

UNIVERSIDAD PERUANA DE LAS AMÉRICAS



ESCUELA PROFESIONAL DE CONTABILIDAD Y FINANZAS

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN

**LA REORGANIZACION DE SOCIEDADES Y LA
IMPLICANCIADDEL IMPUESTO A LA RENTA**

**PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE CONTADOR
PUBLICO**

AUTOR:

SOTO FLORES BERTHA LUZ
CÓDIGO ORCID: 0000-0002-7937-3285

ASESOR: Dr.

LUCAS DIEGO MERCEDES
CÓDIGO ORCID: 0000-0002-4994-784X

LÍNEA DE INVESTIGACIÓN: TRIBUTACIÓN Y AUDITORÍA

LIMA, PERÚ

DICIEMBRE, 2021

RESUMEN

Al crear una empresa, se contempla las operaciones y necesidades en relación al capital, cantidad de socios, estructura interna y otros. Sin embargo, conforme la empresa realiza sus operaciones va creciendo y obteniendo más demanda, es así, que probablemente que ya no responda a nuevas necesidades. En vista de ello, los socios ven por conveniente aliarse con otra(s) empresa(s) para contar con nuevos recursos que harían posible responder a las nuevas necesidades.

Por otro lado, existe el escenario en el cual las empresas pasan por una serie de crisis, no permitiéndoles llevar a cabo sus operaciones y por ende les exige entrar en liquidación.

Es así que la “Ley de General de Sociedades” contempla la reorganización de sociedades, mediante ciertos mecanismos, los cuales son: la fusión, la escisión, la reorganización simple y la transformación.

Al respecto, La “Ley del Impuesto a la Renta” también se manifiesta al querer reorganizar una empresa.

En vista de lo antes mencionado, el presente trabajo de investigación tiene como objetivo, informar acerca de las implicancias tributarias al ejecutar una reorganización societaria. Para ello la metodología de investigación fue en base a la recolección de datos del capítulo XIII “Ley del Impuesto a la Renta” y del capítulo XIV del “Reglamento de la ley del Impuesto a la Renta”

Asimismo, se empleó la técnica de análisis de contenido revisando artículos, material editorial y diseño no experimental, mediante la metodología descriptiva, por tanto, no se contaron con muestras y tampoco con resultados.

PALABRAS CLAVES: Reorganización, “Ley General de Sociedades”, “Impuesto a la Renta”.

ABSTRACT

When creating a company, the operations and needs in relation to capital, number of partners, internal structure and others are contemplated. However, as the company carries out its operations, it grows and obtains more demand, so it is likely that it will no longer respond to new needs. In view of this, the partners consider it convenient to ally themselves with other company(s) to have new resources that would make it possible to respond to the new needs.

On the other hand, there is the scenario in which companies go through a series of crises, not allowing them to carry out their operations and therefore requiring them to go into liquidation.

Thus, the "General Companies Law" contemplates the reorganization of companies, through certain mechanisms, which are: merger, spin-off, simple reorganization and transformation.

In this regard, the "Income Tax Law" also manifests itself when wanting to reorganize a company.

In view of the aforementioned, the objective of this research work is to inform about the tax implications when executing a corporate reorganization. For this, the research methodology was based on the collection of data from chapter XIII "Income Tax Law" and chapter XIV of the "Regulation of the Income Tax Law".

Likewise, the content analysis technique was used, reviewing articles, editorial material and non-experimental design, through the descriptive methodology, therefore, there were no samples and no results.

KEY WORDS: Reorganization, "General Corporate Law", "Income Tax".

TABLA DE CONTENIDOS

	PAG.
RESUMEN -----	iii
ABSTRACT -----	iv
TABLA DE CONTENIDOS -----	v
INTRODUCCIÓN -----	1
1. ANTECEDENTES NACIONALES E INTERNACIONALES -----	2-4
(2 ANTECEDENTES DE CADA UNO)	
1.1 ANTECEDENTES NACIONALES	2-3
1.2 ANTECEDENTES INTERNACIONALES -----	3-4
2. DESARROLLO DEL TEMA (BASES TEÓRICAS) -----	5-26
2.1 DEFINICION	5
2.2 OBJETIVO	6
2.3 LA REORGANIZACION EN LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES -----	6
2.4 FORMAS DE REORGANIZACION SOCIETARIA -----	6-11
2.5 BLOQUE PATRIMONIAL -	12
2.6 CASO DE ABSORCION-MAKRO	13
2.7 LA REORGANIZACION DE SOCIEDADES EN EL AMBITO DEL IMPUESTO	
A LA RENTA	15
2.8 REGIMES DE REORGANIZACION PREVISTAS EN LA LEY DEL IMPUESTO	
A LA RENTA	16

2.9 IMPUTACION DE PERDIDAS	17
2.10 TRANSFERENCIAS DE CRÉDITOS, SALDOS Y OTROS -----	18
2.11 DECLARACIÓN JURADA EXTRAORDINARIA Y PAGO DEL IMPUESTO --	19
2.12 FECHA DE ENTRADA EN VIGENCIA PARA FINES TRIBUTARIOS -----	19
2.13 OTRAS OBLIGACIONES	20
2.14 REGIMEN DEL IGV	20
2.15 IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS DE LA REORGANIZACIÓN DE SOCIEDADES RESPECTO AL IMPUESTO TEMPORAL A LOS ACTIVOS NETOS (ITAN) -----	21
2.16 RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN UNA REORGANIZACIÓN -----	22
2.17 CASO PRACTICO: IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS DE UNA ESCISION PARCIAL	23-26
CONCLUSIONES -----	27
APORTE DE LA INVESTIGACIÓN -----	28
RECOMENDACIONES -----	29
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS -----	30

INTRODUCCION

La globalización ha permitido el crecimiento económico en muchos países y el Perú no es la excepción, no solo cuenta con la inversión extranjera sino con empresas de capital peruano.

El objetivo en ambos casos siempre será el crecimiento, sin embargo, debido a situaciones que perfilan a un mejor desarrollo o salvaguardar el capital y recursos de la empresa ante una crisis, se recurre a la llamada Reorganización.

En el 2020 raíz de la COVID-19, el estado de emergencia y el aislamiento social obligatorio dispuestos por el Poder Ejecutivo han determinado que muchas de las actividades económicas realizadas por las empresas hayan devenido en ineficientes, razón por la cual la fusión de sociedades constituyó una alternativa para lograr una reducción de los costos operativos de las empresas a fin de que puedan mantenerse en el mercado.

En vista de ello, el presente trabajo de investigación tiene como objetivo informar las formas de reorganización societaria y el aspecto tributario del “Impuesto a la Renta” a tener en cuenta, en caso se opte por una reorganización.

1. ANTECEDENTES NACIONALES E INTERNACIONALES (2 ANTECEDENTES DE CADA UNO)

1.1 ANTECEDENTES NACIONALES

Osorio (2019) “Análisis de los beneficios tributarios para la reorganización empresarial de las empresas Sipan SAC y Sol Radiante SAC periodo 2017”.

“Diversos impactos como la globalización y la libre competencia obligan a las empresas a desarrollar nuevas formas de innovación, oportunidades de negocio y estrategias para lograr una mayor organización, donde le permita mantenerse en el mundo del mercado empresarial. Es por ello, que en el presente trabajo de investigación tiene como objetivo general el Análisis de los beneficios tributarios para la reorganización empresarial en las empresas Sipan SAC y Sol Radiante SAC. A nivel nacional, se conoce que estos tipos de procesos trae consigo muchos beneficios según el enfoque quieran darle para conseguir beneficios desde financieros, tributarios e innovadores, cabe recalcar que para conseguir buenos resultados producto de estas operaciones se tiene que invertir en profesionales capacitados con experiencias en este tipo de proyectos. A nivel local, son las pocas empresas que optan por esto tipo de procesos, quizá por desconocimiento del tema o por inversión que incurre en estas. En la metodología de investigación se determinó que el proyecto es de enfoque mixto, con diseño no experimental, cuya población y muestra abarcara a las dos empresas una ubicada en la región Lambayeque y la región San Martín. En conclusión, se determinó realizar este tipo de proceso ya que de alguna manera forma parte de una estrategia financiera, con la reorganización empresarial logramos obtener el ahorro fiscal, ya que obtenemos el beneficio tributario”.

Freyre J. (2019) “Implicancia contable y tributaria por la reorganización por fusión por absorción con incidencia en la presentación de los estados financieros de las empresas Euromed S.A.C y Farma Perú S.A.C.”

“Se constituyen las dos falencias detectadas en el capital social y en el manejo de las existencias a través de una investigación de tipo aplicada, con un método de investigación inductivo – deductivo y un diseño no experimental, trasversal y de tipo exploratorio y descriptivo. Producto del análisis se plantea la siguiente hipótesis general: la implicancia contable y tributaria por la reorganización por fusión por absorción inciden negativamente en la presentación de los estados financieros de los laboratorios EUROMED S.A.C. y FARMA PERÚ S.A.C., analizado en el año 2019, el cual se confirma a través del estudio fenomenológico, que consiste en analizar las decisiones tomadas a partir de un suceso, en este caso la fusión por absorción. Se utilizaron técnicas de procesamiento y análisis de datos como: la narrativa, utilizando como instrumento de recolección de datos una encuesta estructurada y dirigida a los actores principales del evento. Por otro lado, se utilizó la técnica de análisis de contenido revisando memorias, informes auditados, estados financieros y el conocimiento de políticas de las empresas con las que contaba el investigador”.

1.2 ANTECEDENTES INTERNACIONALES

Ceballo (2020) “Proyecto de reorganización societaria como método de crecimiento y desarrollo empresarial argentino”.

“La siguiente investigación se desarrolló con enfoque de estudio sobre las personas jurídicas privadas, bajo un marco de carácter descriptivo, en particular de su aspecto único y singular de reorganización societaria, en el territorio de la República Argentina y abarcando sus aristas legal,

contable, impositivo y laboral. Dependientes de la multiplicidad de opciones que nos brinda la ley de sociedades comerciales, tales como: escisión, fusión y transformación. Su objetivo es describir, analizar sus características distintivas como instituto, mostrar su aplicación en casos reales, posicionar la naturaleza del acto como medio de crecimiento de empresas y continuación empresaria familiar como medio económico de transferencia. Se comienza con la inmersión del lector en los aspectos mencionados de los tipos de reorganización societaria, con una metodología de investigación cualitativa apoyada en bibliografía sobre la materia, recortes periodísticos, entes de contralor, consejos profesionales, etc. Continuando con la aplicación práctica de lo descripto y analizando los resultados. Las observaciones parciales del trabajo fueron estimando a una conclusión, algunas de las observaciones principales muestran que apoya el crecimiento de las empresas, es una solución para las empresas familiares en su continuación y económicamente viable. La conclusión, denota que la utilización de estas figuras ahorra tiempo y son económicas con la correspondiente planificación”.

Cruz E. (2016) Fusiones y adquisiciones entre sociedades.

“Este Trabajo Fin de Grado es un proyecto original de investigación-consultoría donde se aplicará la metodología científica en el estudio del ámbito de las combinaciones de negocios, y se plantearán soluciones a un ejercicio propuesto entre determinadas sociedades. El proyecto se ha realizado de forma individual, bajo la tutela de D. Carlos Lallana y D. Gotzon Garmendia. El estudio trata sobre las fusiones y adquisiciones entre sociedades españolas en general, operaciones empresariales que se incluyen en las combinaciones de negocios. Desde un punto de vista práctico se analizarán el proceso de fusión -contable y fiscalmente- entre dos empresas ficticias teniendo en cuenta la normativa jurídica que las regula, aplicando para ello, conceptos que se verán en el marco teórico, como por ejemplo el método de adquisición, regulado por la NRV 19”.

2. DESARROLLO DEL TEMA (BASES TEÓRICAS)

2.1 DEFINICION

El “Diccionario de la Lengua Española”, define al término “reorganización” como la *“Acción y efecto de reorganizar”*; el mismo Diccionario contempla dos definiciones para el vocablo “reorganizar”: *“Volver a organizar algo”* y *“Organizar algo de manera distinta y que resulte más eficaz”*.

Se ha encontrado algunas definiciones de “Reorganización de sociedades” al respecto:

Echaiz D. (2009) comenta que, “la reorganización societaria alude a los mecanismos con los que se modifica la estructura actual de una sociedad para adaptarla a nuevas circunstancias y hacerla más competente y viable en el mercado”.

Por otro lado, la Revista de Asesoría Especializada (2014), afirma que “las operaciones económicas que realizan las empresas apuntan a ser cada vez más dinámicas y a la vez competitivas en el mercado, por lo que los directivos de estas se preocupan porque su imagen y posición sea cada vez más acentuada; en tal sentido no pueden estar de lado del llamado proceso de globalización de la economía, el mismo que traza grandes retos por afrontar.

Por tanto, las pequeñas, medianas y grandes empresas se les hace exigible detectar o identificar algunas causas o síntomas que estén atentando contra su empresa y por ende nos les permita crecer al ritmo de esta economía globalizada; lo cual amerita la llamada reorganización de las sociedades.

En el Perú, al igual que en muchos países de Latinoamérica la reorganización de empresas son aún un tema nuevo e incipiente, pues la mayoría de las empresas son de corte familiar y por lo tanto los capitales son cerrados”.

2.2 OBJETIVO

Lopez J. (2020) afirma, “la finalidad de las diversas formas de reorganización societaria es garantizar el correcto funcionamiento de las empresas, teniendo como meta una mayor eficiencia económica, la cual se traducirá ya sea mediante el control de diversos procesos productivos, así como su división o racionalización. Se optará por la opción que más ganancias genere”.

Consultor Legal Master (2021) indica, “la reorganización tiene un objetivo principal, que es proteger y salvar el patrimonio de la sociedad que ha entrado en proceso de reorganización. En tal sentido, la Insolvencia para empresas tiene dos vertientes o caminos a seguir; estos son la reorganización empresarial y el otro; la liquidación judicial”.

2.3 LA REORGANIZACION EN LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES

El 1 de enero de 1998 entra en vigencia la Ley General de Sociedades, la cual está actualmente vigente.

En lo concerniente a la reorganización de sociedades la Ley General de Sociedades se enmarca a que las operaciones vinculadas a este tipo mecanismo coadyuben a una regulación no solo moderna sino sistemática, sin perder su personalidad jurídica.

2.4 FORMAS DE REORGANIZACION SOCIETARIA

Conforme la “Ley General reorganización de Sociedades” (LGS) expresa las siguientes formas de reorganización societaria:

- ✓ Fusión

- ✓ Escisión
- ✓ Reorganización simple
- ✓ Transformación

A continuación, se explicará

á sobre cada una de ellas:

2.4.1 FUSION

De acuerdo al artículo 344° de LGS, “la fusión es cuando dos a más sociedades se reúnen para formar una sola cumpliendo los requisitos prescritos por esta ley”.

La fusión se suscita de dos formas:

➤ Fusión por incorporación

Una o más sociedades coligen sus patrimonios con la finalidad de crear una sola sociedad. En este caso, las sociedades fusionadas se extinguen sin necesidad de liquidarse pasando a constituir una nueva sociedad.

Por otro lado, las sociedades fusionadas trasladarán sus patrimonios a la nueva sociedad en bloque y a título universal. Es decir, la nueva sociedad constituida asumirá íntegramente los derechos y obligaciones de las sociedades extinguidas.

Respecto a los accionistas de las sociedades extinguidas, percibirán participaciones o acciones, según sea el caso, las cuales serán emitidas por la nueva sociedad; y de acuerdo a lo establecido en el plan de fusión y a la relación de todas las sociedades involucradas en la misma, quienes luego serán accionistas de la sociedad que se constituye.

En tanto que alguna de las sociedades extinguidas cuente con patrimonio neto negativo, la nueva sociedad no deberá emitir acciones, ni participaciones en beneficio de los accionistas de esta sociedad.

➤ **Fusión por absorción**

Esta forma de fusión corresponde al hecho que una sociedad existente absorbe de manera absoluta el patrimonio de una o más sociedades, esto con el objetivo de constituir un solo patrimonio. Como resultado de ello, se extinguirá la sociedad absorbida, y no será necesario ser liquidada.

En lo que se refiere al patrimonio de la sociedad absorbida, este será trasladado en bloque y a título universal a la sociedad absorbente. Asumiendo de tal manera, todos los derechos y obligaciones de la sociedad absorbida.

Respecto a los accionistas de la sociedad absorbida, recibirán acciones o participaciones emitidas por la sociedad absorbente, según la situación y el acuerdo estipulado en el plan de fusión y a la relación de transacción acordada.

Luego de la fusión, los accionistas de la sociedad absorbente y la sociedad absorbida antes de la fusión, pasaran a ser accionistas de la sociedad absorbente.

Si se presentase el caso que, la sociedad absorbida cuente con negatividad en su patrimonio neto, la sociedad absorbente no estará obligada a aumentar su capital social, ni en emitir nuevas participaciones o acciones.

2.4.2 LA ESCISION

Regulada en el artículo 367° y siguientes de la LGS, manifiesta que “es un procedimiento que permite transferir en un solo acto, a una o más sociedades, uno o más bloques patrimoniales netos (conjunto de activos y/o pasivos) vinculados a una o más líneas de producción, comercialización o servicios”.

El artículo 367° señala que la escisión puede desarrollarse de dos modalidades:

➤ ESCISIÓN TOTAL O POR EXTINCION

Implica 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 y también se le denomina escisión por división.

➤ ESCISIÓN PARCIAL O POR SEGREGACION

Esta forma de escisión supone 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 sociedad existentes o ambas cosas a la vez, la sociedad escindida ajusta su capital en el monto correspondiente.

Independientemente de la modalidad de escisión, los socios o accionistas de las sociedades escindidas reciben las acciones o participaciones que emiten las nuevas sociedades o sociedades absorbentes del bloque patrimonial transferido.

Sin embargo, no siempre la escisión conlleva la emisión de acciones por parte de la empresa que recibe el bloque empresarial. La emisión de acciones sólo corresponde cuando el bloque

patrimonial tenga un saldo positivo más no cuando el saldo sea neutro o negativo. Conforme con ello, en el artículo 124° de la Resolución de Superintendencia Nacional de los Registros Públicos N°200-2001-SUNARP-SN-Reglamento del Registro de Sociedades que regula el contenido de la escritura pública de escisión se señala que en caso el valor neto del bloque patrimonial sea negativo la sociedad receptora no debe aumentar su capital ni emitir nuevas acciones.

2.4.3 LA REORGANIZACIÓN SIMPLE

Regulada en el artículo 391° de la Ley General de Sociedades (LGS), señala que “es el acto por el cual una sociedad segrega uno o más bloques patrimoniales y los aporta a una o más sociedades nuevas existentes, recibiendo a cambio y conservando en su activo las acciones o participaciones correspondientes a dichos aportes”.



2.4.4 TRANSFORMACION

El artículo 333° de la LGS, indica que “las sociedades reguladas por esta ley pueden transformarse en cualquier otra clase de sociedad o persona jurídica contemplada en las leyes del Perú”.

La transformación no lleva a cabo el cambio de la personalidad jurídica.

➤ Publicación

El acuerdo de transformación se publica por tres veces, con cinco días de intervalo entre cada aviso. El plazo para el ejercicio del derecho de separación empieza a contarse a partir del último aviso.

➤ Derecho de separación

El acuerdo de transformación da lugar al ejercicio del derecho de separación regulado por el artículo 200°.

➤ Cambio en la responsabilidad de los socios (art 334°)

Los socios que en virtud de la nueva forma societaria adoptada asumen responsabilidad ilimitada por las deudas sociales, responden en la misma forma por las deudas contraídas antes de la transformación.

➤ Balance

La sociedad está obligada a formular un balance de transformación al día anterior a la fecha de la escritura pública correspondiente.

➤ Fecha de vigencia

La transformación entra en vigencia al día siguiente de la fecha de la escritura pública respectiva. La eficacia de esta disposición está supeditada a la inscripción de la transformación en el Registro.

2.5 BLOQUE PATRIMONIAL

Acorde al artículo 369° de la LGS, se considera bloque patrimonial a:

1. “Un activo o un conjunto de activos de la sociedad escindida”.

Es decir, apunta a los activos de la entidad y no a los pasivos. Por consiguiente, el bloque patrimonial segregado en esta situación será positivo, pueden estar relacionado a un conjunto de bienes que conformen una unidad de comercialización o producción, un vehículo o una marca.

2. “El conjunto de uno o más activos y uno o más pasivos de la sociedad escindida”.

En este estado, se traslada al menos un activo junto con un pasivo, en consecuencia, el valor neto que se transfiere puede ser positivo, negativo o neutro, en virtud de lo que corresponda.

3. “Un fondo empresarial”.

Al respecto, aún no se cuenta con una norma legal que la establezca, solo se cuenta con un planteamiento en el proyecto de “Ley Marco del Empresariado”, el cual señala al “fondo empresarial como el conjunto de bienes y derechos organizados por una o más personas naturales o jurídicas, destinado a la producción o comercialización de bienes o a la prestación de servicios”.

2.6 CASO DE ABSORCION-MAKRO

La cadena de consumos masivos Inretail es dueño de Supermercados Peruanos S.A., controla las marcas Vivanda, Plaza Vea, Mass, Justo, Minimarket y Economax y con la absorción a Makro en 23 de diciembre de 2020, se convirtió en dueño del 49% del sector.

A continuación, la información de la Nota a los estados financieros consolidados al 31 de diciembre de 2020 (auditados) de la empresa Inretail.

Notas a los estados financieros consolidados (continuación)

b) Adquisición de subsidiarias

(i) Makro Supermayorista S.A.

El 23 de diciembre de 2020, InRetail Perú adquirió a través de Supermercados Peruanos S.A. e InRetail Foods S.A.C., el 100 por ciento del capital social de Makro Supermayorista S.A. por un monto de US\$359,619,000 equivalente a S/1,300,743,000. Establecida en el año 2008, Makro es la cadena mayorista líder en el Perú que abastece principalmente a clientes profesionales (hoteles, restaurantes, caterings). Makro opera 16 tiendas en Lima y provincias.

La adquisición se financió a través de un crédito puente.

Al obtener control, el Grupo aplicó el método de compra establecido en NIIF 3 "Combinación de negocios" para determinar la plusvalía mercantil adquirida de S/739,968.

Considerando que la fecha de adquisición fue el 23 de diciembre de 2020, los valores razonables de los activos y pasivos identificables de Makro corresponden a montos preliminares. En opinión de la Gerencia, tendrá los saldos finales y finalizará el período de medición durante 2021, lo cual está de acuerdo con la NIIF 3.

Notas a los estados financieros consolidados (continuación)

b) Adquisición y venta de subsidiarias

(i) Adquisición de Makro Supermayorista S.A.

En diciembre de 2020, la Compañía, a través de sus subsidiarias Supermercados Peruanos S.A. e InRetail Foods S.A.C., adquirió el 100 por ciento de Makro Supermayorista S.A. (en adelante "Makro"). Makro es un "cash-and-carry" (venta mayorista) que vende productos alimenticios y no alimenticios tanto a clientes jurídicos como individuales. La operación de adquisición incluyó 16 tiendas en Lima y Provincias y la marca "Makro" y otras marcas privadas menores.

El precio de la transacción fue de US\$359,619,000 (equivalente a aproximadamente S/1,300,743,000), el cual fue pagado en su totalidad con los recursos de un préstamo puente. Dicho préstamo fue por un monto de hasta US\$375,000,000 (equivalente a aproximadamente S/1,356,000,000, importe que se presenta en el estado de situación financiera neto de los respectivos costos de estructuración), contratado con J.P. Morgan Chase Bank, N.A. y contiene covenants, incluyendo restricciones de endeudamiento y mantenimiento de ciertos ratios financieros, entre otros (ver nota 13 (b) y (l)).

La adquisición de Makro se registró de acuerdo con la NIIF 3 "Combinaciones de negocios", aplicando el método contable "Compra". Bajo este método, los activos y pasivos se registraron a sus valores razonables estimados a la fecha de compra, incluyendo los activos intangibles identificados no registrados en el estado de situación financiera de cada entidad adquirida.

Los siguientes son los valores razonables preliminares de los activos y pasivos identificables de Makro a la fecha de adquisición:

	Valor razonable de la entidad adquirida S/(000)
Activos	
Efectivo y equivalentes de efectivo	88,144
Cuentas por cobrar comerciales, neto	1,807
Otras cuentas por cobrar, neto	48,541
Inventarios, neto	121,409
Propiedad, planta y equipo, neto	692,592
Activos por derecho de uso, neto	23,884
Intangibles, neto	62,027
otros activos	1,719
Pasivos	
Cuentas por pagar comerciales	(252,077)
Otras cuentas por pagar	(54,292)
Pasivo financiero por arrendamiento	(26,404)
Obligaciones financieras	(59,755)
Pasivo diferido por impuesto a la renta, neto	(86,820)
Total activos netos identificables a su valor razonable	560,775
Plusvalía originada por la adquisición, nota 10 (d)	739,968
Total transferido por la adquisición	1,300,743

2.7 LA REORGANIZACION DE SOCIEDADES EN EL AMBITO DEL IMPUESTO A LA RENTA

El Art. 103° de la “Ley del Impuesto a la Renta en adelante LIR”, aprecia todas las clases o formas de reorganización señaladas en la LGS, **a excepción de la transformación.**

El artículo 67° del Reglamento de la LIR indica que se deberá tener cuenta los siguientes puntos respecto a los límites de la reorganización:

1. Se considerará que existe reorganización, si se da el caso que las sociedades intervinientes mantengan la condición de domiciliadas.
2. Las EIRL solo podrán absorber o incorporar EIRL del mismo titular.
3. En el caso de empresas unipersonales la contabilidad debe permitir discriminar:

- i) El patrimonio de la empresa unipersonal del patrimonio que del titular no esté afectado a la actividad empresarial.
- ii) El valor de cada uno de los bienes o derechos afectados a la actividad empresarial.

2.8 REGIMES DE REORGANIZACION PREVISTAS EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

El artículo 104° de la LIR, sugiere elegir los siguientes regímenes de reorganización sociedades:

Para ello se debe contemplar que, la revaluación voluntaria de los activos es la a diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable.

1. Revaluación voluntaria con efectos tributarios

- Estará gravada con el IR, la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable.
- Los bienes transferidos tendrán como costo computable el valor al que fueron revaluados, esto también aplicara para el adquirente.

Valor de depreciación: valor revaluado (-) depreciación acumulada.

2. Revaluación voluntaria sin efectos tributarios

- Esta permitido solo cuando las empresas o sociedades acuerdan no distribuir la revaluación voluntaria de sus activos.
- Como consecuencia de la revaluación voluntaria, el mayor valor atribuido no se sujetará a efecto tributario.
- No se contemplará la determinación del costo computable de los bienes, ni su depreciación.

3. Sin revaluación de sus activos

- Los bienes trasladados al adquirente consideraran el mismo costo computable que tenían en poder del transferente.
- No se adjudican las disposiciones sobre valor de mercado.
- La vida útil de los bienes será igual al que contaban en poder del transferente.
- Se consagra la neutralidad fiscal.
- No se altera el comportamiento económico de los sujetos pasivos, pues si bien se genera una transferencia total o parcial de un bloque patrimonial, ésta resulta ser una prolongación del negocio de la sociedad transferente en la sociedad adquirente y no una enajenación.
- La neutralidad alcanza en los siguientes dos niveles:
 - i) A nivel de las entidades: Por la neutralidad fiscal, la transferencia de activos por medio de una reorganización societaria no tiene ningún impacto fiscal.
 - ii) A nivel de los accionistas: La relación de canje de acciones producto de una reorganización de sociedades no supone una venta de acciones que genere plusvalías(ganancias) gravadas ni una variación del costo de la inversión.

2.9 IMPUTACION DE PERDIDAS

Para el caso de la reorganización de sociedades o empresas, el artículo 106° de la LIR, indica que “el adquirente no podrá imputar las pérdidas tributarias del transferente. En caso que el adquirente tuviera pérdidas tributarias, no podrá imputar contra la renta de tercera categoría que se genere con posterioridad a la reorganización, un monto superior al 100% de su activo fijo, antes de la reorganización, y sin tomar en cuenta la revaluación voluntaria”.



Para estos efectos, el concepto de "activo fijo" no contemplara a los activos intangibles, sino únicamente a los activos de carácter tangible (Informe No. 035-2007-SUNAT)

INFORME N° 035-2007-SUNAT (22.02.2007)

"En el marco del segundo párrafo del artículo 106° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, relativo al límite del 100% del monto del activo fijo para la imputación de pérdidas por la adquirente luego de un proceso de reorganización de sociedades o empresas, se concluye que: - El concepto de "activo fijo" no comprende a los activos intangibles".

INFORME N° 111 -2003-SUNAT (17.03.2003)

"Para efecto del segundo párrafo del artículo 106° del T debe entenderse como monto del activo de carácter permanente"

2.10 TRANSFERENCIAS DE CRÉDITOS, SALDOS Y OTROS

Según el artículo 107 de la LIR y artículo 72 del Reglamento de la LIR, para la reorganización de sociedades o empresas, "los saldos a favor, pagos a cuenta, créditos, deducciones tributarias y devoluciones en general que correspondan a la empresa transferente, se prorratarán entre las empresas adquirentes, de manera proporcional al valor del activo de cada uno de los bloques patrimoniales resultantes respecto del activo total transferido, salvo pacto en contrario".

2.11 DECLARACIÓN JURADA EXTRAORDINARIA Y PAGO DEL IMPUESTO

Según el artículo 49° numeral 4 del Reglamento de la LIR, “se deberá presentar de manera excepcional la declaración jurada, a los tres meses siguientes a la fecha de entrada en vigencia de la fusión o escisión o demás formas de reorganización de sociedades o empresas, según las normas del impuesto, respecto de las sociedades o empresas que se extingan”.

Al no contar un PDT específico, se presenta de forma física por mesa de partes de SUNAT.

Es decir, en esta situación el IR será establecido y cancelado por la empresa o sociedad que se extingue conjuntamente con la declaración, considerando para ello, al efecto, el balance formulado al día anterior al de la entrada en vigencia de la fusión o escisión o demás formas de reorganización de sociedades o empresa.

2.12 FECHA DE ENTRADA EN VIGENCIA PARA FINES TRIBUTARIOS

Según el artículo 73° del Reglamento de LIR, “la fusión y/o escisión y demás formas de reorganización de sociedades o empresas surtirán efectos en la fecha de entrada en vigencia fijada en el acuerdo de fusión, escisión o demás formas de reorganización, según corresponda, siempre que se comunique la mencionada fecha a la SUNAT dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a su entrada en vigencia”.

“De no cumplirse con dicha comunicación en el mencionado plazo, se entenderá que la fusión y/o escisión y demás formas de reorganización correspondientes surtirán efectos en la fecha de otorgamiento de la escritura pública”.

“En los casos en que la fecha de entrada en vigencia fijada en los acuerdos respectivos de fusión y/o escisión u otras formas de reorganización sea posterior a la fecha de otorgamiento de la

escritura pública, la fusión y/o escisión y demás formas de reorganización surtirán efectos en la fecha de vigencia fijada en los mencionados acuerdos”.

2.13 OTRAS OBLIGACIONES

- Baja de Comprobantes de pago que debe ser efectuado por la empresa o sociedad o que se extingue.
- Baja de tributos y RUC que debe ser efectuado por la empresa o sociedad o que se extingue.
- Alta/Baja de representantes legales y establecimientos anexos, si corresponde.
- Comunicación a SUNAT de la emisión/ cancelación de acciones, si corresponde.

2.14 REGIMEN DEL IGV

Según el artículo 2° de la “Ley del IGV”, no están gravadas con el IGV “la transferencia de bienes que se realice como consecuencia de la reorganización de empresas”.

De acuerdo al artículo 72° del Reglamento de la LIR, el crédito fiscal del transferente deberá ser prorrateado entre las empresas adquirentes, de manera proporcional. Por otro lado, si las partes acuerdan una distribución diferente, deberán informar a la SUNAT y hallarse por escrito en el acuerdo de reorganización.



2.15 IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS DE LA REORGANIZACIÓN DE SOCIEDADES RESPECTO AL IMPUESTO TEMPORAL A LOS ACTIVOS NETOS (ITAN)

El ITAN se asignan a los generadores de renta de tercera categoría que estén sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta. El impuesto será aplicable respecto a los activos netos al 31 de diciembre del año anterior, esta obligación inicia el 1 de enero de cada ejercicio.

El literal c) del artículo 4° del Reglamento del ITAN precisa que “a efectos de la determinación de la base imponible en el caso de las empresas a que se refiere el segundo párrafo del inciso a) del artículo 3° de la Ley N° 28424, que hubieran participado en un proceso de reorganización entre el 1 de enero del ejercicio y la fecha de vencimiento para la declaración y pago del impuesto”, se requiere contemplar los siguientes dos puntos:

1. La empresa absorbente o las empresas existentes, que obtengan bloques patrimoniales de las empresas escindidas, están en la obligación de determinar y declarar el impuesto en relación a sus activos netos que reflejen en el balance al 31 de diciembre del ejercicio anterior.
2. Las empresas constituidas a efectos de una fusión o las empresas nuevas adquisitorias de bloques patrimoniales en un proceso de escisión, exhibirán la declaración de sus activos netos que reflejen en el balance al 31 de diciembre del ejercicio anterior con la base imponible el importe de cero.

El impuesto concerniente a las empresas escindidas o absorbidas por los activos netos que reflejen en el balance al 31 de diciembre del ejercicio anterior, será cancelado por la entidad que las absorbió, la empresa constituida o las empresas que surjan de la escisión, esto en base a la proporción de los activos que se han transferido.

A consecuencia del pago de este impuesto y de la declaración, la empresa constituida, empresa absorbente o las empresas que surjan de la escisión deberán considerar lo siguiente:

a) Exhibirán, en la oportunidad de la presentación de la declaración a que se refieren los numerales 1 y 2 del párrafo anterior, los balances al 31 de diciembre del ejercicio anterior, de las empresas cuyos bloques patrimoniales o patrimonio hayan adquirido, así como absorbido a efectos del producto de la reorganización. La presentación de los balances se efectuará en las condiciones y forma que establezca la SUNAT.

b) El impuesto deberá ser cancelado según las disposiciones y condiciones que determine la SUNAT.

2.16 RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN UNA REORGANIZACIÓN

Se debe indicar que el numeral 3 del artículo 17° del Código Tributario señala que “son responsables solidarios en calidad de adquirentes: los adquirentes del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica. En los casos de reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas sobre la materia, surgirá responsabilidad solidaria cuando se adquiere el activo y/o el pasivo”.

De igual manera, el citado artículo menciona que “la responsabilidad cesará a los 2 (dos) años de efectuada la transferencia, si fue comunicada a la Administración Tributaria dentro del plazo que señale ésta. En caso se comunique la transferencia fuera de dicho plazo o no se comunique, cesará cuando prescriba la deuda tributaria respectiva”.

2.17 CASO PRACTICO: IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS DE UNA ESCISION PARCIAL

Misti S.A.C. es una empresa dedicada a la actividad comercial e industrial, está relacionada a la compra, venta, así como la fabricación de repuestos para vehículos. Por otro lado, esta empresa cuenta con inmuebles los cuales alquila. Su capital está conformado de la siguiente forma:

ACCIONISTAS	PORCENTAJE	CONDICIÓN
Julio Enrique Vega Aponte	50%	Domiciliado
Carlos Alberto Sosa Valenci	50%	Domiciliado

Con la intención de diferenciar y descentralizar cada una de sus rubros, propone la forma de escisión parcial del activo fijo relacionado a la actividad de alquileres.

Misti S.A.C plantea llevar a cabo una reorganización sin excedente de revaluación, trasladando mediante la escisión parcial (escisión por segregación) un bloque patrimonial, en este caso un edificio, a la nueva empresa “ABC” S.A.C., la cual fue conformada inicialmente con el bloque patrimonial percibido producto de la reorganización.

El bloque patrimonial trasladado mediante de la escisión parcial se conformará de la siguiente manera:

BLOQUE PATRIMONIAL	MONTO (S/)
Terreno	800.00
Edificio	1,200.00
Depreciación	200.00

En vista de ello, la empresa MISTI S.A.C. desea conocer las implicancias tributarias por la escisión parcial a realizar.

SOLUCIÓN:

De manera inicial, se debe hacer referencia al artículo 367° de la “Ley General de Sociedades” el cual determina que “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 formalidades prescritas por dicha ley”.

En el caso propuesto, la empresa “MISTI S.A.C.” optó por la figura de escisión por segregación por lo cual va a transferir un bloque patrimonial a la nueva empresa “ABC” S.A.C. conservando la vigencia de la sociedad escindida y regulando su capital según el monto que le corresponde. Esta situación, ocasiona que los accionistas de la sociedad escindida reciban acciones como accionistas de la sociedad absorbente.

En la formulación de la operación se contempla que nos encontramos ante a una escisión sin efecto tributario de acuerdo a lo regulado en el artículo 104° numeral 3 de la Ley del Impuesto a la Renta. A continuación, su incidencia tributaria y la secuencia de operaciones:

- a) En primer lugar, se debe mencionar que el bloque patrimonial a transferir a la empresa “ABC” S.A.C. conservará el mismo importe en relación a efectos tributarios y esta transferencia no estará gravada con el Impuesto a la Renta y menos aún se encontrará gravada con el IGV para ninguna de las empresas.

EMPRESA TRANSFERENTE "INDUSTRIAL MISTI" S.A.	
BLOQUE PATRIMONIAL	MONTO (S/)
Terreno	800.00
Edificio	1,200.00
Depreciación	- 200.00
Importe Neto	1,800.00



EMPRESA RECEPTORA "ABC" S.A.C.	
BLOQUE PATRIMONIAL	MONTO (S/)
Terreno	800.00
Edificio	1,200.00
Depreciación	- 200.00
Importe Neto	1,800.00

- b) Esta acción de escisión parcial genera que los accionistas de la empresa "MISTI S.A.C." reciban acciones de la empresa "ABC" S.A.C. por el importe de S/ 1,800. Por ello, luego de efectuada la escisión, se observa que la conformación accionaria de ambas empresas es similar, puesto que los accionistas de la empresa "MISTI S.A.C." son también los mismos accionistas de la empresa "ABC" S.A.C.

ACCIONISTAS	CONDICIÓN	"INDUSTRIAL MISTI" S.A. PORCENTAJE	"ABC" S.A.C. PORCENTAJE
Julio Enrique Vega Aponte	Domiciliado	50%	50%
Carlos Alberto Sosa Valencí	Domiciliado	50%	50%

- c) Por último, los activos transferidos a causa de la escisión parcial (edificio y terreno) y que están a favor de la nueva empresa “ABC” S.A.C. deberán continuar con el proceso de depreciación sobre el mismo valor que contaba antes de la transferencia.

CONCLUSIONES

Se determina que la reorganización societaria se ejecuta contemplando sus diversas formas: fusión, escisión, reorganización simple y transformación, esto según la Ley General de Sociedades, ya que la Ley del Impuesto a la Renta no contempla la transformación.

Sin embargo, no solo implica tener en cuenta lo antes señalado de acuerdo a la necesidad, sino contemplar que es lo que conlleva tributariamente sea beneficio o restricciones.

APORTE DE LA INVESTIGACIÓN

La propuesta teórica del presente trabajo fue el análisis de la reorganización de sociedad y la implicancia del “Impuesto a la Renta”, esto en base a la Ley General de Sociedades de (1997), al igual que el capítulo XIII “Ley del Impuesto a la Renta” (1998) y el capítulo XIV “Reglamento de la ley del Impuesto a la Renta” (1999). Estas leyes establecen a través de varios artículos las formas de reorganización societaria considerando el aspecto tributario, el cual no debe desvincularse,

RECOMENDACIONES

Se recomienda que en la reorganización de sociedades hay que tener en cuenta la “Ley General de Sociedades”.

Así mismo, considerar los artículos del capítulo XIII “Ley del Impuesto a la Renta” y el capítulo XIV “Reglamento de la ley del Impuesto a la Renta” (1999). Esto según la forma de reorganización.

En el caso que una entidad opte por la fusión de absorción con una empresa de la cual mantiene una relación comercial, se sugiere ejecutar una liquidación previa a la reorganización. Por ejemplo, es recomendable cancelar antes de la fecha del inicio de la fusión, las cuentas por cobrar y/o pagar que cuenten con saldos pendientes.

Por último, se sugiere tener en cuenta que, en la reorganización de empresas o sociedades, el adquirente no podrá imputar las pérdidas tributarias del transferente.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Osorio T. (2019). Análisis de los beneficios tributarios para la reorganización empresarial de las empresas Sipan SAC y Sol Radiante SAC periodo 2017.

<https://tesis.usat.edu.pe/handle/20.500.12423/3695>

Freyre J. (2019). Implicancia contable y tributaria por la reorganización por fusión por absorción con incidencia en la presentación de los estados financieros de las empresas Euromed S.A.C y Farma Perú S.A.C. <http://repositorio.urp.edu.pe/handle/URP/3107>

Ceballo M. (2020). Proyecto de reorganización societaria como método de crecimiento y desarrollo empresarial argentino. <https://repositorio.uesiglo21.edu.ar/handle/ues21/18668>

Cruz E. (2016). Fusiones y adquisiciones entre sociedades.

<https://addi.ehu.es/bitstream/handle/10810/20621/COMBINACIONES%20DE%20NEGOCIOS%20-%20FUSIONES%20Y%20ADQUISICIONES%20ENTRE%20SOCIEDADES.pdf?sequence=1>

Real Academia de la Lengua Española. (2006). Diccionario esencial de la lengua española.

<https://www.rae.es/desen/reorganizaci%C3%B3n>

Real Academia de la Lengua Española. (2020). Diccionario de la lengua española.

<https://dle.rae.es/reorganizar>

Echaiz D. (2009). Análisis crítico de la ley general de sociedades a once años de su vigencia.

https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/1134/ECHAIZ_MORENO_DANIEL_ANALISIS_SOCIEDADES.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Asesor Empresarial. (2014). “Reorganización de Empresas. Asesor Empresarial”. Revista de Asesoría Especializada. <https://studylib.es/doc/7734199/reorganización-de-empresas---revista-asesor-empresarial>

Lopez J. (2020). La reorganización simple y su reforma en el Anteproyecto de la Ley General de Sociedades. <https://ius360.com/la-reorganizacion-simple-y-su-reforma-en-el-anteproyecto-de-la-ley-general-de-sociedades/>.

Consultor legal master. (2021). Reorganización Empresarial. <https://reorganizacionempresarial.com/que-es-reorganizacion-empresarial/>

Diario Oficial El Peruano. (1997). “Ley General de Sociedades”. <https://diariooficial.elperuano.pe/pdf/0004/2-ley-general-de-sociedades-1.pdf>

Artieda R. (2018). Reorganización de sociedades <https://es.linkedin.com/pulse/reorganizaci%C3%B3n-de-sociedades-rafael-artieda>

Capitulo XIII “Ley del Impuesto a la Renta” (1998). De la reorganización de sociedades o empresas.

Capitulo XIV “Reglamento de la ley del Impuesto a la Renta” (1999). De la reorganización de sociedades o empresas.

Actualidad Empresarial. (2018). ¿Cómo se pueden formar uniones o alianzas entre empresas? Revista de investigación y negocios.

Aguilar H. (2016). Contabilidad Empresarial 200 casos prácticos-Asesor Empresarial.