

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

su caso aplicar la escala de ese artículo, que sobre un monto de \$ 120.000, que es el precio de compra de la unidad, lo fija en \$ 806,07, que, más el IVA, asciende a \$ 951,16.

CONCLUSIONES: De acuerdo con el análisis efectuando sobre la base de los elementos aportados por las partes y de la ley arancelaria notarial, la factura por la escritura de venta de la unidad citada asciende a la suma de \$ 4.711, con el IVA incluido, y para la escritura del reglamento de copropiedad y administración, de los elementos aportados al expediente y en cuanto se refiere honorarios solamente, corresponden \$ 806,07, que más el IVA de \$ 145,09 suman el total de \$ 951,16, más \$ 259 que figuran como diligencias. Totalizan: \$ 1.210,16.

JURISPRUDENCIA

I. IMPUESTO DE SELLOS. Materia imponible. Sociedades. Fondos de comercio

DOCTRINA: 1) En materia impositiva, las normas del decreto - ley 9420 (art. 48, inc. g) aluden exclusivamente a sociedades. En tal sentido, los procedimientos de fusión y escisión se encuentran reservados únicamente para las sociedades regulares tipificadas en la ley 19550 (Adla XXXIX - D, 4120; XXXII - B, 1760), por lo cual los fondos de comercio solamente están exentos de pago del impuesto de sellos cuando revisten alguna forma societaria específica. (Por mayoría.)

2) El concepto moderno de empresa comprende tanto a las sociedades regularmente constituidas como a los fondos de comercio; en consecuencia, debe interpretarse que el decreto - ley 9420 (Adla, XXXIX - D, 4120) no limita el concepto de reorganización empresaria exclusivamente a las sociedades comerciales sujetos de derecho. (Voto de la minoría.)

3) Si la escritura documenta la transferencia del activo y pasivo de una empresa unipersonal a una sociedad en comandita por acciones a través del sistema de reorganización impositiva, se produce una fusión de empresas preexistentes por absorción de una de ellas, en los términos de las previsiones consagradas en el art. 48 inc. g) apart. a) del decreto - ley 9420 (Adla, XXXIX - D, 4120). (Voto de la minoría.)

Suprema Corte de Buenos Aires.

Autos: "Bemberg, María M. y otra c/Provincia de Buenos Aires"(*) (347).

La Plata, noviembre 3 de 1992.

¿Es fundada la demanda?

El doctor Negri dijo:

I. La actora se agravia de la suma que en concepto de impuestos de sellos se le exigió por la instrumentación del acto de transferencia de varias fracciones de campo ubicadas en jurisdicción de esta provincia por escritura 515 y en virtud de la cual aportó el activo y pasivo de su empresa agropecuaria unipersonal a "Mapauxi Sociedad en comandita por acciones".

Alega - como fundamento de su pretensión - que la escritura 515 instrumenta un caso de reorganización de empresas exento del pago del impuesto de sellos, de conformidad con lo dispuesto por el art. 48, inc. 9°

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

del decreto - ley 9420/79 y modificatorias.

Cuestiona el criterio restrictivo con que la autoridad de aplicación interpretó el artículo mencionado, por cuanto si bien la ley provincial no contiene remisión expresa a la ley de impuesto a las ganancias, de la cual surge específicamente el régimen de reorganización empresarial, la hermenéutica jurídica, no debe solamente ajustarse al texto expreso de la ley, sino que debe adentrarse en su espíritu.

Señala que carece de toda lógica jurídica sostener que el art. 48 de la ley 9420 está referido a "sociedades" como únicos sujetos que de acuerdo a la ley 19550 pueden reorganizarse a través de fusión y escisión, pues el párr. 2° del art. 48, inc. 9°, alude a fusión, escisión o división de empresas, encontrándose - agrega - perfectamente tipificado en dicho inciso el caso de autos.

Indica que ni la personalidad jurídica societaria, ni su carácter comercial son indispensables para completar el contenido del concepto de "empresa" tipificado en el artículo al cual se hizo referencia.

II. Por su parte el fiscal de Estado destaca - en favor de la legitimidad de los actos impugnados - que, ante una norma que consagra una exención, la interpretación no puede tener carácter amplio.

Observa además la pretendida analogía con la norma que la actora considera fuente del decreto - ley 9420, la ley nacional de impuesto a las ganancias, advirtiendo que la ley provincial ha adoptado un criterio distinto del de la nacional, restringiendo el concepto amplio de reorganización, el que queda limitado a supuestos de fusión o escisión de sociedades.

III. Adelanto desde ya mi opinión desfavorable al progreso de la pretensión deducida por la actora en autos.

El art. 48, inc. 9° del decreto - ley 9420, cuya interpretación se impone para dilucidar la presente, expresa - en lo que aquí importa - : "Están exentos de este impuesto, además de los actos previstos por leyes especiales, los siguientes actos, contratos y operaciones... 9) Las transformaciones de sociedades en otras de tipo jurídico distinto, siempre que no prorrogue la duración de la sociedad primitiva; los actos que formalicen la reorganización de sociedades o fondos de comercio (fusión, escisión o división) siempre que no se prorrogue el término de duración de la sociedad subsistente o de la nueva sociedad, según corresponda, respecto a la de mayor plazo de las que se reorganicen. Si el capital de la sociedad subsistente o de la nueva sociedad, en su caso, fuera mayor a la suma de los capitales de las sociedades reorganizadas, se abonará el impuesto sobre el aumento de capital. Se entiende por reorganización de sociedades o fondos de comercio: a) la fusión de empresas preexistentes a través de una tercera que se forme o por absorción de una de ellas; b) la escisión o división de una empresa en otra y otras que continúen las operaciones de la misma".

Las normas legales citadas, cuando se refieren a la fusión o escisión de empresas, aluden exclusivamente a sociedades. Ello es así por cuanto los

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

procedimientos de fusión y escisión están reservados únicamente para las sociedades regulares tipificadas en la ley de sociedades comerciales 1950. Consecuentemente, los fondos de comercio solamente están exentos del pago del impuesto cuando revisten alguna forma societaria específica.

La norma en cuestión se refiere a reorganización, concepto éste que se aplica a ciertas uniones en sociedades por acciones, que pueden realizarse voluntariamente o ser el resultado de una imposición de la ley (Giuliani Fonrouge - Navarrine, Impuesto a la circulación económica. Sellos, pág. 259, Ed. Depalma, 1981). En cuanto a empresa, dicese que existe cuando una o varias personas crean una organización, que mediante la utilización armónica de hombres y de elementos materiales persiguen una finalidad económica (Giuliani Fonrouge, Derecho financiero, pág. 373, v. I, Ed. Depalma, 1978).

Más allá de la imprecisión que el concepto de empresa pudiera tener, se advierte, sin embargo, que del criterio genérico que ha elaborado la doctrina no aflora la personalidad reclamada por el actor.

También resulta necesario observar que la interpretación de una norma que consagra una exención debe hacerse con carácter restringido, y ello así en tanto una solución contraria puede atentar contra el principio constitucional de igualdad ante la ley.

Del estudio comparativo entre la ley de impuestos de sellos nacional y provincial surge que las mismas difieren tanto con respecto al sujeto como al objeto. El concepto de reorganización en la primera es más amplio que en la segunda. Ello así, en tanto contempla tres formas (art. 47, inc. I, ley de impuesto de sellos nacional 22364 y remisión al art. 70, ley de impuesto a las ganancias - t.o. 1977 -): ellas son: a) fusión; b) escisión o división; c) venta o transferencia de una entidad a otra. En cuanto a los sujetos, pueden ser: sociedades, fondos de comercio y/o empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza. Mientras que la segunda prevé dos procedimientos de reorganización: fusión y escisión.

No puede ampararse entonces una solución como la pretendida por la actora, aplicando por analogía los principios de la ley nacional, valorando a esta última como fuente de la ley provincial. Constituye para ello un impedimento inexcusable la circunstancia de que ambas normas establecen criterios diferentes, restringiéndose el concepto amplio de reorganización imperante en la norma nacional en el ámbito local. La limitación alcanza a los supuestos de fusión o escisión de las sociedades regularmente constituidas de acuerdo a los tipos previstos en la legislación específica (ley 1950).

Por lo dicho, concluyo que la ampliación del capital social de Mapauxi Sociedad en comandita por acciones no se efectuó a través de la incorporación de una sociedad a otra ya existente, concretándose algunas de las formas a que alude el art. 48, inc. 9°, ley 9420, por lo cual la instrumentación del acto reseñado es objeto de imposición del tributo de que se trata.

Voto por la negativa.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

Costas por su orden (art. 17, Cód. de Proced. Contencioso administrativo).

El doctor Laborde dijo:

I. Me permito disentir de la opinión del distinguido colega preopinante.

El art. 48 del decreto - ley 9420 - t.o. por resolución 365 (M. E.): Adla XLII - C 2986 y sigtes. - contempla que... "están exentos de este impuesto (sellos), además de los actos previstos por leyes especiales, los siguientes actos, contratos y operaciones... apart. 9: las transformaciones de sociedades. . . ; los actos que formalicen la reorganización de sociedades o fondos de comercio. . . se entiende por reorganización de sociedades o fondos de comercio... a) la fusión de empresas preexistentes a través de una tercera que se forme o por absorción de una de ellas...".

II. El precepto se vincula con la regulación impositiva establecida para responder a los movimientos económicos modernos, donde priva una tendencia generalizada hacia la concentración empresaria.

Las normas en cuestión amparan no solamente las sociedades constituidas bajo las estipulaciones del decreto ley 19550, sino que comprenden también a los fondos de comercio.

En razón de ello, la referida disposición, al explicar qué entiende por "reorganización" - de sociedades o fondos de comercio - ha empleado el concepto más amplio de "empresa" para abarcar a ambos tipos de organización económica.

El marco normativo de referencia resulta pues comprensivo de ambos supuestos, lo que demuestra que la "reorganización empresaria" no se limita a las "sociedades comerciales sujetos de derecho" como lo concluye la decisión impugnada (véase fs. 155 vta., expte. administrativo).

Entiendo que con el empleo del concepto de "empresa" se alude a la forma de organización de los recursos humanos y económicos de mayor amplitud, comprensiva en su seno de todos los matices y en especial de la modalidad específica consistente en las sociedades sujetas al decreto ley 19550.

Ahora bien, el apart. 9° del art. 48 introduce la posibilidad de acudir a las técnicas de reorganización "tanto de sociedades, como de fondos de comercio".

La transmisión del patrimonio puede, pues, operar del fondo en favor de una sociedad que, como contrapartida entrega acciones propias al titular del ente transmitente que se disuelve sin liquidación, Y, desde el punto de vista tributario la reorganización importa la transmisión de todos los derechos y obligaciones que incumbían al antecesor en cabeza de la nueva entidad (Fonrouge - Navarrine, Impuesto a las ganancias, pág. 507).

III. La escritura en cuestión documenta la transferencia del activo y pasivo de la empresa agropecuaria unipersonal de propiedad de la señora María Magdalena Bemberg, los que se incorporan a la firma Mapauxi Sociedad en Comandita por Acciones a través del sistema de reorganización impositiva previsto en los arts. 70 y 71 de la ley 20628 (expte. 34792, fs. 3/ 15).

Consecuentemente, tal como señalara oportunamente en sede

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

administrativa el asesor general de Gobierno, se produce una "fusión de empresas preexistentes por absorción de una de ellas" (textual art. 48. inc. 9° apart. a, decreto - ley 9420), estando representada la absorbida por la empresa agropecuaria unipersonal de propiedad de María Magdalena Bemberg (fs. 90/91, expte. citado).

Cabe concluir que, admitido el supuesto de reorganización por absorción de la empresa unipersonal por la sociedad en comandita por acciones, no se configura la hipótesis de aumento de capital imponible desde que si bien la sociedad beneficiaria lo ha incrementado, este capital no es mayor que la suma de los capitales de ambas empresas (inc. 9°, art. 48, ley citada).

Semejante conclusión determina que el caso en examen encuadre en los alcances de la exención prevista por la norma tantas veces citada.

IV. Por las razones expuestas, debe hacerse lugar a la demanda entablada, dejándose sin efecto los actos atacados y la resolución del Tribunal Fiscal de Apelación cuestionada, reconociéndose el derecho de la actora a la devolución de las sumas abonadas indebidamente en concepto de impuesto de sellos y condenándose a la demandada al pago de tales importes.

Tales sumas deben ser ajustadas, como ahora ordena el Código Fiscal en su art. 95, desde la fecha del efectivo pago (texto según ley 10857) y por aplicación de los índices establecidos en el art. 57 del mismo cuerpo legal (texto según ley 10997), hasta el 31/3/91 conforme lo establecido por el art. 8° de la ley 23928. Los intereses por el período antedicho serán calculados de acuerdo con las previsiones de los arts. 57, 57 bis y 95 del Cód. Fiscal.

A partir del 1°/4/91, serán liquidados estos últimos accesorios a la tasa que pague el Banco de la Provincia de Buenos Aires en los depósitos a 30 días vigente en los distintos períodos de aplicación y hasta la oportunidad del efectivo pago.

La demandada deberá abonar a la actora la suma que resulte de la liquidación que en base a las pautas indicadas se practique dentro de los 30 días en que aquella resulte aprobada (arts. 163, incs. 6 y 7 y 501, Cód. Procesal; 25, Cód. de Proced. Contenciosoadministrativo) .

Costas por su orden (art. 17, Cód. de Proced. Contenciosoadministrativo).

Voto por la afirmativa.

Los doctores Vivanco y Mercader, por los fundamentos del doctor Negri, votaron por la negativa.

Los doctores Rodríguez Villar y San Martín, por los fundamentos del doctor Laborde, votaron por la afirmativa.

Los doctores Pisano y Salas, por los fundamentos del doctor Negri, votaron por la negativa.

Por los fundamentos expuestos en el acuerdo que antecede, por mayoría, se rechaza la demanda interpuesta.

Costas por su orden (art. 17, Cód. de Proced. Contenciosoadministrativo) - Héctor Negri. - Elías H. Laborde. - Antonino C. Vivanco. - Miguel A. Mercader. - Guillermo D. San Martín. - Alberto O. Pisano. - Juan M. Salas.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

El pago del impuesto de sellos en la "reorganización empresarial"

NELLY ALICIA TAIANA DE BRANDI(**)(348)

Poco feliz ha resultado la interpretación con que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires ha acotado la aplicación de la exención del impuesto de sellos en la reorganización empresarial, al limitarla, exclusivamente, a los casos en que el procedimiento sea utilizado por uno de los tipos societarios de la ley 19550. Para ello, el alto tribunal, en voto por mayoría, ha manejado las previsiones normativas desde el más estricto derecho societario vigente y se ha alejado de la realidad económica a la que ha querido asistir el derecho tributario en una exención omnicomprendiva de los impuestos a las ganancias y al valor agregado en el ámbito nacional, y localmente, del impuesto de sellos en Capital Federal y provincia de Buenos Aires, no obstante el deficiente e impreciso enunciado literal de las normas, sobre todo en esta última jurisdicción.

La reorganización empresarial es un fenómeno económico contemporáneo que refiere al reordenamiento o reestructuración de un conjunto económico, a "la alteración de las estructuras empresarias, sustanciales y/o formales"(1)(349) que se celebran con el objeto de atender a las modificaciones, concentraciones y/o divisiones que exigen la eficiencia empresarial y la optimización de resultados en la actividad económica de un mundo tan competitivo como el de hoy.

La existencia y la trascendencia de este proceso económico, independientemente de una denominación unívoca, son reconocidas en diferentes aspectos por el derecho en general, aunque el tema carece de una normativa sistemática integral; ejemplo de ello son las referencias de las leyes 19550 y 11867. Dentro de su ámbito así lo reconoce la ley de sociedades que explica la inclusión del tema en la exposición de motivos: "Como fenómeno contemporáneo de indudable trascendencia", la reorganización empresarial "no podía omitirse en una regulación de las sociedades mercantiles". Seguidamente la ley mencionada, reformada por la 23902, le dedica las secciones X y XI, donde norma la transformación, la fusión y la escisión de sociedades.

Resulta claro de lo antedicho que el fenómeno "reorganización empresarial" es económico, no tiene entidad jurídica, pero necesita de actos jurídicos dispositivos o transmisivos para realizarse, los que, de no contar con una legislación específica de excepción o de estímulo, estarían alcanzados por distintos impuestos, entre ellos el impuesto a las ganancias por la diferencia entre los valores de costo o de plaza y los valores asignados en el traspaso y el impuesto de sellos, por la instrumentación de las respectivas transferencias.

Lo expuesto explica que, entre todas las ramas del derecho, es el derecho tributario el que más se ha interesado en este fenómeno.

Por la naturaleza del proceso, resultan sujetos de él no sólo las sociedades mercantiles, sino también cualquier organización asociativa y las personas físicas, siempre que económica y socialmente constituyan una empresa, o sea una organización unitaria y estable de los factores de la producción,