

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,

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

dedicada a una actividad de riesgo tendiente a la producción de determinados bienes y/o servicios. Más allá del ropaje jurídico, interesa que se trate de una empresa y que la legislación tienda a protegerla. Esta realidad económica no es un concepto jurídico en nuestro derecho positivo y excede las formas societarias tipificadas de la ley comercial, pero su existencia, identificable más allá de las personas que la integran, se impone a la ley, que no tiene más remedio que referirse a ella, tanto en el ámbito del derecho comercial como del derecho tributario. Así lo hace la ya aludida ley de sociedades, la 11867 sobre fondos de comercio, término con el que tradicionalmente se identifica la universalidad de hecho dedicada a una actividad económica, y las leyes de impuestos en general.

Así, la ley de impuesto a las ganancias, en su art. 77, dispone: "Cuando se reorganicen sociedades, fondos de comercio y en general empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza en los términos de este artículo, los resultados que pudieren surgir como consecuencia de la reorganización no estarán alcanzados por el impuesto de esta ley, siempre que..."; y seguidamente enumera los requisitos que debe observar la operación y las sanciones para el supuesto de incumplimiento. En su última parte, la ley define: "Se entiende por reorganización: 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 en conjunto las operaciones de la primera. c) Las ventas y transferencias de una entidad a otra que, a pesar de ser jurídicamente independientes, constituyan un mismo conjunto económico". En consecuencia, la resolución general de la Dirección General Impositiva 3026/89 dispone en su art. 19: "El escribano interviniente no deberá actuar como agente de retención... en los casos de reorganización de sociedades a que se refiere el art. 77 de la ley de impuesto a las ganancias".

En cuanto al impuesto instrumental, la ley de sellos nacional 23495 (t.o. 1986) dispone en su art. 58 inc. i): "Estarán exentos del impuesto los actos que formalicen la reorganización de sociedades o fondos de comercio...". "Se entiende por reorganización de sociedades o fondos de comercio las operaciones definidas como tales en el art. 77 de la ley de impuesto a las ganancias."

El decreto - ley 9420 (t.o. 1986) que regula el impuesto de sellos en la provincia de Buenos Aires dispone en su art. 48, inc. 9): "Estarán exentos del impuesto de sellos...9)...los actos que formalicen la reorganización de sociedades o fondos de comercio (fusión, escisión, 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 los 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." Seguidamente no hace remisión a la ley de ganancias y explica: "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

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

otra u otras que continúen las operaciones de la misma."

Efectivamente, la ley reconoce que, para lograr la reorganización, son necesarias trasferencias, pero mientras no haya aumento de capital o prórroga del plazo, no hay ganancia ni onerosidad; ergo, no se genera hecho imponible sujeto a impuesto, ya sea ganancias, valor agregado o sellos.

El fallo que comentamos alude al objeto de la reorganización empresarial en la ley provincial de sellos restringiéndolo a la fusión y escisión, en su acepción técnica dentro de la ley 19550 y no como fenómenos económicos más amplios. Seguidamente, el alto tribunal se aboca a resolver sobre el sujeto al que beneficia la exención impositiva prevista por la ley local y, a su respecto, en oposición a la extensión que le hemos reconocido en el desarrollo del tema, se pronuncia reservándola exclusivamente para las sociedades de la ley 19550 y excluye a todo otro conjunto económico.

En voto mayoritario, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires sostiene que corresponde el pago del impuesto de sellos en el caso a estudio, cual es la instrumentación de una transferencia de inmuebles de una empresa agropecuaria unipersonal a una sociedad en comandita por acciones, haciendo al efecto una interpretación restrictiva, aun de la letra de la norma. Da por cierto caprichosamente que, al hablar de "empresa" y "fondo de comercio", el decreto - ley local 9420, antes transcrito, adopta un criterio distinto del de la ley de ganancias y se refiere sólo a las sociedades tipificadas.

En sus fundamentos, la opinión mayoritaria no reconoce entidad a la empresa, confundiendo tal calidad con la existencia o no de la personalidad jurídica, y adopta el método restrictivo de interpretación de la ley en cuanto a la exención y aun respecto a la expresión lingüística y redacción empleados por la norma.

En cambio, el voto en minoría se pronuncia por la exención impositiva en una interpretación de la ley que supera el método restrictivo abandonado ya por la jurisprudencia, aun por el máximo tribunal de la Nación. Reconoce la posibilidad de acudir al procedimiento extintivo tanto a las sociedades como a los fondos de comercio de acuerdo con el enunciado del art. 48, inc. 9, de la ley de sellos, admitiendo las sociedades como modalidad dentro del concepto amplio de empresa.

Es importante decidir sobre el método de interpretación de las normas fiscales. Superado el criterio que les asignaba carácter odioso y naturaleza excepcional, tanto a ellas como a las exenciones, el Estado moderno y la legislación argentina, en particular a partir de la ley 11683/46 de procedimientos tributarios, en sus arts. 11 y 12, y la jurisprudencia han reaccionado frente a la interpretación restrictiva y receptado el "método de significación económica"(2)(350) de las doctrinas alemana y suiza, prestando atención al contenido o sustancia económica real de los hechos o negocios presupuestos de la norma, con prescindencia de formas y aun designaciones inadecuadas, interpretación en la que el juzgador deberá utilizar, además, los métodos generales de investigación de las normas - gramatical, lógico, sistemático, histórico y teleológico -, de los que no debe

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

ser exceptuada la materia tributaria como rama del derecho.

Por la riqueza doctrinaria de sus fundamentos, agrego a este comentario parte del dictamen sobre el caso, producido en sede administrativa por el asesor general de Gobierno al que alude la opinión minoritaria en sus considerandos. "...estímase que cuando la ley 9420 habla de «fusión de empresas» (art. 48, inc. 9, apart. a), lo ha hecho en un sentido técnico específico, ejercitando - en este sentido - la autonomía del derecho tributario. Descártase en consecuencia, que se esté refiriendo exclusivamente a la típica fusión de sociedades (arts. 82 y sigtes. de la ley 19550), si bien ésta queda incluida en el concepto más amplio de «fusión de empresas». Resultan ilustrativas al respecto las expresiones de Gustavo A. Krause Murguiondo, en cuanto sostiene: "Si bien en muchas ocasiones la institución de fusión de la ley 20628 y su decreto reglamentario, coincidirá en sus estructuras jurídicas con la institución regulada 'fusión'... del decreto ley 19550, ello no será siempre necesariamente. En nuestra opinión, la ley 20628 ha usado la expresión técnica fusión de empresas' y no la expresión 'fusión de sociedades', porque ha querido incluir dentro de los beneficios fiscales, también algunas 'fusiones' atípicas, como serían la fusión de empresas unipersonales entre sí y las de empresas unipersonales con empresas propiamente societarias..." De lo expuesto y transcripción doctrinaria efectuada, surgiría - a criterio de este organismo asesor - que en el caso de que trata la consulta se habría producido una «fusión de empresas preexistentes por absorción de una de ellas», estando representada la absorbida por la empresa agropecuaria unipersonal, de propiedad de ..., persona esta última inscrita como comerciante en el ramo «compraventa de cereales» por ante el Juzgado..."

Me parece de interés el comentario a este fallo que realiza Arístides Horacio M. Corti(3)(351), quien sostiene también que carece de todo sustento legal y técnico la imposición judicial declarada, pero este autor no ve en la reorganización empresarial un supuesto de "exención" sino de "no sujeción"; para Corti el acto no está alcanzado por el campo de la imposición, ya que no existe materia imponible ante la ausencia de onerosidad y de precio. Si no se verifican ganancias ni valor agregado, los instrumentos no resultan alcanzados por el impuesto de sellos.

En aras de asegurar el principio constitucional de igualdad ante la ley, se llega con este fallo a una solución que sólo lo ampara en lo formal, y, en lo sustancial, frena infundadamente el flujo económico.

II. CORRETAJE. Corredor. Relación con el cliente. Perfeccionamiento. Derecho al cobro de la comisión. Corredor matriculado que no lleva libros. Conclusión del negocio

DOCTRINA: I) La relación que establece el corredor con su cliente resulta del encargo que éste le confiere para llevar a cabo su gestión relacionada con una operación y para ello no es menester cumplir formalidad alguna, mientras que la relación del corredor con el otro cocontratante, cuando interviene un solo agente, deriva del art. 111, del Cód. de Comercio, salvo que este otro interesado manifieste que no abonará la comisión correspondiente quedando entonces eximido del pago. Si nada expresa, se interpreta que admite tácitamente la intervención del corredor.