

LA ESCISIÓN SUBJETIVA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO PERUANO

Jorge Bravo Cucci

1. LA NEUTRALIDAD EN LAS REORGANIZACIONES SOCIETARIAS

Parece ser un lugar común en el que confluyen las opiniones y reflexiones sobre la fiscalidad de las reorganizaciones societarias, hablar de la neutralidad, como si se tratara de un principio jurídico propio del Derecho Tributario. Pero ¿en realidad se trata de un principio jurídico? La respuesta a tan -en apariencia- simple cuestión, rebasa sin duda alguna los contornos de la presente ponencia. Sin perjuicio de ello, creemos necesarias algunas ideas puntuales sobre dicho relevante asunto.

Teniendo en cuenta el derecho de los empresarios a modificar estructuralmente sus sociedades para hacerlas más eficientes y rentables, y atendiendo al hecho que ello no supone en rigor una ganancia, toda vez que el valor total de las acciones resultantes de la modificación societaria sigue siendo el mismo, la idea de neutralidad fiscal se alinea con la de no generarle obstáculos, y que en lugar de ello, el ordenamiento jurídico tributario facilite las reorganizaciones societarias, inafectando las transferencias del patrimonio, permitiendo el diferimiento de los resultados imponibles y las transferencias de saldos a favor y créditos fiscales.

Cabe así preguntarse si la neutralidad fiscal, es en realidad un principio jurídico o si por el contrario es un simple efecto querido por el Estado, o si se quiere, una medida de política fiscal, aplicable a cierto hecho o conjunto de hechos, en un contexto específico, y que ha sido plasmada en una norma jurídica.

Nótese que la conclusión a la que pueda llegarse no es intrascendente, pues en caso de no ser un principio jurídico, el argumento de la neutralidad fiscal de las reorganizaciones societarias no debería ser empleado como un criterio general al momento de interpretar las normas tributarias. Particularmente, creemos que la neutralidad fiscal en materia de reorganizaciones societarias no tiene la talla de un principio jurídico sino que es una regla de

derecho que materializa una política fiscal de no obstaculizar -y por el contrario favorecer- los procesos de reorganización. Como regla de derecho la misma puede ser modificada si el Estado modifica su política fiscal.

2. LA ESCISIÓN

Puede decirse que la escisión es aquella modificación estructural de una sociedad, en virtud de la cual se produce la división del patrimonio social en dos (2) o más partes, produciéndose el traspaso de uno o más bloques patrimoniales a una o varias sociedades preexistentes o de nuevas, sin que la sociedad que se escinde perciba contraprestación alguna como producto de dicho traspaso.¹

Esta definición va en línea con lo que dispone el Artículo 367 de la Ley General de Sociedades, cuyo texto vigente exhibe el siguiente tenor:

"Artículo 367º.- Concepto y formas de escisión

Por la escisión una sociedad fracciona 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 por esta ley. Puede adoptar alguna de las siguientes formas:

- 1. La división de la totalidad del patrimonio de una sociedad en dos o más bloques patrimoniales, que son transferidos a nuevas sociedades o absorbidos por sociedades ya existentes o ambas cosas a la vez. Esta forma de escisión produce la extinción de la sociedad escindida; o,*
- 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 o ambas cosas a la vez. La sociedad escindida ajusta su capital en el monto correspondiente.*

En ambos casos los socios o accionistas de las sociedades escindidas reciben acciones o participaciones como accionistas o socios de las nuevas sociedades o sociedades absorbentes, en su caso".

Una particularidad que conviene ser resaltada, es que la Ley General de Sociedades se refiere a bloque patrimonial, entendiéndose por tal 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,

¹ MENÉNDEZ GARCÍA, Gerardo. *Fiscalidad de la Escisión de Sociedades Anónimas*. Navarra: Thomson Aranzadi, 2006. Pág. 33.

3. Un fondo empresarial

Con ello en el Perú es posible que una escisión suponga la transferencia de un bloque patrimonial compuesto exclusivamente por un activo, no siendo necesario que se trate de una rama de actividad.²

Teniendo en cuenta lo antes expuesto, los tipos de escisión son los siguientes:

– **Escisión propia o total**

Es la forma de escisión prevista en el numeral 1 del Artículo 367 de la Ley General de Sociedades.

Esta forma de escisión admite a su vez dos modalidades:

a) *Por constitución*

Aquella por la cual la sociedad (escindida) transfiere en bloque todo su patrimonio por partes a dos o más sociedades (beneficiarias) a cambio de las acciones o participaciones de éstas que reciben directamente y a prorrata los socios de aquella.

La sociedad escindida se extingue y las sociedades beneficiarias se constituyen

b) *Por absorción*

Aquella por la cual una sociedad (escindida) transfiere en bloque todo su patrimonio por partes a dos o más sociedades (beneficiarias) a cambio de las acciones o participaciones de éstas que reciben directamente y a prorrata los socios de aquella.

La sociedad escindida se extingue y las sociedades beneficiarias en tanto son preexistentes, aumentan su capital social.

– **Escisión impropia o parcial**

De forma semejante al caso de la escisión propia o total, en este caso también existen dos formas, la escisión parcial por constitución y la escisión parcial por absorción. En ambos casos se produce la transferencia de una parte del patrimonio, la integración personal y proporcional de los socios de la sociedad escindida en la sociedad beneficiaria. La diferencia con la escisión propia o total, consiste en que la sociedad escindida subsiste luego del proceso de reorganización.

² El Artículo 97.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de España, dispone que por rama de actividad debe entenderse al conjunto de elementos patrimoniales que constituyen desde el punto de vista de la organización, una unidad económica autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.

Es la forma de escisión prevista en el numeral 2 del Artículo 367 de la Ley General de Sociedades.

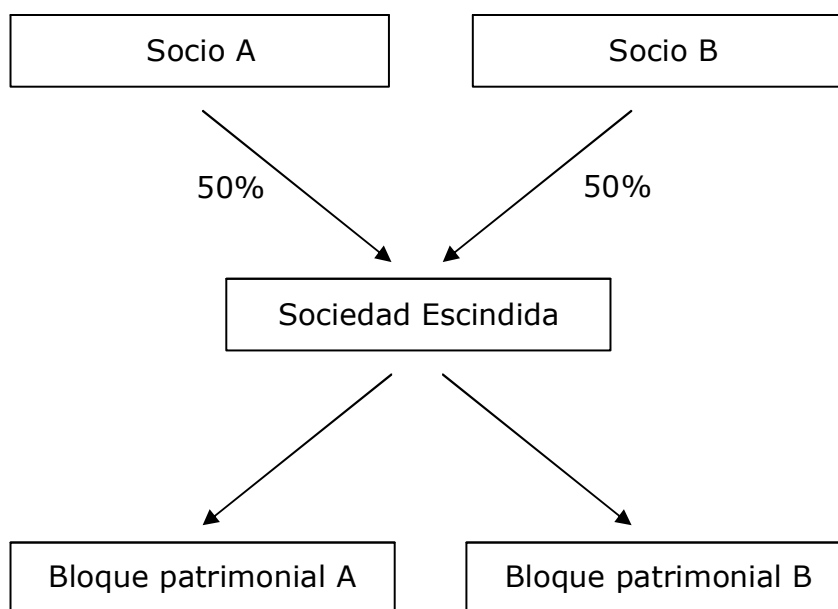
3. LA ESCISIÓN SUBJETIVA Y SU TRATAMIENTO LEGAL EN EL PERÚ

3.1. Aspectos generales

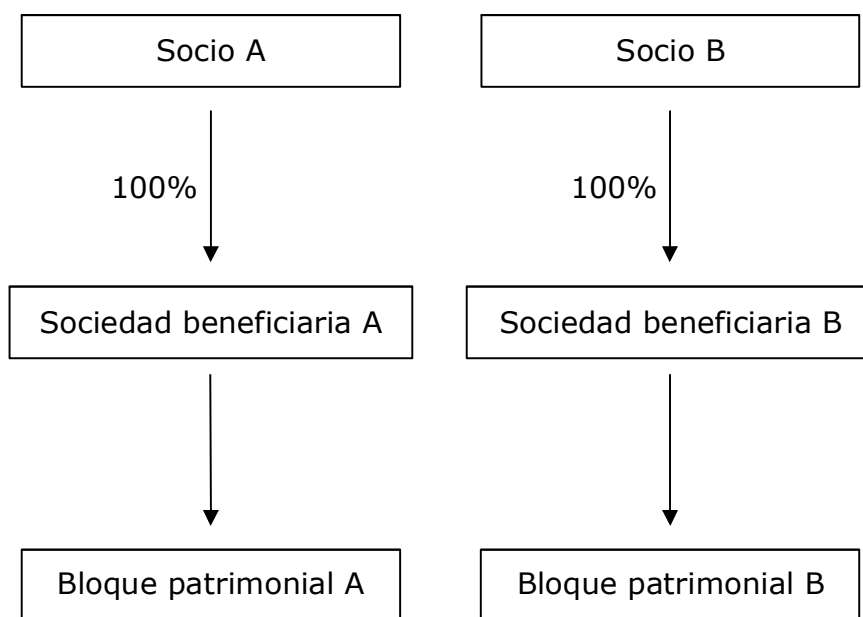
Caracterizada la escisión como ha sido indicado en el punto anterior, resulta importante hacerse una nueva interrogante respecto a si las denominadas escisiones subjetivas, encuadran dentro del concepto de escisión previsto en la Ley General de Sociedades y si, como consecuencia de ello, gozan del régimen legal y tributario que el ordenamiento jurídico peruano prevé para este tipo de modificaciones estructurales.

Si bien lo común en una escisión es que los socios de la sociedad escindida reciban acciones de las empresas beneficiarias en proporción a su participación en el capital social, en una escisión subjetiva se produce una reagrupación de socios sin responder a la proporción de sus aportes, porque así lo acuerdan los socios por unanimidad.

Veamos por ejemplo, el caso de una sociedad que tiene dos (2) socios, dos (2) bloques patrimoniales claramente identificables y en el que cada socio cuenta con el 50% de acciones representativas del capital social.

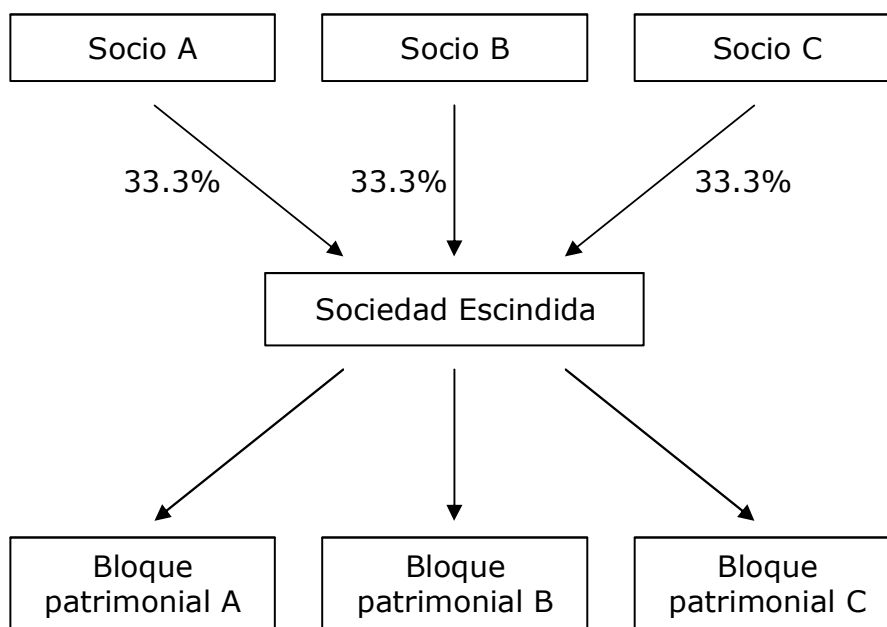


Una escisión subjetiva propia o total se representaría de la siguiente forma:

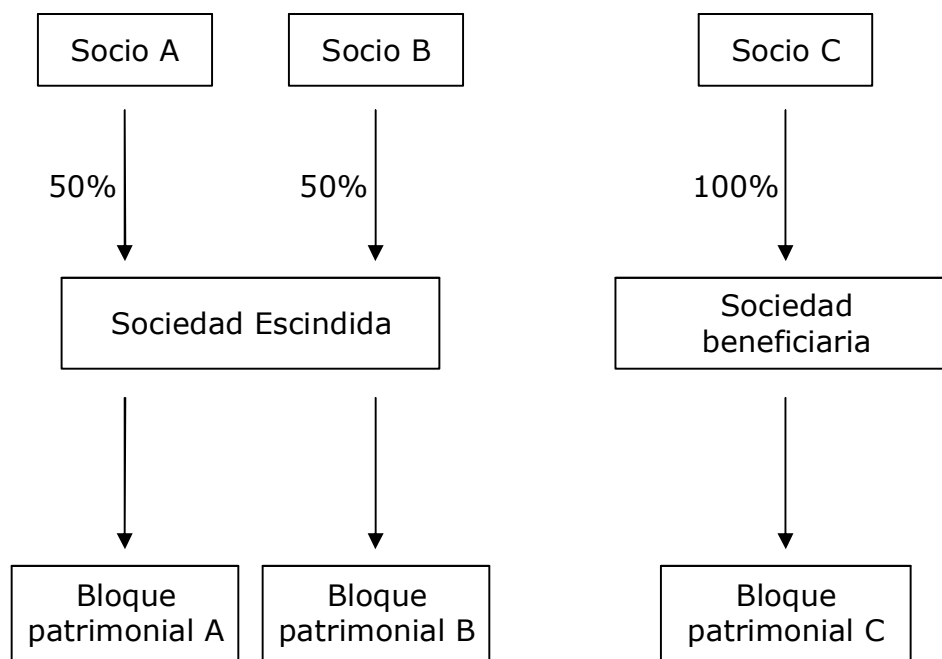


Si bien podría asimilarse la operación a una disolución de sociedades, lo cierto es que la causa jurídica de una escisión supone la continuación de la actividad económica, que producto de la reorganización será realizada por sociedades distintas.

Otro caso ilustrativo sería el de una sociedad que tiene tres (3) socios, tres (3) bloques patrimoniales claramente identificables y en el que cada socio cuenta con el 33.3% de acciones representativas del capital social.



Una escisión subjetiva parcial se representaría de la siguiente forma:



En el presente caso podría pensarse que la figura encubre una devolución de aportes. No obstante ello, consideramos que la causa jurídica de éste tipo de escisión, supone la continuación de la actividad económica, que producto de la reorganización será realizada por sociedades distintas.

ELÍAS LAROZA reflexionando sobre este asunto, consideraba que las escisiones subjetivas no eran modalidades distintas de escisiones, sino de variantes que pueden ocurrir dentro de cualquier forma legal de escisión, y era del entendimiento que calificaban como escisiones al amparo de lo dispuesto en el Artículo 368 de la Ley General de Sociedades.^{3,4}

Es importante notar que en legislaciones como la española, se dispone que para que una escisión califique como tal, la atribución de acciones debe hacerse de forma proporcional a la participación de los socios en la sociedad escindida.

³ ELÍAS LAROZA, Enrique. *Derecho Societario Peruano*. Págs. 797-798.

⁴ "Artículo 368º.- Nuevas acciones o participaciones

Las nuevas acciones o participaciones que se emitan como consecuencia de la escisión pertenecen a los socios o accionistas de la sociedad escindida, quienes las reciben en la misma proporción en que participan en el capital de esta, salvo pacto en contrario.

El pacto en contrario puede disponer que uno o más socios no reciban acciones o participaciones de alguna o algunas de las sociedades beneficiarias".

3.2. Comentarios sobre el tratamiento tributario

3.2.1. *La escisión subjetiva como una forma de escisión para efectos tributarios*

Una rápida revisión a los Artículos 103 de la Ley del Impuesto a la Renta y 65 b) de su norma reglamentaria, nos permiten concluir que para efectos del Impuesto a la Renta se reconocen como escisiones a aquellas formas de reorganización societaria establecidas en el Artículo 367 de la Ley General de Sociedades. Lo propio puede colegirse de los Artículos 2 inciso c) y 2 inciso 7 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y su Reglamento, respectivamente.

En función a ello, puede concluirse que en el Perú, las escisiones subjetivas, sean estas totales o parciales, califican plenamente como escisiones para efectos tributarios y en consecuencia gozan de la neutralidad fiscal dispuesta para toda reorganización societaria, no siendo posible caracterizarlas como disoluciones societarias o devoluciones de aportes, salvo que se trate de escisiones simuladas.

En ese sentido, no existen limitaciones para que en una escisión se puedan atribuir acciones o participaciones en forma no proporcional a la participación en el capital social de la sociedad escindida, pudiendo inclusive ocurrir que se pacte atribuir las acciones a uno o a una parte de los socios y que el bloque patrimonial se encuentre comprendido por un activo o varios activos que no necesariamente conformen una rama de actividad.

Y es que a diferencia de otras legislaciones, en el caso peruano no existen regulaciones tributarias que limiten el empleo de este tipo de escisiones.

3.2.2. *El uso elusivo de las escisiones subjetivas*

Dentro del catálogo de instrumentos para implementar planeamientos tributarios⁵ y lograr con ellos ahorros tributarios, usualmente se han encontrado las reorganizaciones empresariales, figuras que adicionalmente a permitir una mejor implementación de la estructura empresarial y financiera, han sido utilizadas con el propósito de obtener ventajas fiscales.

En ese escenario, corresponde preguntarse si el hecho de reorganizarse y aplicar los beneficios tributarios dispuestos por ley, puede calificar como un supuesto de elusión tributaria que posibilite a la Administración Tributaria la aplicación del segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario,

⁵ La expresión "planeamiento tributario" no debe ser identificada como una economía de opción, fraude a la ley tributaria o con el delito de defraudación tributaria. El planeamiento tributario es un **medio** que tiene como **objetivo** lograr un ahorro tributario. Dependiendo del resultado alcanzado, vale decir si el ahorro es lícito o ilícito (fraudulento o delictivo), estaremos frente a una economía de opción, un fraude a la ley tributaria, un negocio simulado o un delito tributario.

El segundo párrafo del Título Preliminar del Código Tributario, contiene una norma de calificación del hecho imponible. Dicha norma faculta a la Administración Tributaria a subsumir los hechos realizados por los contribuyentes en las hipótesis de incidencia de normas tributarias, previamente a haberlos calificado como imponibles.

Como lo enseña GARCÍA NOVOA, la calificación es:

"(...) un conjunto de operaciones que se realizan por parte de los aplicadores del Derecho con el fin de analizar desde el punto de vista jurídico aquellas circunstancias del mundo real que pueden ser incluidas en los supuestos de hecho de la norma. (...) Junto con la interpretación, cuyo objeto, como vimos, son normas y, por tanto, hipótesis abstractas previstas en las mismas, la fijación y calificación de hechos constituye una fase previa e imprescindible del proceso de aplicación del derecho objetivo «en permanente interacción con la norma»".⁶

La calificación del hecho imponible es una interpretación de los hechos. No sólo es susceptible de interpretación el derecho, sino todo aquello que lleva un revestimiento lingüístico. Y los hechos son narraciones de eventos en lenguaje; por lo tanto son susceptibles de ser interpretados.⁷ En ese sentido, calificar es interpretar los hechos, y verificar si respecto de ellos se produce la subsunción y la incidencia de alguna norma tributaria.

Puede decirse entonces, que la aplicación del derecho, supone dos procesos indivisibles: a) la interpretación de las normas jurídicas y b) la calificación de los hechos. La calificación es la actividad con la que la aplicación del derecho culmina.

En ese orden de ideas, la calificación de los hechos como imponibles, no es una facultad exorbitante ni especial, sino propia del acreedor tributario y de su administración tributaria e inherente a su condición. A su vez, la calificación del hecho imponible es un medio para cumplir con una obligación que le es propia: la obligación de hallar la verdad material.⁸ Lo que no permite

⁶ GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Marcial Pons, 2004. Pág. 234.

⁷ "HABERMAS trabaja efectuando la distinción entre hechos y objetos de la experiencia. Los hechos serían los enunciados lingüísticos sobre las cosas y los acontecimientos, sobre las personas y sus manifestaciones. Los objetos de la experiencia son aquello acerca de lo cual hacemos afirmaciones, aquello sobre lo que emitimos enunciados". CARVALHO, Paulo de Barros. *Derecho tributario. Fundamentos jurídicos de la incidencia*. Ábaco, 2002. Pág. 117.

⁸ Ley 27444.

"Artículo IV.-

(...)

1.11. Principio de verdad material.- En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias

la calificación del hecho imponible, es la calificación del hecho en base a su realidad económica, pues ello supondría una interpretación económica del hecho imponible, siendo que únicamente es posible interpretar los hechos desde la perspectiva normativa, aplicando los métodos de interpretación permitidos por el Derecho. GONZÁLEZ GARCÍA dice con contundencia que no es la realidad económica la que calificamos, sino esa realidad en la medida que ha sido trasladada a la norma jurídica.⁹

En caso que los hechos susceptibles de ser calificados, se encuentren revestidos de negocios jurídicos, la facultad de calificación supondrá una evaluación del negocio jurídico y de su causa típica, a los efectos de descartar la presencia de una causa simulada (causa simulationis), que es un ejemplo de causa falsa.

La evaluación de la causa supone la valoración de si el fin perseguido por las partes se adecua a la causa-fin del negocio jurídico empleado, valoración que se hace dentro de los márgenes de la ley.

Y así lo ha reconocido el propio Tribunal Fiscal a través de la RTF 06686-4-2004, al sostener que la norma en comentario recoge el criterio de calificación económica, facultad que lleva implícita la de dejar de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente, cuanto éste resulte manifiestamente incongruente con los actos o negocios jurídicos efectivamente realizados, esto es, cuando se advierta que la causa de los mismo es simulada.

Como es sabido, a través de la simulación se aparenta realizar el supuesto de hecho de una norma (hecho simulado), encubriendo la realización de un hecho real (hecho disimulado) o inexistente. Mientras en la simulación relativa existen dos negocios jurídicos (uno simulado y otro disimulado), en la simulación absoluta existe un solo negocio jurídico (simulado). La posibilidad de calificar el hecho imponible sólo se advierte en casos de negocios con simulación relativa, toda vez que en el caso de la simulación absoluta no existe negocio alguno que calificar.

Como hemos dicho en anterior oportunidad, el negocio jurídico simulado es ineficaz mientras que el negocio jurídico disimulado es válido. El negocio jurídico disimulado no es un acto oculto sino el acto verdadero por el cual las partes se han querido vincularse. El negocio jurídico disimulado es válido pero se le aplicarán las normas imperativas que se quisieron eludir.¹⁰

Teniendo en cuenta lo antes dicho, puede concluirse que en aplicación de la

necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas”.

⁹ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *La interpretación de las normas tributarias*. Pamplona: Aranzadi, 1997. Pág. 70.

¹⁰ BRAVO CUCCI, Jorge y MORALES HERVIAS, Rómulo. “El negocio jurídico en fraude a la ley entre el derecho civil y el derecho tributario: una nueva visión para un viejo problema”. En: *Revista Vectigalia*, N° 2.

facultad de calificación del hecho imponible, la Administración Tributaria tiene la obligación de determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, para lo cual debe tener en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios, esto es, atender a las vicisitudes que afectan la existencia del negocio. Ello supone que en un caso en el que determine un negocio simulado (que encubre uno disimulado), aplique la norma tributaria al negocio jurídico efectivamente perseguido por el contribuyente (el negocio disimulado).

Nada de ilegal tiene optar por un tratamiento tributario más beneficioso, siempre y cuando la conducta desplegada en el plano concreto por el sujeto pasivo de la obligación tributaria sea la prevista en la hipótesis de incidencia de la norma tributaria. Así, si lo que las partes quieren es reorganizarse bajo la modalidad de una escisión subjetiva, y despliegan el negocio jurídico en ese sentido y no simulan uno distinto, no habrá forma de calificar la reorganización societaria llevada a cabo.

Lima, setiembre de 2010.