
El Derogado Régimen Tributario Especial Temporal Aplicable a las Fusiones o Divisiones de Personas Jurídicas

Luis Hernández Berenguel*

Profesor Principal de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú,

Socio Principal de Hernández & Rosselló Abogados

Cada vez son más frecuentes las uniones y divisiones de empresas, cuyo objetivo es fortalecerlas y hacerlas más eficientes. En la medida en que esos objetivos sean los que realmente se persigan, resulta conveniente que la legislación no sólo contemple las diversas formas jurídicas cuyo uso puede servir para realizar tales uniones y divisiones, sino que, al mismo tiempo, regule de manera sensata la carga tributaria que podría generarse como consecuencia de estas reorganizaciones de sociedades y empresas.

En nuestro país ha habido al respecto, una preocupación permanente del Estado, reflejada sobre todo en normas específicamente dirigidas a regular las consecuencias tributarias de las reorganizaciones de sociedades y empresas, que datan de 1968, con mayor énfasis a partir del año 1981.

Esa preocupación ha tenido a la vista que al Estado le interesa que se concreten reorganizaciones de sociedades y empresas, facilitando las uniones (fusiones) o, en su caso, divisiones (escisiones) de ellas. Si en efecto tales objetivos de hacer a las empresas más fuertes y eficientes se cumplen, ello evidentemente redundará en beneficio del Estado pues las empresas reorganizadas producirán más utilidades, generarán más empleo y pagarán mayores tributos.

Es bajo esa perspectiva que se ha comprendido que aplicar el régimen tributario general a las sociedades y empresas con motivo de su reorganización, resulta demasiado oneroso, pudiendo en muchos casos ser tan excesiva la carga tributaria previsible que, de no existir un régimen tributario especial, no llegarían a realizarse muchas uniones y divisiones que por razones económicas deberían practicarse.

Es dentro de este contexto que el Estado decide aprobar una legislación tributaria especial que consagra un régimen tributario, también especial, para los casos de reorganización que venimos comentando.

Así, por ejemplo, si con la finalidad de lograr los objetivos antes expuestos las sociedades «A» y «B» deciden fusionarse, de manera que «A» absorba a «B» o viceversa, de no existir un régimen tributario especial para las reorganizaciones, la fusión generaría una altísima carga tributaria, en particular si estamos frente al caso de una fusión de empresas con activos fijos o activos negociables muy importantes y cuyo valor en libros a la fecha de la fusión esté muy por debajo de su valor de mercado.

En efecto, en el ejemplo mencionado, resultaría que:

- a) La transferencia de los bienes de la sociedad absorbida a la sociedad absorbente, debería hacerse a valor de mercado. La diferencia entre el valor de mercado y el valor en libros de esos bienes, constituiría para la sociedad absorbida una ganancia gravada con el Impuesto a la Renta del ejercicio en que surta efectos la reorganización. Ello supondría para la sociedad absorbida, en principio, una carga tributaria equivalente al 30% sobre dicha ganancia por concepto de Impuesto a la Renta.
- b) Sobre el referido valor de mercado, la sociedad absorbida trasladaría a la absorbente el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal cuya tasa acumulada es de 19%. Ambos impuestos tendrían que ser pagados por la sociedad absorbida, sin perjuicio del derecho de la absorbente a aplicar su monto, así trasladado, como crédito

* Ex-Presidente del Instituto Peruano de Derecho Tributario, ex Presidente de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, ex Presidente de la Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos y ex Presidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Autor de diversos artículos y trabajos en publicaciones en revistas nacionales y extranjeras. Expositor y Conferencista sobre asuntos tributarios en eventos organizados por universidades y diversas instituciones del país.

fiscal contra los citados impuestos que graven sus futuras operaciones. Empero, la recuperación de un crédito fiscal de magnitud importante por una operación especial como es la reorganización, podría realizarse en un largo período de tiempo, y no de manera inmediata, con el consiguiente costo financiero.

c) Si entre los bienes transferidos existieran bienes inmuebles, habría que pagar el Impuesto de Alcabala, a cargo de la adquirente, aplicable con la tasa del 3% sobre el valor de la transferencia que para estos efectos nunca puede ser inferior al del autoavalúo utilizado para el pago del Impuesto Predial.

d) Todos los actos inscribibles en los Registros Públicos quedarían afectos al pago de los derechos registrales pertinentes.

Como se puede apreciar del ejemplo descrito, la carga tributaria impuesta por el régimen tributario general puede desalentar la fusión de las sociedades «A» y «B», y si ésta realmente fuera necesaria para el fortalecimiento y mayor eficiencia de la sociedad absorbente, el Estado se vería privado en el futuro de los mayores ingresos tributarios que hubiera generado la fusión, al margen de haberse truncado la generación de nuevos puestos de trabajo y la concreción de otros efectos positivos.

En tal sentido, pues, se hace indispensable un régimen tributario especial a las reorganizaciones de sociedades y empresas. Empero, indudablemente, también es preciso evitar la promulgación de normas conformantes de dicho régimen tributario especial que concedan beneficios excesivos y finalmente no requeridos para que, quienes efectivamente consideran necesaria la reorganización, opten por ésta.

En el pasado han existido épocas en que han coexistido dos regímenes tributarios especiales dictados para posibilitar, o para no entorpecer, las reorganizaciones de sociedades y empresas. Un régimen especial permanente, contenido en la Ley del Impuesto a la Renta y en la Ley del Impuesto General a las Ventas, que hasta la fecha subsiste aún cuando ha sido objeto de diversas modificaciones¹. De otro lado, un régimen especial temporal que con toda su amplitud rigió en el año 1994 y que fue sucesivamente

prorrogado para continuar vigente en los años 1995, 1996, 1997 y 1998.

La finalidad de este trabajo es analizar si las normas que regularon el régimen tributario especial temporal, resultaban realmente indispensables para favorecer, o simplemente no entorpecer, la realización de reorganizaciones de sociedades y empresas o si, por el contrario, concedieron beneficios excesivos que no tenían por qué ser otorgados.

1. Régimen Tributario Especial Temporal Vigente en el año 1994

La Ley No. 26283² en vigencia desde el 14 de enero de 1984, en su artículo 1° **exoneró** de todo tributo, incluidos el Impuesto a la Renta y los derechos de inscripción en los Registros Públicos, la formación y otros actos, contratos y transferencias patrimoniales, derivados de acuerdos de fusión o división de toda clase de personas jurídicas, ya sean mercantiles, civiles o cooperativas, hasta el 31 de diciembre de 1994.

Nótese que las exoneraciones establecidas resultaban aplicables bajo el cumplimiento de requisitos mínimos, que fundamentalmente se reducían a tres. El primero de ellos consistía en que la reorganización favorecida por los beneficios sólo podía ser una fusión o una división, cabiendo resaltar respecto de esta última institución –la división– que en la época en que entró en vigencia la Ley N° 26283 dicha institución sólo estaba regulada a nivel de normas tributarias, y que sólo a partir de 1998 se reguló en lo sustantivo por la Ley General de Sociedades con el nombre de «escisión», que es el que doctrinariamente le corresponde. En segundo lugar, la reorganización favorecida tenía que realizarse exclusivamente entre personas jurídicas, incluyendo mercantiles, civiles o cooperativas, de forma tal que los beneficios no se otorgaban si una o más de las empresas intervinientes no tenían la calidad de personas jurídicas –así, por ejemplo, no era posible gozar de los beneficios tratándose de empresas unipersonales–. En tercer lugar, los beneficios se extendían a todos los actos, contratos y transferencias patrimoniales derivados de los acuerdos de fusión o división, así como a los relativos a la formación de estos acuerdos.

1 Véase sobre el régimen especial permanente a HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis, «Reorganización de sociedades y empresas y el Impuesto a la Renta», publicado en el libro «Homenaje a José León Barandiarán», tomo III, Fondo Editorial del Congreso del Perú, Lima, 2000, pp. 1129 a 1164.

2 Artículo 1°.- Exonerese de todo tributo, incluidos el Impuesto a la Renta y los derechos de inscripción en los Registros Públicos, la formación y otros actos, contratos, y transferencias patrimoniales, derivados de acuerdos de fusión o división de toda clase de personas jurídicas, ya sean mercantiles, civiles o cooperativas, hasta el 31 de diciembre de 1994.

Artículo 2°.- La presente Ley entrará en vigencia al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial El Peruano.



El Derogado Régimen Tributario Especial Temporal...

Varios meses después se reglamentó dicha ley promulgándose el Decreto Supremo No. 120-94-EF, vigente desde el 22 de setiembre de 1994, para permitir –como lo señala el segundo considerando del citado Decreto- la correcta interpretación de la exoneración del Impuesto a la Renta, estableciendo fundamentalmente lo siguiente:

a) Si con motivo de la fusión o división, las sociedades o empresas acordaban una revaluación voluntaria de sus activos, la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo No. 627, modificado por la Ley No. 25381, no estaba gravada para el que la efectuó, siempre que esa diferencia fuera capitalizada en acto previo a la fusión o división.

Agregaba la norma que la ganancia resultante de la revaluación de activos que no tuvieran expresión contable, también debía ser capitalizada en acto previo a la fusión o división.

Si la revaluación era efectuada por la transferente, el mayor valor debía ser objeto de un registro transitorio, acreditando su importe a la cuenta del patrimonio denominada «Ganancia por Fusión Revaluación», o en su caso «Ganancia por División-Revaluación», la que sería debitada al realizarse la capitalización.

En principio, la norma reglamentaria permitía no solamente la revaluación voluntaria de los activos de las personas jurídicas intervinientes en la fusión –tanto si eran transferentes como si eran adquirentes-, sino que, además, exoneraban del Impuesto a la Renta el mayor valor generado por la revaluación, estableciendo como única condición a ser cumplida que ese mayor valor fuera capitalizado en acto previo a la fusión o división.

De otro lado, la citada norma reglamentaria no estaba exclusivamente referida a la revaluación de activos fijos sino, en principio, a toda clase de activos, incluyendo tangibles e intangibles y, por supuesto, activos negociables, a condición claro está que por su naturaleza pudieran ser objeto de una revaluación –así, por ejemplo, una cuenta por cobrar en moneda nacional a su valor nominal, evidentemente no puede ser revaluada-. Pero más aún, la norma reglamentaria permitía inclusive revaluar activos que no tuvieran

expresión contable –es decir, sin valor en libros-, en la medida claro está que tuvieran un valor intrínseco.

Hasta aquí, la norma reglamentaria resultaba justificada. En efecto, si la reorganización se producía teniendo como intervinientes a personas jurídicas con socios o accionistas diferentes, o con los mismos socios y accionistas pero con porcentajes diferentes de participación en el capital, una manera de establecer el verdadero valor de los patrimonios involucrados en la reorganización consistía en revaluar los bienes del activo, a los efectos de que su expresión contable coincidiera con su verdadero valor. Naturalmente en estos casos se estaría entorpeciendo la reorganización si se pretendiera gravar con el Impuesto a la Renta el mayor valor resultante de la revaluación voluntaria.

“Claro está que la revaluación no es necesariamente el único camino para que en un proceso de reorganización (...) determinen el verdadero patrimonio de sus respectivas entidades(...)”

Claro está que la revaluación no es necesariamente el único camino para que en un proceso de reorganización los socios o accionistas de las personas jurídicas intervinientes determinen el verdadero patrimonio de sus respectivas entidades, y en base a ello no se vean afectados al recibir acciones o participaciones en el nuevo capital de las personas jurídicas adquirentes. Resulta obvio que la determinación de los verdaderos patrimonios puede efectuarse sin que ello se refleje necesariamente en la contabilidad de las personas jurídicas intervinientes, aplicando esa

realidad patrimonial a través del canje de acciones o participaciones a fin de no perjudicar los intereses de los respectivos socios o accionistas.

b) Los bienes transferidos como consecuencia de la fusión o división tendrían como costo computable para la adquirente, el valor al que fueron transferidos, no pudiendo exceder del valor de mercado previsto en el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Esta regla solamente está referida a los bienes transferidos y, en consecuencia, adicionalmente a la comentada en el literal a) precedente, beneficia exclusivamente a las personas jurídicas adquirentes. En efecto, en virtud de las normas reglamentarias que estamos comentando, resulta que no solamente está exonerada la ganancia proveniente de la revaluación voluntaria de los activos, sino que, además, la

adquirente debía considerar como costo computable de los activos recibidos el valor revaluado, con la única limitación de que este último valor no podía exceder del valor de mercado previsto en la Ley del Impuesto a la Renta.

En este orden de ideas, si posteriormente la adquirente transfería el bien revaluado que había recibido con motivo de la reorganización, no iba a constituir para ella renta gravable el mayor valor generado por la transferente como consecuencia de la revaluación. En otras palabras, ese mayor valor jamás sería incidido con el Impuesto a la Renta.

Cabe aquí recordar que cuando se estableció el **régimen especial permanente** en favor de las reorganizaciones de sociedades y empresas, con vigencia a partir del ejercicio gravable de 1982, este beneficio, contenido en el literal b) que venimos comentando, no existía. Por el contrario, las normas pertinentes se cuidaron de establecer que para la adquirente el costo computable sería igual al valor en libros que tenían los bienes en propiedad de la transferente, antes de la revaluación voluntaria efectuada por ésta. Lo que ocurría es que la Administración Tributaria tenía que estar vigilante, y fiscalizar de manera permanente los actos de la adquirente, para cobrar el Impuesto a la Renta en el ejercicio gravable en que los bienes recibidos por la entidad adquirente fueran transferidos por ésta a un tercero o cuando la ganancia generada por el mayor valor proveniente de la revaluación se distribuyera, o cuando los socios o accionistas transfirieran sus acciones o participaciones en la sociedad adquirente. El costo computable para la adquirente era el valor que los bienes tenían según los libros contables de la transferente, antes de la revaluación voluntaria efectuada por ésta.

Esta necesidad de fiscalización posterior obligaba, por supuesto, a que la Administración Tributaria fuera eficiente en sus labores de fiscalización.

La legislación tributaria de los últimos quince años permanentemente ha venido trasladando las obligaciones de la Administración Tributaria hacia el contribuyente. Cada vez más son los casos en que los contribuyentes tienen que realizar labores que en esencia son, y siempre debieran ser, de cargo de la Administración. Lo que hay es una especie de aplicación de un «principio de comodidad» para la Administración, en virtud del cual las normas cada vez le eliminan obligaciones típicas de una Administración eficiente.

Son muchísimos los ejemplos que podrían darse al respecto. Citemos solamente uno de ellos.

Así, por ejemplo, las labores de recaudación del Impuesto a las Transacciones Financieras básicamente recaen en las entidades bancarias, las que han tenido que desembolsar importantes sumas de dinero para poseer y aplicar un software bastante elaborado que les permita actuar como agentes retenedores y como agentes preceptores de dicho tributo, gastando en ello cantidades de dinero bastante elevadas.

Dentro de este orden de ideas, el beneficio otorgado al adquirente en una fusión o división, consistente en considerar como costo computable el valor revaluado previamente por la transferente, estaría en la línea de evitarle a la Administración Tributaria acciones de fiscalización que siempre debieron ejercer. Empero, constituye un beneficio que, en nuestro concepto, jamás debió otorgarse y que no era necesario para que las personas jurídicas optaran por una fusión o por una división que les permitiera fortalecerse y ser más eficientes.

c) Para la transmisión de derechos se requería que el adquirente reuniera las condiciones y requisitos que permitieron a la transferente gozar de esos derechos, pero en ningún caso podrían transmitirse a la adquirente los beneficios que mediante convenios de estabilidad tributaria hubieran sido otorgados a la transferente.

Resulta plenamente justificada esta norma, en cuanto exige para que opere una transmisión de derechos, que la adquirente reúna las condiciones y requisitos que le permitieron a la transferente gozar de esos derechos. En cambio, resulta discutible lo establecido por la norma reglamentaria para los casos en que la transferente tenía un convenio de estabilidad tributaria, más aún si la adquirente igualmente lo tenía al amparo de las mismas normas.

d) Tratándose de fusión de personas jurídicas, la adquirente podía aplicar las pérdidas tributarias de la transferente hasta por un monto equivalente al valor transferido de los activos adquiridos por la fusión. En el caso de división de personas jurídicas, las pérdidas arrastrables serían transferidas en forma proporcional al valor de los activos transferidos. La norma reglamentaria preveía una reducción del monto de la pérdida arrastrable, igual a la cantidad equivalente al valor transferido de los activos fijos e intangibles que el adquirente no mantuviera desde



El Derogado Régimen Tributario Especial Temporal...

que ingresaron a su patrimonio y hasta cumplir los doce meses contados a partir del ejercicio siguiente al de la fecha de otorgamiento de la escritura pública de fusión o división, salvo que el incumplimiento se hubiera producido por caso fortuito o fuerza mayor.

Aquí la norma establece, de manera legítima, algunas limitaciones y prohibiciones pero exclusivamente dirigidas a restringir el derecho de la adquirente a aplicar las pérdidas tributarias de la transferente.

Todo contribuyente, con arreglo al régimen tributario general, tenía el derecho de usar sus pérdidas tributarias hasta por un determinado período de tiempo, para compensarlas contra las utilidades que obtuviera en los ejercicios siguientes, reduciendo en estos últimos la base imponible sobre la que recae el Impuesto a la Renta.

Se justifica plenamente la norma del régimen tributario especial temporal que, en el caso de fusión o división, le permitía a la adquirente compensar las pérdidas tributarias recibidas de la transferente, contra las utilidades futuras de la adquirente, hasta por el período de tiempo que le hubiera restado a la transferente –en caso de no haberse producido la reorganización– para aplicarlas contra sus propias utilidades. Se trata aquí de no desalentar la reorganización por la vía de restringir o eliminar derechos de la transferente.

Sin embargo, con el evidente propósito de impedir reorganizaciones que sólo tuvieran por objeto «transferir pérdidas tributarias arrastrables», la norma reglamentaria que estamos comentando estableció ciertas limitaciones y prohibiciones que, en principio, pueden considerarse justificadas, y que inclusive debieron ser mayores.

En primer lugar, para que la adquirente mantuviera el derecho al arrastre de pérdidas, quedaba impedida de transferir los activos fijos e intangibles recibidos de la adquirente hasta por un determinado período de tiempo. Ese período concluía el 31 de diciembre del año calendario siguiente a aquél en que se otorgó la escritura pública de fusión o división. Si el activo era transferido por la adquirente dentro de dicho plazo, la pérdida tributaria de la transferente que podía continuar arrastrando la adquirente quedaba reducida en una cantidad igual al valor con que habían sido recibidos por la adquirente los activos que ésta a su vez estaba transfiriendo dentro del plazo de la prohibición.

En rigor, la norma que comentamos lograba, de esa manera, disminuir los beneficios de una

reorganización, para el caso de transferencia inmediata de activos que hubiera recibido la entidad adquirente.

De otro lado, la reducción del monto de la pérdida arrastrable no se producía si es que, dentro del plazo prohibido, los activos transferidos a la adquirente cesaban de pertenecer a ésta por caso fortuito o fuerza mayor.

Sin embargo, llama la atención que aquí la norma reglamentaria sólo se refiera a activos fijos e intangibles, y no, por ejemplo, a activos negociables.

De otro lado, esta norma reglamentaria contenía una segunda limitación consistente en impedirle a la adquirente arrastrar pérdidas tributarias de la transferente por un monto mayor al valor con que le hubieran sido transferidos los activos adquiridos como consecuencia de una fusión. Si las pérdidas tributarias de la transferente, todavía arrastrables por la adquirente, ascendían a 100, pero los activos transferidos a ésta como consecuencia de la fusión tenían un valor de 80, la adquirente sólo podía utilizar hasta por 80, y no hasta por 100, las pérdidas recibidas de la transferente.

Para los casos de división de personas jurídicas, la norma reglamentaria señalaba que las pérdidas arrastrables serían transferidas en forma proporcional al valor de los activos transferidos.

e) Las personas jurídicas mencionadas en la Ley 26283 eran las consideradas como tales por el artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta, siempre que para efectos de dicho impuesto tuvieran la condición de domiciliadas en el país.

Como se puede apreciar, las empresas que no tuvieran la condición de personas jurídicas según el artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta, o que siéndolo no estuvieran domiciliados en el país según dicha ley, no podían participar en una fusión o división con los beneficios previstos en el régimen tributario especial temporal

f) Si la fusión se producía entre sucursales, agencias o establecimientos permanentes en el país, de personas jurídicas domiciliadas en el exterior, tenía que estar precedida de la fusión de sus casas matrices u oficinas principales.

g) Era indispensable que la primera publicación del acuerdo de fusión o división a que obligaba la Ley General de Sociedades, se hiciera a más tardar el 31 de diciembre de 1994.

2. Régimen Tributario Especial Temporal Vigente en los años 1995 a 1998

La Ley No. 26416³ prorrogó hasta el 31 de diciembre de 1995 la exoneración prevista en la Ley No. 26283.

La Ley No. 26561⁴ prorrogó hasta el 31 de diciembre de 1996 la exoneración prevista en la Ley No. 26283 y dispuso que la publicidad exigida por la Ley General de Sociedades se concretara en un aviso a ser publicado una sola vez en el diario encargado de insertar los avisos judiciales de acuerdo al domicilio de las sociedades intervinientes en la reorganización.

La Ley No. 26733⁵ prorrogó la exoneración prevista en la Ley No. 26283 hasta el 31 de diciembre de 1997.

La Ley No. 26901⁶ prorrogó hasta el 31 de diciembre de 1998 la exoneración prevista en la Ley No. 26283.

A partir del 1 de enero de 1999 no ha existido ya un régimen tributario especial temporal aplicable a las reorganizaciones de sociedades y empresas. Inclusive, la legislación trató de recuperar, o neutralizar, los beneficios excesivos que habían sido concedidos por las normas del régimen temporal, estableciendo la Séptima Disposición Transitoria y Final de la Ley No. 27034 lo siguiente:

- a) No es deducible como gasto el monto de la depreciación correspondiente al mayor valor atribuido como consecuencia de las revaluaciones voluntarias de los activos con motivo de una reorganización realizada al amparo de la Ley No. 26283, normas ampliatorias y reglamentarias.
- b) Tal prohibición de deducción también es aplicable tratándose de bienes revaluados como producto de una reorganización al amparo de la Ley No. 26283 y que posteriormente sean transferidos en reorganizaciones futuras.

c) Los bienes revaluados voluntariamente conforme a la Ley No. 26283 que posteriormente sean vendidos, tendrán como costo computable el valor original, actualizado de acuerdo a las normas del Decreto Legislativo No. 797 sobre ajuste por inflación, sin considerar el mayor valor producto de la referida revaluación. En la Segunda Disposición Final de la Ley No. 27356, publicada en El Peruano el 18 de octubre de 2000, se precisó que los términos «venta» y «vendidos», debían entenderse referidos a cualquier transferencia de propiedad.

3. Condiciones y Requisitos no Establecidos Legalmente para que la Fusión o la División

Gozaran de los Beneficios del Régimen Tributario Especial Temporal

“La ley original fue sucesivamente prorrogada por cuatro veces, sin que los congresistas advirtieran el exceso.”

Al expedirse las leyes posteriores que sucesivamente prorrogaron el régimen tributario especial temporal por los años 1995, 1996, 1997 y 1998, no se introdujo cambio alguno significativo en los beneficios otorgados por la Ley N° 26283. Más aún, el único cambio producido lo introdujo la Ley N° 26561, al disponer que bastaba un aviso a ser publicado una sola vez en el diario encargado de insertar los avisos judiciales de acuerdo al domicilio de las sociedades intervinientes en la reorganización,

en vez de la pluralidad de avisos dispuesta por la Ley General de Sociedades –ley esta última que, dicho sea de paso, sólo regulaba la fusión, mas no así la división que sólo se introdujo, con el nombre de «escisión» con la Ley General de Sociedades actualmente vigente desde el 1 de enero de 1998.

En consecuencia, el exceso en que se incurrió desde el origen, en el año 1994, al permitir que las personas jurídicas adquirentes en una fusión o en una división consideraran como costo computable de los bienes adquiridos el valor revaluado por la transferente, no fue corregido por el Congreso. La ley original fue sucesivamente prorrogada por cuatro veces, sin que los congresistas advirtieran el exceso. Años más tarde,

3 Artículo 1°.- Prorróguese hasta el 31 de diciembre de 1995 la exoneración prevista en la Ley N° 26283.

Artículo 2°.- Derógase o modifícase las disposiciones que se opongan a la presente ley.

4 Artículo 1°.- Prorróguese hasta el 31 de diciembre de 1996, el plazo establecido en la Ley No. 26416, para la exoneración tributaria dispuesta por Ley No. 26283.

Artículo 2°.- Para los efectos de lo dispuesto en el Artículo 1°, el aviso a que se refiere la Ley General de Sociedades se publicará por una sola vez en el diario encargado de inserción de avisos judiciales, según corresponda al domicilio de las sociedades.

Artículo 3°.- Deróganse o déjense sin efecto, según corresponda, las disposiciones que se opongan a la presente ley.

5 Artículo 1°.- Prorróguese hasta el 31 de diciembre de 1997, la exoneración prevista en la Ley No. 26283, modificada por las Leyes N°s. 26416 y 26561.

Artículo 2°.- Deróganse o modifícanse, según corresponda, las disposiciones a que se refiere la presente ley.

6 Artículo 1°.- Prorróguese hasta el 31 de diciembre de 1998, la exoneración prevista en la Ley No. 26283, modificada por las Leyes N°s. 26416, 26561 y 26733.

Artículo 2°.- Deróganse o modifícanse, según corresponda, las disposiciones que se opongan a la presente ley.



El Derogado Régimen Tributario Especial Temporal...

ya desaparecido el régimen tributario especial temporal, han querido hacer pagar a los contribuyentes el error en que aquéllos incurrieron, objetando reorganizaciones hechas legítimamente al amparo del citado régimen, aduciendo el incumplimiento de requisitos y condiciones no exigidas por las normas que regularon el régimen tributario especial temporal.

La propia Administración Tributaria ha efectuado acotaciones objetando reorganizaciones legítimamente efectuadas, invocando también el incumplimiento de requisitos y condiciones inexistentes.

Nos Referiremos a Algunas de estas Objeciones.

En primer lugar, las normas que regularon el régimen tributario especial temporal se limitaron a establecer que dicho régimen resultaría aplicable en los casos de fusión o división de personas jurídicas. En consecuencia, bastaba que la fusión o división se realizaran con intervención de personas jurídicas consideradas como tales por el artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En el caso de fusión, evidentemente había que cumplir con lo establecido en la Ley General de Sociedades respecto de esta institución. Es decir, en su caso, salvo junta general universal, que la junta de socios o accionistas hubiera sido convocada con acuerdo a ley; que el quórum de las juntas se sujetara a lo previsto estatutariamente o, en su defecto, en la ley, y que igual cosa sucediera respecto de los votos emitidos para la adopción del acuerdo de fusión. En cuanto a la división, hemos visto ya que sólo a partir de 1998 esta figura fue regulada por la Ley General de Sociedades. De manera que las uniones (fusiones) o divisiones (escisiones) realizadas en el año 1998 tenían que cumplir con las formalidades establecidas en esta última ley.

Las normas que regularon el régimen tributario especial temporal en ningún momento establecieron:

a) Que las empresas intervinientes debían tener una antigüedad mínima de existencia a la fecha de la fusión o de la división. En consecuencia, bastaba que a la fecha de la fusión existiera la sociedad transferente y, en su caso, la adquirente, e inclusive podía darse la figura de que la adquirente naciera como consecuencia de la fusión. En el caso de división, bastaba también que las personas jurídicas intervinientes existieran como tales a la fecha en que ella se producía, existiendo también la posibilidad

de que las adquirentes pudieran constituirse como consecuencia de la escisión.

b) Que las adquirentes continuaran la actividad de la transferente por un determinado período de tiempo, salvo lo ya dicho respecto de la reducción de las pérdidas arrastrables de la transferente por el hecho de que la adquirente transfiriera los bienes recibidos por fusión o división dentro del plazo prohibido que fijó el Reglamento.

c) Que las empresas intervinientes no estuvieran vinculadas económicamente. Por el contrario, tal exigencia, de haber existido, habría resultado absolutamente impertinente, dado justamente los objetivos que se persiguen con una reorganización.

d) Que las empresas intervinientes necesariamente hubieran realizado previamente operaciones y que, inclusive, éstas hubieran tenido que ser de magnitud importante.

Fueron omisiones significativas que contuvo el régimen tributario especial temporal. Dado el sacrificio del Estado, al no cobrar determinados tributos como consecuencia de la fusión o de la división, hubiera sido de esperar que el legislador incluyera determinados requisitos y condiciones para el goce de los beneficios que tal régimen contuvo. O que hubiera recogido la norma del régimen tributario especial permanente, que obligaba a la adquirente a considerar como costo computable el valor que los bienes recibidos tenían según los libros contables de la transferente, antes de la revaluación voluntaria efectuada por ésta.

La inexistencia de estos requisitos y condiciones no puede motivar que al contribuyente que careciera de ellos se le objetara, como la Administración Tributaria ha pretendido a posteriori –inclusive varios años después de efectuada la fusión o la escisión–, la reorganización realizada y los beneficios obtenidos. Como señala Rubio: «En el Derecho Tributario, por su vinculación con el Principio de legalidad hemos visto muchas veces aplicado el apotegma ‘no hay que distinguir donde la ley no distingue’»⁷.

Frente a la existencia del régimen tributario especial temporal, los contribuyentes que se acogieron a él cumpliendo con los mínimos requisitos establecidos al efecto, se han limitado a ejercer lo que la doctrina denomina «economía de opción»⁸. Bajo la economía de opción, que toda legislación permite, el contribuyente puede escoger, entre las diversas opciones que el derecho positivo contiene para realizar un acto determinado, la que resulte con menor costo tributario

7 RUBIO CORREA, Marcial. «Interpretación de las normas tributarias», ARA Editores, Lima, 2003, p. 156.

8 VILLEGAS, Héctor B., «Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario», Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1984, 3ª Edición, pp. 328 y 329.