



La regulación de las sociedades, un instituto incluido dentro del régimen de reorganización empresarial libre de impuestos.

.....
María Blanca Galimberti

La "Reorganización" puede definirse como la acción y el efecto de volver a organizar. La reorganización, o reestructuración o la más moderna reingeniería, aluden a los procesos que enfrentan las empresas u organizaciones para adecuarse a los cambios permanentes del mercado y así lograr, o mantener, niveles de competitividad y eficiencia .

La problemática tributaria tiene una gran incidencia en estas reestructuraciones y la normativa dictada lo fue desde la perspectiva de "facilitar los procesos de reorganización, impidiendo de ese modo que las tendencias del mercado a la optimización del rendimiento de los factores productivos sean obstaculizadas por razones impositivas" - de la nota que acompañó al proyecto de la Ley 18527. Tal finalidad fue tenida en cuenta en la interpretación de la aplicación de aquélla al caso concreto.

En su formulación tributaria la "reorganización" tiene un alcance genérico y comprensivo cualquier tipo de transferencia de bienes, sean éstas a título universal o particular, por fusión , escisión, compra o venta, cesión o aporte, etc. Pudiendo la operación realizarse entre personas jurídicas o entre éstas y una física ya sea titular de un bien, de una empresa , de un fondo de comercio o explotaciones de cualquier naturaleza.

Razón por la cual la adecuación de los institutos tributarios a los que regula la ley de sociedades comerciales que propone en su exposición de motivos la ley 21.911 no es ni puede ser total, pues la materia que regula esta excede a la regulada por la 19.550.

Excede el alcance de los posibles sujetos de la reorganización , al de los sujetos de derecho. Ello por cuanto conforme art. 70 -de la ley 20.628 con las reformas introducidas por las leyes 21.604 y 21.911- pueden ser :

- 1- sociedades,
- 2- fondos de comercio,
- 3- empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza.

Incluye el concepto de sociedades tanto las comerciales como las civiles así como a las fundaciones y asociaciones dado su carácter de personas jurídicas titulares de organizaciones o explotaciones aunque tengan por objeto el bien común y no tengan finalidad de lucro.

La utilización de conceptos tan variados permite concluir que queda de manifiesto "el propósito fiscal de darle al régimen reorganizativo empresario un alcance genérico comprensivo de las más diversas situaciones que el fenómeno de reordenamiento de las actividades económicas de la vida empresarial puede presentar".

Principio que debe extenderse al interpretar el alcance de los actos fiscales de reorganización, los que a tenor del art. 70 referenciado supra se indican como:

- 1- la fusión de empresas,
- 2- la escisión o división de empresas,
- 3- las ventas y transferencias de una entidad a otra que constituyan un conjunto económico.

La imprecisión del lenguaje tributario debe interpretarse a la luz de aquel principio facilitador de las reorganizaciones pues "refleja la voluntad del legislador de no sujetarse a términos restrictivos que podrían limitar los beneficios fiscales"

Con tal impronta incluye el art. 93 del Reglamento a la transformación dentro de los actos de reorganización fiscal, categorizándola como ventas y transferencias dentro de un conjunto económico.

Correcta inclusión y errónea categorización pues no existe en el caso una transferencia de un patrimonio a otro. En la transformación es la misma persona jurídica que adopta otro tipo y sin disolverse continúa con una nueva estructura cuyo núcleo es el régimen de responsabilidad de los socios frente a las deudas sociales, pero sin variaciones en lo patrimonial. Existe un "cambio de ropaje".

Y así lo reconoce la D.G.I. en su Dictamen N° 48/78 en el que textualmente destaca que " la transformación de sociedades ofrece en resumen las siguientes características: (a) No se produce la disolución de la sociedad transformada ni el nacimiento de un nuevo sujeto de derecho: por el contrario sólo se verifica un traspaso patrimonial meramente formal de la primera a la resultante de la transformación, (b) No hay sucesión propiamente dicha de una entidad a otra, por que en rigor hay un solo sujeto que se transforma y (c) Por ello los derechos, los débitos y las responsabilidades ante terceros pasan de jure de una a otra."

El instituto de la regularización nace como respuesta del legislador a la necesidad de reconocer a los entes que comenzaron a actuar en el comercio sin haber cumplido con el requisito de la instrumentación -con adopción de uno de los tipos previstos- , o que habiéndolo cumplimentado no continuaron el iter haciendo abandono antes del logro de su inscripción en el Registro Público de Comercio. La inexistencia en ambos casos de la referida inscripción "impide" el nacimiento del tipo y por tanto de la estructuración orgánica y el régimen diferenciado de responsabilidad de los socios por las deudas sociales.

En la regularización se cumplen las precisiones que el Dictamen N° 48/78 indica para caracterizar el instituto de la transformación.

Las sociedades irregulares son personas jurídicas desde su constitución y los bienes que aportan los socios son de su propiedad y es en protección de quienes contratan con ella que se establece que "las relaciones entre los acreedores sociales y los acreedores particulares de los socios, inclusive en caso de quiebra, se juzgarán como una sociedad regular". Excepción hecha de los bienes registrables por las limitaciones que impone la personalidad precaria. Pero la imposibilidad de registrar a su nombre los bienes registrables no impide a la sociedad irregular afectar dichos bienes en su balance como el contravalor del aporte realizado por los socios. Y, regularizada que sea la sociedad, se cumplimentarán los recaudos para la transmisión del dominio.

En la regularización es el mismo ente que el se regulariza operándose un traspaso formal de la irregular a la regular. El bien que ya pertenecía a la irregular continúa siendo un bien de la regularizada. La transformación prevista, como un cambio de tipo, requiere la previa regularidad. En la institución de la regularización cambia el ropaje, de irregular (o de hecho) por regular con coetáneo nacimiento del tipo.

En razón de lo expuesto los extremos que meritúan la inclusión de la transformación como acto fiscal de reorganización sustentan también la inclusión de la regularización.

Ello además conforme las premisas que meritúa la D.G.I. en su Dictamen N° 13/80 para afirmar que "la reorganización de empresas a que alude el art. 70 (hoy 77 t.o.v.) alcanza igualmente a sociedades irregulares".