finalmente es el eje fundamental detrás de cada proceso de reorganización.

(ii) Derecho Tributario: en tanto el propósito de las reorganizaciones societarias se enfocan en generar mayores beneficios empresariales que se traducirán en mayores ingresos económicos gravables, la legislación tributaria establece un tratamiento especial a dichos procesos reorganizativos, con la finalidad de que estos no generen impactos tributarios siguiendo el principio de neutralidad. Sin embargo, para que se genere la neutralidad establecida por ley, deberán cumplir con los requerimientos indicados por las normas societarias para configurarse como tal (en tanto la propia Legislación Tributaria hace remisión a las referidas

normas) asimismo, y si fuera el caso, con las limitaciones o regulación específica de las normas tributarias. Ahora bien, la Administración Tributaria y el TF han emitido sendas resoluciones donde interpretan de manera equivocada la normativa societaria que regula las reorganizaciones de sociedades atentando contra la neutralidad que debería primar en las decisiones de dichas operaciones.

I1. Justificación de la elección del expediente

El Informe Jurídico, pretende examinar la naturaleza de las operaciones societarias que se dan dentro de una reorganización simple recogida en la LGS teniendo en cuenta su implicancia en materia societaria y tributaria. Esto en tanto, en la actualidad existe a nivel de la SUNAT y el TF pronunciamientos de carácter tributario que objetan la aplicación del Régimen Tributario (regido por el principio de neutralidad) para las reorganizaciones empresariales. En específico referido a los requisitos con los cuales deberá contar una operación societaria para que califique como una reorganización simple para efectos tributarios.

II. RELACIÓN DE LOS HECHOS SOBRE LOS QUE VERSA LA CONTROVERSIA DE LA QUE TRATA EL EXPEDIENTE

- El 10 de marzo de 2002 mediante Acta de Junta Universal de Accionistas de Destilería Chiclayo S.A.C., se pone en consideración de los accionistas el punto de agenda No. 3: “aportar en bienes y efectivo en el aumento de capital de la Empresa Azucarera del Norte S.A.C”. Es así como se acuerda aportar a EAN SAC los bienes que forman parte del montaje de la planta de azúcar, valorizados en S/. S/ 1’778,295.00 y una suma en efectivo, ascendente a S/. 1’284,462.00, la misma que sería depositada en el Banco de la Nación, resultando en un aporte S/. 3,062,757.00. Los accionistas acuerdan capitalizar en Empresa Azucarera del Norte S.A.C. la suma total de bienes más efectivo ascendente a S/. 3,062,757.00.

La presidenta expuso que los bienes que se aportan están conformados según el siguiente detalle:

- 1 Terreno de 14,6492 m2, según fichas No. 65145 y 65397, la U.C No. 80807 y 20033, del registro de propiedades inmueble, predio rústico denominado SAUCE que formaba parte del sector FALA, distrito de PICSI, provincia de Chiclayo, departamento de Lambayeque. S/ 72,117.11

Levantamiento topográfico, sondeo de levantamiento de suelo, cimentación de estructura, edificios, cercos y portones, piso de fábrica de bodega, laboratorio drenaje de agua, canales de desagüe, pozas en fábrica S/ 670 277,89

2 EQUIPOS SEGÚN DETALLE A CONTINUACIÓN				
DESCRIPCIÓN EQUIPO	DEL	PESO KG	VALOR POR KG	TOTAL, S/
60 motores eléctricos		15.000	4.00	60 000,00
30 reductores		23.000	7.00	161 000,00
Planchas de fierro A-36		143.000	0.20	29 000,00
Vigas A		190.000	0.85	161 500,00

Piñones y engranajes	30.000	1.00	30 000,00
Clarificadora de jugo	16.400	1.00	16 400,00
Calentadores de jugo	9.000	2.60	22 500,00
Calderos 1 y 2	45.000	2.50	112 500,00
Ladrillos refractarios	160.000	0.85	136 000,00
Evaporadores 1, 2, 3, 4 y 5	55.000	2.50	137 500,00
Tachos 1, 2, 3 y 4	35.000	2.50	87 500,00
Cristalizadores	28.000	1.50	42 000,00
Secador de azúcar	8.000	1.50	12 000,00
Tuberías	35.000	0.80	28 000,00
			<u>S/. 1'035,900.00</u>
	TOTAL		<u>S/. 1'778,295.00</u>

- El 30 de marzo de 2002 mediante Acta de Junta Universal de Accionistas de Azucarera del Norte S.A.C., se pone en consideración de los accionistas los siguientes puntos de agenda:

“3-AUMENTO DE CAPITAL POR APORTACIÓN DE SOCIOS Y TERCEROS.

4-MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO QUINTO DEL ESTATUTO SOCIAL COMO CONSECUENCIA DEL AUMENTO DE CAPITAL POR APORTACIÓN DE SOCIOS Y TERCEROS Y REEXPRESIÓN POR AJUSTE INTEGRAL POR INFLACIÓN.”

En el punto 3, en el marco del aumento de capital por aportación de socios y terceros, se indica que la empresa Destilería Chiclayo S.A.C., por intermedio de su representante legal Eduardo Alvarado Pitman ha comunicado que por tener intereses comunes ha tomado la decisión de aportar un capital de S/. 3,062,757.00. Que por tal razón y cumpliendo con las formalidades que establece el Estatuto de la sociedad, oportunamente con fecha 16 de febrero del presente año cumplió con comunicar su determinación al Gerente de la empresa mediante carta en la cual indicaron el monto a aportar tanto en efectivo y en bienes, el precio y demás condiciones, asimismo expresó que el Gerente cumplió con comunicar a los otros socios con fecha 20 de febrero del 2002. Los accionistas de Azucarera del Norte S.A.C. señalaron que se abstiene de ejercer su derecho a aportar un nuevo capital.

En el punto 4, Es así como se acuerda por unanimidad aumentar el capital por aportación de nuevo socio de la empresa Destilería Chiclayo S.A.C. de la suma de S/. 298,696.00 a S/.3'361,453, es decir un aumento de S/ 3'062,757.00, mediante aporte en efectivo ascendente a S/. 1'284,462.00 y bienes por valorizados en S/. 1'778,295.00. Por los bienes y dinero aportados, Azucarera del Norte S.A.C. emite 3'061,453 acciones con un valor nominal de S/1.00 cada una en favor de Destilería Chiclayo S.A.C.

- El aporte es inscrito por EAN SAC según escritura pública del 19 de junio de 2002 otorgada por la Notaría Isabel Alvarado Quijano, Notaria de la ciudad de Chiclayo e inscrita en Registros Públicos (RRPP) el 21 de junio de 2002 en el asiento C-3 de la ficha 65145 y 65397 - Registro de Propiedad Inmueble bajo el título 8/2524.

- El 14 de setiembre de 2002 mediante Acta de Junta Universal de Accionistas de Azucarera del Norte S.A.C. se pone en consideración de los accionistas el punto de agenda No. 01: *“Autorización de transferencia de acciones y renuncia a derecho de preferencia”*.

- En dicha Punto se establece que:

El presidente de la junta manifestó que de acuerdo a las conversaciones previas los accionistas Cesar Ramón Alvarado Pitman, Ulises Santiago Alvarado Pitman, Milica Zoronovich Vega y Patricia María Alvarado Pfeiffer han comunicado su decisión de transferir la totalidad de sus acciones, asimismo el accionista Destilería Chiclayo S.A.C. ha comunicado su decisión de transferir un total de 1'382,030 acciones por el motivo solicitan a la junta universal de accionistas, autorizar dicha venta de acciones, todas a favor de Empresa Agrícola San Juan S.A.A., quien está interesado en comprarlas, considerando que los accionistas de Azucarera del Norte S.A.C. han manifestado su posición de no comprar dichas acciones ofertadas.

- Es así como se acordó por unanimidad la autorización de transferencia de acciones por un total de 1'680,726 acciones en favor de Empresa Agrícola San Juan S.A.A, entre las cuales 1'382,030 acciones eran por parte de Destilería Chiclayo S.A.C. Asimismo los accionistas de Azucarera del Norte S.A.C. acordaron su renuncia expresa e irrevocable a su derecho de preferencia respecto a la suscripción o transferencia de valores del mencionado acuerdo.
- Con fecha 16 de agosto de 2004, el auditor encargado al caso, mediante Informe No. 01-2004-SUNAT-2L0200-Eq-1, indica que producto de la verificación efectuada a Empresa Azucarera del Norte S.A.C. se ha detectado que mediante escritura pública de fecha 19 de junio de 2002, esta recibió un aporte de capital en bienes muebles y efectivo de la empresa Destilería Chiclayo S.A.C. manifestando que por el aporte de maquinaria no se emitió comprobante de pago encontrándose esta gravada con el IGV por lo que recomienda fiscalizar al contribuyente Destilería Chiclayo por el periodo de enero a diciembre del 2002 por el IGV.
- Con fecha 07 de octubre de 2004 en uso de las facultades establecidas en los artículos 62 y 87 del Código Tributario¹, la Administración Tributaria notificó a Destilería Chiclayo S.A.C. el Requerimiento No. 3610 No.0255846 justamente con la carta de presentación Carta No. 040071060330-01-SUNAT, dando inicio al proceso de fiscalización orientado a verificar el cumplimiento de las obligaciones de carácter tributario con el IGV entre enero a diciembre del 2002.
- Mediante el Escrito No. 17136, el contribuyente solicita prórroga para cumplir con exhibir lo solicitado.
- El 22 de diciembre del 2004, con escrito No. 21675, el contribuyente alcanza análisis de las cuentas 31 de valores y 33 inmuebles maquinaria y equipo, así

¹

Aprobado mediante Decreto Supremo No.135-99-EF y modificatorias.

como fotocopia del estudio de revaluación y de la DJA del IR del periodo 2002 de EAN SAC.

- El 30 de diciembre del año 2004 el auditor encargado del caso emite y notifica el requerimiento 3611 No. 00171257, en cuyos anexos 01 y 02, la Administración Tributaria solicita al contribuyente información relacionado a los aportes de bienes y/o adquisición de acciones en otras empresas por parte de Destilería Chiclayo S.A.C., adjuntando la documentación sustentatoria de las transacciones realizadas al 31 de diciembre de 2002, en especial las adquisiciones que conforman el saldo de la cuenta 31 Valores. Asimismo, se solicita informar si se ha efectuado la enajenación de acciones en otras empresas adjuntando la documentación sustentatoria respectiva.
- Con escrito No. 00564 del 11 de enero del 2005, Destilería Chiclayo S.A.C. hace llegar el detalle de la adquisición de acciones en otras empresas, así como las actas de accionistas y escrituras públicas. En esta refiere que de acuerdo con sus estatutos se ocupa a la producción y comercialización de alcohol rectificado e industrial, habiendo, sin embargo, comprado una línea completa para la elaboración de azúcar que nunca llegó a utilizar, por lo que mediante dicho Acuerdo de Junta Universal de Accionistas (Acuerdo de JUA) de fecha 10 de marzo de 2002, aportó dicha línea a la Empresa Azucarera del Norte S.A.C. Asimismo, manifiesta que sí ha efectuado una transferencia de acciones a Empresa Agrícola San Juan S.A.A.
- El 13 de enero de 2005 Destilería Chiclayo S.A.C. presenta el escrito No. 676 en el que reitera que su actividad principal es elaborar y comercializar alcohol industrial; asimismo, reitera que compró una línea completa para la elaboración de azúcar que nunca llegó a utilizar por lo que por Acuerdo de JUA de fecha 10 de marzo del 2002 aportó dicha línea a EAN SAC.
- El 17 de marzo de 2005, SUNAT notifica el requerimiento 3611 No.00171293, en el que se solicita a destilería Chiclayo S.A.C. sustentar el pago del IGV por el aporte en bienes realizados a EAN SAC por el monto de S/. 1'778,295.00 de acuerdo con el Acta de JUA del día 10 de marzo del 2002. La Administración comunica al contribuyente que habiéndose verificado que recibió 3'062,757 acciones de la empresa EAN SAC a cambio de los bienes aportados, se ha constatado que se trata de una transferencia onerosa. En dicho requerimiento, se le da al contribuyente cuatro días para adjuntar la información solicitada.
- Destilería Chiclayo S.A.C. presenta el 18 de marzo de 2005, un escrito a la Administración en el cual solicita una prórroga de 15 días hábiles, solicitud que es denegada por la Administración a través de la Carta No. 160-2005-SUNAT-2L0200, en la cual se indica que no corresponde otorgar mayor plazo, manteniendo así el plazo originalmente concedido.
- Con fecha 23 de marzo del 2005, destilería Chiclayo S.A.C. presentó por Mesa de Partes el escrito No. 00060075 dando respuesta al Requerimiento. En el mencionado escrito, el contribuyente en relación con el aporte de bienes efectuado a Empresa Azucarera del Norte S.A.C. manifiesta: "Dicha transferencia se encuentra exonerada de impuestos, lo cual se trata del traspaso de una sola línea y que en tanto enmarca la empresa en una escisión, dichos

activos no han sido depreciados por no ser utilizados como línea o rubro en dicha empresa”. Asimismo, adjuntó copias de las facturas que sustentan los costos incurridos.

- Con fecha 30 de marzo de 2005, le es remitido a Destilería Chiclayo S.A.C. el Resultado del Requerimiento 3611 No.00171293 a través del cual la Administración Tributaria concluye que la operación no es una escisión, como señaló la empresa, por no haberse cumplido con las formalidades y requisitos prescritos en los artículos 367, 368, 370, 371 y 372 de la LGS, toda vez que en los libros contables de Destilería Chiclayo S.A.C. no hay ajuste de capital alguno; las acciones emitidas a cambio de los bienes fueron emitidas a nombre de la empresa y no de sus socios, tampoco existiendo un proyecto ni acuerdo de edición aprobados por el Directorio.
- En dicho Resultado, la Administración Tributaria señala que la operación es una transferencia onerosa de bienes (por acciones), pues en la Junta de fecha de 10 de marzo se tuvo en su agenda aportar bienes y efectivo a través de un aumento de capital en EAN SAC. En la Escritura Pública anotada en RRPP figura que el aporte de capital efectuado por el contribuyente no sólo fue en bienes, sino también en efectivo y que las acciones adquiridas por Destilería Chiclayo fueron reconocidas como inversiones. Y cierra dicho Resultado del Requerimiento indicando que la transferencia de bienes realizada por Destilería Chiclayo a Empresa Azucarera del Norte estaría gravada con el IGV por concepto de retiro de bienes, a excepción del terreno.
- El 31 de marzo, la SUNAT emite el Informe No. 14-2005-SUNAT/2L0200, donde establece que la operación es una transferencia onerosa de bienes para luego concluir que la misma transferencia de bienes está sujeta a gravamen con el IGV por concepto de retiro de bienes.
- El 08 de abril de 2005, Destilería Chiclayo S.A.C. remitió a la Administración Tributaria la Carta No. 6821 en el que solicita plazo adicional de quince días hábiles para dar respuesta al Anexo 01 del Requerimiento No.00171293 a fin de que se le permita explicar que la operación materia de análisis se encuentra exonerada del IGV, siendo que dicha solicitud fue denegada con Carta No. 211-2005-SUNAT con fecha 15 de abril del 2005, bajo la invocación del artículo 75 del CT. El Contribuyente señala, que antes de la presentación de su solicitud no tenía conocimiento de que la Administración había culminado sus labores de verificación, por lo que estaba en su derecho que se le dé la oportunidad de presentar las pruebas necesarias para esclarecer el reparo fiscal.
- Con fecha 15 de abril de 2005, fueron notificadas la Resolución de Determinación No. 072-003-0001006 y la Resolución de Multa No. 072-002-0001041. Estas se emitieron al culminar la fiscalización iniciada por la Administración Tributaria el 07 de octubre del 2004 con la notificación del Requerimiento No. 0255846. Esta fue girada por la reducción del saldo a favor del IGV del periodo junio 2002, al haberse realizado el reparo de la base imponible por retiro de bienes considerado venta, por la suma de S/ 1'706,178.00.

- Destilería Chiclayo S.A.C. interpuso recurso de Reclamación, el 12 de mayo de 2005, contra las resoluciones emitidas.
- Con fecha 10 de noviembre de 2005, es notificada a la compañía, la Resolución de Intendencia No. 0750140000316 que declara INFUNDADO el recurso de Reclamación interpuesto contra la RD No. 072-003-0001006 y la RM No. No. 072-002-0001041. determinándose que el aporte de bienes efectuado por Destilería Chiclayo a EAN SAC con excepción de un terreno, es una venta gravada con el IGV. Descartando de que sea una escisión o reorganización simple exonerada de dicho impuesto. Asimismo, se ordena la cobranza del IGV y multa del periodo tributario junio 2002, vía reparo de la base imponible por retiro de bienes considerado venta (ascendente a S/ 1'706,178.00).
- Con fecha 10 de noviembre de 2005, Destilería Chiclayo S.A.C. interpuso recurso de Apelación contra la RI No. 0750140000316, expedida por la Intendencia Regional Lambayeque de SUNAT, que declara infundada la Reclamación contra la RD No. 072-003-0001006 girada por el IGV de junio de 2002 y la RM No. 072-002-0001041 expedida por la infracción de numeral 1 del artículo 178 del CT,

III. Identificación de los principales problemas jurídicos

- III1. La RD No. 072-003-000100 emitida por la SUNAT tiene como fundamento del reparo que se ha determinado una venta omitida por retiro de bienes.
- III2. La transferencia del bloque patrimonial de Destilería Chiclayo S.A.C. califica como un aporte de bienes o como una reorganización simple para efectos tributarios.
- III3. Diferencias entre aporte de bienes y reorganización simple a nivel societario.
- III4. El aporte de un bloque patrimonial conformado por una línea destinada a la fabricación de azúcar no constituye una reorganización de sociedades:
 - i. No califica como Escisión: No cumple las formalidades a que se refiere los artículos 367, 368, 370 y 372.
 - ii. No califica como Reorganización Simple
 - a. De la documentación, no se evidencia que sea una reorganización simple.
 - b. No ha conservado dentro de sus activos las acciones de Empresa azucarera del Norte S.A.C. de acuerdo con en el artículo 391.
 - c. ¿Cuándo se efectúa una reorganización con efectos tributarios de neutralidad?
 - El requisito del artículo 39° del D.S. No. 064-2000-EF
 - El requisito de que sean activos y pasivos. Bloque negativo o positivo necesariamente.
 - El sustrato económico (aplicación de los supuestos indicados por el TF sobre la escisión).

III5. Norma VIII del CT a efectos de desconocer en este caso. Problema es que en los documentos no consta que sea una reorganización simple.

IV. ANÁLISIS Y TOMA DE POSICIÓN FUNDAMENTADA SOBRE CADA UNO DE LOS PROBLEMAS DEL EXPEDIENTE, CITANDO LAS FUENTES EN LAS QUE SE SUSTENTA SU POSICIÓN, INCLUYENDO SU OPINIÓN FUNDAMENTADA SOBRE LA FORMA EN QUE FUE RESUELTO EL CASO SOBRE EL QUE VERSA EL EXPEDIENTE.

Antes de entrar a detallar cada problema que puede detectarse en el presente Expediente es importante mencionar cual es la “materia de grado” o el problema jurídico principal respecto del cual la Administración Tributaria y el Contribuyente divergen y que finalmente el Tribunal Fiscal resuelve. Siendo que este se puede resumir en “*establecer si la transferencia de bienes realizada por la recurrente a Empresa Azucarera del Norte S.A.C. está gravada con el IGV*”.

Destilería Chiclayo S.A.C. señala, que la Administración reparó la base imponible del IGV de junio 2002 por considerar como venta la transferencia del bloque patrimonial a favor de EAN SAC cuando en realidad se realizó con motivo de una reorganización simple, operación no gravada con el IGV.

A diferencia de la SUNAT, que sostiene que el aporte de bienes efectuado por Destilería Chiclayo S.A.C, con excepción de un terreno, constituye una transferencia onerosa de bienes gravada con IGV toda vez que no se trata de una escisión o reorganización simple, las que sí constituyen operaciones exoneradas con dicho impuesto.

IV1. La RD No. 072-003-000100 emitida por la Administración Tributaria tiene como fundamento del reparo que se ha determinado una venta omitida por retiro de bienes.

La RD No. 072-003-000100 emitida por la SUNAT al Contribuyente el 30 de mayo, en razón de la culminación del proceso de fiscalización iniciado por la Administración Tributaria el 07 de octubre de 2004 por concepto del IGV del periodo 2002, fue girada por la reducción del saldo a favor del IGV correspondiente a junio del 2002, al haberse hecho el reparo de la base imponible teniendo como fundamento lo siguiente:

[s]e ha determinado ventas omitidas por retiro de bienes, efectuado según escritura pública otorgada el 20 de junio del 2002 por la Dra. Isabel Alvarado Quijano e inscrita en Registros Públicos el 21 de junio del 2002, que no fueron desvirtuadas por el Contribuyente, estableciendo como base legal el artículo 2 numeral 3 del Reglamento de la Ley del IGV, el artículo 1 y 3 del D.S. No. 055-99-EF del TUO de la LIGV. El artículo 22 de la Ley 26887 de la LGS y sustentado en los requerimientos No.00171257 y 00171293. (el subrayado es nuestro)

Es decir, la Administración desconoce que el aporte de los bienes efectuado por Destilería Chiclayo S.A.C. sea producto de una reorganización simple, estableciendo que en realidad esta sí se encontraba sujeta a gravamen con el IGV por retiro de bienes, que para efectos de Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las

Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo² (en adelante la Ley del Impuesto General a las Ventas o LIGV) es considerado venta.

Sin embargo, esta formulación resulta muy contradictoria, teniendo en cuenta la propia argumentación que ha establecido la SUNAT durante el proceso de fiscalización que a continuación pasamos a detallar:

La SUNAT sostiene en el Resultado del Requerimiento 3611 No. 00171293 que sustenta la RD No. 072-003-000100 a modo de conclusión luego del análisis de la documentación y los hechos ocurridos, que la transferencia de bienes efectuada no se trata de una escisión sino de un aporte de bienes a título oneroso efectuado por Destilería Chiclayo S.A.C. a EAN SAC., recibiendo acciones a cambio del aporte.

Luego de esta afirmación, cita el artículo 1 de la LIGV en donde se indica que dicho impuesto grava la “a) la venta en el país de bienes muebles”. Asimismo, cita el artículo 3 para establecer que se entiende por VENTA “a todo acto por el cual se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes”. Finalmente cita el numeral 3 del artículo 2 del Reglamento de la LIGV³ en donde se establece en el inciso a) que se considera venta:

[a] todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedades de bienes, independientemente de la denominación que le den las partes, tales como venta propiamente dicha, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, adjudicación por remate o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin.

Sin embargo, luego de la argumentación antes detallada, a modo de conclusión establece lo siguiente:

[c]omo puede apreciarse la transferencia de bienes realizada por Destilería Chiclayo S.A.C. a Empresa Azucarera del Norte, estaría gravada con el IGV a excepción del terreno el cual no estaría gravado con el mencionado impuesto. Por todo lo expuesto, el contribuyente no sustenta el pago del IGV por retiro de bienes.

La SUNAT en el Informe detallado en el Folio 4040 y el Informe No. 14 - 2005-SUNAT/2L0200, emitidos en el contexto del mencionado Requerimiento, replica dicho análisis. Volviendo a realizar el mismo razonamiento y donde reafirma a modo de conclusión en el apartado 7 que “se procedió a determinar el IGV reparando el débito fiscal por el retiro de bienes efectuado para ser aportados a Empresa Azucarera del Norte como Aporte Social”.

Asimismo, esta conclusión es reafirmada por la RI No. 0750140000316/SUNAT que declara INFUNDADA la Reclamación presentado por destilería Chiclayo S.A.C., indicando continuar con la

² Aprobado mediante D.S. No. 055-99-EF.

³ Aprobado mediante D.S. No. 29-94-EF.

cobranza de la RD No. 072-003-00001006 que fue girada por la reducción del saldo a favor del IGV correspondiente a junio del 2002, al haberse reparado la base impositiva por retiro de bienes considerado venta.

Es decir, la RD, y los informes en los que se sustenta, asimismo la Resolución de Intendencia, que reafirma la Resolución de Determinación, establecen durante sus fundamentos dos hipótesis de incidencia totalmente distintos que si bien para efectos del IGV, califican como venta, divergen en su naturaleza, que a continuación se procederá a aplicar:

1. El IGV grava las ventas en el país de bienes muebles.

El IGV es un impuesto indirecto que busca gravar la capacidad contributiva objetiva que se ve reflejada a través del consumo de bienes y servicios finales como bien afirma Walker Villanueva, siendo un impuesto netamente plurifásico no acumulativo. Agrega el mencionado autor que el concepto de “consumo” constituye la expresión de capacidad contributiva objetiva que pretende imponer gravamen el IGV, a pesar de que en términos jurídicos no sea el hecho gravado. (2014: 19-41)

Asimismo, el IGV destaca por tener como principio económico fundamental el de neutralidad. Entendiéndose este, de acuerdo con Carlos Chirinos Sota como la cualidad de obviar la acumulación impositiva dentro de la cadena y en el ciclo económico, sino que además dentro de cada Sistema Impositivo dicho impuesto no debería formar parte de los ingresos de otros gravámenes. (2009: 76-77)

Dentro de nuestra legislación, más allá de la definición doctrinaria de lo que debe gravar el IGV, este desde un sentido formalista grava operaciones específicas que se encuentran establecidas en el presupuesto de hecho de la ley. Es decir, la obligación tributaria se origina por la operación establecida como sujeta a imposición en la LIGV.

La normas que regulan el IGV en el Perú han decidido regular como una operación gravada en su artículo 1 inciso a) a la venta en el territorio nacional de bienes muebles.

De acuerdo con Walker Villanueva, la configuración del hecho gravado venta de bienes muebles en el país puede definirse jurídicamente desde dos perspectivas: la denominada perspectiva económica y la denominada perspectiva jurídica. (2014: 53)

Desde una perspectiva económica, el hecho impositivo se constituye en relación del poder de disposición sobre los bienes, a diferencia de la perspectiva jurídica, donde esta es en función de la transmisión del derecho de propiedad. (Villanueva 2014: 54)

Es así como de la lectura integral de lo que se entiende por venta dentro de la Ley y su Reglamento, el legislador define el hecho gravado venta desde una perspectiva jurídica, configurándose así con los contratos o actos que susciten la transferencia de propiedad.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 1° de la LIGV, esta grava la venta en el País de bienes muebles y la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de estos.

Además, el artículo 3° del mencionado TUO, indica que para la aplicación del IGV se entiende por venta:

a) Todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originan esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes.

b) El retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación (...)

Por otro lado, el inciso c) del numeral 3 del artículo 2° del Reglamento del IGV establece que constituye venta, el retiro de bienes, considerando una serie de supuestos.

La norma establece los retiros que no entran dentro de lo que se considera como ventas, señalando que, para aplicación del IGV, no se entiende como ventas las entregas que se hagan de bienes muebles que realicen las compañías como las bonificaciones a sus clientes por ventas hechas, en tanto se cumpla con los requerimientos del numeral 13 del artículo 5°, excepto el literal c).

Por lo tanto, en relación al IGV, se debe entender por "venta" la transferencia de bienes a título oneroso y el retiro (transferencias a título gratuito), teniendo en cuenta las excepciones de las normas sobre la materia.

Es así como, cuando la LIGV haga referencia al término "venta", esta se deberá interpretar teniendo en cuenta la definición establecida en su propia normativa y su Reglamento, no debiéndose otorgarle contenido más amplio al determinado en las leyes mencionadas.

i. Transferencia de bienes a título oneroso.

El numeral 1) del inciso a) indica que se considera venta a todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso. Agrega el numeral 3 del artículo 2 del Reglamento de la LIGV que se entiende como venta, según lo establecido en los incisos a) y d) del artículo 1 de la Ley.

Es decir, grava la transmisión de bienes en la que se obtiene una retribución: título oneroso. En relación con lo que se entiende por "título oneroso", la legislación tributaria, incluida las que regulan el IGV, mencionan estas por varios momentos, sin definirla.

Del mismo modo, el Código Civil, tampoco establece una definición como tal, ante lo cual es necesario establecer una definición para efectos del presente Informe. Ante ello se utilizará la tesis de carácter objetivo que establece diferencias entre los actos a título oneroso y gratuito. Bajo esta tesis se admite que la

esencia de la distinción entre los actos gratuitos y onerosos reside en la existencia de un equivalente de la prestación que se realiza. (Prada González 1968:159)

Es así como, una operación será de carácter oneroso cuando se realiza una prestación que compense la ventaja obtenida.

ii. Retiro de bienes.

Como se ha explicado anteriormente, el inciso b) del artículo 3° de la LIGV, establece como venta el retiro de bienes que realice el propietario, socio o titular de la empresa o esta misma. La norma regula el retiro de bienes desde dos supuestos gravados: (i) el autoconsumo de bienes y (ii) las transferencias gratuitas.

En relación con el autoconsumo como supuesto gravado se busca emparejar las circunstancias de gravamen entre consumidores finales (retiro de bienes).

En tanto el sujeto del impuesto tiene IGV de compras de los bienes auto consumidos como crédito fiscal, es necesario que iguale las circunstancias de gravamen entre el consumidor final que es común y que es empresa, el autoconsumo sea gravado (genere débito del IGV)

En el caso de transferencias gratuitas como supuesto gravado, de acuerdo con lo que afirma Walker Villanueva, en la doctrina, a las transferencias de carácter gratuito de bienes de empresas a particulares se las conoce como autoconsumo externo⁴. Siendo que es materia de gravamen en tanto los bienes salen de la esfera de la empresa al particular. (2014:77-78)

Realizado este análisis se puede evidenciar que existe una diferencia sustancial en la naturaleza entre los supuestos de hecho establecidos como venta dentro de la LIGV y el Reglamento, siendo que la Administración argumenta ambos para efectuar su reparo y proceder con el gravamen por la transferencia de bienes de Destilería Chiclayo a EAN SAC.

Primero afirma que dicha transferencia no se trata de una escisión de sociedades sino de un aporte de bienes a título oneroso, recibiendo a cambio del aporte acciones. Es decir, establece de manera categórica que se trata de una transferencia de bienes de carácter oneroso, específicamente la categoría de “aportes sociales”. Siendo que cuando cita el inciso a) del primer párrafo del numeral 3 del artículo 2 para establecer lo que se entiende como venta en lo referido a acto a título oneroso, subraya y enfatiza lo referido a “aportes sociales”.

En este caso, para la SUNAT resultaría oneroso de acuerdo con su interpretación en tanto el contribuyente, Destilería Chiclayo S.A.C.

⁴ Entendiendo el autoconsumo externo cuando trasciende al exterior de la empresa e implica un consumo o un uso gratuito de bienes y servicios de la empresa por parte del propio empresario —pero al margen de su actividad económica, es decir, en su condición de particular—, o bien por terceros.

realiza una prestación que es la de transferir determinados bienes a Empresa Azucarera del Norte S.A.C. la cual se traduce en un sacrificio económico en su patrimonio, pero a cambio la otra parte también realiza una prestación en beneficio de Destilería Chiclayo S.A.C., que es el otorgamiento de acciones, que termina generándole un incremento en su activo. Es decir, ocurre un intercambio de bienes por acciones.

Sin embargo, y es aquí donde entra la contradicción de la Administración, también establece de manera categórica lo siguiente en el Anexo a la RD No. 072-003-0001006: *“Se ha determinado ventas omitidas por retiro de bienes, efectuado según Escritura Pública otorgada el 20 de junio del 2002 por la Dra. Isabel Alvarado Quijano e inscrita en Registros Públicos el 21/06/2002, que no fueron desvirtuadas por el Contribuyente”.*

Es decir, establece que la transferencia de bienes fue efectuada como un retiro de bienes, no especificando bajo qué tipo de retiro de bienes, por lo cual resulta necesario descartar cada uno de ellos.

Al respecto, el artículo 2, numeral 3, primer párrafo, del inciso c) del Reglamento establece que se considera retiro de bienes a:

- i. Todo acto por el que se transfiere la propiedad de bienes a título gratuito, tales como obsequios, muestras comerciales y bonificaciones, entre otros.
- ii. La apropiación de los bienes de la empresa que realice el propietario, socio o titular de la misma.
- iii. El consumo que realice la empresa de los bienes de su producción o del giro de su negocio, salvo que sea necesario para la realización de operaciones gravadas.
- iv. La entrega de los bienes a los trabajadores de la empresa cuando sean de su libre disposición y no sean necesarios para la prestación de sus servicios.
- v. La entrega de bienes pactada por Convenios Colectivos que no se consideren condición de trabajo y que a su vez no sean indispensables para la prestación de servicios.

De los supuestos anteriormente mencionados, es evidente que el supuesto materia de análisis no podría subsumirse en los apartados (ii) al (v), por lo cual solo podría ser subsumido en el referido apartado (i) que destaca que debe considerarse como retiro de bienes a la transferencia de la propiedad de carácter gratuito.

Al respecto y como se ha mencionado anteriormente, los actos a título gratuito desembocan en un beneficio patrimonial a favor de un sujeto, sin que este, haya recibido contraprestación o se le reconozca un crédito por parte del beneficiado. En este caso, en tanto la propia Administración reconoce que la transferencia de bienes se hizo como un aporte social a cambio de acciones, es decir un acto a título oneroso, resulta contradictorio que el reparo se haya efectuado haciendo referencia al retiro de bienes que tiene naturaleza de acto a título gratuito. Diferente hubiera sido el supuesto si la transferencia

de bienes se hubiera realizado sin ningún acto subsiguiente por parte de Empresa Azucarera del Norte como lo es la entrega de acciones, con lo cual se hubiera cumplido con la característica principal de los actos a título gratuito. Que es que una de las partes procede a realizar un acto en beneficio de otro, sufriendo un sacrificio económico sin que a cambio reciba un beneficio.

De lo dicho se puede concluir lo siguiente:

- La Administración Tributaria no establece de manera precisa bajo qué hipótesis de incidencia recogida en la LIGV procede a gravar el hecho económico materia de análisis. Si bien, la Resolución de Determinación establece que realiza el reparo por concepto de retiro de bienes, acto que destaca por su naturaleza gratuita, fundamenta su reparo, estableciendo que la transmisión de bienes se realiza de manera onerosa (entrega bienes como aporte social a cambio de acciones).
- Si la Administración Tributaria hubiese determinado que el reparo se hubiera dado exclusivamente por retiro de bienes, sin hacer mención o fundamentar lo dicho respecto a la transferencia de a título oneroso establecido en el inciso a) del numeral 3 del artículo 2 del Reglamento, este hubiera sido incorrecto. De los hechos ocurridos, se constata que producto de la transferencia de bienes efectuada por Destilería Chiclayo hacía EAN SAC esta última otorgó a través de una emisión de acciones, acciones a Destilería Chiclayo, calificando como un acto a título oneroso, más allá de la discusión si efectivamente fue realizado dentro en un proceso de reorganización de sociedades específico.

Aunque el Contribuyente en sus fundamentos no expone esta contradicción por parte de la Administración Tributaria cuando establece bajo qué hipótesis de incidencia del concepto gravado venta (transferencia a título oneroso o retiro de bienes), se configura que la transmisión de bienes por Destilería Chiclayo a Empresa Azucarera del Norte se encuentre gravada, el Tribunal Fiscal debió declarar nula la RD, regresando el procedimiento a fiscalización.

Al respecto, el artículo 103 del CT prescribe que ***“los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos”*** (el énfasis es nuestro). Uno de estos actos es la «resolución de determinación» mediante la cual la SUNAT comunica al deudor tributario el resultado de su labor destinada a: (i) controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias; y, (ii) establecer la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Asimismo, el artículo 129 del mencionado Código establece que ***“las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente”*** (el subrayado es nuestro). Así pues, las resoluciones de

determinación, además de ser motivadas, deberán expresar los fundamentos de hecho y de derecho que las sostienen.

El contenido de la «resolución de determinación» se encuentra regulado por el artículo 77 del CT en virtud de la cual el referido acto deberá ser formulado por escrito y expresar **los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria y los fundamentos y disposiciones que amparen su emisión.**

El fundamento de la obligación de la SUNAT y, en general, de todo órgano resolutor de motivar una resolución que causará efectos jurídicos en los particulares, se basa en la necesidad de: (i) prevenir abusos de la Administración Tributaria a través de resoluciones que son producto de la mera subjetividad; (ii) **delimitar la materia controvertida en un procedimiento administrativo**; (iii) permitir que se ejecute el derecho de defensa en relación a aspectos que no se consideran de acuerdo a ley; y, (iv) que los Tribunales cuenten con lo necesario para poder emitir un pronunciamiento de acuerdo con las leyes aplicadas para el caso concreto.

En el caso controvertido, la Administración Tributaria señala como base legal, que fundamenta su posición y motivo del reparo, los artículos 1 y 3 de la LIGV y numeral 3 del artículo 2 de su Reglamento, y los reparos sustentados en los Requerimientos No. 00171257 y 00171293 con sus respectivos resultados, siendo que la base legal establecida solamente hace referencia al supuesto general de venta como operación gravada del IGV, más no a qué tipo de supuesto de venta de bienes en el país, como se ha explicado anteriormente. Y esto sumado a la contradicción de los mencionados resultados de requerimiento, que establecen dos hipótesis de incidencia totalmente distintas a efectos de grabar el mismo supuesto de hecho.

Respecto al caso en concreto, el actuar por parte de la Administración vulneraría el derecho de defensa del administrado en tanto no identifica de manera clara y fundamentada bajo qué hipótesis de incidencia se subsume el supuesto de hecho para configurarse como el hecho imponible plausible de gravamen del IGV. Esto repercute en el Contribuyente, en tanto no le permite centrar su impugnación en algún punto específico.

En ese sentido, la vulneración del derecho de defensa del administrado por la SUNAT en la identificación del supuesto gravado de la Resolución de Determinación generaría su nulidad. Ante lo cual el TF, debió declararla nula y remitir nuevamente los actuados a la Gerencia de Fiscalización para que esta pueda determinar de manera clara bajo cual hipótesis de incidencia se estaría gravando la transferencia de bienes materia de discusión.

IV2. La transferencia del bloque patrimonial de Destilería Chiclayo S.A.C. califica como un Aporte de bienes o como una Reorganización Simple para efectos tributarios.

En esta parte se analizarán los principales problemas jurídicos vinculados con el concepto de reorganización y su tratamiento a nivel del derecho tributario que la califica como una operación exonerada del IGV. Ante lo cual será necesario desarrollar el marco legal societario y tributario de las reorganizaciones societarias dentro de nuestra legislación, enfocándonos en la reorganización simple con el objetivo de tener los conceptos claros cuando se avoque cada uno de los problemas jurídicos.

Asimismo, el presente análisis de los problemas jurídicos partirá del supuesto de que la SUNAT determinó en la RD y en la RI de manera clara que la transferencia efectuada por Destilería Chiclayo a EAN SAC, calificó como un aporte social a cambio de acciones, operación sujeta al IGV de acuerdo al inciso a) del artículo 1 y el numeral 2 del inciso a) del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) y el inciso a) del numeral 3 del artículo 2 de su Reglamento. (Todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso), descartándose lo referido al retiro de bienes.

A. Marco legal societario de la reorganización de sociedades.

1.1 Proceso histórico a efectos de la sustancia económica de las operaciones de reorganización

La concentración corporativa inició en el siglo XIX, alcanzando gran apogeo durante el siglo XX. Estas se dieron a consecuencia de los requerimientos de las propias empresas para seguir operando dentro del negocio debido a que la mecánica empresarial les exigía adaptarse a las exigencias de un mercado integrado (Hundskopf 2014:148). Es así como nacen las grandes empresas que albergan grandes cantidades de líneas de negocio, gran cantidad de empleados, sedes, etc. Como explica Elías Laroza al indicar que, por diferentes razones, algunas veces estas siendo contradictorias, las compañías buscaban concentrar capital, tecnología, socios, activos que les beneficien y les hagan obtener organizaciones más acorde a las necesidades para crecer o las pongan en una mejor posición para enfrentar a la competencia y tener un mejor posicionamiento en el mercado.

Agrega el referido autor, que es así como la fusión, termina siendo la forma expedida por el derecho a efectos de generar las concentraciones de empresas, señalando que estas se dieron sucesivamente a través de las fusiones y también a través de otros métodos indirectos que a nivel doctrinario se llamaron “fusiones impropias”, en tanto estas no producían que se consoliden dos o más compañías en una y tampoco la transmisión de los bloques patrimoniales a una entidad beneficiaria, como sucede en el caso de la fusión propia (Elías 2001:782).

No obstante, a medida que las concentraciones les daban determinadas oportunidades de competir a las compañías no grandes mediante la unión de fortalezas, haciendo frente a las

mega compañías (Hundskopf 2014:148) y en la medida que por el mismo dinamismo del ejercicio empresarial que implicaba la diversificación de las actividades que realizaban, desarrollando nuevos rubros empresariales, con la finalidad de maximizar los ingresos, terminaba ocasionando que las empresas pequeñas, ahora convertidas en grandes compañías debido a su expansión, sean incapaces de adaptarse a un mundo más globalizado y responder con eficiencia ante los nuevos desafíos empresariales. (Frías Paira: 2012).

Ante ello la reestructuración de las operaciones y de la organización como tal de las empresas se avistaba como la preocupación empresarial más importante.

Elías, haciendo mención a la escisión, indica que en el mismo sentido que los incontables procesos de concentración y fusión generaban beneficios para las compañías que se agrupaban, comenzaba a surgir efectos negativos como resultado directo de este crecimiento. Esto en tanto la estructura resultante de las empresas agrupadas perdía dinamismo que finalmente se reflejaba en una ineficiencia en la labor diaria de la Compañía. Asimismo, el autor menciona que el propio proceso de fusión y las dificultades generadas influían en que se genere una nueva reorganización de las compañías de los grupos empresariales. Por lo que la escisión nacía como un mecanismo dentro de las reorganizaciones de empresas (Elías 2001: 782).

De esta manera, y como señala Elías aparece la escisión, como una herramienta posterior a la fusión o concentración, que permite la reorganización de los grupos empresariales a efectos de volver a recuperar el dinamismo y la eficiencia que el mundo globalizado demanda (2001: 782).

1.2 Concepto de Reorganización de Sociedades

Percy Castle afirma que la reorganización deviene de una serie de aspectos económicos y administrativos de una Empresa que tiene como fin la modificación del sistema empresarial y legal ya sea por concentración, división o búsqueda de manera eficiente de otro objetivo determinado (2002:150).

Añade Hundskopf Exebio, que la búsqueda de dichos objetivos será uno de los elementos destacables dentro de la complejidad que implica todo el proceso de reorganización. No solo por el hecho de que la reorganización en si misma debe estar estrechamente relacionada con el objetivo perseguido, sino que también implica la ejecución de todo el mencionado proceso y finalmente de la adecuación a la nueva forma empresarial escogida.

1.3 Historia y regulación de la reorganización de sociedades en el Perú

En los precedentes párrafos se ha apreciado cual ha sido el proceso histórico que ha llevado a la configuración de los

mecanismos de reestructuración existentes dentro de las empresas. Por lo cual puede indicarse que como afirma Humberto Medrano en la actualidad:

[e]n términos generales la reorganización de sociedades consiste en la concentración o el fraccionamiento del patrimonio de sociedades, con el propósito de producir más y mejor (la búsqueda de la riqueza como objetivo de una empresa). Las empresas optan por concentrar o fraccionar sus patrimonios por intereses diversos, pero buscando siempre la manera más idónea para cumplir con su objetivo social (Medrano 2008: 1799)

En el caso de Perú, el tratamiento jurídico respecto a la reorganización de sociedades no fue ajeno a los cambios empresariales que se daban en el mundo. Desde el 1 de enero de 1998, momento en el cual entró en vigor la actual LGS, Ley 26887, se determinó dentro de nuestra legislación el tratamiento respecto a un conjunto de operaciones agrupado como “reorganización de sociedades”.

Si bien la Ley de Sociedades Mercantiles No. 16123 del año 1966 (norma que precedía a la LGS), ya establecía normas respecto a la transformación y fusión en la sección segunda y tercera de su Libro Tercero, es recién que a términos de los ochenta y principio de los noventa, por los cambios normativos tributarios⁵, que la LGS se moderniza, y establece una regulación nueva en relación a la reorganización de sociedades, que incluyó a la escisión y “otras forma de reorganización” (título IV, artículos 391 al 395) reguladas en el Título IV, que como indica Enrique Elías Laroza, no están comprendidas tradicionalmente entre transformación (título I, artículos 333 al 343), fusión (título II, artículos 344 al 366) ni escisión (título III, artículos 367 al 390), representan igual igualmente formas distintas de reorganización de sociedades (2002: 707): reorganización societaria simple (artículo 391), otras formas de reorganización (artículo 392), operaciones simultaneas (artículo 393), la reorganización de sociedades constituidas en el extranjero (artículo 394) y la reorganización de sucursales de sociedades constituidas en el extranjero (artículo 395).

Si bien se produjo una modernización a través de la introducción de nuevos tipos de operaciones que se englobaban bajo el término de “reorganización societaria”, este término como tal no se llegó a definir de manera expresa dentro de la LGS. Esto teniendo en cuenta que las mismas operaciones que se regulaban bajo dicho concepto, tales como la fusión, escisión, transformación eran agrupadas en otras legislaciones con otras denominaciones.

Asimismo, Elías Laroza señalaba que en la legislación peruana no existía un concepto claro sobre la integridad de las operaciones a las que se puede aplicarse la denominación de “reorganizaciones

⁵ Los Decretos Leyes N° 25601 y 25877, la Ley N° 26283 y el Decreto Supremo N° 120-94-EF, entre otros

societarias”, indicando que “se pudo escoger entre varias denominaciones de carácter general: reestructuración, reorganización, cambio de especie, cambio de modelo empresarial, reforma sustancias, cambio estructural o cualquier otra. La ley eligió la de reorganización”. (2002:708).

Es así como en la actualidad en la sección segunda del libro cuarto de la LGS se regulan, bajo el título de “Reorganización de sociedades”, las siguientes modalidades o instituciones societarias:

1. La transformación (título I, artículos 333 al 343).
2. La fusión (título II, artículos 344 al 366).
3. La escisión (título III, artículos 367 al 390).
4. Otras formas de reorganización (título IV, artículos 391 al 395), que comprende: i) la reorganización simple; ii) escisiones múltiples; iii) escisiones múltiples combinadas; iv) escisiones combinadas con fusiones entre las mismas sociedades participantes; v) escisiones y fusiones combinadas entre múltiples sociedades; vi) cualquier otra operación en que se combinen transformaciones, fusiones o escisiones; vii) reorganización de sociedades constituidas en el extranjero; y viii) reorganización o transformación de la sucursal de una sociedad constituida en el extranjero.

Asimismo, la LGS no cuenta con un reglamento como tal. Sin embargo, en el marco legal en el cual se circunscribe la reorganización de sociedades, se debe resaltar la existencia del Reglamento del Registro de Sociedades (RRS)⁶, el cual contiene los requisitos y formalidades de cada procedimiento societario registral desarrollados en la LGS.

1.3.1 La reorganización Simple

i. La reorganización simple: historia en el Perú

La reorganización simple es un tipo de reorganización societaria que recién fue agregada dentro del marco societario por la LGS, regulandola dentro de su Libro IV (Normas Complementarias), Sección Segunda (Reorganizaciones Societarias), Título IV (Otras formas de reorganización), y específicamente en su artículo 391°.

Práctica societaria anterior a su inclusión en la LGS.

Como comenta Elías Larosa, en el proceso evolutivo de la escisión, gran parte de la doctrina establecía que esta se configuraba solamente en los casos en que se daba la extinción del ente escidente, es decir cuando se producía lo que hoy conocemos como “escisión total” o “escisión propia”. Posteriormente, el derecho comparado y la doctrina consideraron, como una segunda forma de dicho tipo de reorganización, la que permitía que se pueda transferir un bloque patrimonial o más de una persona jurídica, que no llegaba a extinguirse, exigiendo que

⁶ Aprobado por Resolución 200-2001-SUNARP/SN, publicada en el diario oficial El Peruano el 27 de julio de 2001.

se efectúe la entrega de acciones emitidas por las compañías que recibían el bloque patrimonial, en beneficio de los accionistas de la escidente, lo que hoy conocemos como “escisión parcial” o “escisión impropia”. (2002:782)

Asimismo, cobró relevancia “una tercera forma de escisión”, la cual fue denominada “segregación patrimonial”, siendo una especie de variante de la escisión impropia: transfiriéndose un bloque patrimonial o más de un ente jurídico que no llegaba a extinguirse; sin embargo, las acciones emitidas por los beneficiarios del bloque patrimonial eran en favor del ente que escindía el bloque y no de los accionistas.

En el Perú, por ejemplo, tal práctica, es entendida como el acto por el cual se segrega una parte del patrimonio y se aporta a una sociedad beneficiaria a cambio de acciones. Estas son conservadas en el activo del ente jurídico que realiza el aporte. Antes de que sea regulada por la LGS como una “reorganización simple”, era entendida como un tipo de escisión. Claro ejemplo, es el caso de los beneficios otorgados por la legislación tributaria donde eran entendidas como una “división”. (García Soto: 2002).

Por otro lado Castle Álvarez-Masa, indica que la normativa tributaria de comienzos de la década del noventa, con el fin de generar reorganizaciones de carácter societario, facilitaban los procesos de escisión como un tipo de reorganización de las empresas, siéndole aplicables una serie de beneficios para los administrados, no obstante, esto no era regulado a nivel de la legislación societaria de esa época. Sin embargo, la legislación societaria en palabras del referido autor no avanzó en la misma velocidad a la impuesta por la legislación tributaria ni la impuesta por los empresarios, por lo que las reorganizaciones societarias tuvieron que valerse de la deficiente normatividad que regulaba la Ley General de Sociedades vigente en dicha época. (2002:261).

Es así como, para ese momento, se presentaban dos escenarios. Por un lado, la legislación tributaria que promovía la escisión como un tipo de reorganización de empresas que derivaban en beneficios para los administrados, y por otro lado la legislación societaria que no albergaba dicho tipo de reorganización.

Siendo así que, a partir del 1 de enero de 1998, con la vigencia de la LGS se determinó dentro de nuestra legislación el tratamiento respecto a otras formas de reorganización y a la reorganización simple como tal en el artículo 391.

ii. Tratamiento legal específico para la reorganización simple

La reorganización simple dentro de la LGS no ha sido desarrollada como afirma Garcia Soto, en *“amplio articulado que contemple detalladamente aspectos fundamentales como el procedimiento, requisitos y formalidades requeridas para su aprobación, entre otros”* (2017:24).

Es así como, si se realiza un análisis de la LGS, dentro del título “Otras foras de reorganización” se puede identificar que solo dos artículos le resultan directamente aplicables, el artículo 391 y el 393 que a continuación se desarrollan:

Artículo 391 Reorganización Simple

“Se considera reorganización al acto por el cual una sociedad segrega uno o más bloques patrimoniales y los aporta a una o más sociedades nuevas o existentes, recibiendo a cambio y conservando en su activo las acciones o participaciones correspondientes a dichos aportes.

Asimismo, el artículo 393 dispone:

Artículo 393.- Las reorganizaciones referidas en los artículos anteriores se realizan en una misma operación, sin perjuicio de que cada una de las sociedades participantes cumpla con los requisitos legales prescritos por la presente ley para cada uno de los diferentes actos que las conforman, y de que de cada uno de ellos se deriven las consecuencias que les son pertinentes.

En tanto el artículo 391 establece lo que entendemos por reorganización simple (elementos tipificantes que posteriormente se desarrollarán), el artículo 393 indica las disposiciones aplicables a las clases de reorganización que se establecen en el título IV, siendo esta una de ellas.

iii. **Reorganización Simple: concepto y elementos tipificantes**

En relación con el concepto de la reorganización simple, Juan Luis Hernández Gazzo indica que:

[...] la reorganización simple como forma de reorganización societaria consiste en el acto mediante el cual una sociedad identifica una o más porciones de su patrimonio (bloques patrimoniales) y las transfiere (aporta) a una o más sociedades, sean estas sociedades que ya existen o que se constituyen al efecto. La sociedad que transfiere el bloque patrimonial recibe a cambio, acciones o participaciones de la sociedad receptora del bloque, convirtiéndose, por ende, la primera en accionista o socia de la segunda, o, en caso la primera ya fuera accionista o socia de la segunda, incrementando su participación en el capital de la receptora del bloque patrimonial. (Hernández 2003: 1208).

Por su parte Elías La Rosa indica que esta clase de reorganización tiene las siguientes características:

- i) los bloques patrimoniales segregados pueden ser uno o más en la misma operación,
- ii) la ley califica de aportes a las transferencias de los bloques patrimoniales a las sociedades que los reciben, sean nuevas o preexistentes y,

- iii) la norma señala que las acciones o participaciones que emiten a cambio las sociedades receptoras corresponden a la aportante, quien las recibe y las conserva en sus activos (Elías 2002: 841-842).

iv. Bloque Patrimonial

Como se ha detallado, el artículo 391, que regula lo que debe entenderse como “reorganización simple” hace referencia al término de “*bloques patrimoniales*”, sin embargo, la definición de esta como tal no se encuentra establecida en ningún artículo del apartado referido a dicho tipo de reorganización. El concepto de “bloque patrimonial” está definido en el artículo 369 de la LGS, en el título respecto a la escisión.

Artículo 369.- Para los efectos de este título, se entiende por bloque patrimonial:

1. Un activo o un conjunto de activos de la sociedad escindida;
2. El conjunto de uno o más activos y uno o más pasivos de la sociedad escindida; y,
3. Un fondo empresarial

Ante ello, Hundskopf Exebio haciendo referencia a la aplicabilidad a la reorganización simple de las definiciones de bloque patrimonial contenidas en el artículo 369° de la LGS, indica que estas se pueden aplicar perfectamente a la reorganización simple, a pesar de que la mencionada norma este incorporada en el título de la escisión, esto debido a que la Ley General de Sociedades brinda a dichas reorganizaciones casi idénticas naturalezas jurídicas. Ante ello, el autor recalca que considera atribuible a la reorganización simple el contenido que hace referencia la LGS en referencia al bloque patrimonial en el artículo 369, incluso cuando la referida la referida norma esté situada en el título referido a la escisión como un tipo específico de reorganización de sociedades (Hundskopf 2014: 153 -154).

De lo descrito por Exebio, en tanto la escisión guarda similitud con la reorganización simple, al tener la misma naturaleza jurídica, de acuerdo con la regulación establecida en la LGS, resulta aplicable por analogía la definición de bloque patrimonial para la reorganización simple. Asimismo, el término de “bloque patrimonial” ya se encuentra definido como tal dentro de la LGS, y no hay otra definición diferente dentro de la misma. Por lo tanto, resultará aplicable para interpretar la figura de la reorganización simple.

En relación con ello, para este tipo de reorganización se debe entender como bloque patrimonial a: 1) un activo o un conjunto de activos de la sociedad escindida; 2) El conjunto de uno o más activos y uno o más pasivos de la sociedad escindida; y, 3) Un fondo empresarial. Por lo que un bloque patrimonial puede tener tres valores netos: positivo, negativo y neutro.

Respecto al “activo o conjunto de activos”, el bloque al estar conformado solo por activos y ningún pasivo, deberá en todos los casos tener un valor neto de carácter positivo.

En relación al “conjunto de uno o más activos y uno o más pasivos”, el bloque al estar conformado de al menos un pasivo, su valor neto puede tener las siguientes configuraciones.

- i. Positivo: el activo o los activos son superiores al pasivo o a los pasivos.
- ii. Negativo: el activo o los activos son superiores al pasivo o a los pasivos.

Lo que usualmente se produce es que el valor que resulta de un bloque sea positivo, en tanto los activos concentran un mayor valor respecto a los pasivos. Pero puede darse el caso que el bloque esté conformado por pasivos y activos resulte en negativo.

Por tanto, de la definición de bloque patrimonial establecida en el mencionado artículo, la transferencia de un bloque constituido por activos y pasivos, donde este sea negativo, producto de una reorganización societaria, es plenamente posible. Tal es así que incluso el mismo inciso f) del artículo 130 señala:

“Reorganización simple

Artículo 130.- Contenido de la escritura pública

La escritura pública de reorganización simple a que se refiere el artículo 391 de la LGS debe contener: [...]

f) En caso de que sea positivo el valor neto del bloque patrimonial que se aporta, el monto en que se aumenta el capital social de la sociedad que recibe el aporte y el número de las acciones o participaciones que emitirá. En caso de que dicho valor sea negativo, se dejará constancia del mismo y esa circunstancia producirá que no se aumente el capital de la sociedad receptora del bloque patrimonial aportado.”

El literal f) evidencia que es posible que el valor neto del bloque transmitido mediante un proceso de reorganización simple tenga carácter negativo, cuando precisa que en el caso en que un bloque que ha sido materia de transferencia sea negativo, se deberá dejar constancia y no se procederá con el aumento de capital del ente jurídico que recibe dicho bloque. Un análisis más profundo será realizado más adelante con atención al supuesto materia del presente informe.

- iii. Neutro: el activo o los activos tienen el mismo valor inferior al pasivo o a los pasivos.

Es importante mencionar que, aunque el literal f) no indica que una opción en donde el valor neto es neutro se sobreentiende que al establecer la norma el carácter positivo o negativo, debe existir el escenario donde el bloque es neutro.

En base a lo expuesto, y siguiendo la línea analizada, si el bloque patrimonial conformado por un fondo empresarial está compuesto solo por activos, el valor neto resultante de este será positivo, siendo que, si este está integrado por pasivos, este puede tener un valor neto resultante neutro o negativo.

v. Criterios para valorizar los bloques patrimoniales

De la revisión que se le ha dado a la LGS, se evidencia que sólo un artículo hace referencia al criterio de valorización empleable con el objeto de determinar el valor del bloque materia de transferencia.

Lo que nos da más luces respecto a la valorización es el RRS. En el literal e) del artículo 130 se indica que la escritura pública de reorganización simple debe contener un “informe de valorización”, siendo que no especifica los criterios que se deben utilizar para poder obtener dicho informe.

Por tanto se puede concluir que, en tanto no existe una prohibición de manera expresa respecto a la metodología a usar respecto a la valorización del bloque transmitido, las partes haciendo uso de su autonomía privada como bien afirma Oswaldo Hundskopf, pueden indicar los criterios de valorización más apropiados (2014:168), siendo que esto va de la mano con lo explicado anteriormente respecto a que dichos bloques pueden tener un valor que no necesariamente se refleje en los EEFF o la contabilidad y que podría incrementar su valor como tal.

vi. Efectos legales de la inscripción de una reorganización simple

En el caso de la reorganización simple la inscripción en registros tiene como efecto la oponibilidad frente a terceros a la operación y en el caso de los bienes y derechos que integran el bloque patrimonial transferido a favor de la sociedad que lo recibe, la inscripción de la reorganización simple otorga mérito para inscribir la transferencia de los bienes o derechos como afirma Hundskopf a diferencia de la escisión, en la cual está supeditada a que se produzca la inscripción de la escritura pública en el registro y en las correspondientes partidas a todas las sociedades participantes, de acuerdo con el artículo 378 de la LGS. (2014:168).

1.3.2 La Transformación

De acuerdo con la doctrina, y como señala Echevarría Calle, este tipo de operación implica un cambio en la “forma” de la persona jurídica la cual si bien varía en su estructura y/o funcionalidad no

altera la subjetividad jurídica que le es inherente. (Echevarría Calle 2015: 3).

Es así como a nivel de doctrina se establece que la transformación como una clase reorganización de sociedades no implica la disolución de la persona jurídica que se transforma, siendo que esta subsiste, es decir se da una continuidad del substrato personal y patrimonial de la misma pero otra distinta forma. (Garrigues y Uría 1976:691).

La transformación como un tipo de reorganización societaria está regulada en nuestra LGS en el artículo 333 y se destaca por el hecho de que la persona jurídica constituida en el país se puede transformar en alguna otra sociedad que se encuentra regulada en la LGS.

1.3.3 Fusión

La fusión como un tipo de reorganización societaria está regulada en nuestra LGS, en el Título II de la Sección Segunda, específicamente en el artículo 344.

La fusión es un tipo de reorganización de sociedades a través de la cual dos o más entes forman una sola ya sea por (i) fusión por creación de un nuevo ente o (ii) fusión por absorción.

- Fusión por creación de nueva entidad. – Destaca porque la unión de las dos entidades desemboca en la extinción de la personalidad jurídica de ambas, dando como nacimiento a una nueva. Ocurre una transmisión en bloque, y a título universal de los patrimonios al nuevo ente
- Fusión por absorción. – Ocurre la absorción de una o más entes por otra ya existente, extinguiéndose la personalidad jurídica de los entes absorbidos. Se da una transmisión en bloque y a título universal de los patrimonios en beneficio del ente que absorbe.

1.3.4 Escisión

La escisión se encuentra regulada en el artículo 37 del Título III de la LGS. De acuerdo con dicho artículo, la escisión es aquel procedimiento, donde un ente divide su patrimonio en dos o más bloques para transferirlos íntegramente a otras sociedades o para conservar uno de ellos, cumpliendo los requisitos y las formalidades prescritas establecida por las normas que lo regulan. (Chu y Tarazona 2010:88).

Además, de acuerdo con el último párrafo del artículo 367, la característica principal de la escisión, y por tanto de sus dos formas antes descritas, es que los accionistas de los entes escindidos obtienen acciones de los entes nuevos.

Agrega el artículo 368, en relación con las nuevas acciones producidas por este tipo de reorganización de sociedades, que

estas pertenecen a los accionistas de la sociedad escindida, los cuales las reciben en la misma proporción en que participan en el capital de ésta, salvo pacto en contrario.

Es importante mencionar que del análisis del artículo 367 se evidencia la existencia de dos clases de escisión y que son la escisión total y escisión parcial. Elías Laroza indica que *“la LGS solo admite a la escisión total y la escisión parcial como formas de escisión, por lo que todo proceso que se realice en forma diferente a las dos señaladas no tendrá legalmente la condición de una escisión”* (2002:796).

Al respecto la escisión propia, se da con la división del patrimonio de un ente, la cual llega a extinguirse, en dos o más bloques patrimoniales que son objeto de transferencia a entes nuevos o que son materia de absorción por entes ya existentes.

En cambio, la escisión parcial o impropia se da cuando se segregan uno o más bloques de un ente societario, que no llega a extinguirse, que realiza la transferencia a una o más entes societarios nuevos o que son materia de absorción por entes ya existentes.

B. Tratamiento tributario de la reorganización simple de sociedades

Respecto de los procedimientos de reorganización societaria Asorey indica que las normas tributarias a través del tiempo las ha incentivado o desalentado pero que puede configurarse como un instrumento neutro en relación con los sucesos de carácter económico que se llevan a cabo. En ese sentido indica que esta neutralidad de las normas tributarias con relación a los hechos económicos subyacentes en los procesos de reorganización resulta de mejor conveniencia, excepto en el caso en que existan supuestos fundados que motiven singularidades o una excepción (1996:21).

En ese mismo sentido, Percy Castle Álvarez-Maza destaca que en materia tributaria la presencia de una reorganización implica la aplicación normativa del “principio de neutralidad” (2002:262), el cual establece que las disposiciones de legales de carácter tributario deben buscar lo siguiente:

- i. Evitar exigir imposición derivada de la aplicación directa de la reorganización y de los actos necesarios para efectuarla.
- ii. Como también evitar el beneficio directo de los contribuyentes involucrados por el mero acto de reorganización.

Respecto a esto último, en tanto la reorganización no tiene como objetivo obtener algún beneficio económico o fiscal ya sea por el lado del IR o el IGV del proceso de reorganización.

Ante ello, el ordenamiento tributario peruano que regula el IR y el IGV contiene un marco normativo especial que ha venido variando a través del tiempo con el fin de regular la tributación de la “reorganizaciones societarias” en sus propios términos. Al respecto Chu y Tarazona indican que se opta por el objetivo de que este tratamiento fiscal sea neutral y permita que exista una continuidad dentro de los sucesos que

se dan dentro de las reorganizaciones, lo cual efectivamente se desarrolla dentro de esas reorganizaciones de empresas y que permiten neutralizar los efectos fiscales que usualmente acontecerían dentro de operaciones como lo es la transferencia de un bien específico. (2010:82).

1. Impuesto a la renta

En la legislación del IR, el artículo 103 de la LIR establece que en relación a dicho impuesto se entiende configurada una reorganización de sociedades o empresas en los casos de fusión, escisión u otras formas de reorganización, de acuerdo con lo que establezca el Reglamento.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 65 del Reglamento de la LIR, para los efectos de este impuesto se considera reorganización de empresas:

- a) La reorganización por fusión bajo cualquiera de las dos formas previstas en el artículo 344 de la LGS.
- b) La reorganización por escisión bajo cualquiera de las modalidades previstas en el artículo 367 de la LGS.
- c) La reorganización simple a que se refiere el artículo 391 de la LGS, así como bajo cualquiera de las modalidades previstas en el artículo 392 de la citada Ley, excepto la transformación.
- d) El aporte de la totalidad del activo y pasivo de una o más empresas unipersonales, realizado por su titular, a favor de las sociedades reguladas por la LGS, teniendo en consideración lo dispuesto por el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, teniendo en consideración lo dispuesto en el inciso c) del artículo 67.

A continuación, se indicarán las principales características o efectos que se dan dentro de una reorganización de sociedades respecto al IR:

El artículo 104 de la LIR indica que respecto a la transferencia de activos que se produjera por una reorganización societaria, el contribuyente optará por alguno de los tres regímenes descritos a continuación de manera excluyente:

- Revaluación con efectos tributarios: las sociedades intervinientes deciden realizar la transferencia de los bienes al valor resultante de su revaluación, gravando la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable. Los bienes materia de transferencia tienen como costo computable para efectos tributarios el nuevo importe revaluado.
- Revaluación sin efectos tributarios: las sociedades intervinientes realizan la transferencia de los bienes al importe que resulte de su revaluación voluntaria sin que se distribuya el mayor valor. La diferencia entre el mayor importe pactado y el costo computable determinado no se

encuentra gravado. Asimismo, dicho mayor importe atribuido no es tenido en cuenta para fijar el costo computable ni su depreciación.

- Sin revaluación: las sociedades intervinientes deciden transferir los bienes sin acordarse una revaluación voluntaria de activos. Los bienes que son transferidos tienen para la empresa adquiriente el mismo costo computable, que hubiera correspondido atribuirles en cabeza de la empresa transferente. Asimismo, de optarse por esta alternativa, no resulta aplicable lo dispuesto en el Artículo 32 de la LIR (regla de valor de mercado) el valor de depreciación de los activos será el mismo que hubiera sido de haber permanecido en la empresa que transfirió.

Los saldos a favor, pagos a cuenta, y otros créditos que corresponda a la empresa que transfiere, son transferidos a la empresa adquiriente del bloque de acuerdo con el artículo 72 del Reglamento.

2. Impuesto General a las Ventas

La transferencia de bienes producida en el marco de una reorganización societaria no estará gravada de acuerdo con la normativa que regula el IGV, que indica que no se encuentra gravado la transferencia de bienes en el marco de una reorganización de sociedades (inciso c) del artículo 2 de la LIGV)

Además, el numeral 7 del citado artículo 2 del Reglamento establece que, se entiende por reorganización de empresas, entre otros, a la reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas que regulan el IR.

Agrega el artículo 39° del Decreto Supremo No. 064-2000-EF, que en el caso a que se refiere el artículo 391° de la Ley General de Sociedades (Reorganización Simple), la transferencia de un bloque patrimonial está constituida por la transferencia de activo(s) y los pasivo(s) vinculados con éstos

1. **Diferencias entre aporte de bienes y reorganización simple a nivel societario.**

En tanto existe una divergencia a nivel doctrinario referente a la similitud o en algunos casos la “igualdad” que habría entre el aporte y la reorganización de sociedades es necesario realizar un análisis a efectos del presente informe. Esto cobra importancia en el presente análisis en tanto dicha divergencia traspasa el ámbito societario y es trasladado al ámbito tributario en tanto la normativa tributaria que regula la reorganización societaria se remiten a las societarias para definir las.

En este punto es necesario dilucidar la diferencia existente entre estas dos operaciones societarias que, aunque tienen mucha similitud en sus características y los efectos que producen (lo cual es reconocido por diferentes autores) tienen una distinta regulación en la LGS. Asimismo, la

naturaleza y la finalidad de cada uno de ellos termina diferenciándolas: (i) el aporte social como un tipo de constitución y fortalecimiento del capital social y (ii) la reorganización simple como una clase de reorganización de sociedades.

Diferenciación con el aporte de capital

Existen posiciones que indican que la reorganización simple no difiere de un aporte de capital, debido a que el artículo 391 de la LGS emplea la terminología de “aporte” cuando hace referencia al objeto de la transmisión del bloque que es transferido

Elías Laroza por ejemplo indica que:

Pero el destino de las acciones o participaciones de las beneficiarias, siendo una diferencia esencial, nos lleva a caracterizar a la “segregación patrimonial” (o “reorganización simple”, según el artículo 391 de la LGS), como una operación que no difiere en absoluto de un simple aporte de una sociedad a otra o a otras. En efecto, este mecanismo no es otra cosa que desgajar bloques patrimoniales de una sociedad existente, quien los aporta a otras, preexistentes o nuevas, a cambio de acciones o participaciones de la sociedad o sociedades que reciben los aportes (Elías 2002:792).

Hernández Gazzo, a diferencia del autor antes citado, es más cauteloso al momento de analizar ambas figuras reguladas en la LGS:

“Teniendo en cuenta la forma como ha sido definida la reorganización simple en nuestra legislación, en principio, parecería que nos encontramos frente a un aporte de bloque patrimonial como modalidad de aumento de capital. Es así que Elías sostiene que la reorganización simple es [...] una operación que no difiere en absoluto de un simple aporte de una sociedad a otra o a otras (2003, p. 1203).”

(...)

“Empero, como analizaremos más adelante, el propio concepto de bloque patrimonial desarrollado por la LGS (que permite que su valor neto sea positivo, negativo o cero), puede generar una serie de cuestionamientos a la idea de asimilar totalmente a la reorganización simple como una modalidad de aumento de capital.”

En tanto existe una divergencia a nivel doctrinario referente a la similitud o en algunos casos la “igualdad” que habría entre el aporte y la reorganización de sociedades es necesario realizar un análisis a efectos del presente informe.

En principio, se debe mencionar que el legislador regula la reorganización simple y el aporte en diferentes libros dentro de la LGS, lo cual a simple vista nos indica que la reorganización simple califica como una reorganización de sociedades y no como un tipo de aporte. Caso contrario, el legislador la hubiese regulado en su segundo libro y no en el cuarto (Hundskopf Exebio, 2014: 156-157). Esto también ha sido manifestado por

Hernández Gazzo cuando indica que, si así lo hubiera querido el legislador, este tipo de segregación de patrimonio hubiese sido regulado como una especie de aporte, y que, por consecuencia, debió haberse situado dentro del tipo de los aportes no dinerarios y como una clase de aumento de capital. Asimismo, agrega el autor que, realizando una interpretación de la LGS como un todo, se debería llegar a la conclusión que el bloque de patrimonio que es transmitido a través de una reorganización simple puede tener un importe positivo, negativo o neutro de acuerdo con los intereses de los individuos que forman parte (2003, 1217).

Al respecto lo referido a los aportes (a efectos del presente análisis) se encuentran regulado en los artículos 22 y 28 de la LGS como se describe a continuación:

Artículo 22.- Los aportes

Cada socio está obligado frente a la sociedad por lo que se haya comprometido a aportar al capital. Contra el socio moroso la sociedad puede exigir el cumplimiento de la obligación mediante el proceso ejecutivo o excluir a dicho socio por el proceso sumarísimo.

El aporte transfiere en propiedad a la sociedad el bien aportado, salvo que se estipule que se hace a otro título, en cuyo caso la sociedad adquiere sólo el derecho transferido a su favor por el socio aportante.

Artículo 28.- Saneamiento de los aportes

El aportante asume ante la sociedad la obligación de saneamiento del bien aportado.

Si el aporte consiste en un conjunto de bienes que se transfiere a la sociedad como un solo bloque patrimonial, unidad económica o fondo empresarial, el aportante está obligado al saneamiento del conjunto y de cada uno de los bienes que lo integran.

De lo expresado, se entiende, en el caso de aporte como tal, este es regulado por la LGS, en la constitución de un ente societario o por un aumento de capital, siendo que los beneficiarios de las acciones pueden realizar un aporte de un conjunto de bienes como un bloque patrimonial. Este aporte deberá estar sujeto a una valorización de acuerdo con la LGS, la cual deberá realizarse por separado e inscribirse en favor del ente societario en forma unitaria cada bien.

Tal como afirma Oswaldo Hundskopf, cuando analiza lo dicho por Elías Laroza respecto a este tema, lo que se persigue con un aporte es fortalecer el capital social, y debido a ello se exigen formalidades sobre la base del principio de integridad y realidad del capital, dando seguridad en relación del importe que se atribuye a los aportes no dinerarios y dando confianza a los accionistas sobre la incidencia del aporte en el capital de la sociedad. (2014:158).

De lo expresado, no habría razón, en virtud de una regulación prevista del aporte establecida en el artículo 28 de la LGS, para regular de nuevo en el artículo 391, referido a la reorganización simple, el aporte. Aunque el

artículo 391 de la LGS al momento de precisar la definición de reorganización simple indica que los bloques “son aportados” a otra sociedad, la palabra “aporte” debe entenderse en el marco de la transferencia que se da en razón de esta clase de reorganización de sociedades y no en el sentido del aporte de bloque patrimonial, ya establecido en el artículo 28. De lo contrario, y como afirma Hundskopf se ocurriría una derogación tácita de la referida normativo, debido a que esta supuesta regulación ya subsumiría lo regulado por el artículo 28 (2014:158).

Por otro lado, interpretar o hacer un símil del término aporte en los artículos 28 y 391 sería ir en contra de la propia naturaleza de la reorganización societaria que tiene la reorganización simple, en tanto si lo consideramos símiles ocasionaría que las transferencias de activos que forman parte del bloque patrimonial de la reorganización simple no se efectúen en bloque o a modo universal, sino que sería indispensable que se trasmita cada activo conformante del bloque patrimonial de manera individual desnaturalizando así este tipo de modalidad de reorganización tal como afirma Castle Álvarez-Maza (2002:262-263).

Puesto que históricamente la configuración de lo que entendemos ahora como reorganización societaria y los tipos que esta tiene, tuvieron como uno de sus principales motivos el ahorro en los costos de transacción y la neutralidad en todo el proceso que una reorganización implica.

Finalmente, otra diferencia y que es remarcada por Hundskoft, es que en el aporte de capital establecido como tal en el artículo 28 se da necesariamente una emisión de acciones en favor del accionista a diferencia de la definición de reorganización simple que se ha descrito anteriormente, en donde el bloque podría tener un importe negativo o neutro, por lo tanto, podría no darse una emisión de acciones como tal (2014:158).

Agrega Hundskoft Exebio que se considera como una de las razones más importantes las que tienen relación con valores que no necesariamente se reflejan en los EEFF debido a su naturaleza como es el caso de los intangibles pero que sí llegan a tener un gran valor dentro del bloque transferido. (2014:159).

En ese sentido la LGS permite que se pueda utilizar diferentes mecanismos de valorización al momento de estimar el valor de una compañía, puesto que, si solo se hubiera seguido la argumentación del aporte como el traspaso de un valor positivo, solo se estaría restringido al valor patrimonial como método de valorización autorizado.

Por lo tanto, se concluye que, en relación con el término aporte establecido en el artículo 397 de la LIR, se precisa que la transferencia del bloque patrimonial en la reorganización simple no deberá ser exclusivamente de porte positivo, puesto que este podrá ser también de carácter negativo o neutro. Ante ello, el término aporte, para este caso de reorganización societaria tal como lo afirma García Soto, debe considerarse como la trasmisión de importe neto positivo, negativo o neutro, de acuerdo con la

búsqueda de intereses de los entes que han efectuado la reorganización. (2017:48-50).

a. Reorganización simple con aporte de bloque patrimonial de valor neto positivo

En el caso de un bloque neto positivo estaremos hablando de que este esté conformado solamente por activos, o por un conjunto de activos y pasivos cuya suma de como resultado un bloque positivo. Como resultado intrínseco de este aporte es que el ente societario absorbente aumente su capital y se encuentre obligado a la emisión de nuevas acciones en favor de la sociedad que ha transferido.

Es bajo esta modalidad donde la sociedad que aporta delimita dentro de su patrimonio un bloque positivo, y realiza la transferencia de este por aporte de capital a otra sociedad, la cual recibe dicho bloque generando un aumento de capital por su valor en el mismo valor y emitiendo acciones a favor de la entidad que ha transferido (García Soto: 2017). Dicha emisión de acciones en beneficio del ente aportante, que tiene el mismo importe del bloque transferido implica que esta mantenga el mismo patrimonio neto no siendo afectado.

b. Reorganización simple con aporte de bloque de valor neto negativo

Respecto al caso en el que bloque tenga un importe neto negativo estaremos hablando de que este esté conformado por (i) uno o más activos y de (ii) uno o más pasivos, en donde (i) posee un valor menor a (ii) dando como suma un bloque meramente negativo.

Es bajo esta modalidad donde la aportante determina dentro de su patrimonio un bloque de importe negativo, y lo transfiere a un ente beneficiario y en tanto que acuerdo con el artículo 391 se establece que la reorganización simple como tal “consiste en el aporte de un bloque patrimonial a cambio de acciones o participaciones correspondientes a dichos aportes”, necesariamente por dicha transferencia se deberán otorgar acciones.

Ahora bien, dentro de la doctrina surgen discusiones si dicha transferencia de acciones necesariamente significa una emisión de nuevas acciones. Al respecto el profesor Hernandez Gazzo indica que este no podría darse un aumento de capital en el ente que recibe el patrimonio negativo, en tanto para que se dé un aumento de capital el bloque materia de transferencia debe necesariamente tener un importe positivo. Produciéndose un efecto contrario en tanto se da una aminoración en el patrimonio neto del ente receptor en el monto del valor neto del patrimonio recibido (Hernandez 2003:1217). En relación con el aporte de capital Julio Salas indica que ocurre algo totalmente contrario en este supuesto, en tanto al no existir un valor positivo, sino que se tiene un importe neto negativo, al realizarse la trasmisión de las diferentes cuentas que conforman el bloque patrimonial, el capital que se incorpora no existe como tal en tanto su importe ha sido absorbido por el importe negativo de los pasivos, al ser mayores a los activos. Por lo que al

no determinarse un importe a sumarse al patrimonio de la sociedad que en teoría debería verse beneficiaria no se da un aumento de capital. Y en tanto no existe dicho aumento, no se producirá la emisión de nuevas acciones por la entidad que recepciona dicho bloque negativo (Salas 2002:164).

Es importante mencionar que si bien se producirá una disminución del patrimonio neto del ente receptor esto no tiene como consecuencia que el capital social de esta compañía vea reducida como afirman algunos autores. García Soto citando a Hernández Gazzo, indica que existen divergencias en la doctrina que establecen que esto no sería así, en la medida que la sociedad que recepciona puede no realizar reducción alguna, lo cual produce un rebuscamiento en el patrimonio que no termina en una reducción de capital (García 2017:34)

Asimismo, este agrega que en las operaciones de reorganización se podrán distinguir claramente dos elementos: (i) el primero referido a la determinación del valor de las empresas que participan en la reorganización, constituida por los valores que se asignan, a través de los métodos o criterios de valorización que se escojan, a cada uno de ellas, y (ii) el segundo referido a la relación de canje, entendido como el número de acciones que corresponderán a los accionistas de los entes que disminuyen su capital por la reorganización.

Volviendo al tema sobre la transferencia de las acciones que necesariamente se tiene que dar acorde a la regulación del artículo 391 de la LGS, se ha analizado que está no se efectuará por la emisión de nuevas acciones por aumento de capital, dejando como producto del aporte que la empresa emisora reciba acciones que ya se encuentran emitidas. Esto y en tanto como se ha indicado anteriormente puede que la empresa receptora vea atractivo recibir un bloque que tenga un importe contable negativo pero que vistas como una unidad de negocio contenga intangibles que originen que se puedan emitir acciones por ella.

Es así como no toda reorganización simple (ejm. donde se transfiere un bloque negativo), generará un aumento de capital y la consecuente emisión de nuevas acciones en la sociedad que recibe el bloque patrimonial a favor de la sociedad que segrega dicho bloque.

c. Reorganización simple con aporte de bloque patrimonial de valor neto neutro

Cuando el bloque patrimonial tenga un valor neto neutro estaremos hablando de que este está conformado por (i) uno o más activos y de (ii) uno o más pasivos, en donde estos dos (i) y (ii) tienen un valor equivalente dando como suma un bloque equivalente a cero.

Es bajo esta modalidad donde el ente aportante establece en su patrimonio un bloque de importe neutro, y realiza la transferencia al receptor. A cambio de ello recibe acciones, en tanto el artículo 391

de la LGS establece que la reorganización simple como tal “consiste en el aporte de un bloque patrimonial a cambio de acciones o participaciones correspondientes a dichos aportes”.

2. El aporte de la línea dedicada a la elaboración de azúcar no constituye una reorganización de sociedades:

- i. No califica como Escisión: No cumple las formalidades a que se refiere los artículos 367, 368, 370 y 372.

La Administración Tributaria durante su argumentación indica que la transferencia de bienes por parte de Destilería Chiclayo no se realiza bajo la figura de una escisión en tanto no reúne las formalidades a que se refiere los artículos 367, 368, 370 y 372.

Al respecto si bien, el contribuyente menciona, dentro de su primer análisis o carta remitida a la Administración, que dicha transferencia es realizada bajo la figura de una escisión, como un tipo de reorganización tributaria, luego este se corrige, indicando que esta se realizó bajo la figura de una reorganización simple.

Al respecto es necesario detallar bajo que supuesto se configura una escisión como un tipo de reorganización societaria a efectos de la LGS y cuando esta tiene efectos tributarios de neutralidad de acuerdo a las normas de la LIR y la LIGV y sus correspondientes reglamentos.

a. Requisitos societarios de la Escisión

Anteriormente se ha detallado a groso modo la definición que es recogida por la LGS para efectos de cuando se configura una escisión como tal. Es por ello por lo que este apartado se desarrollará el punto referido a si no cumplir con las formalidades de los artículos 367, 368, 370 y 372 ocasiona que no se configure una escisión como tal y cuando estamos bajo un supuesto de escisión para efectos tributarios.

Así, el artículo 367° de la LGS establece que por la escisión un ente societario realiza la fragmentación de su patrimonio en dos o más bloques con el objeto de ser transferidos íntegramente a otros entes cumpliendo los requerimientos y formalidades.

1. La división de la totalidad del patrimonio de una sociedad en dos o más bloques patrimoniales, que son materia de transferencia a nuevas sociedades o absorbidos por sociedades ya existentes.
2. La segregación de uno o más bloques patrimoniales de una sociedad que no se extingue y que los transfiere a una o más sociedades nuevas, o son absorbidos por sociedades existentes.

El artículo 370 vuelve a recalcar que la escisión ocurre con la configuración de los requerimientos indicados por dicha Ley y el Estatuto de los entes societarios para la modificación del Estatuto y del Pacto Social.

Artículo 370.- Requisitos del acuerdo de escisión La escisión se acuerda con los mismos requisitos establecidos por la ley y el estatuto de las sociedades participantes para la modificación de su pacto social y estatuto. No se requiere acordar la disolución de la sociedad o sociedades que se extinguen por la escisión.

El último párrafo del artículo 367 indica la característica principal de la escisión, la cual es que los accionistas de los entes societarios que son escindidos reciben acciones como socios de los entes societarios absorbentes.

Por otro lado, los artículos 370 y 372 de la LGS se encargan de desarrollar el requisito referido al proyecto de escisión y lo que debe contener el proyecto de escisión.

Por lo tanto, la transferencia efectuada por Destilería Chiclayo no se configura como una reorganización de sociedades bajo el tipo escisión de acuerdo con los artículos de la LGS que regulan dicha figura, como lo ha reconocido el propio contribuyente. Por lo que podríamos determinar esta diferencia a dos niveles:

- **Nivel conceptual de la escisión:** no se configura como una escisión en tanto no cumple la característica esencial de dicho tipo de reorganización que se encuentra detallado en el artículo 367, que es que producto de la transferencia del bloque o de los bloques patrimoniales, los accionistas de las sociedades que se escinden reciban acciones de las sociedades beneficiarias. En este caso la sociedad escindida es la que recibe las acciones y no sus accionistas.
- **Nivel de requisitos formales:** la transferencia del bloque patrimonial no se ha realizado bajo los requisitos formales con los cuales debe contar una escisión, establecidos en los artículos 370, 371 y 372 y posteriores de la LGS que podrían resumirse en:
 - Contar con un texto de proyecto de escisión votado y aprobado por los directorios de cada sociedad que participa en dicha reorganización.
 - El proyecto de dicha reorganización debe contener todos los requisitos detallados en el artículo 372.

Queda evidenciado que la compañía no ha cumplido con dichos requisitos en tanto, como ella misma afirma, no se trataría de una escisión sino de una reorganización simple.

De la descripción realizada en la escisión impropia se destaca la similitud de esta con la reorganización simple regulada por la LGS, sin embargo, existen diferencias notables que pasaremos a desarrollar a continuación.

b. Diferencia entre la escisión y la reorganización

Como se mencionó anteriormente, en la discusión doctrinaria respecto a la reorganización de sociedades, la reorganización simple era equiparada como un tipo de escisión para efectos tributarios. Al respecto Elías Laroza, menciona que la discusión sobre dicha vinculación se mantuvo por tiempo, siendo que finalmente se llegó a la conclusión que la “segregación patrimonial” entendida como reorganización simple, es un aporte que realiza una entidad a otra, a cambio de acciones de la que recibe el aporte, en favor de la que lo realiza. Por ello, la Ley, correctamente, no la considera una forma de escisión y la denomina “reorganización simple”. (Elías 2002: 797).

Y en efecto, habiendo revisado las características principales de la escisión, acorde con la legislación nacional, se puede concluir que el principal factor que distingue a la reorganización simple de la escisión es el destino de las acciones que se originan por la transferencia del bloque patrimonial en ambas (tanto en la reorganización simple como en la escisión se habla del concepto de “bloque patrimonial” ya explicado anteriormente). Mientras que en la reorganización simple las acciones que han sido emitidas como contraprestación al bloque transferido son realizadas en beneficio del ente societario escindido, en la escisión las nuevas acciones son en beneficio de los socios del ente societario que ha sido escindido.

Por otro lado, en dicha diferencia se desprende otra de gran importancia: en la reorganización simple el ente que aporta el bloque no se ve afectado por alguna merma en el patrimonio, ya que recibe a cambio las acciones emitidas por la mencionada transferencia, a diferencia de la escisión, donde la sociedad escidente sufre una merma en su patrimonio.

En ese sentido, como Percy Castle Álvarez-Maza indica:

En la escisión, en principio, la sociedad escindida sufre un detrimento de su patrimonio al desprenderse de un bien sin recibir nada a cambio, lo que en la mayoría de los casos los obliga a reducir su capital social. En la reorganización Simple, en cambio (y también en principio) la sociedad no sufre tal detrimento pues intercambia el valor de su bloque por un valor equivalente en acciones. Además, la relación de participación, canje y entrega de acciones, esencial en la escisión, no se da en la Reorganización Simple (Castle 2002:260)

- c. ¿Cuándo se efectúa una escisión con efectos tributarios de neutralidad?

Sin perjuicio del análisis previamente realizado que se da a nivel de lo que la LGS establece a efectos de que se configure una

escisión como tal, el TF a través de su jurisprudencia⁷ ha realizado un análisis más allá de las referidas normas societarias, a efectos de verificar la realidad económica de este tipo de reorganización societaria. Ante ello, manifiesta que a efectos de analizar si, desde la perspectiva de la realidad económica subyacente, una escisión parcial llevada a cabo cumpliendo todas las formalidades de ley (LGS), califica como real o no, es necesario verificar si se han dado de manera concurrente los elementos que se describen a continuación:

1. El traspaso del patrimonio y la recepción de este por la entidad que realiza la escisión.
2. El fraccionamiento de actividades y la explotación del patrimonio como una unidad económica nueva o formando parte de una que ya existe; y,
3. La reducción del capital de la entidad que escinde el bloque y la entrega de las acciones o participaciones respectivas

Además, indica que los elementos que otorgan tipicidad a lo que se entiende como escisión parcial son:

1. Que el negocio se mantenga en el tiempo, es decir que se de una continuidad a la actividad que se desarrolla, en razón del bloque que se transfiere y que venía realizando la entidad que ha sido escindida.
2. Por dicha reorganización, la entidad beneficiaría es ahora la que explota cumpliéndose lo que se entiende como empresa en marcha.

Que, en el caso en específico de la RTF No. 10923-8-2011, la Administración había determinado que las escisiones y transmisión de bloques, en razón de esta, no se configuraban como reorganización de sociedades, no siéndole aplicable la normativa tributaria de las escisiones (reorganizaciones societarias): artículo 104 de la Ley del IR y literal c. del artículo 2 de la Ley del IGV. Es decir, desconoce que se hayan generado los efectos neutros en relación al IR y el IGV y que por tanto estos constituirían enajenaciones gravadas con los mencionados impuestos:

Esto en tanto, los bloques patrimoniales transferidos tenían un importe equivalente a 0, lo cual no generaba un aumento de capital y por consiguiente la emisión de acciones.

El Tribunal Fiscal analiza el caso y concluye que los requisitos antes planteados no se configuran por lo que decide desconocer la escisión acordada por las partes, no siéndole aplicable la normativa especial de las escisiones y en razón de la Norma VIII del CT, debe aplicársele lo referido enajenación de bienes gravada con el IR y el IGV.

⁷ El Tribunal Fiscal (máxima entidad administrativa en resolución de conflictos tributarios) ha señalado en reiterada jurisprudencia (Resoluciones Nos. 09146-5-2004, 10923-8-2011, entre otras) que, para efectos tributarios, las reorganizaciones societarias, como las fusiones, deben conllevar una emisión de acciones en beneficio de los accionistas de los entes societarios que se extinguen.

(...) para efecto de analizar si, (...) una escisión parcial llevada a cabo cumpliendo todas las formalidades de ley, califica como real o no, (...) es menester verificar (...) los siguientes elementos: (a) el traspaso patrimonial y su recepción por la empresa escisionaria, (b) la división de actividades y la explotación del patrimonio como una unidad económica nueva o formando parte de una ya existente, y (c) la reducción del capital de la sociedad escidente y la consiguiente entrega de las acciones o participaciones correspondientes.

Debido a ello, a continuación, se desarrollará cada requisito descrito por el Tribunal mediante los cuales consideró que existió una desnaturalización de lo que es societariamente una escisión que no produjo las consecuencias fiscales neutras.

1. La transmisión patrimonial y la recepción de este por el ente escionario.

Lo cual se traduce en que exista un traspaso real y efectivo del bloque patrimonial por parte de la sociedad que escinde hacia la empresa escisionaria. Es decir que el patrimonio transferido salga de la esfera patrimonial de la empresa que escinde y entre dentro del patrimonio del ente societario receptor del mencionado bloque. (No se utiliza el término disminuir en la sociedad que escinde o incrementar en la sociedad beneficiaria en tanto los bloques patrimoniales necesariamente no deberán tener un valor positivo).

2. La división de actividades y la explotación del patrimonio como una unidad económica nueva o formando parte de una ya existente.

Este requisito se avoca y va ligado con el principio de continuidad que tiene y caracteriza a las reorganizaciones de sociedades, en tanto se busca que la actividad realizada busque mantener la continuidad que, referida al bloque transferido, venía realizando la empresa que ha escindido y que, debido a este tipo de reorganización, el ente societario beneficiario explotará. Lo que se conoce como una permanencia en el funcionamiento.

El TF indica que no se han producido los requerimientos antes descritos, estableciendo que dicha reorganización tuvo como finalidad de que Interbank cumpla con la normativa a la que se encontraba obligada, en su condición de ente bancario; asimismo, agrega que no puede establecerse que la finalidad de la reorganización tributaria se llevó a cabo para que la Compañía siguiera desempeñando sus actividades relacionadas al sector inmobiliario y construcción, en tanto no eran su actividad final.

Ante ello, si bien coincidimos que uno de los elementos de la escisión y de las reorganizaciones societarias debe ser la continuidad de la actividad que es transmitida por el bloque patrimonial, en tanto del análisis anterior respecto a la

naturaleza y la finalidad de estas operaciones societarias es realizar una “reorganización” en la cual se transfieren ciertos bloques patrimoniales como unidades económicas (y es por ello que los bienes transferidos se transfieren a título universal) a efectos de generar beneficios económicos, en el presente caso es discutible si efectivamente esta continuidad no se presentó como afirma el Tribunal Fiscal.

Al respecto Gustavo Tarazona señala que Interbank con las propiedades que recibió proveniente de la escisión, las utilizó como sede principal de las actividades administrativas y financieras y también desarrolló actividades inmobiliarias a través del alquiler de oficinas a otras entidades, por lo que lo dicho por el TF no se habría cumplido en relación a este elemento, toda vez que (i) parte de dichos bienes sí formaron una unidad patrimonial que estaba siendo explotada por la empresa (actividades financieras); y, ii) otra parte de dichos activos fue explotada como una nueva unidad económica (actividades inmobiliarias a través del alquiler) (Tarazona 2014:66).

3. La reducción de capital de la sociedad escidente y la consiguiente entrega de las acciones o participaciones correspondientes.

La LIR en su artículo 103 señala que la reorganización societaria se configura únicamente en los casos de fusión, escisión u otras formas de reorganización, con arreglo a lo que establezca el Reglamento. Asimismo, el inciso b) del artículo 65 indica que la reorganización por escisión, bajo cualquiera de las modalidades previstas en el Artículo 367 de la Ley General de Sociedades, entre otras, debía entenderse como reorganización de sociedades o empresas para efectos de la LIR.

Por otro lado, el artículo 367 señala en su último párrafo que en la escisión parcial y total los accionistas de las entidades que se escinden reciben acciones como accionistas de las nuevas entidades absorbentes, en su caso. Es bajo este último enunciado, respecto a que el TF llega a dos conclusiones:

- El bloque transferido tiene que ser necesariamente positivo (ni neutro ni negativo); y:
- Que por consiguiente reducción de capital del ente que ha escindido el bloque y el recibimiento de las acciones.

Al respecto, el Tribunal indica que dichos elementos no se configuraron en tanto los bloques patrimoniales tuvieron un valor neto neutro y por tanto la sociedad que recibió el bloque patrimonial no emitió acciones, las cuales no fueron recibidas por la sociedad escindida.

Al respecto no coincidimos con lo afirmado por la Administración, respecto a que la no configuración de los

elementos antes descritos impide que se produzcan los efectos tributarios de neutralidad.

El bloque transferido tiene que ser necesariamente positivo (ni neutro ni negativo)

En relación con este punto, y como se ha descrito, el artículo 369, que hace referencia a la definición de bloques patrimonial y que en este caso es más claro, ya que se encuentra ubicado dentro del Título III “Escisión” y de una lectura integral de la LGS reconocen la posibilidad de que en una escisión y como se verá posteriormente en una reorganización simple, se pueda realizar la transferencia de un bloque neutro o negativo.

Reducción de capital de la sociedad escidente y la consiguiente entrega de las acciones o participaciones correspondientes

El Artículo 372 de la LGS al establecer cuál es el contenido del proyecto de escisión, en su numeral 7 expresa este debe comprender *“el capital social y las acciones o participaciones por emitirse por las nuevas sociedades, en su caso, o la variación del monto del capital de la sociedad o sociedades beneficiarias, si lo hubiere.”* (El subrayado es nuestro). En ese sentido como afirma Janet Ignacio la misma LGS admite que en razón de este tipo de reorganización no necesariamente deba haber una variación del capital ni la consecuente emisión de acciones en las entidades nuevas o en las entidades que reciben los bloques (Ignacio 2017:22).

Es así como, que la propia normativa societaria y tributaria que regula la escisión reconoce la posibilidad que pueda darse este tipo de reorganización de sociedades con un bloque neutro o negativo y que por tanto no exista una reducción del ente societario que escinde y la posterior entrega de las acciones.

ii. No califica como Reorganización Simple

- a. De la documentación, no se evidencia que sea una reorganización simple.

En relación a la argumentación detallada por la Administración respecto a que no se cuenta con documentación adecuada para sustentar que se ha dado una reorganización simple, es importante mencionar, que el artículo referido a la Reorganización Simple, a diferencia de otras reorganizaciones, no establecen de manera categórica que se deban cumplir con formalidades para que un acto califique como una Reorganización Simple, como por ejemplo en la escisión donde se debe contar con un proyecto de escisión aprobado por la JGA de la Empresa escindida como de la compañía beneficiaria.

En el presente caso, si bien los documentos de JGA no establecen que la transmisión de bienes se ha dado con el objetivo de una reorganización simple, no significa que el sustrato económico de dicha transmisión haya sido el querido.

Esto en tanto del análisis de los hechos se puede evidenciar que se ha cumplido con todas las características propias de una reorganización simple establecidas por la LGS.

- b. No ha conservado dentro de sus activos las acciones de Empresa azucarera del Norte S.A.C. (Artículo 391 LGS).

La característica de la conservación de las acciones en cabeza de la empresa que las recibe a cambio del aporte del bloque patrimonial es introducida por la SUNAT mediante la RI que declara infundada el Recurso de Reclamación interpuesto por Destilería Chiclayo en contra de la Resolución de Determinación que reparó el IGV por concepto de retiro de bienes.

Al respecto la Administración Tributaria determina, posteriormente a su argumentación que por qué la operación analizada no calificaba como una escisión, que tampoco se trata de una reorganización simple de acuerdo con el artículo 391 de la LGS por las siguientes razones:

- Primero debido a que de los documentos analizados se desprende que la intención de los involucrados fue suscribir solo un contrato de aporte de capital.
- Y segundo, pese que se ha producido un aporte de un conjunto de activos (bloque patrimonial), por parte de Destilería Chiclayo S.A.C. a Empresa Azucarera del Norte S.A.C., la primera no ha conservado dentro de sus activos las acciones de esta última.

Ante esto alega que de la Junta Universal de Accionista de Empresa Azucarera del Norte S.A.C. celebrada el 14 de setiembre del 2002, Destilería Chiclayo fue autorizada a transferir 1'382,030 acciones. Además, afirma que esto se corrobora en el Acta de JGA de Empresa Azucarera del Norte SA.C. en la que la empresa que transfirió el bloque patrimonial aparece como propietario de 1'681,000 acciones (indica que debe tenerse en cuenta que, en la fecha del aporte, el 19 de junio del mismo año, tuvo en propiedad 3'062,757.00 acciones provenientes).

Al respecto la SUNAT interpreta que el artículo 391 de la LGS dispone expresamente que las acciones que recibe a cambio el ente que segrega uno o más bloques patrimoniales, deben ser conservadas en el activo de dicha empresa. Es decir, entiende la frase "conserva en su activo" como un requisito de temporalidad que implica que la empresa que reciba las acciones no podrá transferirlas de manera inmediata, sino que deberá mantenerlas en su activo durante un periodo de tiempo.

Al respecto Elías La Rosa, señala que el artículo 391, que se encuentra en el Título IV, sobre otras formas de reorganización, regula aquella reorganización que cierta parte de la doctrina denomina “segregación patrimonial”. Indicando que, de acuerdo a lo establecido por la norma, se considera reorganización al acto por el cual una entidad segrega uno o más bloques y los aporta a una o más entidades, nuevas o preexistentes, a cambio y conservando en su activo las acciones o participaciones correspondientes a dichos aportes. (2002:841-842).

Señalando que este precepto merece los comentarios siguientes:

a) Los bloques patrimoniales segregados pueden ser uno o más, en la misma operación.

b) La Ley califica expresamente de “aportes” las transferencias de los bloques patrimoniales a las sociedades que los reciben, sean nuevas o preexistentes.

c) La norma señala que las acciones o participaciones que emiten a cambio las sociedades receptoras corresponden a la aportante, quien las “recibe y las conserva en su activo”.

¿Significa ello que no puede transferirlas? La respuesta es, evidentemente, negativa. Consideramos que la Ley, con esta fórmula, desea simplemente destacar que la sociedad aportante recibe las acciones o participaciones no para entregarlas a sus socios sino para conservarlas para sí. En otras palabras, enfatiza que, como resultado de esta forma de reorganización, la sociedad recibe las acciones para sí y no para sus socios, pues esa es la diferencia sustancial con el mecanismo de la escisión parcial. Nada impide su libre transferencia en cualquier clase de operación posterior. (El subrayado es nuestro) (Elías 2002:841-842).

De lo expuesto queda evidenciado que cuando la norma hace referencia a que “*las recibe y las conserva en su activo*”, esta no se refiere a un requisito de carácter temporal, sino que recalca y hace referencia a la naturaleza intrínseca de la reorganización simple y que la diferencia de la escisión, por ejemplo. Ya que en esta clase de reorganización, la empresa que transfiere el o los bloques patrimoniales es quien recibe las acciones y no la accionista de aquella. Por tanto, dicha frase destaca que en tanto entran a la esfera jurídica de la empresa, esta recibe las acciones para ella y no para sus accionistas, es decir en su activo.

Asimismo, esto tiene sentido en tanto pretender que la frase “*las recibe y las conserva en su activo*” es un requisito de carácter temporal, terminaría creando problemas de aplicación y de identificación de cuando una operación califica como reorganización simple, en tanto quedaría a discreción del operador jurídico determinar cuándo se cumple con el requisito de conservador, al no establecerse un plazo mínimo. Ante ello surgirían las dudas:

- Al cuanto tiempo se podría cumplir con dicho requisito plenamente. ¿Bastaría que pase un mes o un año para cumplir con el requisito de conservación? ¿O la conservación va en el

sentido de la vocación o la intención de conservarlo más que la temporalidad?

- O acaso significa que la conservación de las acciones en el activo del transferente es perpetua y el simple hecho de transferirla implica el no cumplimiento de dicho requisito, en tanto la mencionada norma nunca habla de un tiempo ni espacio determinado, sino solamente de la conservación.

c. ¿Cuándo se efectúa una reorganización simple con efectos tributarios de neutralidad?

En este punto se analizará la jurisprudencia emitida por el TF y el desarrollo doctrinario, a otros elementos que se han discutido o se vienen discutiendo a efectos de que una reorganización simple tenga los efectos tributarios de neutralidad recogidos en las normas tributarias.

- El requisito del artículo 39° del Decreto Supremo No. 064-2000-EF

Como se ha descrito anteriormente la LIGV y su reglamento establecen que se entiende por reorganización de sociedades a la reorganización de empresas que se refieren las normas que regulan el IR y la transferencia en una sola operación a un único adquirente, del total de activos y pasivos de empresas unipersonales y de sociedades.

En relación a la normativa que regula el IR, el artículo 104 de la LIR indica que la reorganización de empresas se da únicamente en los casos de fusión, escisión u otras formas de reorganización con arreglo a lo que establezca el reglamento. En ese sentido, el literal c) del artículo 65° del Reglamento de la LIR, señala que constituye un tipo de reorganización de sociedades la reorganización simple.

Es así como, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento de la LIR, debe entenderse como reorganización para efectos del IGV lo referido a la reorganización simple del artículo 391 de la LGS.

Asimismo, la propia normativa del IGV ha establecido en el artículo 39 del D.S. No. 064-2000-EF, una regulación en relación a lo que se debe entenderse por reorganización simple y que por tanto habilitará a que se produzcan los efectos neutrales establecidos en la LIGV y su Reglamento. Esta señala que para efectos del IGV en el caso a que se refiere el artículo 391° de la LGS, la transmisión de un bloque patrimonial está constituida por la transferencia de activos y los pasivos vinculados con los mismos.

Al respecto, autores como Rodríguez Alza y Fernando Tori, han establecido que dicha disposición califica como norma antielusiva aplicable en materia del IGV. Estableciendo una definición específica de “reorganización simple” para efectos de dicho impuesto, conforme al cual, en el marco de dicho tipo

de operaciones, siempre se debe transferir activos y pasivos vinculados con los mismos. Por lo tanto, si con efecto de la reorganización sólo se transmiten activos, dicha operación si se encontrará gravada con el IGV, con lo cual no estaría inafecto de conformidad con lo señalado en el inciso c) del artículo 2 de la Ley del IGV (2014:142).

Otros autores como AELE, han indicado que la mencionada norma constituye una definición tributaria más restrictiva de lo que se debe entender por “bloque patrimonial” en función de la reorganización simple, en tanto que el artículo 369 de la LGS establece alcances más amplios para el mencionado término. Asimismo, establece que se podrían tener por lo menos dos interpretaciones para efectos del IGV.

- i. Que sólo se admitirá como válida para el IGV la reorganización simple que implique la transferencia de activos y pasivos vinculados con dichos activos, no admitiéndose una reorganización simple en la que sólo se transfieran activos.
- ii. Que la reorganización simple podría consistir en la transferencia exclusiva de activos, si es que no existen pasivos vinculados con dichos activos al momento de la reorganización. En esta posición, sólo si existieran pasivos vinculados con los activos a transferirse, dichos pasivos tendrían también que ser transferidos para que se configure el supuesto de reorganización simple. (2005:45)

Al respecto coincido con lo mencionado por AELE en relación con que el artículo 39 del D.S. 064-2000 establece una definición más limitada de lo que se entiende por bloque. En el artículo 369 se indica lo que debe entenderse como bloque patrimonial:

1. Un activo o conjunto de activos de la entidad que se escinde.
2. El conjunto de uno o más activos y uno o más pasivos de la entidad que se escinde; y,
3. Un fondo empresarial.

Siendo que, con la disposición citada, el supuesto del numeral 1 no podría darse, en tanto el bloque estaría constituido por un activo o conjunto de estos y la disposición establece que el bloque patrimonial estará constituido por la “*transferencia de activos y los pasivos vinculados con los mismos*”. Sin embargo, coincido también con lo mencionado por dichos autores que la interpretación de dicha disposición debe darse en el sentido que podrían darse la existencia de bloques patrimoniales, dentro de una reorganización simple, que estén conformados solamente por activos (el supuesto de “una activo” es descartado), en tanto no existan pasivos vinculados a los referidos activos en ocasión de la reorganización.

Por tanto, se deberá dar una verificación de los bloques patrimoniales a efectos de comprobar que no existen pasivos vinculados a los activos que conforman exclusivamente un bloque patrimonial.

Sin perjuicio de ello, soy de la opinión, que dicha regulación tampoco establece o tiene como un resultado ipso facto de que el bloque deba tener un importe positivo siempre, en tanto que el requisito de que se transfieran activos y sus respectivos pasivos se traduce nuevamente a que el valor neto pueda tener las siguientes opciones:

- a. Valor neto positivo: Los pasivos vinculados a los activos que se transferirán y que en conjunto conforman el bloque patrimonial, tienen un menor valor.
 - b. Valor neto neutro: Los pasivos vinculados a los activos que se transferirán, y que en conjunto conforman el bloque patrimonial, tienen un valor igual.
 - c. Valor neto negativo: Los pasivos vinculados a los activos que se transferirán, y que en conjunto conforman el bloque patrimonial, tienen un mayor valor.
- El requisito de que sean activos y pasivos. Bloque negativo o positivo necesariamente.

En relación con este supuesto es importante mencionar que, del análisis planteado anteriormente, puede notarse como la LGS no ha establecido en ninguno de sus artículos que regula la figura de reorganización simple que el bloque o bloques que se segregan y se “aportan” a una o más sociedades nuevas o existentes deba ser necesariamente de carácter positivo. Al contrario de una lectura integral de lo que se entiende como bloque patrimonial establecido en el artículo 391, puede concluirse que en tanto la definición de bloque es dada como un conjunto de activos y pasivos, la trasmisión de un importe negativo o equivalente a cero de una reorganización societaria es plenamente posible. Tanto así que como se dijo anteriormente, el literal f) del artículo 130 del RRS, contempla la posibilidad de que el valor neto sea negativo, cuando indica que en caso el importe del bloque transmitido sea negativo, deberá darse constancia de esto, y no corresponderá aumentar el capital de la sociedad que ha recibido el mencionado bloque.

Esto quedaría corroborado en tanto el artículo 39° del D.S. No. 064-2000-EF establece que, para efecto del IGV, en el caso a que se refiere el artículo 391° de la LGS (la reorganización simple), la transmisión de un bloque patrimonial está constituida por la transferencia de activos y los pasivos vinculados con los mismos. Siendo que dicho artículo constituye una definición netamente tributaria más limitada de lo que debería entenderse como “bloque patrimonial” en tanto en la definición revisada y descrita anteriormente del artículo 369 de la LGS, también puede abarcar un conjunto de solo activos.

Por ello mediante dicha disposición se establece que para que una reorganización simple se configure como tal y tengo los efectos tributarios relacionados al IGV que tienen como eje principal el principio de neutralidad, la transferencia del bloque deberá estar compuesto por los activos y los pasivos relacionados, lo cual puede traducirse nuevamente a que el valor neto pueda tener las siguientes opciones:

- a. Valor neto positivo: Los pasivos vinculados a los activos que se transferirán y que en conjunto conforman el bloque patrimonial, tienen un menor valor.
- b. Valor neto neutro: Los pasivos vinculados a los activos que se transferirán, y que en conjunto conforman el bloque patrimonial, tienen un valor igual.
- c. Valor neto negativo: Los pasivos vinculados a los activos que se transferirán, y que en conjunto conforman el bloque patrimonial, tienen un mayor valor.

Siendo que en el citado artículo no se establece de manera expresa, que el bloque deba tener un importe neto positivo. Si esa hubiera sido la intención del legislador, este lo hubiera establecido de manera expresa dentro del artículo 39 del D.S. No. 064-2000-EF.

Sin embargo, la Administración Tributaria y el TF, al igual que en el supuesto de una escisión como se ha detallado anteriormente, tienen una interpretación distinta en cuanto al valor que debe tener el bloque patrimonial que se aporte como parte de un procedimiento de reorganización simple para que este tenga los efectos tributarios determinados por la LIR y la LIGV

Al respecto en la Resolución No. 09146-5-2004, el TF adoptó el mismo criterio detallado en la RTF No. 10923-8-2011 (escisión) en el marco de una reorganización simple. La Administración Tributaria no reconoció el crédito fiscal de la compañía receptora por el aporte de un bloque patrimonial. El bloque estaba compuesto por crédito fiscal, por la suma de S/.33,021 y un pasivo (cuentas por pagar) por la suma de S/.66,042. El TF indica que en los hechos no se ha configurado una reorganización simple por los siguientes motivos:

“Que, en el presente caso, según consta en la escritura pública de fecha 30/11/2001 la recurrente celebró con “La Vitalicia” una denominada reorganización simple, por la que la primera adquiría de la segunda un bloque patrimonial conformado por crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal por un monto de S/. 33 021,47 y cuentas por pagar a la recurrente por un monto de S/. 66 042,93.

Que conforme se desprende del testimonio de la citada escritura pública, tanto la recurrente como “La Vitalicia”, acordaron no emitir acciones a favor de esta última, debido al valor negativo del bloque patrimonial.

Que, de acuerdo con lo expuesto, no resulta correcto lo afirmado por la recurrente, en el sentido que el crédito fiscal se originó en una reorganización simple realizada al amparo del artículo 391° de la Ley General de Sociedades, toda vez que el valor neto del bloque patrimonial transferido resultó negativo, y en ese sentido el mismo no podía constituir un aporte en favor de la recurrente.”

Como puede apreciarse, dicho criterio, es aplicado también por la Resolución No. 09146-5-2004.

Sin embargo, el TF en la resolución No. 10472-8-2015, reconoce la posibilidad que pueda efectuarse una reorganización simple, con los efectos tributarios correspondientes, en donde el bloque transmitido, conformado por activos y pasivos, tenga un importe negativo, aunque en este caso en específico indica que:

[d]icha posibilidad se encontraba prevista en PCSF, al amparo del cual se efectuó la citada reorganización, que contenía un régimen excepcional destinado a facilitar la reorganización societaria de empresas del sistema bancario, como es el caso de la recurrente.

Sin perjuicio de que el Tribunal menciona que en el caso específico analizado, se habilita la posibilidad de que el bloque tenga un importe negativo en razón del Programa de Consolidación del Sistema Financiero, debe seguirse su línea argumentativa, así como la Resolución de Intendencia 0150140011647 a la que hace mención, a efectos de poder concluir que ni la LGS ni la normativa específica aplicable a la reorganización de empresas establecida en la LIR ni del IGV, establece la prohibición de que el bloque aportado tenga un importe negativo.

Hechos relevantes

- Banco Latino y el Banco Internacional del Perú S.A.A. (Interbank), firmaron un Memorándum de Entendimiento referido al “Proceso de integración corporativa de Banco Latino e Interbank”, a fin de formalizar en el futuro una integración corporativa, acordando que realizarían dicha transacción en el marco del Decreto de Urgencia No. 108-2000 (“Programa de Consolidación del Sistema Financiero”).
- Las mencionadas partes establecieron los criterios de valorización del bloque patrimonial a transferir de acuerdo con lo establecido por el inciso a) del artículo 6° del Reglamento Operativo del Programa de Consolidación del Sistema y designaron sociedades de auditoría externa para la valorización y verificación de los criterios de valorización.
- El 27 de diciembre de 2000, suscribieron el Acuerdo de transferencia definitiva e irrevocable de acciones y/o bloque

patrimonial por parte de con la finalidad de establecer las condiciones en virtud de las cuales se formalizaría y ejecutaría la mencionada transferencia, en el ámbito del PCSF aprobado por DU No. 108-2000, acordando que la transferencia se realizaría bajo alguna de las modalidades establecidas por la LGS.

- Las partes presentaron ante la Superintendencia de Banca y Seguros la solicitud para participar en el PCSF a la que acompañaron el acuerdo de transferencia definitiva e irrevocable de acciones y/o bloque patrimonial, con fecha 29 de diciembre de 2000.
- Mediante Oficio No. 343-2001 de 5 de enero de 2001, la SBS manifestó que no encontraba inconveniente para que las partes participen en el PCSF. Asimismo, mediante Oficio N° 034-2001-EF/13 de 9 de enero del mismo año, el Ministerio de Economía y Finanzas determinó que tanto la recurrente como Interbank eran elegibles para participar en el citado programa.
- El 6 de abril se firmó la Propuesta de Reorganización Simple entre la recurrente e Interbank, en la que se indica que la forma de reorganización propuesta se llevaría adelante dentro del PCSF. En este se detallan los activos y pasivos que conformarían el bloque que se cuya valorización ha seguido los criterios contenidos en el memorando de entendimiento antes señalado.
- Mediante JGAs de 5 y 10 de abril de 2001 se aprobó la Propuesta, respectivamente en cada sociedad, en virtud del aludido proceso de reorganización, que la recurrente transfiriese un bloque patrimonial. Asimismo, se aprobó la valorización del bloque transferido, según el cual el valor a transferir era negativo y ascendía a S/. 601 345 666,13, y toda vez que dicho valor resultó negativo se pactó expresamente que Interbank no emitiese acciones en favor de la recurrente por la transferencia efectuada.
- Que, además, en las anotadas juntas generales se pactó que la fecha de entrada en vigencia de la reorganización fuese el 1 de abril de 2001, fecha en que para todos los efectos legales se consideraría transferido en propiedad el mencionado bloque patrimonial.
- El 20 de abril de 2002 se emite el testimonio de la escritura pública correspondiente al proceso de reorganización simple, en el ámbito del PCSF.
- Finalmente, la SBS, mediante Resolución SBS N° 321-2001 de 30 de abril de 2001 autorizó a Banco Latino a que en el marco de un proceso de reorganización simple realice la segregación de un bloque patrimonial, conformado por activos y pasivos, incluida la cuenta patrimonial, y el aporte al banco Interbank.

Posición del Tribunal Fiscal

El TF concluye que carece de sustento el desconocimiento que pretende efectuar la Administración Tributaria sobre la reorganización simple llevada a cabo por el transferente por el hecho de que el valor neto del bloque transmitido resultó negativo, en tanto esta posibilidad se encontraba prevista en el PCSF al amparo del cual se efectuó la citada reorganización, que contenía un régimen excepcional destinado a facilitar la reorganización de empresas del sistema bancario.

Indica que la normativa vinculada con el PCSF dentro del cual se ha desarrollado la transferencia del bloque patrimonial contemplaba la posibilidad de que el valor del bloque a transferir fuese negativo, supuesto en el que la adquirente (en este caso, Interbank) recibía recursos provenientes del Fondo de Seguro de Depósitos creado mediante el anotado programa.

Indica que la propia Administración ya ha reconocido que la transferencia del bloque patrimonial realizada por el contribuyente en favor de Interbank el 1 de abril de 2001, se dio al amparo del proceso de reorganización simple a que se refiere el artículo 391° de la LGS, conforme se advierte de la Resolución de Intendencia N° 0150140011647 de 5 de diciembre de 2014, emitida en cumplimiento de la RTF No. 16982-3-2013, en la que analizó un reparo efectuado a Interbank por concepto de saldo a favor proveniente del Banco Latino (S/. 7 854 273,00), originado la transferencia de bloque patrimonial que es materia de autos, y procedió a dejarlo sin efecto.

En la aludida resolución de intendencia, con relación al proceso de reorganización simple llevado a cabo entre la recurrente e Interbank el 1 de abril de 2001 la Administración esgrimió los siguientes argumentos:

En tal sentido, conforme a las normas legales y doctrina antes expuesta podemos afirmar que sí es posible una reorganización simple donde se transfiera un bloque con valor negativo, en tanto que la finalidad de la norma (interpretación teleológica), también es regular los supuestos donde no se produzca un aumento de capital por parte de la beneficiaria debido a que el bloque patrimonial recibido tiene valor negativo, como es el caso del presente reclamo (...) En consecuencia, si bien por el artículo 391° de la Ley General de Sociedades, en la Reorganización Simple, la sociedad que transfiere el bloque patrimonial recibe a cambio acciones o participaciones de la sociedad receptora del bloque; este escenario es posible cuando el valor neto del bloque patrimonial transferido sea positivo; no obstante, tal como se ha venido analizando, es posible la existencia de otros escenarios en el caso que el valor neto del patrimonio sea

negativo; el mismo que si bien no tiene una mención expresara en el referido artículo, no puede negarse su existencia y menos aún desconocerlo sin sustento alguno; máxime si tenemos en cuenta que en nuestro ordenamiento legal no existe prohibición, limitación o restricción alguna al respecto (...) En consecuencia, la operación efectuada por el recurrente y Banco Latino constituye una reorganización simple efectuada al amparo del artículo 391° de la Ley General de Sociedades.

Finalmente señala que no resulta trasladable el criterio de la RTF No. 09146-5-2004, invocada por la Administración, según el cual el resultado negativo del importe del bloque transferido no podría constituir un aporte en beneficio de la empresa beneficiada por lo que no califica como una reorganización simple, al haber sido emitido en una situación distinta siendo que en el presente caso la reorganización simple fue efectuada considerando además las normas específicas emitidas en el ámbito del PCSF destinado a facilitar la reorganización de empresas de operaciones múltiples, lo que no aconteció en el caso resuelto a través de la citada resolución

Al respecto, es importante mencionar que como se ha explicado anteriormente en base al análisis legal y doctrinario efectuado de la normativa que regula este tipo de reorganización, que el bloque patrimonial aportado por la sociedad transferente puede tener un valor positivo, neutro o negativo, no existiendo en nuestro ordenamiento legal alguna prohibición, limitación o restricción alguna al respecto. Que incluso, las normas específicas emitidas en el ámbito del PCSF más que habilitar a que pueda existir una reorganización simple donde el bloque tenga un valor neto positivo, esta reconoce y evidencia que este tipo de reorganización con dichas características es totalmente viable y debe tener los efectos tributarios recogidos por la LIR y el IGV.

- El sustrato económico (aplicación de los supuestos indicados por el TF sobre la escisión).

En referencia a este elemento, partimos y trasladamos el análisis realizado por la SUNAT en relación con el requerimiento de que “la división de actividades y la explotación del patrimonio como una unidad económica nueva o formando parte de una ya existente”, establecido en la RTF No. 10923-8-2011 también debería aplicar a la reorganización simple, en tanto esta tiene la naturaleza de una reorganización societaria y debido a que sería una característica crucial que la diferenciaría de un simple aporte. Mientras que en el aporte social se busca fortalecer el capital social a través de la transferencia de un activo o activos, en la reorganización simple se plantea transferir un bloque patrimonial entendido como una unidad económica, que seguirá siendo explotada

pero ahora en la esfera jurídica del ente societario que la recibe.

Esto puede verificarse en el presente caso de análisis, en tanto Destilería Chiclayo, empresa dedicada a la producción de alcohol decidió aportar un bloque patrimonial correspondiente a un montaje de la planta de azúcar para “aportarlo” a Empresa Azucarera del Norte, compañía dedicada al procesamiento y producción de azúcar, que dada la actividad que desarrolla puede utilizar dicho bloque para generar un mayor ingreso.

IV3. Norma VIII del Código Tributario a efectos de desconocer en este caso. Problema es que en los documentos no consta que sea una reorganización simple.

Dentro del Recurso de Reclamación presentado por Destilería Chiclayo, esta invoca la aplicación de la Norma VIII del CT, indicando que:

[la] Administración Fiscal al manifestar e imputar como venta dicha operación económica, no aplica lo dispuesto en el Código Tributario D.S. No. 135-99-EF- Texto Único Ordenado del Código Tributario

NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

Par determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT-tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Esta disposición establece la primacía de la realidad, lo que me permite concluir que la Administración fiscal esta en un error al pretender acotar o imputar un tributo o una operación económica que esta fuera del campo de incidencia del Impuesto General a las ventas”. (El subrayado es original).

Ante ello, en la página 3/8 de la Resolución de Intendencia, la Administración menciona en sus Fundamentos de Hecho que el administrado “Finalmente, invoca la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario”, sin embargo, en el desarrollo posterior de su análisis y conclusión no señala respuesta alguna en relación con el fundamento señalado por Destilería Chiclayo S.A.C., ya sea en un sentido de estar de acuerdo o en desacuerdo.

Ya en el Recurso de Apelación presentado por el Contribuyente, este vuelve a mencionar la aplicación de la Norma VIII en su considerando Tercero titulado “LA NORMA VIII DEL CÓDIGO TRIBUTARIO LA CALIFICACIÓN ECONÓMICA DE LOS HECHOS, EL CRITERIO ECONÓMICO DE LAS OPERACIONES A PARTIR DEL D.LE.816”, señalando lo siguiente:

Nuestro Código recogiendo conceptos de la doctrina, consagra en este numeral la facultad de analizar los actos contenidos en una determinada forma o etiqueta, con el objeto de encontrar la real operación económica efectuada por el contribuyente, y la relevancia tributaria que le corresponda evitando el fraude.

Es que sin tener que obtener la declaratoria de nulidad un acto jurídico por decisión judicial, SUNAT puede y debe actuar en este sentido y **“descorrer el velo”**. Esto es lo que pedimos que se haga en el presente caso pues SUNAT no podrá sostener jamás que la transferencia del bloque de activos fue una mera compraventa según reglas del IGV, o simplemente una operación comercial con el ánimo de lucrar en la operación. El acto no tuvo esta finalidad, y por el contrario, buscó la reorganización y reestructuración de las actividades de ambas empresas, ya que de otro modo no podrían seguir operando y generando ambas, lo cual beneficia a todos.

¿Es justo y legal gravar este acto con IGV? ¿Es justo y legal desconocer una reorganización simple por supuestas “formalidades”, omitidas que además no existen? ¿Debió SUNAT aplicar la norma VIII del CT? ¿Lo hizo?

En este caso el TF deberá analizar la realidad económica de la operación y su verdadera naturaleza, conforme lo hizo al absolver el caso contenido en la Resolución No. 06686-4-2004 del 08.09.2004 del 08.09.2004.

Estamos seguros de que reconocerá la existencia de una reorganización simple que califica como acto no gravado con el GIV por ser sustancialmente un acto jurídico subyacente y prevalente, con prescindencia del nomen juris.

Finalmente, el TF en la Resolución No. 015492-2011 no se pronuncia expresamente sobre el fundamento alegado por el administrado en relación con la aplicación de la Norma VIII del CT, limitándose a mencionar que “estando a los considerandos anteriores (que incluiría el referente a la aplicación de la Norma VIII), carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos planteados por la recurrente”.

Ante ello, es necesario en el presente Informe jurídico, dilucidar si dicho argumento presentado por el Contribuyente fue razonable no solo por el hecho de que este fue alegado en los recursos de Reclamación y Apelación, sino por el hecho también que dentro de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha habido una clara corriente de aplicación de dicha Norma a efectos de invalidar los efectos tributarios de neutralidad respecto a reorganizaciones societarias.

La Norma VIII del Código Tributario

El segundo párrafo de la Norma VIII del CT, vigente en el periodo de los hechos materia del presente informe, tal como lo afirma García Novoa no constituye en sentido estricto una norma antielusiva general que permita desconocer los negocios jurídicos adoptados por los particulares. En ese sentido tampoco faculta a la Administración Tributaria a aplicar un supuesto criterio de la realidad económica que ha sido expresamente expulsado del ordenamiento tributario peruano como resultado del cambio introducido por la Ley No. 26663 publicada el 22 de septiembre de 1996, que se desarrollará más adelante. (García Novoa 2005: 86-87)

Tal como lo afirma Gustavo Tarazona cuando analiza la Resolución del Tribunal Fiscal 10923-8-2011, indicando que la Norma VIII no le daba carta blanca que la Administración niegue los efectos jurídicos producto de una

operación específica con el objetivo de considerar que debía efectuarse otro acto (actividad incidida de mayor gravamen), en la medida que la mencionada norma finalmente no otorgaba la facultad para efectuar un análisis de las motivaciones de un administrado en la toma de decisión de la estructura jurídica escogida (Tarazona 2014:61).

Asimismo, el legislador, indicaba como fundamento para la incorporación del párrafo antes a través de un cuadro comparativo anexo al Decreto Legislativo No. 816 publicado en el Diario Oficial El Peruano, que la mencionada norma establece la primacía de la realidad ante otras formas de carácter jurídico que el sujeto pasivo pueda manipular para no terminar estando dentro del campo de aplicación del impuesto. Por lo que a través de dicha normativa podrá aplicarse la teoría del develamiento de los grupos económicos que implica desconocerlas de la individualidad jurídica en caso tengan fines fraudulentos.

Sin embargo, el 22 de septiembre de 1996 (a los seis meses de vigencia del D.L. No. 816) se publicó la Ley No. 26663 en donde se introdujo un nuevo texto del artículo VIII que señalaba lo siguiente:

NORMA VIII.-INTERPRETACION DE NORMAS TRIBUTARIAS

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT, tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

Quedando en evidencia que a través de la Ley No. 2663 se procedió a eliminar el siguiente párrafo:

Cuando éstos sometían esos actos, situaciones y relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real.

Asimismo, la Exposición de Motivos que fundamentó la Ley No. 2663 que eliminó el párrafo antes mencionado indica en relación con dicha supresión que:

Se cuestiona la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en su segundo párrafo, en tanto ésta pretende otorgar a la Administración, la facultad de hacer abstracción de la

organización jurídica o las relaciones o actos realizados al amparo de las normas vigentes, asumiendo como hechos imponible situaciones económicas que ellos consideran que son las reales. Ello contraría el propio Código Tributario, en tanto éste establece el principio de legalidad (Norma IV), el cual se extiende al hecho generador de la obligación tributaria, es decir, al hecho imponible.

Dicho hecho imponible o supuesto de hecho de una norma puede, en virtud de la Norma VIII, ser reinterpretedado, creando inseguridad jurídica, dado que nadie en el país, podría saber si ha pagado sus tributos o no, dado que la Administración tendría el poder de "interpretar" que la situación económica real del contribuyente no es la verdadera.

De la Exposición de Motivos, la mencionada supresión fue sustentada bajo el principio de seguridad jurídica y de legalidad consagrados en la Constitución Política del Perú, evitando que la Administración Tributaria pueda ejercer actos arbitrarios amparados en dicha norma los cuales específicamente se traducían en que la SUNAT reinterprete o recaracterice las figuras jurídicas escogidas por los contribuyentes. (García Novoa 2005: 62)

Ahora bien, teniendo en cuenta que, para efectos del presente caso, la Norma VIII ya no contenía el párrafo antes detallado que finalmente fue suprimido por el legislador, es importante revisar a nivel de las resoluciones del TF, los criterios para efectos de entender y aplicar el párrafo siguiente:

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT-tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Es así como, para Gustavo Tarazona, el TF ha establecido los siguientes criterios (2014:60):

- En relación con la RTF No. 6686-4-2004, señala que el mencionado ente reconoce que al realizarse la modificación de la Norma VIII a través de la Ley No. 26663, el fin del legislador era eliminar la posibilidad por parte de la SUNAT de verificar la intencionalidad o finalidad de los administrados cuando adopten una figurada jurídica específica a efecto de ejercer una reinterpretación de acuerdo con el criterio de calificación económica de los hechos.
- Asimismo, del análisis de las resoluciones Nos. 4773-4-2006 y 4774-4-2006, indica que el Tribunal Fiscal establece que el criterio de calificación económica de los hechos establecido en la Norma VIII, comprendido como la discrepancia entre la realidad económica de los hechos y la forma jurídica de una operación económica específica, puede verse en diferentes niveles de contraste entre el fondo y la forma, traducándose uno de estos en composición de actos de simulación. (Tarazona 2014:60).

- Finalmente, de la revisión de la Resolución No. 6983-5-2006, señala que el Tribunal Fiscal establece que en lo referido a la *“simulación absoluta se finge o simula un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro, a diferencia de la simulación relativa en donde se simula un negocio falso e inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado”*. Por lo que la SUNAT utilizando la Norma VIII, puede privarse de la figura jurídica utilizada bajo la simulación creada, con el objetivo de identificar la operación económica verdadera, para lo cual debe demostrar en forma fehaciente que esta existe, por lo que es necesario contar con el requerimiento de que se investiguen todas las particularidades del caso y se efectúe la actuación de todos los medios probatorios. (Tarazona 2014:60).

De lo citado, en caso una operación cumpla con los requerimiento o elementos indicados legalmente para su configuración de “figura legal” como tal y no se evidencie incoherencia entre la realidad económica de los hechos y la forma jurídica adoptada la aplicación de la Norma VIII sería incorrecta.

Ante ello, y del desarrollo antes efectuado acerca del alcance de la Norma VIII, resulta necesario dilucidar si podía ser aplicado para el caso materia de análisis del presente Informe. Al respecto lo primero que se debería establecer si existió algún tipo de simulación absoluta o relativa.

Respecto a la definición de simulación absoluta, se puede descartar esta inmediatamente en tanto esta se configura cuando se simula un acto inexistente que no pretende ocultar otro, es decir no existe ningún acto jurídico desarrollado por el contribuyente. En relación con esto, se evidencia que se ha efectuado un negocio jurídico existente con sus correspondientes efectos jurídicos. (reorganización simple).

En cuanto a si existió una simulación relativa, esta se configura cuando “se simula un negocio inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado”, lo cual tampoco ocurre en el presente caso, en tanto la reorganización simple celebrada entre Destilería Chiclayo y Empresa Azucarera del Norte se ha dado sometiéndose a las formas y requisitos de la LGS y en el RRS. Incluso, la propia Administración reconoce que las operaciones se efectuaron en relación a la reorganización simple llevándose a cabo efectivamente: (i) la transferencia del bloque, que disminuyó el patrimonio de Destilería Chiclayo e ingresó a la esfera jurídica de la empresa beneficiaria; (ii) el aumento de capital y la emisión de acciones en favor de Destilería Chiclayo producto de dicha transferencia; (iii) el ingreso de las acciones emitidas en favor de Destilería Chiclayo en su activo.

Es decir, no existió un negocio jurídico inexistente, sino al contrario, del análisis efectuado, se llevó a cabo la figura de la reorganización simple en concordancia con la normativa de la LGS y las normas tributarias referentes al IR y el IGV.

V. CONCLUSIONES

1. La SUNAT no establece de manera precisa bajo qué hipótesis de incidencia recogida en la LIGV respecto a “la venta en el país de bienes muebles” procede a gravar el hecho económico materia de análisis. Si bien en la Resolución de Determinación establece que realiza el presente reparo por concepto de retiro de bienes, acto que destaca por su naturaleza de título gratuito, fundamenta dicho reparo, estableciendo que la transmisión de los bienes analizados en dicho caso se realiza a título oneroso. Esto en tanto es una operación donde se entregan bienes como aporte social a cambio de acciones en la Compañía que recibe dichos bienes.
2. Esto resulta contradictorio en tanto la Administración Tributaria pretende subsumir una misma operación económica en dos hipótesis de incidencia o presupuestos de hecho totalmente distintos. Y aunque para esta no resulta contingente en tanto al final establece que se generará el nacimiento del IGV, lo cual implica su pago, en realidad lo que ocurre es que se configuren dos hechos imponible: por un lado, el retiro de bienes que tiene naturaleza gratuita y por otro el aporte de bienes como aporte social a cambio de acciones que es netamente oneroso.
3. El Tribunal Fiscal debió declarar nula la Resolución de Determinación y remitir nuevamente los actuados a la Gerencia de Fiscalización de la Administración Tributaria para que esta pueda determinar de manera clara bajo cual hipótesis de incidencia se estaría gravando la transmisión de los bienes materia de discusión. Esto debido a que la Administración está vulnerando el derecho de defensa de la Compañía por no identificar de manera precisa y con los fundamentos respectivos, bajo qué hipótesis de incidencia se habría subsumido el hecho económico que habría dado origen al nacimiento del IGV como obligación tributaria, por lo que no permitía a Destilería Chiclayo S.A.C. poder dirigir sus fundamentos de defensa con motivo de impugnar la Resolución de Determinación materia del caso.

Recordemos que todo Contribuyente tiene el derecho a impugnar una decisión administrativa realizada por la Administración Tributaria, en los plazos y requerimientos establecidos por el Código Tributario (lo que conocemos como el derecho al contradictorio). Lo cual sería vaciado totalmente de utilidad, o de sentido, si es que el contribuyente no tuviera claro cual de los supuestos de hecho es el aplicable para su caso concreto. Resultando claramente en una carga, dado que tendría que requerir el doble de esfuerzo, argumentando no solo respecto a un supuesto sino en este caso respecto a dos. Imposibilitando que pueda obtener una decisión justa por parte de los órganos que pretenden ejercer justicia tributaria.

4. En la medida que existe esta divergencia entre la hipótesis de incidencia respecto a la cual la Administración pretendió gravar la transmisión de los bienes por parte del administrado, para efectos del presente Informe se ha partido de la suposición de que la SUNAT ha establecido en la RD y en la RI de manera concisa que la transmisión efectuada por Destilería Chiclayo a EAN SAC, se configuró como un aporte social a cambio de acciones, operación sujeta al IGV de acuerdo al inciso a) del artículo 1 y el numeral 2 del inciso a) del artículo 3 de la LIGV y el inciso a) del numeral 3 del artículo 2 de su Reglamento. (Operación por el que se transfieren bienes a título oneroso y no como un retiro de bienes que se caracteriza por ser una operación de carácter gratuita).

5. La suposición planteada en el numeral anterior, se ha realizado en base al análisis efectuado a nivel doctrinario sobre las características propias de las operaciones a título oneroso y gratuito. Esto en tanto nos encontramos ante un supuesto, que incluso la propia Administración Tributaria reconoce, donde se da una transferencia de bienes como un aporte social a cambio de acciones. Es decir, se configura la característica propia de una operación onerosa la cual es que ambas partes realizan un sacrificio económico y reciben una retribución a cambio, no obteniendo un perjuicio o un beneficio en su patrimonio finalmente. A diferencia de las operaciones acto a título gratuito, que se destacan por el hecho que una de las partes procede a realizar un acto en beneficio de otro, sufriendo un sacrificio económico sin que a cambio reciba un beneficio. Esto no ocurre en este supuesto, en tanto Destilería Chiclayo S.A.C. se ve mermado por la salida del bloque patrimonial de su esfera patrimonial; sin embargo, recibe a cambio acciones, lo que se traduce en un beneficio. Y por el lado de Azucarera del Norte S.A.C., si bien este recibe el bloque, este entrega acciones a cambio.
6. Del análisis efectuado la transferencia del bloque patrimonial de Destilería Chiclayo S.A.C. califica como una reorganización simple para efectos tributarios y no se encuentra gravado con el IGV por concepto de venta de bienes muebles en el país por los siguientes motivos:
- De la documentación se evidencia que la referida transferencia se ha dado dentro de una reorganización simple cumpliendo con los requerimientos del artículo 391 de la LGS.

Asimismo, no puede hacerse un símil entre las operaciones de un aporte indicados en los artículos 22 y 28 de la LGS y la reorganización simple, en tanto esto iría en contra de la propia naturaleza de la reorganización societaria que tiene la reorganización simple como una clase de esta última. Mientras el aporte tiene como fin, el fortalecer el capital de la compañía (y por tanto su valor deberá ser necesariamente positivo), la reorganización simple tiene una causa subjetiva que está ligada a la reestructuración societaria a efectos de lograr algún objetivo empresarial tales como la eficiencia, generación de mayores ingresos, consolidación, entre otros.

Igualar ambas operaciones societarias llevaría a que la transmisión de activos que constituyen el bloque materia de transferencia de la reorganización simple no se realice a modo universal, sino que implicaría que se deba realizar la transferencia de cada activo del bloque de forma individualizada, desnaturalizando así este tipo de modalidad de reorganización, basado en la eficiencia y neutralidad.

Y es que este último principio, es uno de los más vulnerados con la decisión del la Administración, ya que el principio de neutralidad, en su fórmula más común postula que los impuestos o el sistema tributario configurado dentro de un país no debe ser un factor determinante en las decisiones económicas de los agentes económicos. Esto se verá mermado, si es que por ejemplo en el caso de las reorganizaciones societarias, las cuales se efectúan buscando la eficiencia de las empresas a través de una reformulación de sus estructuras con el objetivo de generar mayores ingresos, fortalecer negocios, etc, las compañías decidieran no realizar finalmente estas operaciones

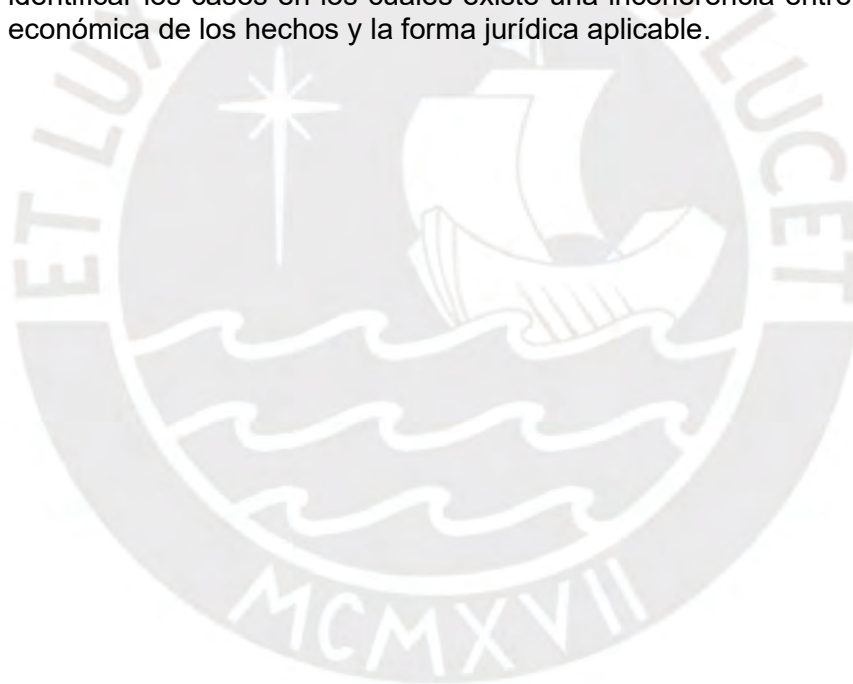
societarias sabiendo que la Administración Tributaria va a desconocer la neutralidad, imponiendo impuestos (tales como el IR o el IGV).

Generando así mayores costos en operaciones que finalmente, dado su carácter de continuidad del negocio, y su universalidad en el traspaso del negocio debería ser lo más neutral y eficiente posible. Finalmente cuando las decisiones de inversión se encuentran influenciadas por consideraciones netamente fiscales, se obtiene como resultado una distorsión de las decisiones y por consecuente una mala asignación de recursos y una disminución en la eficiencia de las empresas.

- En relación con el requisito de conservación queda evidenciado que cuando la norma establece el “requisito” de que “las recibe y las conserva en su activo”, esta no hace referencia a un requerimiento de carácter temporal, sino que recalca y hace mención a la naturaleza intrínseca de la reorganización simple y que la diferencia de la escisión. Esto es que, en este tipo de reorganización societaria, la empresa que transfiere el o los bloques patrimoniales es quien recibe las acciones y no la accionista de aquella. Por tanto, dicha frase destaca que en tanto entran a la esfera jurídica de la empresa, esta obtiene las acciones para sí y no para sus accionistas, es decir en su activo.
- Respecto al requisito de que el bloque patrimonial debe ser necesariamente de carácter positivo, se debe precisar que en base al análisis legal y doctrinario efectuado de las normas, no existe en nuestro ordenamiento legal alguna prohibición, limitación o restricción alguna al respecto a nivel societario ni a nivel tributario que restrinja en que el bloque transferido en una reorganización simple deberá ser exclusivamente de aporte positivo, puesto que este podrá ser también de carácter negativo o neutro, de acuerdo con la búsqueda de intereses de las sociedades que han acordado en el marco de una reorganización de sociedades.
- Si bien el artículo 39 del D.S. No. 064-2000-EF, indica que el bloque patrimonial transferido en una reorganización simple debe estar conformado por los activos y los pasivos relacionados a estos, como un mecanismo antielusivo, esto no significará que el bloque deba tener necesariamente un importe positivo. Resulta factible que tenga un importe negativo o neutro. Asimismo, del análisis realizado también la normativa no prohíbe que el bloque patrimonial solo esté conformado por activos en tanto se compruebe que no existen pasivo vinculados a ellos.
- Ni el Tribunal Fiscal ni la Administración Tributaria pueden introducir nuevos componentes dentro de la estructura de la hipótesis de incidencia establecida por el legislador a través de sus resoluciones o actos administrativos, ya que estarían violando el principio de reserva de ley y el de seguridad jurídica que va ligado con la tipicidad tributaria. Si el legislador tributario hubiese querido establecer nuevos requisitos para que una reorganización societaria establecida en la LGS sea reconocida como tal para efectos tributarios, los hubiese instituido expresamente dentro de los artículos 103 de la LIR y 65 de su Reglamento (lo cual también tendría implicancia en la regulación correspondiente al IGV, en tanto su normativa deriva la definición de reorganización de sociedades a las normas del Impuesto a la Renta). Como es el caso del requisito de que el bloque patrimonial transmitido en una reorganización simple debe

estar conformado por los activos y los pasivos relacionados a estos a través artículo 39 del D.S. No. 064-2000-EF para efectos del IGV.

- Admitir este actuar de la Administración solo minaría la seguridad jurídica tributaria, en tanto el administrado no sabría cuando efectivamente está ocurriendo un supuesto de Reorganización de Sociedades para efectos tributarios. Asimismo, el hecho que se hayan introducido requisitos adicionales no establecidos dentro de la hipótesis de incidencia, no impide que la SUNAT o el propio TF, puedan incluir otros requerimientos en posteriores resoluciones, creando una incertidumbre sobre el ordenamiento jurídico aplicable a su caso propio.
7. En el caso en específico no resultaría la aplicación de la Norma VIII vigente cuando se sucedieron los hechos materia del expediente, en tanto de los hechos reconocidos por la propia Administración, no se dio ni una simulación relativa ni absoluta. Siendo que dicha norma no calificó, luego del cambio normativo introducido por la Ley No. 26663 como una norma antielusiva general que permita a la SUNAT desconocer los negocios jurídicos adoptados por los contribuyentes. Sino que fue concebida con el objeto de identificar los casos en los cuales existe una incoherencia entre la realidad económica de los hechos y la forma jurídica aplicable.



VI. BIBLIOGRAFÍA

- AELE
2005 "Impuesto General a las Ventas- Transferencia del crédito fiscal en una reorganización simple". *Jurisprudencia Comentada. Revista AELE*.
- ASOREY, Rubén
2012 *Reorganizaciones Empresariales-Aspectos societarios, fiscales, antimonopólicos e internaciones*. Buenos Aires: La Ley
- BROSETA, Manuel y Fernando Martínez
2012 *Manual de derecho mercantil (volumen I)*. Madrid: Tecnos.
- BRUNETTI, Alvaro
1960 *Tratado del Derecho de las sociedades. Tomo I*. Madrid: Tecnos.
- CAHN-SPEYER, Paul
2010 "Fusiones y Adquisiciones. Aspectos internacionales" *En: XXV Jornadas Latinoamericana de Derecho Tributario-2010*. Cartagena de Indias. Abeledo Perrot.
- CASTLE, Percy
2002 "¿La reorganización simple o simple aporte?" *Advocatus*. Lima, pp. 254 - 267.
- CHIRINOS, Carlos
2009 "Las campanas suenan, pero nadie las escucha: Las exoneraciones y el IGV". *Revista de Economía y Derecho*. Lima, pp. 79-80. Recuperado el 15/07/2020, desde <http://revistas.upc.edu.pe/index.php/economia/article/view/284/239>
- DE PRADA, José María
1968 "La onerosidad y gratuidad de los actos jurídicos". *Anales de la Academia Matritense del Notariado*. Madrid, Tomo XVI, p. 149.
- ECHEVARRÍA, Gonzalo
2013 "La incidencia tributaria de los procedimientos de reorganización societaria en el impuesto a la renta. *Actualidad Jurídica. Gaceta Jurídica Lima*. N° 233.
- ECHEVARRÍA, Javier
2015 "¿Transformando la transformación? Apuntes sobre la transformación de asociación a sociedad en la jurisprudencia registral". *Derecho y Cambio Social*, (40). Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5460334>
- FLORES, Pedro
1998 *Nuevo derecho societario peruano: nueva Ley General de Sociedades: principales modificatorias*. Lima: Cámara de Comercio de Lima.

- FRÍAS, Javier
2012 "Aporte sin aumento de capital? Hacia una correcta lectura de la reorganización simple en la LGS" Privado.
Available at: http://works.bepress.com/javier_friaspaira/5/
- GARCÍA, Julio
2017 *El Derecho De Oposición En La Reorganización Societaria Simple*. Lima.
- GARRIGUES, Joaquín
2002 *La Ley General de Sociedades comentada*. Trujillo: Normas Legales S. A.
- GARRIGUES, Joaquín y Rodrigo URÍA
1976 *Comentario a la Ley de sociedades anónimas. Tomos I y II, 3ª Edición*. Ed. Cívitas, Madrid: Aguirre.
- GUASCH, Rafael
1993 *La escisión de sociedades en el derecho español*. Madrid: Civitas.
- GARCÍA NOVOA, César.
2006 "Naturaleza y función jurídica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano." *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 44*. Lima: Editorial Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- HERNÁNDEZ, Juan Luis
2005 "Apuntes sobre la Reorganización Societaria Simple en la legislación peruana". *Tratado de Derecho Mercantil, Tomo I*, (pp. 1207 - 1225). Lima: Gaceta Jurídica.
- HIDALGO, Raúl
2014 "Incidencia del Impuesto a la Renta en el Mandato sin Representación para Comprar Bienes". *Derecho & Sociedad*, (43), 45-56. Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12556>
- HUNDSKOPF, Oswaldo
2001 "Apuntes sobre la relación capital social y patrimonio neto en la sociedad". *Ius et Praxis*, (32). 47-58.
- 2003 "Fusión de sociedades y tracto sucesivo registral". *Dialogo con la Jurisprudencia* (60). 95-104.
- 2004 "La Ley General de Sociedades y su tratamiento en la jurisprudencia registral". *Advocatus* (11). 240-250.
- 2009 *Jurisprudencia Societaria Comentada*. Lima: Fondo Editorial Universidad de Lima.
- 2012 *Manual de derecho societario*. (2.a ed.). Lima: Gaceta Jurídica.
- 2014 "Problemática suscitada con la denominada reorganización simple". *Ius et Praxis*, (45).147-173.

- IGNACIO, Janet
2017 Breves alcances en el tratamiento tributario de la escisión. PUCP.
- LARGO, Rita
1992 *La fusión de sociedades mercantiles*. Civitas, Madrid, pp. 68-70
- MANNUNNI, Iván
2014 “Requisitos generales para que una reorganización de sociedades sea válida en el marco de la norma VIII (actual norma). *Comentarios a la RTF N° 10923-8-2011. RAE Jurisprudencia (Revista de Análisis Especializado de Jurisprudencia)*. Caballero Bustamante - - N° 70, abr. 2014, Lima.
- MEDRANO, Humberto
2008 “Régimen tributario, revaluación del activo y reorganización de sociedades”. *Libro homenaje a Felipe Osterling Parodi / Mario Castillo Freyre, coord. Vol. 3* – Lima: Palestra, Año 2008
- OTAEGUI, Julio
1981 *Fusión y escisión de sociedades comerciales*. Buenos Aires: Ábaco.
- SALAS, Julio
2002 “El valor neto negativo del bloque patrimonial que se transfiere en los procesos de reorganización societaria”. *Ius et Veritas*, 25.Lima.
- SPOTA, Alberto
1982 *Instituciones de Derecho Civil. Contratos*. Volumen I. Buenos Aires: Ediciones De Palma, 1982, p. 149.
- TARAZONA, Gustavo Enrique.
2015 “En rigor, ¿no constituyen reorganizaciones societarias? Los Bloques Patrimoniales Negativos/Neutros y la RTF No. 10923-8- 2011: Algunas Consideraciones y Propuestas de Cambio”. *En Revista Derecho & Sociedad* No. 43. Año 2015
- TORI, Fernando y Efraín Alzza
2014 “Alcances de la Norma Anti-Elusiva Específica Aplicable a la Reorganización de Sociedades. *Derecho & Sociedad*, (43), 137-149. Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12566>
- VIDAL, Fernando
2005 *El acto jurídico. (6.a ed.)*. Lima: Gaceta Jurídica.
- VILLANUEVA, Walker
2009 *Estudio del Impuesto al Valor Agregado en el Perú: Análisis, Doctrina y Jurisprudencia*. Lima: Universidad ESAN; Tax Editor, 2009.- 515 p.,
- 2014 *Tratado del IGV. Regímenes general y especiales*. Pacífico Editores. Lima.
- WOLTERS
2005 *El acto jurídico. (6.a ed.)*. Lima: Gaceta Jurídica.

TRIBUNAL FISCAL
2004 Expediente N° 06686-4-2004. Sentencia: 06 de setiembre de 2004.

TRIBUNAL FISCAL
2004 Expediente N° 09146-5-2004. Sentencia: 23 de noviembre de 2004.

TRIBUNAL FISCAL
2006 Expediente N° 04773-4-2006. Sentencia: 01 de setiembre de 2006.

TRIBUNAL FISCAL
2006 Expediente N° 06983-5-2006. Sentencia: 26 de diciembre de 2006.

TRIBUNAL FISCAL
2011 Expediente N° 10923-8-2011. Sentencia: 24 de junio de 2011.

TRIBUNAL FISCAL
2011 Expediente N° 015492-10-2011. Sentencia: 24 de setiembre de 2011.

TRIBUNAL FISCAL
2015 Expediente N° 10472-8-2015. Sentencia: 27 de octubre de 2015.

