

Este documento ha sido descargado de:  
This document was downloaded from:



**Portal *de* Promoción y Difusión  
Pública *del* Conocimiento  
Académico y Científico**

**<http://nulan.mdp.edu.ar>**

Carrera de Postgrado de Especialización en Tributación – Trabajo Final  
“Separaciones de Intereses Societarios y las Reorganización Fiscales”

Universidad Nacional de Mar del Plata

Facultad de Ciencias Económicas y Sociales

C.P.C.E.P.B.A. – Deleg. Gral. Pueyrredón



Carrera de Postgrado de Especialización en Tributación

UNIVERSIDAD NACIONAL

DE MAR DEL PLATA

Trabajo Final: “SEPARACION DE INTERESES SOCIETARIOS Y LAS

REORGANIZACIONES FISCALES”

Apellido y Nombres del Autor: Ferrera, Emanuel Juan

Tutor: Ana María Serpolli

Año: 2012

**INDICE**

<b>CONCEPTOS</b>	<b>Pagina</b>
I) INDICE	2
II) INTRODUCCION	4
III) DESARROLLO	5
IV) TIPOS DE REORGANIZACIONES	5
IV).A) Tipos de Fusiones o Concentraciones	7
IV).B) Tipos de Esciones	9
V) PRINCIPIOS GENERALES O FINALIDADES EN LOS PROCESOS DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIA	11
V).A) Neutralidad Fiscal	11
V).B) Propósito Económico-Comercial-Fiscal	11
V).C) Eficiencia Económica	11
VI) ANÁLISIS DE LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES IMPOSITIVAS QUE SE TRASLADAN	11
VI).A) Quebrantos Impositivos no prescriptos acumulados	12
VI).B) Los saldo pendientes de imputación originados en ajustes por inflación	12
VI).C) Cargos diferidos que no hubiesen sido deducidos	13
VI).D) Valuación impositiva de los Bienes de Uso, Bienes de Cambio e Inmateriales	13
VI).E) Sistemas de Amortización de Bienes de Uso e Inmateriales	13
VI).F) Métodos de Imputación de utilidades y gastos al año	14
VI).G) Los saldos de Franquicias impositivas pendientes de utilización a que hubieran tenido derecho la o las empresas antecesoras, en virtud del acogimiento a regímenes de promoción; y Los saldos de franquicias impositivas o deducciones especiales no utilizadas en virtud de limitaciones al monto computable en cada período fiscal y que fueran trasladables a períodos futuros.	14
VI).H) Sistemas de Imputación de las Previsiones cuya deducción autoriza la	15
VI). I) Los reintegros al balance impositivo como consecuencia de la venta de bienes o disminución de existencias, cuando se ha hecho uso de franquicias o se ha practicado el revalúo impositivo de bienes por las entidades antecesoras, en los casos en que así lo prevean las respectivas leyes	15
VI).J) El cómputo de los términos a que se refiere el art 67 cuando de ello depende el tratamiento fiscal	15
VI).1) Aprobación Previa de la Reorganización por parte de la AFIP-DGI	16
VI).2) Concepto de Transferencia Parcial de la o las empresas Reorganizadas	17
VI).2).1) Aclaraciones con respecto a aquellas Reorganizaciones que no necesitan aprobación previa	17
VI).3) Proporción en el traslado de los derechos y obligaciones:	18
VI).4) Requisitos Legales y Reglamentarios para las Reorganizaciones, y en especial para las Escisiones	18
VI).4).1) Notificación a la AFIP-DGI	19
VI).4).1).1) Plazo para la comunicación de la Reorganización inc. a)	19
VI).4).1).2) Plazo para la comunicación de la Reorganización inc. b)	20
VI).4).1).3) Conclusiones sobre la Comunicación al Organismo ¿Condición formal o sustancial?:	21
VI).4).2) Aprobación Previa	22
VI).4).3) Requisito de Publicidad y de Inscripción, previstos en la Ley 19.550	23
VI).4).4) Mantenimiento de la Participación al momento y posterior a la Reorganización	24
VI).4).4).a) Fusión de Empresas	24
VI).4).4).b) Escisión o división de empresas	24
VI).4).4).c) En los casos de transferencias económicas en conjunto económico	25
VI).4).5) Grado de Participación con anterioridad a la Reorganización	26

Carrera de Postgrado de Especialización en Tributación – Trabajo Final  
 “Separaciones de Intereses Societarios y las Reorganización Fiscales”

<b>CONCEPTOS</b>	<b>Pagina</b>
VI).4).6) Concepto de Empresa en Marcha	27
VI).4).7) Actividades Iguales o Vinculadas, previo a la Reorganización	27
VI).4).8) Actividades Iguales o Vinculadas con posterioridad a la Fecha de Reorganización	28
VI).4).9) Fecha de Reorganización	29
VI).4).9).1) a) Acto reorganizativo desde el punto de vista del derecho societario-comercial	29
VI).4).9).1) b) Acto reorganizativo en el Impuesto a las Ganancias	30
VI).4).9).2) Sobre la fecha de reorganización retroactiva	30
VI) SEPARACION DE INTERESES SOCIETARIOS	32
VI).1) Conceptos Prácticos para el Desarrollo de una Escisión:	32
VI).1).1) Aspecto Societario: Estatuto, Actas, Publicación, Fechas.	32
VI).1).2) Tipos Sociales a Utilizar y cual en cada caso. Preferencia del Autor con respecto a la Escisión Constitución. Tipos Regulares o Irregulares.	33
VI).1).3) Breves Aspectos Contables: métodos de Registración. Casos Prácticos.	34
VI).1).4) El incumplimiento de los requisitos legales y Reglamentarios y sus consecuencias	34
VI).1).5) Consulta vinculante y planes de facilidades, opciones prácticas	37
VI).1).6) Casos Especiales: Dictamen 19/1985 (DATyJ	37
VI).1).7) Obligación de Presentación de DDJJ, comunicación de cese de actividades y cambio de fecha de cierre de ejercicio	38
VI).1).8) El caso especial de la Escisión sin reducción de capital	39
VII) CONCLUSION	40
VIII) APENDICE	41
IX) BIBLIOGRAFIA	45

## **INTRODUCCION**

El presente trabajo tiene como objetivo llevar a un mayor detalle, el análisis sobre uno de los Procesos Reorganizativos Empresariales y Fiscales, como lo es la Escisión. Y aún mas, abordar uno de los casos más peculiares, que una Escisión puede brindarnos: la separación de Intereses Societarios.

Que ocurre cuando el *affectio societatis* desaparece, elemento fundamental en la constitución y permanencia de las sociedades comerciales, y cuales pueden ser los beneficios de encuadrar dicho proceso en una Reorganización, si es que va a proceder, obviamente, una continuidad de las actividades.

Es así, que se comenzará el trabajo desarrollando concepto globales de las Reorganización Empresariales, el marco normativo en las cuales se encuentran, no solo en la faz impositiva sino también en la societaria, para luego volcarse específicamente al caso de Escisión que nos atañe, yendo por ultimo a un análisis pormenorizado de las normativas fiscales nacionales que encuadran este tipo de reorganizaciones, los fallos mas representativos y la opinión de doctrina especializada.

Por último se hará un breve recuento de los efectos fiscales que podrían conllevar una negativa del organismo fiscal (AFIP), si mediare un rechazo de estos procesos.

## **DESARROLLO**

Las Reorganizaciones Fiscales de Empresas son un fenómeno jurídico y económico, el cual si bien ha tenido profundos análisis doctrinarios y jurisprudenciales (aunque con amplias divergencias y muchas veces contradictorios), posee un marco normativo fiscal, si bien estable, superficial y escaso para su comprensión acabada. Claro, este escaso soporte jurídico e impositivo ha conllevado a interpretaciones contradictorias y divergencias, aún del mismo organismo fiscal.

Lingüísticamente la palabra Reorganizar significa “volver a organizar”, o sea, se genera un proceso a través del cual un ente procede a cambiar su estructura, su composición o su forma.

En su faz impositiva, el tratamiento de las reorganizaciones tiene como objetivo observar si esas empresas que han “vuelto a organizarse”, producen o no beneficios realizables y gravables en dicho momento.

El marco normativo que atañe a estos procesos reorganizativos es el siguiente:

a) En cuanto al marco Jurídico Societario:

- Régimen de Sociedades Comerciales Ley N°19.550 Texto Ordenado en 1984, arts. 82 a 88.

b) En cuanto al marco Fiscal:

-Ley N°20.628 (T.O. 1997) del Impuesto a las Ganancias, en sus artículos 77 y 78.

-Decreto Reglamentario 1344/1998 de la ley del Impuesto a las Ganancias, en sus artículos 105 a 108, inclusive.

-Resolución General N°2513/2008, reglamentaria del Proceso Reorganizativo.

## **TIPOS DE REORGANIZACIONES**

Según lo que establece la ley de Sociedades Comerciales (en adelante L.S.C.) existen 2 tipos de Reorganizaciones:

a) Fusión: establecida en el art. 82 “Hay Fusión cuando 2 o más sociedades se disuelven sin liquidarse, para constituir una nueva; o cuando una ya existente incorpora a otra u otras que, sin liquidarse, son disueltas” (art. 82 L.S.C.)

b) Escisión: “Hay Escisión cuando:

I. Una sociedad sin disolverse destina parte de su patrimonio para fusionarse con sociedades existentes o para participar con ellas en la creación de una nueva sociedad;

II. Una sociedad sin disolverse destina parte de su patrimonio para constituir una o varias sociedades nuevas;

III. Una sociedad se disuelve sin liquidarse para constituir con la totalidad de su patrimonio nuevas sociedades” (art. 88 L.S.C.).

Si bien estos son los tipos de reorganizaciones que establece la L.S.C., la Ley del Impuesto a las Ganancias establece para el ámbito fiscal los siguientes:

**a) Fusión:** “la fusión de empresas preexistentes a través de una tercera que se forme o por absorción de una de ellas”. A esta definición agregamos lo establecido en el art. 105 del DR: “...cuando dos (2) o más sociedades se disuelven, sin liquidarse, para constituir una nueva o cuando una existente incorpora a otra u otras, que, sin liquidarse, son disueltas...”. Hasta aquí vemos que se repite el esquema vertido por la Ley de sociedades, agregando ahora los siguientes requisitos: “...siempre que por lo menos, en el primer supuesto, el ochenta por ciento (80%) del capital de la nueva entidad al momento de la fusión corresponda a los titulares de las antecesoras; en el caso de incorporación, el valor de la participación, correspondiente a los titulares de la o las sociedades incorporadas en el capital de la incorporante será aquel que represente el ochenta por ciento (80%) del capital de la o las incorporadas...”

**b) Escisión:** “... o división de una empresa en otra u otras que continúen en conjunto las operaciones de la primera”. A esta definición agregamos, también, lo establecido en el art. 105 del DR: “... cuando una sociedad destina parte de su patrimonio a una sociedad existente o participa con ella en la creación de una nueva sociedad o cuando destina parte de su patrimonio para crear una nueva sociedad o cuando se fracciona en nuevas empresas jurídica y económicamente independientes, siempre que, al momento de la escisión o división, el valor de la participación correspondiente a los titulares de las sociedad escindida o dividida en el capital

de la sociedad existente o en el del que se forme al integrar con ella la nueva sociedad, no sea inferior a aquel que represente por lo menos el ochenta por ciento (80%) del patrimonio destinado a tal fin o, en el caso de la creación de una nueva sociedad o del fraccionamiento en nuevas empresas, siempre que por lo menos el ochenta por ciento (80%) del capital de la o las nuevas entidades, consideradas en conjunto, pertenezcan a los titulares de la entidad predecesora. La escisión o división importa en todos los supuestos la reducción proporcional del capital.

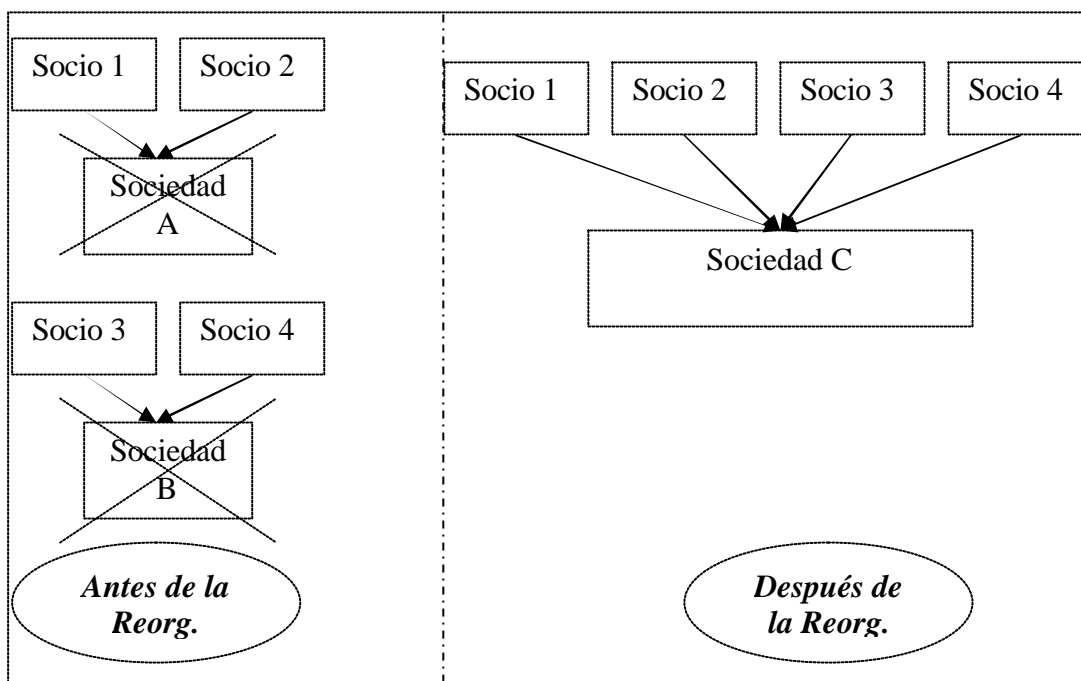
**c) Conjunto Económico:** “las ventas y transferencias de una entidad a otra que, a pesar de jurídicamente independientes, constituyan un mismo conjunto económico. Nuevamente recurriendo al Decreto Reglamentario art 105 nos encontramos con la siguiente definición: “... cuando el ochenta por ciento (80%) o más del capital social de la entidad continuadora pertenezca al dueño, socios o accionistas de la empresa que se reorganiza. Además, éstos deberán mantener individualmente en la nueva sociedad, al momento de la transformación, no menos del ochenta por ciento (80%) del capital que poseían a esa fecha en la entidad predecesora. Como se puede observar, éste último caso, no se encuentra contemplado por la Ley de Sociedades Comerciales y es únicamente una creación tributaria.

Enunciados los tipos de reorganización, pasaremos a graficar los casos de Fusión y Escisión, dando así una mayor claridad a las definiciones antes vertidas:

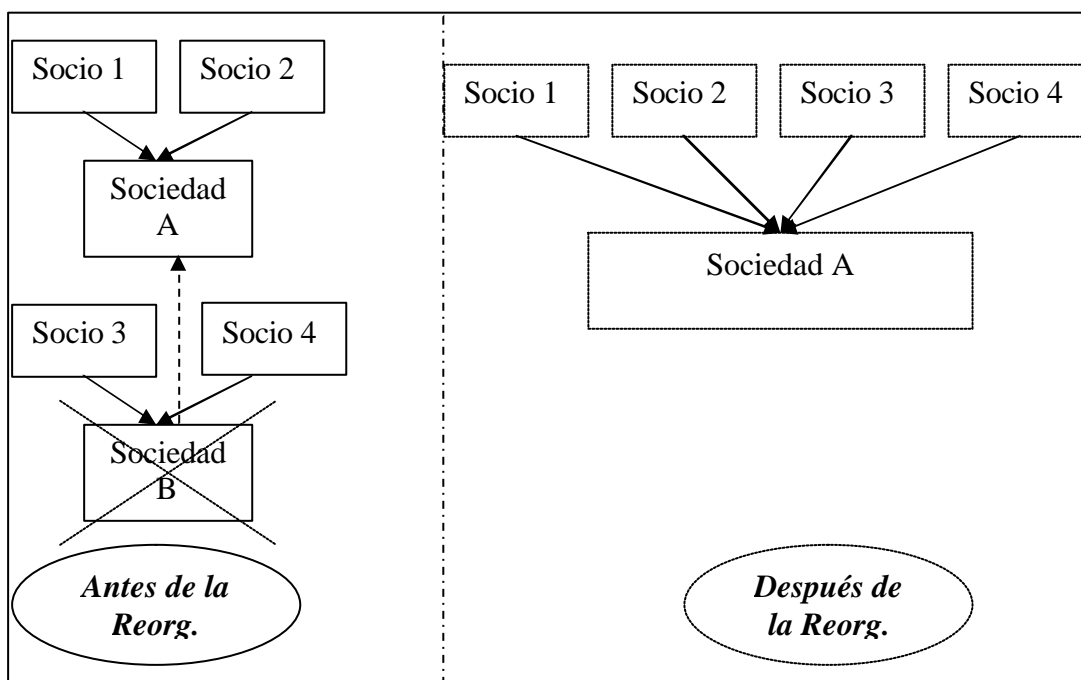
#### **A) TIPOS DE FUSIONES O CONCENTRACIONES:**

A1: Fusión Constitución o “amalgama”: también llamada concentración propia cuando 2 o más sociedades se disuelven sin liquidarse para constituir una nueva



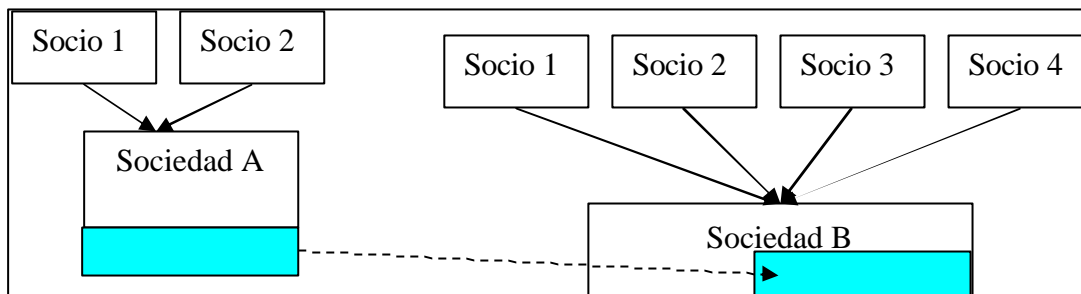


A2: Fusión por Absorción o Incorporación: Una o más sociedades se disuelven sin liquidarse y se incorporan a otra ya existente.

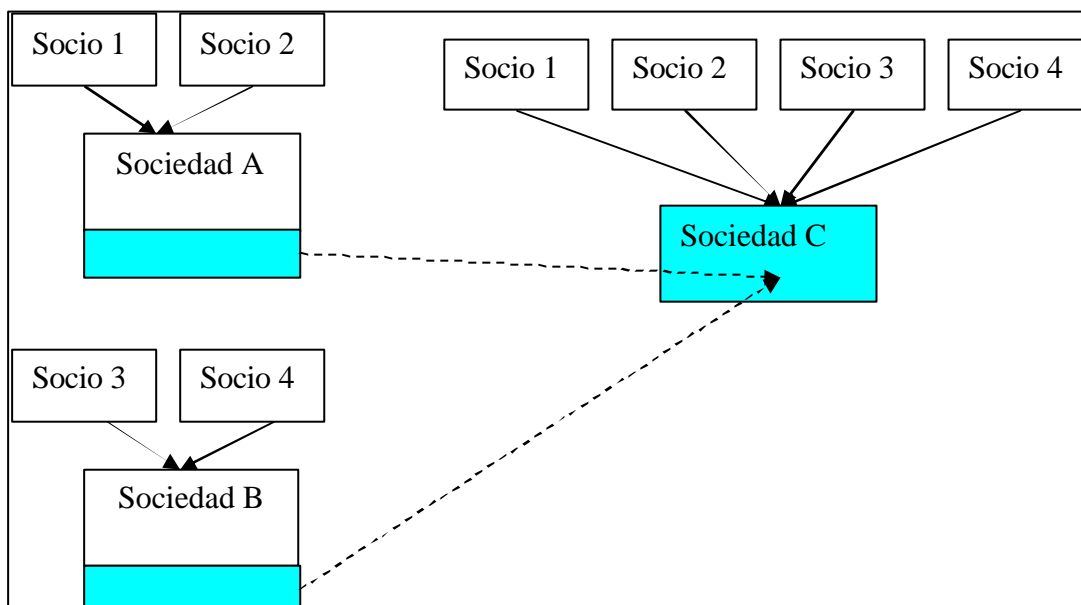


B) TIPOS DE ESCISIONES:

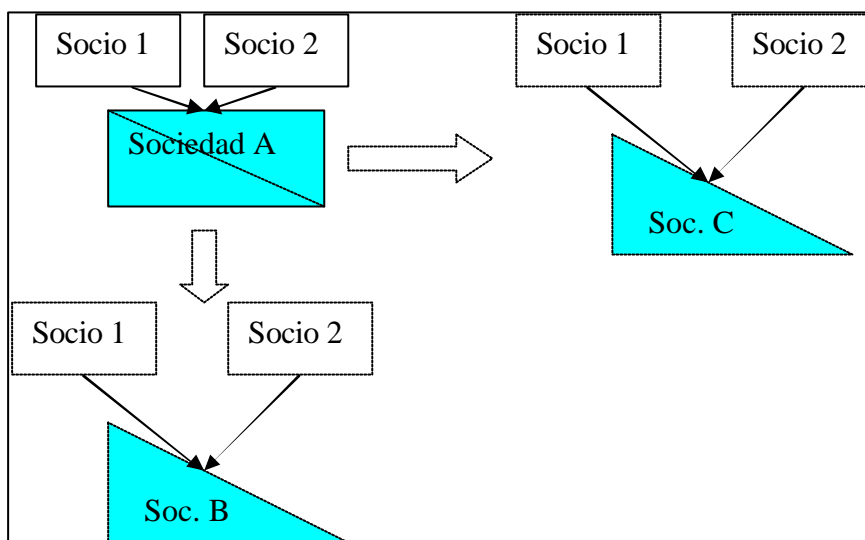
B1: Escisión-Fusión (Split Off): Una o más sociedades destinan parte de su patrimonio a una sociedad existente:



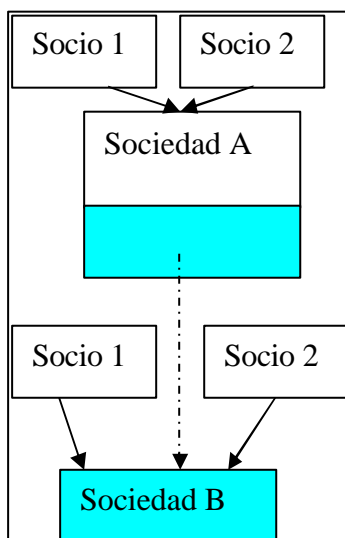
B2: Fusión Parcial (Split Off): Una o más sociedades destinan parte de su patrimonio a constituir una o más sociedades nuevas.



B2: Escisión Propiamente Dicha (Split Up): Una sociedad destina la totalidad de su patrimonio a la creación de dos o más sociedades



B3: Escisión Constitución (Split Off): Sociedad que destina parte de su patrimonio a la creación de una nueva sociedad



### **Principios Generales o Finalidades en los Procesos de Reorganización Empresarial**

Tanto en la Ley 20.628 como en su predecesora Ley 18.527, se han volcado las variadas finalidades que tienen los procesos reorganizativos:

**1) Neutralidad Fiscal:** el primer fin buscado, es que al considerarse que no son “ganancias realizadas” estas transferencias patrimoniales, se encuadre un marco legal suficiente para restringir el beneficio, ya que en un proceso de reorganización no deberían de existir ni ganancias ni pérdidas en dicho proceso, no existiendo transferencias a terceros de dicho patrimonio. Por ende el efecto fiscal en dicho proceso es nulo. Como expresa Reig<sup>1</sup> “... en estos casos se trata de una restructuración de intereses patrimoniales y empresariales bajo una forma jurídica diferente, y esos intereses permanecen sustancialmente idénticos en su titularidad. Ello es así por cuanto no se produce ninguna operación con terceros (salvo el porcentaje del 20%, cuya transferencia a terceros es admitida por la ley) que signifique acceso a una riqueza de la que antes no se disponía, no existiendo además razones para modificar la situación de los atributos fiscales de las empresas reorganizadas, con la posibilidad de su traslado a las empresas continuadoras”.

**2) Propósito Económico-Comercial-Fiscal:** la finalidad de un proceso reorganizativo debe incluir necesariamente (como veremos al desarrollar los requisitos en las reorganizaciones) un bloque inseparable entre el fin fiscal y un verdadero fin económico. Es vasta la doctrina internacional (En Inglaterra el caso “Furniss Vs Dawson”, en EEUU la doctrina “Business purpose”) como Nacional, que obliga a tener un motivo económicamente válido, que implica que aún cuando medie separación entre los partícipes, si dicha separación solo se funda en la búsqueda de elusión fiscal, y carece de un fin empresario, se considerará a las transferencias como gravadas. En la legislación argentina, se visualiza este requisito en la obligatoriedad de mantener las actividades por un período posterior y también por el concepto de “empresa en marcha” (que desarrollaremos a posteriori). Como lo expone el Dr. José María Caruso<sup>2</sup> “El propósito fiscal debe ser un medio para facilitar la optimización del rendimiento empresario pero no un fin en si mismo”

**3) Eficiencia Económica:** tanto un proceso de Desconcentración como de Concentración permite, depende cada circunstancia, lograr una producción de bienes eficiente y de costo competitivo, efecto que puede resultar beneficioso para el país. Alentar estos procesos posibilita salvar distintas coyunturas de mercado, necesidades empresariales y hasta estatales.

### **Análisis de los Derechos y Obligaciones Impositivas que se trasladan**

En el art. 78 de la Ley del Impuesto a las Ganancias se enumeran los “derechos y obligaciones trasladables” producto de un proceso reorganizativo que haya cumplido con los requisitos del art. 77 y su reglamentación. Dicha enumeración es meramente enunciativa siendo el consenso generalizado en dicho tenor, así como bien indica el Dr. Asorey<sup>3</sup> “...la enunciación de esos derechos y obligaciones trasladables carece de importancia pues por el principio genérico de sucesión, consagrado en la legislación la omisión de mención por parte del legislador de algunos de tales derechos y obligaciones no obstaculiza a la presencia de los mismos en la entidad continuadora”.

---

<sup>1</sup> Reig, Enrique, Impuesto a las Ganancias, 10ª Ed., Macchi, Buenos Aires, 1996, p.837.

<sup>2</sup> Caruso, José María, Reorganización Empresarial – Tratamiento Impositivo, Fichas, Carrera de Postgrado de Especialista en Tributación, Julio de 2007, p. 1.

<sup>3</sup> Asorey, Rubén, Reorganizaciones Empresariales, La Ley, 1996, pag.121

Igualmente a continuación analizaremos los derechos y obligaciones que se trasladan en un proceso reorganizativo, siendo este el núcleo central del beneficio fiscal en dicho proceso en conjunción con la desgravación impositiva.

### **1) Quebrantos Impositivos no prescriptos acumulados (art. 78 inc. 1 de la ley):**

Estos son los quebrantos que se encuentran en la cabeza de la sociedad que se reorganiza, siendo reorganizaciones de sociedades de capital, ya que de ser sociedades de personas estos quebrantos se encuentran atribuidos a sus socios. Reig<sup>4</sup> expone que “...la norma debe interpretarse como referida al supuesto de reorganización de sociedades de capital hacia otras sociedades de igual tipos, o hacia empresas unipersonales o sociedades de personas. En este último supuesto el quebranto impositivo acumulado en cabeza de la sociedad de capital será computable en cabeza de las personas físicas dueñas de la empresa unipersonal o socias de la sociedad de personas continuadora”.

Con respecto a este “beneficio” otorgado por la legislación, debemos ponerlo en conexión con un requisito adicional que establece la ley del Impuesto a las Ganancias en el art. 77 último párrafo (requisito reiterado por el art. 108 del DR): “... sólo serán trasladables a la o las empresas continuadoras, cuando los titulares de la o las empresas antecesoras acrediten haber mantenido durante un lapso no inferior a dos (2) años anteriores a la fecha de la reorganización o, en su caso, desde su constitución si dicha circunstancia abarcare un período menor, por lo menos el ochenta por ciento (80%) de su participación en el capital de esas empresas, excepto cuando estas últimas coticen sus acciones en mercados autorregulados bursátiles”. Este requisito parece estar basado en evitar reorganizaciones con el principal fin de adquirir quebrantos.

El art. 106 del DR, además establece que el traslado del quebranto impositivo deberá hacerse a las empresas continuadoras “en proporción al patrimonio transferido” (inc. a) o “en función de los valores de los bienes transferidos” (inc. c). Ni la ley ni el reglamento establece ninguna restricción por tipo de quebranto, pero en razón del conjunto de la normativa si existieren quebrantos específicos, y así lo interpreta Krause Murguiondo<sup>5</sup> “...parecería necesario que la empresa continuadora realice la actividad respecto de la cual los quebrantos son aplicables”.

En cuanto al período de utilización de estos quebrantos, surge una problemática adicional cuando se suceden cambios de fecha de cierre. Luego de variadas interpretaciones realizadas por la doctrina y dictámenes del fisco, fue este último quien mediante el Dictamen 26/2001 ha zanjado, en un principio, este conflicto, estableciendo que la forma de cómputo del plazo de cinco años para la utilización, estableciendo que “... la sucesión de períodos irregulares no debería incidir en la anticipación de la caducidad de los quebrantos trasladables acumulados, así como no incide en el acortamiento de los términos de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de impuestos”, concluyendo “...el plazo de cinco años que indica el art. 19 de la ley del gravamen se asimila a la duración a años de 12 meses y por lo tanto permite la deducción de los quebrantos en todos los ejercicios (incluso irregulares) que cierren hasta la misma fecha (día y mes) del quinto año posterior a la del cierre del ejercicio en que tales quebrantos se produjeron”.

### **2) Los saldo pendientes de imputación originados en ajustes por inflación positivos (art. 78 inc. 2 de la ley):**

Este es un punto que no requiere demasiado análisis dada la normativa vigente, establecida por el art. 39 de la Ley N° 24.073, que dispone un mantenimiento en las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992 inclusive, no permitiendo considerar los efectos del

---

<sup>4</sup> Reig, Enrique, Impuesto a las Ganancias, 11ª Edición, Macchi, Buenos Aires, 2006, página 950.

<sup>5</sup> Krause Murguiondo, Gustavo A., Régimen Impositivo de las Reorganizaciones Empresariales, 1ra. Ed., Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005, página 252.

cambio del poder adquisitivo de la moneda; la nota externa AFIP 10/2002 así también lo considera.

### **3) Cargos diferidos que no hubiesen sido deducidos (art. 78 inc 4 de la ley):**

El art 87 inc c) de la Ley del Impuesto a las Ganancias da la opción al contribuyente de deducir los “gastos de organización” totalmente en el primer ejercicio o de amortizarlo en cinco años. Por ende, si se produjera una reorganización, el saldo aún no amortizado a la fecha de la reorganización es lo que se traslada a la continuadora.

Adicionalmente puede tratarse de gastos o intereses abonados por adelantado, insumos a consumir, primas de seguro, etc, que fueron erogadas en forma anticipada a su devengamiento, por lo que también serán producto de traslado a la continuadora.

### **4) Valuación impositiva de los Bienes de Uso, Bienes de Cambio e Inmateriales (art. 78 inc. 6 de la ley):**

En las reorganizaciones, bajo la existencia normativa de un conjunto económico, la ley establece como beneficio la transferencia de la valuación impositiva de todos estos bienes, cualquiera que sea el valor asignado a los fines de la transferencia: impositivamente su valor no varía. Además se considera incluido el método de valuación. Krause Murguiondo<sup>6</sup> entiende que, “Aunque la ley no menciona más que a los bienes de uso, de cambio e inmateriales, entendemos que cualquier otro bien que no encuadre en esta enumeración deberá respetar en la empresa sucesora los valores o las valuaciones impositivas preexistentes de la empresa antecesora. Ello hace a la economía de los beneficios impositivos otorgados en los casos de reorganizaciones y no vemos razón para apartarse de este criterio”.

El porque comenzó en la antigua Ley de Réditos N°18.527, a los efectos de que los contribuyentes no pudieran computar mayores montos por amortizaciones que los que tomaba la antecesora, Parte de esto, la neutralidad fiscal buscada por la norma de rito, donde no puede registrarse pérdidas o ganancias producto del proceso reorganizativo.

En este caso vamos a tratar de vislumbrar el tema mediante un ejercicio contable:

- \* La Sociedad “X” absorbe por fusión a la sociedad “Y”, la que se disuelve sin liquidarse.
- \* Entre los Bienes de la Sociedad “Y” existen Bienes de Uso con el siguiente detalle (aplicando el método de la adquisición):

Rubro	Costo Contable	Costo Impositivo	Valor de Mercado
Bienes de Uso	\$10.000	\$5.000	\$30.000

#### Soluciones:

- La Sociedad “X” incorporará contablemente los Bienes de Uso al valor de Mercado, por \$30.000.
- Impositivamente la sociedad “X” seguirá amortizando los bienes transferidos con base en el valor de costo impositivo, o sea, \$5.000 por el resto de la vida útil del bien.

### **5) Sistemas de Amortización de Bienes de Uso e Inmateriales (art. 78 inc. 8 de la ley):**

Conexo al punto anterior aparece no sólo el beneficio sino también la obligación de mantener los sistemas de amortización de Bienes de Uso e Inmateriales (obviamente, se recuerda que los bienes de cambio no son amortizables).

---

<sup>6</sup> Krause Murguiondo, Gustavo A., Régimen Impositivo de las Reorganizaciones Empresariales, 1ra. Ed., Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005, página 262.

Ahora bien, ocurre un caso particular cuando antecesora y continuadora presentan distintos sistemas de amortización. Aquí siguiendo lo estipulado en el art. 78, se debería optar por alguno de ellos en el primer ejercicio fiscal posterior a la reorganización. Entiende Kraus Murgiondo<sup>7</sup> en este punto, que igualmente se debería dar previa comunicación a la AFIP, conforme lo requiere el art. 106 del decreto reglamentario de la ley que más adelante analizaremos.

Es lógico pensar que si se tratasen de ejercicios irregulares los que sobrevengan a la fecha de Reorganización, la amortización que se realice en dichos ejercicios deberá ser proporcional a su duración.

#### **6) Métodos de Imputación de utilidades y gastos al año fiscal (art. 78 inc. 9 de la ley):**

Es obligatoria la transferencia de estos métodos de imputación. Ahora de existir un diferente método de imputación, se podrá optar por uno de ellos en el primer ejercicio fiscal posterior a la reorganización, como lo establece el art. 78 anteúltimo párrafo.

En la ley existen dos opciones para casos específicos:

- ? **El Devengado-Exigible:** el art. 18 inc. a) de la ley del Impuesto a las Ganancias, en su tercer párrafo, ofrece la opción de imputar las ganancias en el momento en que se produce su exigibilidad, siempre que las ganancias se originen en la venta de mercaderías realizadas con plazos de financiación superiores a 10 meses. Esta opción, será obligatoria mantenerla por 5(cinco) años, y debiendo exteriorizar esta opción. El criterio de imputación autorizado, podrá también aplicarse en otros casos previstos por la ley o el Decreto Reglamentario. Es así que el Decreto Reglamentario en su art. 23, autoriza a aplicar este criterio en dos supuestos más: a) Cuando se trate de ventas de otros bienes no incluidos en el art. 18 de la ley, y siempre que las cuotas de pago convenidas se hagan exigibles en más de un período fiscal; b) En la Construcción de Obra Pública cuyo plazo de ejecución abarque más de un período fiscal y en las que el pago del servicio de construcción se inicie después de finalizadas las obras, en cuotas que se hagan exigibles en más de cinco períodos anuales.
- ? **Empresas de Construcción:** el art. 74 de la ley del Impuesto a las Ganancias establece métodos de imputación al año fiscal, a razón de considerar particulares las características de las actividades desarrolladas por estas empresas. Por ende si bien no se encuentran incluidas en los casos establecidos por el art. 18, apareció este art. adaptando este caso a los lineamientos del devengado exigible.

#### **7) Los saldos de Franquicias impositivas pendientes de utilización a que hubieran tenido derecho la o las empresas antecesoras, en virtud del acogimiento a regímenes de promoción (art. 78 inc. 5 de la ley); y Los saldos de franquicias impositivas o deducciones especiales no utilizadas en virtud de limitaciones al monto computable en cada período fiscal y que fueran trasladables a períodos futuros (art. 78 inc. 3 de la ley):**

Con respecto al inc. 3 la ley parecería referirse a aquellas franquicias y/o deducciones que la misma ley del Impuesto a las Ganancias establece, aunque pareciera que la hace extensible a otros tributos.

En referencia al inc. 5, deben tratarse de Regímenes Especiales de Promoción, en tanto la continuadora mantenga las condiciones que dieron origen al otorgamiento del beneficio. Claramente, en estos casos deberá existir un pronunciamiento al respecto, realizado por el órgano de aplicación del régimen promocional. Con respecto a este tema el Dr. Krause

---

<sup>7</sup> Krause Murgiondo, Gustavo A., Régimen Impositivo de las Reorganizaciones Empresariales, 1ra. Ed., Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005, página 261.

Murguiondo<sup>8</sup> opina “Por nuestra parte, no advertimos razón para diferenciar el tratamiento de estas franquicias en relación con las derivadas de regímenes generales o regionales de promoción. Aunque el texto de la ley así lo expresa, lo natural sería que todas ellas tengan el mismo tratamiento”. Refuerza esta idea volcada por el Dr. Krause Murguiondo, como bien comentamos al comenzar el análisis sobre los derechos y obligaciones que se trasladan, que la ley ha realizado una mera enunciación de algunos de los beneficios trasladables; por ende y siguiendo este orden de ideas, podría considerarse que el inc. 5 sólo trató a los “regímenes especiales de promoción” como una mera enunciación de los beneficios a trasladar, pudiendo obviar otro también válido, como son los “regímenes generales o regionales de promoción”.

#### **8) Sistemas de Imputación de las Previsiones cuya deducción autoriza la ley (art 78 inc. 11 de la ley):**

Pese a la diferencia jurídica entre antecesoras y continuadoras, es una consecuencia lógica que produzca la continuidad de los sistemas de imputación de Previsiones. Se sigue el mismo criterio que el vertido anteriormente, donde de existir alguna diferenciación entre el sistema de la antecesora y el de la continuadora, deberá realizarse la opción en el primer ejercicio fiscal posterior a la reorganización.

El caso práctico aquí referido, es el de las provisiones por deudores incobrables. En este caso, el art 87 inc. b) admite que se deduzcan “...castigos y provisiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo”. Como bien señala Aurelio Cid<sup>9</sup> “...esta es la única previsión que autoriza a constituir la ley vigente”.

El art. 133 del decreto reglamentario otorga la opción al contribuyente entre “...su afectación a la cuenta de ganancias y pérdidas o a un fondo de previsión constituido para hacer frente a contingencias de esa naturaleza”. Si se opta por la constitución de previsión, los arts. 134 y 135 del Decreto Reglamentario establecen la forma de cálculo de la misma.

#### **9) Los reintegros al balance impositivo como consecuencia de la venta de bienes o disminución de existencias, cuando se ha hecho uso de franquicias o se ha practicado el revalúo impositivo de bienes por las entidades antecesoras, en los casos en que así lo prevean las respectivas leyes (art 78 inc. 7 de la ley):**

Fundamentalmente unido al hecho de que una reorganización produce una continuidad económica de las empresas reorganizadas, es que se haya previsto este cómputo de reintegros. Un ejemplo es el que otorgó determinados beneficios para favorecer la retención de vientos.

Hoy en día este inciso se encuentra fuera de utilización práctica.

#### **10) El cómputo de los términos a que se refiere el art 67 cuando de ello depende el tratamiento fiscal (art 78 inc 10):**

El legislador hace referencia clara a la opción de venta y reemplazo, estipulado en el ya referido art. 67 de la ley del Impuesto a las Ganancias. Este art. hace referencia a 2 plazos: en primer lugar, al de la antigüedad que debe tener el bien inmueble afectado a la explotación como bien de uso, en ese destino, al momento de la enajenación y, en segundo término, al plazo dentro del cual deben realizarse las operaciones de venta y reemplazo, para poder afectar la ganancia obtenida por la venta al costo de adquisición del bien que se reemplaza.

Como vemos es una norma aclaratoria de la opción dispuesta por el art. 67, indicando que no se “cortan” los plazos señalados anteriormente por ocurrir un proceso reorganizativo,

---

<sup>8</sup> Krause Murguiondo, Gustavo A., Régimen Impositivo de las Reorganizaciones Empresariales, 1ra. Ed., Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005, página 258.

<sup>9</sup> Aurelio, Cid, Reorganización de Empresas en la Legislación Tributaria, 1ra. Ed., La Ley, Buenos Aires, 2010, página 129.



manteniendo el espíritu vertido por el legislador, al considerar la continuidad económica de las empresas reorganizadas.

**Aprobación Previa de la Reorganización por parte de la AFIP-DGI:**

La aprobación previa por parte de la AFIP-DGI a que se produzca el traslado de derechos y obligaciones ocurre cuando la reorganización es “parcial”. Así lo indica el 5to párrafo del art. 77 de la ley del Impuesto a las Ganancias: “Cuando por el tipo de Reorganización no se produzca la transferencia total de la o las empresas reorganizadas, excepto en el caso de escisión, el traslado de los derechos y obligaciones fiscales quedará supeditado a la aprobación previa de la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA”. En este caso ingresarían el inc. c) y el inc. a) del art. 77, sólo este último en el caso de fusiones de empresas no regidas por la ley de sociedades, ya que el art. 82 de la Ley de Sociedades Comerciales establece la obligatoriedad de que las fusiones de sociedades comerciales se produzca la transferencia del patrimonio en forma global.

Además de los casos antes señalados, esta autorización deberá solicitarse cuando la o las empresas continuadoras decidan utilizar criterios o métodos de amortización de bienes de uso e inmateriales, métodos de imputación de utilidades y gastos al año fiscal o sistemas de imputación de las provisiones cuya deducción autoriza la ley del impuesto a las ganancias, distintos a los de la o las empresas antecesoras. Así lo establece el último párrafo del art. 78 y se encuentra reglamentado en la RG 2513/08 art. 1 inc. b).

Surge del texto normativo que el traslado de los derechos y obligaciones estará supeditado a la aprobación previa por parte de la AFIP-DGI. Pero además siendo un requisito legal, su incumplimiento podría desembocar en que se consideren las operaciones como gravadas. Este es el criterio del Dr. Rubén Asorey<sup>10</sup>: “...la autorización previa es necesaria tanto para el traslado de los derechos y las obligaciones fiscales como para estimar que la operación no está alcanzada en sus resultados por el impuesto a las ganancias”. Como indica Krause Murguiondo<sup>11</sup> “...si bien la ley menciona el requisito de autorización, sólo para el traslado de los atributos fiscales, uno de esos atributos es según el inc. c) del art. 78, la valuación impositiva de los bienes. La traslación de este atributo es indudable señal de la desgravación de la operación, por lo que la aprobación o desaprobación de la DGI incidirá indudablemente tanto en considerar o no desgravada la operación como en la aceptación o el rechazo del traslado de los atributos fiscales mencionados en el art. 78 de la ley”.

Por ello es de suma importancia saber diferenciar que casos requieren aceptación previa de aquellos que no, y advertir previamente de existir diferencias en métodos de imputación u otros, a modo de considerar que se requerirá esta “aceptación” por parte del organismo recaudador.

Es bueno destacar que hasta la sanción de la RG 2513/08 (AFIP) no existía un plazo para que el organismo recaudador se expidiera en cuanto al pedido de aprobación previa. Con la publicación de esta Resolución General, se soluciona un pedido que la doctrina generalizada había realizado; el art. 11 establece que “La autorización –o, en su caso denegatoria- prevista en el quinto párrafo del Artículo 77 –transferencia parcial- o último párrafo del Artículo 78 –utilización de criterios o métodos distintos a los de la o las empresas antecesoras- ambos de la ley del gravamen, será resuelta dentro de los TREINTA (30) días corridos contados desde la fecha de presentación indicada en el artículo anterior, mediante comunicación que se notificará por alguno de los

---

<sup>10</sup> Asorey, Rubén O., Reorganizaciones Empresariales Libres de Impuestos, 3ra. Ed., La Ley, Buenos Aires, 1999, página 40.

<sup>11</sup> Krause Murguiondo, Gustavo A., Régimen Impositivo de las Reorganizaciones Empresariales, 1ra. Ed., Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005, página 173.

procedimientos establecidos por el art. 100 de la Ley N°11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

No ha ocurrido así con la resolución del resto de las reorganizaciones, ya que el art. 8) establece sola la “...conformidad respecto ala comunicación...” y no a la reorganización en si.

### *Concepto de Transferencia Parcial de la o las empresas Reorganizadas*

Ni en la ley ni en el reglamento se enuncia alguna definición, que indique en forma clara, el concepto de transferencia total o parcial. Es así que el Krause Murguiondo<sup>12</sup> entiende que “...existe transferencia total cuando se transmite la totalidad de un fondo de comercio, explotación o empresa, de modo que si una sociedad o un individuo poseen varios fondos de comercio o empresas, la transferencia de cada uno de ellos es total y no debe requerir de la autorización previa de la DGI”. Es así que no considera razonable, que no se requiera aprobación previa, sólo si se transfieren los bienes de la totalidad de la empresa poseedora, y que si se transfiere la “totalidad de un fondo de comercio, empresa o explotación”, se requiera la aceptación previa de la AFIP-DGI.

Podemos enunciar aquí que el criterio de la AFIP-DGI es contrario a esta opinión del Dr. Krause Murguiondo. Es así que en variados dictámenes la AFIP-DGI ha entendido que se está frente a una “transferencia parcial” si se lo que se transfiere es sólo una explotación, empresa o fondo de comercio y no la totalidad del patrimonio de la antecesora (obviamente siempre que no se trate de una escisión). En este sentido fueron emitidos los dictámenes 45/1979 (DATyJ), 11/1988 (DAT), 31/2003 (DI ASLE) y 64/2008 (DAT). En este último el contribuyente presenta consulta vinculante en los términos de la RG 1.948, mediante la cual consulta sobre la viabilidad de la transferencia de bienes vinculados a la actividad de molienda húmeda que se pretende llevar a cabo en el marco del inc. c) del art. 77 de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Además la consultante desea informarse sobre los alcances “...de las disposiciones contenidas en el quinto párrafo del art. 77 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, referido a la aprobación previa por parte de la AFIP”. Nos centraremos en la contestación con respecto a este último tema, donde la asesoría expone “... teniendo en consideración que tal como lo expresara la consultante en la reorganización planteada no se llevará a cabo la transferencia total de la empresa reorganizada, pues sólo se transfiere el fondo de comercio destinado a la actividad de molienda húmeda del maíz, se entiende que para realizar el pasaje de los derechos y obligaciones fiscales a la firma cesionaria se debería contar con la aprobación previa de esta Dirección General, lo cual deberá solicitarse...”.

Como conclusión podemos enfatizar que siendo un incumplimiento a unos de los requisitos reorganizativos, la falta de solicitud de aceptación previa, convendría encaminar los casos enunciados con la necesidad de Aceptación Previa.

### *Aclaraciones con respecto a aquellas Reorganizaciones que no necesitan aprobación previa:*

Es bueno aclarar que en aquellos casos en los que no es necesaria la aprobación previa por parte de la AFIP-DGI, la transferencia de los atributos fiscales se realiza sin necesidad de aprobación alguna por parte del organismo recaudador. Podemos señalar el Dictamen N°39/2001 (DAT) como claro ejemplo: las actuaciones se habían generado producto de que el contribuyente realizara una compensación de un saldo a favor del impuesto a las ganancias (generado en cabeza de una sociedad absorbida) con el impuesto al valor agregado adeudado por la propia responsable. En este caso la dependencia actuante a efectos de fundamentar el rechazo alegó que “...la fusión se encuentra en trámite y, por lo tanto, sujeta a aprobación de

---

<sup>12</sup> Krause Murguiondo, Gustavo A., Régimen Impositivo de las Reorganizaciones Empresariales, 1ra. Ed., Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005, página 175.

esta AFIP-DGI”. En primer término la asesoría entiende que NO se trata de un caso de aceptación previa, por tratarse de una fusión por absorción con transferencia total del patrimonio. Luego concluye con gran claridad que “...mientras no corresponda cuestionar el crédito fiscal de la antecesora en base a su legitimidad, la rubrada podrá utilizar el mismo a efectos de su compensación (de acuerdo a las normas tributarias vigentes en la materia) con los tributos a su cargo, sin que se requiera la autorización previa de este Organismo del acto reorganizativo comunicado”.

### **Proporción en el traslado de los derechos y obligaciones:**

El art. 106 del Decreto Reglamentario 1344/98, establece que “El traslado de derechos y obligaciones a la entidades continuadoras a que se refiere el art. 78 de la ley, se ajustará a las normas siguientes:

- a) En los casos previstos especialmente en el artículo antes mencionado, las empresas continuadoras gozarán de los atributos impositivos, que, de acuerdo con la ley y este reglamento, poseían las empresas reorganizadas, en proporción al patrimonio transferido”.
- c) “En el caso de escisión o división de empresas, los derechos y obligaciones impositivos se trasladarán en función de los valores de los bienes transferidos”.

El inc. b) se refiere al ajuste por inflación, que debido a la normativa reinante, no tomaremos en nuestro análisis.

El principio general que reina, es que los atributos fiscales se transfieren en proporción al patrimonio transferido, pero se agrega que en los casos de división de empresas los atributos se transfieren en proporción a los valores de los bienes transferidos. Según Krause Murguiondo<sup>13</sup>, este debe ser el principio a prevalecer, “...ello significa que si en una división o escisión empresaria se transfieren también pasivos, la transferencia de los atributos fiscales debe realizarse en proporción al patrimonio (activo menos pasivo) transferido. Pero hay una excepción y es el caso en que los atributos fiscales estén relacionados específicamente con determinado tipo de bienes, donde la transferencia de dichos atributos será para la empresa continuadora que hubiere recibido esos bienes”.

### **Requisitos Legales y Reglamentarios para las Reorganizaciones, y en especial para las Escisiones**

Como se verá, las condiciones que fija la legislación impositiva son muy rigurosas, dejando muchas veces además, a variadas interpretaciones. Son pocos los 2 artículos de la Ley del Impuesto a las Ganancias y los 5 del Decreto Reglamentario, para legislar un tema tan espinoso y arduo. Es por eso la vasta redacción de Dictámenes y Fallos que se vuelcan a los más variados matices de este proceso.

Es así que muchas veces suele recomendarse realizar una consulta a la AFIP, para asegurarse que la misma encuadra en los beneficios fiscales. Obviamente, por la importancia del proceso, se recomienda realizar en aquellos casos poco clarificados y con anterioridad a realizar la reorganización, una Consulta Vinculante (RG 1.948 AFIP), ya que la misma tiene un plazo de

---

<sup>13</sup> Krause Murguiondo, Gustavo A., Régimen Impositivo de las Reorganizaciones Empresariales, 1ra. Ed., Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005, página 249.

expedición (el plazo general es de 90 días corridos desde la fecha de notificación al contribuyente de la admisibilidad formal de la consulta vinculante)

A continuación, procederemos a analizar una variada serie de requisitos legales que las reorganizaciones deberán cumplir, algunos generales para todos los tipos y otros particulares.

### **1) Notificación a la AFIP-DGI:**

Este requisito debe de ser cumplido por cualquier tipo de reorganización que pretenda la aplicación de las normas de los arts. 77 o 78 de la ley del impuesto a las ganancias, claro que si se trata de un caso de aprobación previa, como ya lo hemos analizado, este subsume a la mera “notificación”.

El art. 77 en su párrafo 3ro. versa “La Reorganización deberá ser comunicada a la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA en los plazos y condiciones que la misma establezca”. Asimismo, el Decreto Reglamentario en su art 105 , apartado IV) dispone de similar manera indicando “que la reorganización se comunique a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS y se cumplan los requisitos necesarios dentro del plazo que ésta determine”.

Como bien vinimos desarrollando, y en principio, esta comunicación sería al solo efecto “informativo”. Si la AFIP-DGI entiende a posteriori que la reorganización tiene algún aspecto objetable, deberá iniciar los procedimientos de determinación tributaria que entienda procedentes.

La R.G. 2.513/08, reglamenta el proceso de reorganización. Esta “nueva” Resolución General vino a reemplazar a la histórica R.G. 2245/80 y a la transitoria (y nunca puesta en aplicación) R.G. 2468/08. En su art. 1ro estructura 2 tipos de notificaciones, el *inc. a*), que se trata de aquellas reorganizaciones que “comunican” al organismo que se ha producido el proceso reorganizativo en los términos del art. 77 de la ley y apartado IV del art. 105 del Decreto Reglamentario; y el *inc. b*): se trata de una solicitud de “aceptación previa”. A continuación pasaremos a analizar en detalle estos puntos.

#### **Plazo para la comunicación de la Reorganización inc. a)**

El art. 2do. de esta Resolución General establece que “...cada una de las entidades continuadoras deberá:

- a) Efectuar el envío de la información a que se refiere el Artículo 3º, mediante transferencia electrónica de datos vía “Internet”, con clave fiscal...
- b) Obtener la confirmación de la presentación, y
- c) Realizar la presentación de la nota y de la totalidad de los datos y elementos a que hace referencia el Artículo 5to”.

En cuanto a los plazos el art. 4to los define, en función a lo dispuesto en el Decreto Reglamentario de la ley del Impuesto a las Ganancias, estableciendo que “Las obligaciones dispuestas en los incisos a) y b) del Artículo 2do. deberán cumplirse dentro de los CIENTO OCHENTA (180) días corridos contados a partir de la fecha de reorganización”. A esto suma un primer plazo especial en caso de que la presentación fuese “rechazada” por el sistema hasta el quinto día corrido inmediato posterior a la finalización del plazo.

Carrera de Postgrado de Especialización en Tributación – Trabajo Final  
“Separaciones de Intereses Societarios y las Reorganización Fiscales”

Ahora, en cuanto al inc. c), y siempre que en el proceso anterior no mediare inconsistencias en los procesos de control formal, el responsable deberá cumplirlo “...dentro de los SESENTA (60) días corridos contados desde el día inmediato siguiente a aquel en que este Organismo ponga a disposición el resultado de dichos controles...”.

Ahora si en dicha fecha no se contare con la totalidad de los elementos que la AFIP-DGI requiere, existe la posibilidad de la “Ampliación de Plazos”, establecida en el art. 6to.

- Ampliación de plazos por falta de documentación: en el art. 6to se establece un plazo adicional a la fecha de vencimiento del plazo anteriormente analizado, si el contribuyente no cuenta con la totalidad de los elementos que la R.G. establece. Debe en principio aportar “todos los que disponga” y solicitar en el mismo momento ampliación de plazos para aportar los restantes, expresando con carácter de declaración jurada los hechos o fundamentos que le impidan aportarlos. Dicha ampliación deberá solicitarse en el sistema Web “Reorganización de Sociedades”, opción “Solicitar Prórroga”. Este tipo de ampliación en ningún caso podrá superar los 2 (dos) años de la fecha de Reorganización.
- Ampliaciones de plazo mayores a 2 años: sólo podrán ser solicitadas cuando la imposibilidad de cumplimiento “...obedezca a encontrarse pendiente la emisión de autorizaciones o conformidades de organismos o entes reguladores o de control (Comisión Nacional de Valores, Secretaría de Comunicaciones, Tribunal de Defensa de la Competencia, etc-, cuya presentación resulte necesaria a efectos de que la Inspección General de Justicia...” o el ente que corresponda “...inscriba la reorganización”. Esta solicitud deberá realizarse por Multinota conteniendo una serie de datos y documentación:

“a) Indicación del dato o elemento pendiente de aporte a los fines del cumplimiento.

b) Identificación del Organismo competente ante el cual se efectuó la solicitud y constancia de inicio del trámite necesario para obtener la autorización o conformidad.

c) Exposición de los hechos o fundamentos que justifican la demora en el otorgamiento de la autorización por parte de dicho organismo.

d) Detalle de las acciones de Impulso del trámite realizadas por el solicitante, incluyendo el agotamiento de las vías recursivas en sede administrativa y el inicio de las acciones judiciales pertinentes, cuando correspondiere”.

Como se ve, la posibilidad de una prórroga especial por un período superior a los 2 años de la fecha de reorganización existe. Ahora bien la pregunta a realizar sería ¿Qué ocurriría si la documental o las explicaciones solicitadas no fueran “suficientes” para el juez administrativo? ¿Cuáles serían “retrasos” admisibles y cuáles no, en la entrega de la documentación?. Seguramente será un punto que llevará a generar controversias por la discrecionalidad que pueda tener cada juez administrativo.

**Plazo para la comunicación de la Reorganización inc. b)**

En principio es muy similar a lo dispuesto por el inc. a), ya que también requiere:

- a) Efectuar el envío del aplicativo correspondiente con clave fiscal
- b) Obtener la confirmación de la presentación, y
- c) Realizar la presentación de la nota a que hace referencia el art. 10.

La diferencia es que el art. 10 establece un plazo de “...QUINCE (15) días corridos de la fecha en que se efectúe el envío de la información...” para que las empresas continuadoras presenten una Multinota en la que describen según corresponda:

- ? Los sistemas de amortización utilizados por antecesoras y continuadoras
- ? Los métodos de Imputación de Utilidades y Gastos seguidos por ambas.
- ? Los sistemas de imputación de las previsiones cuya deducción admite la ley, utilizados por ambas.
- ? Los motivos y fundamentos que dan origen a la presentación, de tratarse de transferencias parciales previstas en el quinto párrafo del Artículo 77 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

### **Conclusiones sobre la Comunicación al Organismo ¿Condición formal o sustancial?:**

Obviamente, la falta de comunicación en el caso de Aceptación Previa llevará a la consecuente imposibilidad de usufructuar los derechos y obligaciones producto de la reorganización, según el caso de que se trate.

La falta de comunicación cabal o en término se encuentra reglamentada en el art. 7mo para los casos generales de Reorganización. Allí se establece que vencido el plazo o sus ampliaciones, se considerará incumplida la “obligación de comunicación” establecida en el art. 77 tercer párrafo de la Ley y art. 105 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Agrega que dentro de los 30 días corridos inmediatos siguientes, el Organismo emitirá una constancia de dicha situación, siendo la consecuencia que “... la reorganización no producirá los efectos impositivos previstos en el Artículo 77 de la ley del gravamen y los contribuyentes y/o responsables deberán rectificar las declaraciones juradas presentadas y –en su caso- ingresar el impuesto correspondiente, dentro de los NOVENTA (90) días corridos inmediatos siguientes al de recibida la notificación”.

Por ende la R.G. 2513/08 establece claramente una condición resolutoria y sustancial frente al incumplimiento de la comunicación total o parcial, opinión que mantienen los Dres. Raimondi y Atchabahian, entre otros, al interpretar que la referida comunicación no es un mero requisito formal, sino sustancial, cuyo fin es el otorgar conocimiento oportuno de la reorganización al fisco para poder ejercer sus facultades de verificación e inspección”.

La interpretación de los Dres. Aurelio Cid, Asorey, Sanz de Urquiza, Simesen de Bielke y Malvestiti entre otros, es contraria a la ya expresada, pronunciándose sobre el carácter formal del requisito y entendiendo que la falta de comunicación no es condición resolutoria. Así Asorey<sup>14</sup> interpreta que: “... las normas establecen claramente la condición resolutoria para el cambio o abandono de actividad, pero no para la comunicación al Fisco. Por ello, al no mencionar la ley como condición resolutoria la falta de información dentro de los 180 días, no puede interpretarse que su omisión hace decaer los derechos de la reorganización, tratándose de una **mera infracción formal**” (lo resaltado es propio).

#### Antecedentes Administrativos

Dictamen 48/84: el contribuyente no solicita autorización previa ni remite comunicación alguna, ni la documentación que tenía disponible, y se procede a hacer decaer los beneficios derivados de la Reorganización.

Dictamen 127/92 (DAT): se sostuvo que “... en relación al incumplimiento del plazo de 180 días previstos por la Resolución General 2245 para realizar la comunicación de la

---

<sup>14</sup> Asorey, Rubén O., Fusión Societaria e Impositiva, 1ra. Ed., La Ley, Buenos Aires, 2004, página 103.

reorganización a este organismo, cabe aclarar que cada caso específico implica un análisis de las distintas particularidades que conforman el proceso de reorganización”.

☞ Antecedentes Jurisdiccionales:

Causa “Citrex S.A. s/recurso de apelación Sellos”, 30/04/93 y “FIAT Diesel S.A. Argentina s/recurso de apelación” 29/12/94: se resuelve que el plazo de 180 días a los efectos de comunicar a la Dirección General Impositiva debe empezar a contarse a partir de la fecha pactada por las partes como fecha efectiva de la reorganización en la cual la o las continuadoras hayan puesto en marcha la reorganización.

Causa “Daly y Cía S.A. s/recurso de apelación, sellos”. 11/04/95: la falta de comunicación fuera del plazo de los 180 días, que además es incompleta, constituye causa suficiente para hacer improcedente la exención pero no es una conducta antijurídica para que proceda la aplicación de sanciones pues permite poner en movimiento al control fiscal.

Causa 18.339 “Rey, Luis Alberto s/Ley 23.771”, juzgado N°2 en lo Penal Económico, 22/10/94: Es una causa penal donde se rechazó la pretensión fiscal de considerar que una reorganización llevada a cabo en los términos del art. 77 de la Ley del Impuesto a las Ganancias constituía un accionar doloso frente a los artículos 1° y 2° de la ley 23.771. El magistrado consideró que no correspondía en esta instancia el encuadramiento de la reorganización dentro del régimen de ganancias pues, aún en el supuesto de ser ese encuadramiento rechazado, el Fisco no resultó en modo alguno impedido de verificar mediante el procedimiento administrativo normal el cumplimiento de los requisitos de la reorganización, atento a que ella había sido comunicada en su debida forma y tiempo en los términos de la RG 2245.

Causa “Santa Ana S.C.A. s/apelación” de la Sala IV de la Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo; y Causas del Tribunal Fiscal “Dorniac, Marcelo Eduardo” 26/11/96, “Corporación Ganadera S.A. y Corga S.A. s/apelación” Sala C, 08/04/99: en estos casos se ha expresado que no parecen ajustados a derecho la privación de los beneficios fiscales al sujeto que cumplió con la resolución, aunque extemporáneamente”.

Causa del Tribunal Fiscal “Commercial Unión Cia. Arg. de Seguros”, Sala D 19/06/93: se puso en evidencia que el Organismo había tomado conocimiento de la Reorganización a través de otros medios, y aunque se incumplió en su totalidad la comunicación de la Resolución General N° 2245, se aceptó fiscalmente la reorganización. Como expresa Asorey<sup>15</sup> “Se privilegió la naturaleza formal del requerimiento y, en razón del principio de jerarquía de fuentes y del criterio finalista de la interpretación de este requisito, se rechazó la pretensión fiscal pues el incumplimiento a través de su demora originó un perjuicio sustancial”.

Como conclusión a este extenso análisis, podemos decir que siendo controvertida las posturas de la doctrina y más en relación a la postura del Organismo reforzada en la emisión de la R.G. 2513/08 (AFIP), conviene claramente realizar las presentaciones de Reorganización en tiempo y forma, aunque si ello fuere imposibilitado, por lo menos realizar la comunicación parcial, ya que dará mayor fuerza al caso frente a un posible rechazo del Organismo.

## 2) Aprobación Previa:

Ya hemos desarrollado este tema anteriormente, debido a su relación con respecto a los “Derechos y Obligaciones Impositivas que se trasladan”. Por lo que referimos a ese punto de análisis.

---

<sup>15</sup> Asorey, Rubén O., Fusión Societaria e Impositiva, 1ra. Ed., La Ley, Buenos Aires, 2004, página 106.

### 3) Requisito de Publicidad y de Inscripción, previstos en la Ley 19.550:

Si bien las leyes impositivas y de sociedades comerciales tienen, obviamente, objetivos distintos, una reorganización no sólo debe dar cumplimiento a los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a las Ganancias sino que también lo debe hacer, con respecto a lo establecido en los artículos 82 al 88 de la Ley 19.550, esto si se tratare de sociedades sujetas al contralor de la I.G.J. u otra autoridad competente provincial, según lo establece el penúltimo párrafo del artículo 105 del Decreto Reglamentario “Para que la Reorganización de que trata este artículo tenga los efectos impositivos previstos, deberán cumplimentarse los requisitos de publicidad e inscripción establecidos en la Ley N° 19.550 de sociedades comerciales y sus modificatorias”.

El incumplimiento de algunas de esas condiciones, daría lugar a la denegatoria de la Inscripción Registral, como ocurrió en el caso “Conarco Alambres y Soldaduras S.A.” (Cámara Nacional en lo Comercial, Sala E, Sentencia del 29/10/82). En este caso, la IGJ deniega la inscripción registral solicitada por la escidente, por no cumplir con los recaudos del art. 88 de la Ley de Sociedades Comerciales. El organismo recaudador desestima la reorganización a los fines impositivos por no haber dado cumplimiento a los dispuesto en el penúltimo párrafo del art. 105 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias, enunciado ut supra. Como se observa, el Organismo Recaudador no fundó su denegatoria en cuestiones impositivas, o de fondo, sino tan sólo argumenta que el contribuyente no ha cumplido con el requisito establecido en el Decreto Reglamentario.

Con respecto a este punto el Dr. Cid, Aurelio<sup>16</sup> expresa una “queja”, ya que el requisito establecido por el Decreto Reglamentario, enuncia, “... es de la autoría del reglamentador, ya que no está establecido en la ley”. Por ende lo tilda de ilegal, ya el reglamentador ha incorporado un requisito que el legislador no ha expresado en ningún momento, por lo cual ha sobrepasado sus funciones.

¿Que ocurriría si a la fecha de vencimiento para la presentación de la documentación, establecida en la RG 2513/08 (AFIP), faltase la Inscripción Registral?: Recomendamos presentar la documental que se posea, en general se contará con una nota sellada de la presentación de la documentación ante el Organismo de Contralor. Posteriormente, se deberá solicitar vía web la ampliación de plazos según lo dispuesto en el art. 6to primer y segundo párrafo, de la mencionada R.G. Si transcurrieren 2 años desde la fecha de la Reorganización y aún no se contare con la Resolución aprobatoria, ya sea por falta de Resolución del Organismo de Contralor o por encontrarse en litigio, se recomienda presentar prueba de todas aquellas medidas y acciones realizadas en pos de obtener dicho requisito, ya sea por solicitudes de pronto despacho o Recursos a resolverse. Si bien en principio la ampliación excepcional de plazos parece encontrarse restringida a casos en que se “...encontrare pendiente la emisión de autorizaciones o conformidades de organismos o entes reguladores o de control (Comisión Nacional de Valores, Secretaría de Comunicaciones...”, consideramos oportuno realizarlo en los casos que planteamos, a los efectos de que el Organismo Recaudador tome conocimiento de que se está realizando acciones de impulso y que la tardanza no se relaciona con un accionar o por negligencia del contribuyente.

En relación a lo anteriormente enunciado, podemos citar el Dictamen 46/93 (DAL), que hace referencia a la falta de “Publicidad” donde se concluye que “... la falta de publicidad en el medio establecido por la ley por causas no imputables a los contribuyentes del asunto, habiendo cumplimentado todos los demás requisitos exigidos por las leyes y reglamentos respectivos a la “reorganización”, no provoca el decaimiento de los beneficios previstos por el artículo 77 de la Ley del Impuesto a las Ganancias”.

---

<sup>16</sup> Aurelio, Cid, Reorganización de Empresas en la Legislación Tributaria, 1ra. Ed., La Ley, Buenos Aires, 2010, página 61.



#### **4) Mantenimiento de la Participación al momento y posterior a la Reorganización:**

El art. 77 8vo. Párrafo de la Ley del Impuesto a las Ganancias, establece como requisito que “...el o los titulares de la o las empresas antecesoras deberán mantener durante un lapso no inferior a dos (2) años contados desde la fecha de reorganización, un importe de participación no menor al que debían poseer a esa fecha en el capital de la o las empresas continuadoras, de acuerdo a lo que, para cada caso, establezca el reglamento”. Ahora si se tratare de empresas que coticen sus acciones en bolsa el 9vo párrafo indica que tienen obligación de “...mantener esa cotización” por igual plazo que el antes indicado.

Interpreta Krause Murguiondo<sup>17</sup> que es el Decreto Reglamentario a quien “se ha delegado... la determinación del monto o porcentaje de participación pertinente”. Es así que analizaremos pormenorizadamente el Decreto Reglamentario en su art 105, individualizado por tipo de Reorganización.

##### **a) Fusión de Empresas:**

a1) Fusión Constitución o Amalgama: el art. 105 inc. a) enuncia “...cuando DOS (2) o más sociedades se disuelven, sin liquidarse, para constituir una nueva...” “...siempre que por lo menos, el OCHENTA POR CIENTO (80%) del capital de la nueva entidad al momento de la fusión corresponda a los titulares de las antecesoras...”. Por ende permite que se integren a esta nueva sociedad, un 20% de terceros no titulares de participación en la antecesora. Ahora el interrogante que surge es si, ese 80% debe llegarse por el conjunto de los titulares solamente o si además se requiere que llegue cada uno de los socios en dicho porcentaje. Krause Murguiondo<sup>18</sup> opina que “...el porcentaje del capital exigido debe ser tomando en cuenta cualquiera de esas dos posibilidades. Ello es así por cuanto el requisito de que sea exclusivamente el mantenimiento del porcentaje del capital individual de cada titular es adicional, más restrictivo, que no está previsto en la norma reglamentaria”.

a2) Fusión por Absorción: “cuando una ya existente incorpora a otra u otras que, sin liquidarse, son disueltas...”, “...el valor de la participación correspondiente a los titulares de la o las sociedades incorporadas en el capital de la incorporante será aquel que represente por lo menos el OCHENTA POR CIENTO (80%) del capital de la o las incorporadas”. En este caso, la participación se mide en función de un porcentaje del capital de las sociedades incorporadas y no de la incorporante, permitiendo que se retenga fuera de la participación en el capital de la absorbente hasta un 20% del capital de la incorporada. Krause Murguiondo entiende que debe aplicarse el mismo criterio con respecto al porcentaje individual que se expresó para el caso de Fusión Constitución.

##### **b) Escisión o división de empresas:**

b1) En el caso de una sociedad cuando destina parte de su patrimonio a una sociedad existente o participa con ella en la creación de una nueva sociedad el valor de la participación correspondiente a los titulares de la sociedad escindida o dividida en el capital de la sociedad existente o en el del que se forme al integrar con ella una nueva sociedad, no sea inferior a aquel que represente por lo menos el OCHENTA POR CIENTO (80%) del patrimonio destinado a tal fin. No es necesario que cada titular posea en la nueva sociedad individualmente el 80% del patrimonio destinado a tal fin o del capital de la entidad que se cree.

---

<sup>17</sup> Krause Murguiondo, Gustavo A., Régimen Impositivo de las Reorganizaciones Empresariales, 1ra. Ed., Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005, página 190.

<sup>18</sup> Krause Murguiondo, Gustavo A., Régimen Impositivo de las Reorganizaciones Empresariales, 1ra. Ed., Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005, página 191.

b2) En el caso de una División o Escisión originado en destinar parte de su patrimonio para crear una nueva sociedad o cuando se fracciona en nuevas empresas jurídica y económicamente independientes, siempre que, al momento de la escisión o división, o, en el caso de la creación de una nueva sociedad o del fraccionamiento en nuevas empresas, siempre que por lo menos el OCHENTA POR CIENTO (80%) del capital de la o las nuevas entidades, considerados en conjunto, pertenezcan a los titulares de la entidad predecesora. Este es un caso particular para la separación de intereses societarios, ya que no es necesario que en este fraccionamiento se necesite mantener la titularidad en cada nueva sociedad, de cada socio de la antecesora, o sea, cabrá la posibilidad de separar la titularidad de los capitales. Más adelante analizaremos el caso del dictamen 19/1985 (DAT) sobre la separación de intereses societarios en el caso de una sociedad de hecho.

**c) En los casos de transferencias económicas en conjunto económico:** cuando el OCHENTA POR CIENTO (80%) o más del capital social de la entidad continuadora pertenezca al dueño, socios o accionistas de la empresa que se reorganiza. Además, éstos deberán mantener individualmente en la nueva sociedad, al momento de la transformación, no menos del OCHENTA POR CIENTO (80%) del capital que poseían a esa fecha en la entidad predecesora”.

Como se puede observar la técnica legislativa ha sido pobre, enunciando algunas veces un concepto de titularidad posterior medido en porcentaje y otras en importe del patrimonio transferidos. Además se habla de capital y patrimonio, cuando la terminología contable e impositiva de estos es totalmente disímil. Consideramos oportuno que en futuras modificaciones legislativas, se encuentre un patrón único, que si bien la doctrina y la jurisprudencia ha encontrado algunas posibles soluciones, no deja de brindar disímiles opiniones y conflictos en un proceso de por sí harto complejo.

Con respecto a esta temática encontramos el caso de los dictámenes 48/2000 (DAT) y 90/01 (DAT), donde ambos exponen respecto del requisito de permanencia de la participación en el capital de la continuadora que, los titulares deberán mantener “un importe de participación en la continuadora no menor al que poseían estos titulares en las antecesoras a la fecha de la reorganización”. ¿Que ocurriría en estos casos?: de detentar los titulares de las antecesoras un porcentaje de participación en el patrimonio transferido del 99%, para el dictamen citado, en la empresa continuadora también debería ser del 99%, así lo interpretan tanto el Dr. Krause Murguiondo como el Dr. Mantovan, indicando que se estaría violando las disposiciones que solo obligan a mantener el 80%. El Dr. Asorey<sup>19</sup> agrega un ilustre detalle sobre el tema, expresando que, “...sin perjuicio de reconocer la conveniencia de cumplir con este criterio para evitar cuestionamientos por la autoridad fiscal, consideramos que la opinión adecuada a derecho en el tema debería permitir la transferencia dentro de los dos años siguientes, a la fecha de reorganización, del porcentaje excedente del 80% que, como mínimo, exige la ley, basados en los siguiente:

☞ La norma reglamentaria literalmente se refiere al importe que se debía poseer y no al que efectivamente tenía.

☞ No existe condicionamiento temporal que limite la liberalidad dada por el reglamento que permite que hasta en un 20% puedan entrar terceros ajenos a la reorganización, manteniendo los beneficios tributarios de la reorganización.

☞ Reiteradamente ha expresado la jurisprudencia administrativa y judicial que, el objetivo al exigir el requisito del capital y su mantenimiento es que los beneficios tributarios que se conceden no puedan usufructuarse si existe una venta o transferencia dentro de los dos años posteriores del importe de porcentaje exigido al momento de la fusión. La limitación frente al

---

<sup>19</sup> Asorey, Rubén O., Fusión Societaria e Impositiva, 1ra. Ed., La Ley, Buenos Aires, 2004, página 90.

principio de neutralidad fiscal se refiere a un porcentaje máximo de capital que se puede enajenar no existiendo una nueva restricción por no haberse utilizado tal beneficio al día de la reorganización. Tampoco dicha restricción adicional encuentra fundamentos en la finalidad del legislador.

✍ Una interpretación contraria a la que sostenemos implica crear, por vía de interpretación, un importe de porcentaje a cumplir no previsto en las normas sino que surgiría de la voluntad contractual del contribuyente al momento de la fusión”.

Un caso que presenta características peculiares, se desarrolla cuando se **mantiene la titularidad de manera indirecta** del importe requerido por la normativa. En estos casos suele ocurrir que dentro de un mismo conjunto económico, median transferencias posteriores a la reorganización dentro del plazo de 2 años. Estas transferencias son formales de la titularidad pero no revistan un cambio de dominio de la propiedad, ya que el conjunto económico mantiene dicha propiedad. El Organismo Recaudador concluyó en los dictámenes 31/96 (DI ATEC), 04/97 (DI ATEC), Dictamen (DAT) de fecha 25/02/1994 “Compañía General de Combustibles” y del 15/11/2000 “Telefonía de Argentina S.A.” que si en la realidad económica, a pesar de dicho traspaso de titularidad de las acciones, se hubiere mantenido la propiedad del patrimonio por las entidades controlantes, preservándose la “voluntad social” para poder incidir en la dirección del patrimonio por el período de dos años, se debe considerar cumplido el requisito del mantenimiento del capital, en la medida en que los aportantes mantengan por dos años la titularidad del capital de la sociedad que recibe el aporte.

Asimismo en el dictamen 84/2001, se sostuvo que mientras las fusiones continuas no impliquen la variación en la participación de los accionistas de las firmas antecesoras en el capital de las continuadoras la reorganización fiscal será viable.

#### **5) Grado de Participación con anterioridad a la Reorganización:**

Este requisito fue incorporado por la ley 25.063 al último párrafo del art. 77 de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Este art. dispone que “...los quebrantos impositivos acumulados no prescriptos y las franquicias impositivas pendientes de utilización, originadas en el acogimiento a regímenes especiales de promoción, a que se refieren, respectivamente, los incisos 1) y 5) del artículo 78 sólo serán trasladables a la o las empresas continuadoras, cuando los titulares de la o las empresas antecesoras acrediten haber mantenido durante un lapso no inferior a dos (2) años anteriores a la fecha de la reorganización o, en su caso, desde su constitución si dicha circunstancia abarcare un período menor, por lo menos el ochenta por ciento (80%) de su participación en el capital de esas empresas, excepto cuando éstas últimas coticen sus acciones en mercados autorregulados bursátiles”. El art. 108 del Decreto Reglamentario reitera lo dispuesto anteriormente.

En este caso vemos una variación con respecto a la técnica normativa utilizada y desarrollada en el punto 4), ya que se trata de mantener un porcentaje y no un importe. Al momento del debate parlamentario el senador Verna que “El objetivo de estos agregados es impedir las operaciones de compra de empresas, con el propósito de reorganizarlas y aprovechar los quebrantos acumulados o los beneficios de regímenes de promoción que tuvieron otorgados”.

La conclusión que podemos obtener, es que se ha establecido un nuevo requisito legal con la finalidad de imposibilitar el desarrollo de reorganizaciones cuya única intencionalidad sería la de obtener beneficios fiscales.

En cuanto a la posibilidad de transferencias de participaciones entre socios, el Dictamen 32/2003 (DAT) interpreta que no pueden producirse, para obtener los beneficios fiscales, transferencias del capital social entre los socios, superiores al porcentaje indicado del 20%,

considerándose a los socios entre sí como un tercero. Esto conlleva a la conclusión de que el mantenimiento del 80% de participación deba ser en forma individual por cada socio.

#### **6) Concepto de Empresa en Marcha:**

Este requisito se encuentra dispuesto en el Inc. I) del 2do párrafo del Art 105 del Decreto Reglamentario: “...que a la fecha de la reorganización, las empresas que se reorganizan se encuentren en marcha: se entenderá que tal condición se cumple, cuando se encuentren desarrollando las actividades objeto de la empresa o, cuando habiendo cesado las mismas, el cese se hubiera producido dentro de los DIECIOCHO (18) meses anteriores a la fecha de la reorganización”. La doctrina en general coincide en que se ha respetado el espíritu de la ley al incorporarse este punto ya que, como expresa el Aurelio Cid<sup>20</sup> que si bien la ley no hace referencia a este requisito “... está implícito al establecer como condición de que la o las continuadoras prosigan las actividades de la o las antecesoras por un plazo de dos años a partir de la fecha de reorganización. No hay actividad que pueda continuarse si otra empresa no la ha desarrollado antes”.

Ahora si bien el requisito exige una “empresa en marcha” da la posibilidad de que esta haya cesado sus actividades dentro de los 18 meses anteriores a la fecha de reorganización. El Dr. Freytes<sup>21</sup> interpreta al analizar el ya no vigente decreto reglamentario 466/71 “que posiblemente ello tenga por finalidad facilitar soluciones a empresas en dificultades” mediante un proceso reorganizativo.

En cuanto a este punto es dable incluir como antecedente el fallo “Orbis Mertig S.A.I. s/apelación” del Tribunal Fiscal de la Nación, donde a los efectos del cómputo del plazo de 18 meses, se tomó en cuenta la fecha de la última operación, o actividad que coadyude o complemente un proceso industrial, comercial o administrativo o que tienda a un logro o finalidad.

#### **7) Actividades Iguales o Vinculadas, previo a la Reorganización:**

Este es un requisito que deben respetar las Fusiones e Escisiones, y no así las transferencias en conjunto económico.

El apartado III del art. 105 establece como requisito “...que las empresas hayan desarrollado actividades iguales o vinculadas durante los DOCE (12) meses inmediatos anteriores a la fecha de la reorganización o a la de cese, si el mismo se hubiera producido dentro del término establecido en el apartado I) precedente o, en ambos casos, durante el lapso de su existencia, si éste fuera menor”.

Además agrega “Se considerará como actividad vinculada a aquella que coadyuve o complemente un proceso industrial, comercial o administrativo, o que tienda a un logro o finalidad que guarde relación con la otra actividad (integración horizontal y/o vertical)”.

Se puede ver claramente que es un requisito que incluye el decreto reglamentario y que no fuere establecido por la ley. Por esto es que parte de la doctrina entiende que se trata de un requisito “ilegal”, entre ellos se encuentra el Dr. Asorey<sup>22</sup>. En cambio el Dr. Krause Murguiondo<sup>23</sup> entiende que “...puede interpretarse que la exigencia de realización previa a la operación de reorganización de actividades iguales o vinculadas implica también la existencia

---

<sup>20</sup> Aurelio, Cid, Reorganización de Empresas en la Legislación Tributaria, 1ra. Ed., La Ley, Buenos Aires, 2010, página 170.

<sup>21</sup> Roberto O. Freytes, El decreto 466/71, modificatorio de la ley de impuesto a los réditos”. Derecho Fiscal, XX-1200.

<sup>22</sup> Asorey, Rubén O., Reorganizaciones Empresariales, 1ra. Ed., La Ley, Buenos Aires, 1999, página 58.

<sup>23</sup> Krause Murguiondo, Gustavo A., Régimen Impositivo de las Reorganizaciones Empresariales, 1ra. Ed., Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005, página 215.

de razones productivas o comerciales, y no meramente fiscales... no advertimos que se desvirtúe el régimen legal con su exigencia”. Por su parte el Dr. Mantovan<sup>24</sup> entiende que “...la cláusula de desarrollar actividades iguales o vinculadas durante un plazo anterior a la reorganización, constituye un requisito excesivo, por cuanto no parece adaptarse a la evolución de los negocios actuales, impidiendo que los procesos de fusión puedan ser empleados por sociedades con objetos distintos, los que para reorganizarse tendrán que elegir por otros procedimientos”.

Es claro que si producto de la reorganización se constituye una sociedad, no existirá un plazo anterior a la reorganización, por lo que se considerará que la continuadora “prosiga” con una actividad igual o vinculada a la antecesora.

El dictamen 53/94 (DAT), aclara que debe verificarse que la antecesora ha realizado efectivamente la actividad posteriormente realizará la continuadora. Se desprende de este dictamen, que si la antecesora y continuadora tienen actividades distintas, la primera deberá dar inicio a una actividad similar a la de la continuadora con suficiente antelación a la fecha de reorganización. Agrega el dictamen 90/01 (DAT) que se le ha requerido a la antecesora que haya desarrollado una actividad vinculada a la continuadora por el período de 12 meses anteriores a la fecha de reorganización, y que sea la continuadora quien prosiga con esas actividades, por lo menos, por un período de 2 (dos) años posteriores.

Por otra parte el dictamen 24/04 (DAT) analizó el caso de una fusión por absorción, donde se unifican en la absorbente los procesos de producción y comercialización de los principales productos de ambas, llevándose a cabo procesos de integración vertical y horizontal, por lo que puede considerarse a las actividades como vinculadas; la absorbente se dedicaba a la producción y comercialización de productos químicos, y la absorbida a la comercialización al mayor de abonos, fertilizantes y plaguicidas, habiéndose entendido que “...compartían tareas administrativas, de negociación, financieras y de tesorería”.

Un caso adicional es analizado por el dictamen 72/2007 (DAT) donde fue planteado dos procesos reorganizativos simultáneos de fusión dentro del conjunto económico. El contribuyente opina que respecto de las actividades anteriores a la reorganización que "I.I." S.A. "... realiza actividades iguales a las de las sociedades absorbidas por ésta (inversionista)", y que por otra parte "... la actividad de "P.P." y del resto de las sociedades inmobiliarias que se fusionarán con aquella, está dada por la locación de inmuebles". Así indica que "... con el fin de concentrar en "P.P." la actividad inmobiliaria desarrollada por las sociedades del grupo, se realizará un proceso simultáneo de fusión por el cual las sociedades "T.T." Internacional .S.A. y "S.S." S.A., cuya actividad es inmobiliaria, serán absorbidas por "P.P." -cuya actividad es también inmobiliaria. Lo interesante del dictamen es que interpreta que es necesario mantener lo que llama “identidad de objeto”, lo cual “...amerita que la o las empresas continuadoras deban seguir manteniendo actividades que generen tanto ingresos como costos y gastos cuyo origen esté dado por operaciones análogas o equivalentes a las que venían efectuando la o las empresas antecesoras, es decir que no exista la intención de realizar un cambio estructural que resienta esencialmente dicha identidad”. En función de ello interpretó “...que todas las firmas reorganizadas realizaron la actividad de alquiler de inmuebles durante los doce meses anteriores a la reorganización, actividad que será continuada por la absorbente...”

#### **8) Actividades Iguales o Vinculadas con posterioridad a la Fecha de Reorganización:**

El requisito se encuentra dispuesto en el art. 77 1er. Párrafo, de la ley del Impuesto a las Ganancias, al determinar que los beneficios fiscales serán otorgados “siempre que la o las entidades continuadoras prosigan, durante un lapso no inferior a DOS (2) años desde la fecha de la reorganización, la actividad de la o las empresas reestructuradas u otra vinculada con las mismas.

---

<sup>24</sup> Montavan, Flavio A., Fusión & Escisión, 1ra Ed., Errepar, Buenos Aires, 2005, página 103.

El Decreto Reglamentario, por otra parte, en su art. 105 punto II), reglamenta el requisito anterior indicando: “que continúen desarrollando por un período no inferior a DOS (2) años, contados a partir de la fecha de la reorganización, alguna de las actividades de la o las empresas reestructuradas u otras vinculadas con aquéllas -permanencia de la explotación dentro del mismo ramo-, de forma tal que los bienes y/o servicios que produzcan y/o comercialicen la o las empresas continuadoras posean características esencialmente similares a los que producían y/o comercializaban la o las empresas antecesoras”.

El objetivo es claro en esta norma, no permitir la transferencias de beneficios fiscales a de aquellas empresas que cesan en sus operaciones a aquellas que continuarán con otras actividades, siendo evidente la intencionalidad desvirtuada del proceso reorganizativo. Debe existir algo fundamental en todo proceso reorganizativo, la intencionalidad o **propósito comercial o empresarial**. Como indica Krause Murguiondo<sup>25</sup>: “...entendido de una manera amplia (empresarial, comercial, de producción, de mayor eficiencia empresaria, financiero, tecnológico, etc). Es razonable también que ese propósito se relacione con la finalidad de obtener mejores condiciones de producción y eficiencia”.

Por su parte el dictamen 90/1995 (DAT) intentó interpretar este caso en función de dicha óptica. En este proceso reorganizativo las empresas absorbidas se dedicaban a la producción de envases para contener productos en estado sólido y la absorbente a la fabricación de envases para productos líquidos y semilíquidos. Con posterioridad a la fusión la empresa absorbente iba a discontinuar la fabricación de envases sólidos. El dictamen sostuvo “El caso traído a consideración plantea un cambio en las características de las maquinarias, instaladas a efectos de que el activo fijo se adapte al nuevo producto, aspecto éste que se estima se superaría la simple renovación de tecnología a que se hace referencia la consultante”. Como podemos apreciar, el dictamen ha tenido un criterio muy restrictivo, aún más considerando que el decreto reglamentario permite “la explotación dentro del mismo ramo”.

## **9) Fecha de Reorganización:**

Este es un requisito de suma importancia y al que generalmente el contribuyente le ha dado escaso valor. Suele colocarse como fecha de reorganización aquella que “resulta más cómoda” para la realización de los balances o las gestiones de inscripción de reorganización.

La fecha de reorganización es fundamental para la interpretación del cumplimiento de los requisitos establecidos por las normas de rito, así como para el traslado de los derechos y obligaciones fiscales, aún más en los casos en que no se necesita “aceptación previa” de la reorganización, ya que de Motus proprio las continuadoras podrán continuar las actividades de las antecesoras, utilizar quebrantos y saldos de libre disponibilidad transferidos (y otros) desde esta fecha.

El dilema central que encontramos, es que la fecha de reorganización a nivel impositivo difiere significativamente de la fecha de reorganización societaria. Es por eso que desarrollaremos estos puntos de análisis en particular.

### ***a) Acto reorganizativo desde el punto de vista del derecho societario-comercial:***

Los actos de reorganización societaria, obviamente donde se encuentren incluidas sociedades regulares, sólo se encontrarán cumplidos una vez que se completen la serie de documental que el organismo de control respectivo (IGJ o ente asimilable) haya procedido a

---

<sup>25</sup> Krause Murguiondo, Gustavo A., Régimen Impositivo de las Reorganizaciones Empresariales, 1ra. Ed., Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005, página 178

inscribir el conjunto de actas de directorio, de asamblea, publicaciones y demás en el Registro Público de Comercio, y de corresponder en el Registro de la Propiedad.

***b) Acto reorganizativo en el Impuesto a las Ganancias:***

Krause Murguiondo<sup>26</sup> entiende que el acto de reorganización “...debe entenderse desde la escrituración o suscripción definitiva de la reorganización, que contenga el acta fundacional de las continuadoras o de los contratos en otro tipo de sociedades...” más allá del “...cumplimiento posterior de todos los requisitos y las formalidades legales remanentes

Ahora bien, el art. 105 del Decreto Reglamentario considera como fecha de reorganización “... la del comienzo por parte de la o las empresas continuadoras, de la actividad o actividades que desarrollaban la o las antecesoras”. Por ende, como primera aproximación podríamos decir que no puede existir, una fecha de reorganización anterior a la existencia del “acto reorganizativo” desde el punto de vista impositivo, aunque si puede ser que sea anterior al del acto reorganizativo desde el punto de vista del derecho societario-comercial. Si el affectio societatis no ha sido expresado y refrendado en un acta, aún sea de directorio ¿podríamos considerar que haya reorganización?: Lamentablemente el dictamen 52/2004 (DI ASLE) ha aceptado la existencia de una fecha de reorganización con fecha anterior a la del acta fundacional de las S.A. continuadoras, considerando una existencia retroactiva de la existencia de estas sociedades. Igualmente, mantenemos nuestra opinión con respecto a este punto en cuestión.

Surge ahora una pregunta ¿Cómo fijar la fecha de Reorganización? Confluiremos la opinión de la doctrina, a nuestro modo de ver, más acertada. Es así que el Dr. Krause Murguiondo<sup>27</sup> entiende la necesidad de asumir “una decisión prudente al respecto, debiendo considerar por sobre todo los aspectos, el de la realidad económica”. El Dr. Asorey<sup>28</sup> entiende también que “El tema debe decidirse a través del criterio de la realidad económica, método interpretativo de la ley fiscal, que, en consecuencia, obligará a tomar la fecha a partir de la cual se produce de hecho el fenómeno señalado por el reglamento, con prescindencia de la realización a posteriori de meros trámites administrativos...”

**Sobre la fecha de reorganización retroactiva**

La propia normativa societaria, permite utilizar a las partes balances con una antigüedad no mayor de tres meses desde la firma del compromiso y que se fije como fecha de reorganización alguna posterior a dichos balances pero anterior los restantes procesos societarios. Por ende podría darse casos de fecha de reorganización retroactivas. Obviamente, esta fecha no puede ser anterior a la fecha de los balances, siendo siempre posterior a estos.

Ahora, si se sigue la corriente de interpretar que el impuesto a las ganancias establece como fecha de inicio de actividades, para las sociedades anónimas desde el acta fundacional o la celebración del contrato para el resto de las sociedades previstas en el art. 69, pudiendo por ejemplo realizarse actividades (en los términos del art. 105 del decreto reglamentario) con anterioridad al acta fundacional de una Sociedad Anónima, realizada entonces por una sociedad que sería “irregular”. Ahora, si el acta fundacional es el inicio de la tributación para el Impuesto a las Ganancias, ¿Cómo fijaremos una fecha anterior a esta como fecha de reorganización?, ya ha expresado el TFN que “en el ámbito del derecho privado no se admite que las partes puedan

---

<sup>26</sup> Krause Murguiondo, Gustavo A., Régimen Impositivo de las Reorganizaciones Empresariales, 1ra. Ed., Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005, página 222.

<sup>27</sup> Krause Murguiondo, Gustavo A., Régimen Impositivo de las Reorganizaciones Empresariales, 1ra. Ed., Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005, página 224.

<sup>28</sup> Asorey, Rubén O., Fusión Societaria e Impositiva, 1ra. Ed., La Ley, Buenos Aires, 2004, página 135.

Carrera de Postgrado de Especialización en Tributación – Trabajo Final  
“Separaciones de Intereses Societarios y las Reorganización Fiscales”

dar a sus actos jurídicos un efecto retroactivo que la ley no reconoce” (Podemos citar el Fallo del TFN 02/08/1971, AVON SAIC”). Recordemos igualmente el ya enunciado dictamen 52/2004, donde la DGI parece aceptar ciertos acuerdos de retroactividad.

El Dr. Asorey, expone que debería acordar alguna suerte de efecto retroactivo al acto reorganización.

Debería ser la AFIP-DGI quien establezca alguna suerte de normativa sobre el tema, dando claridad a la existencia o no de retroactividad en la fecha de reorganización.



## **SEPARACIÓN DE INTERESES SOCIETARIOS**

Una de las circunstancias más traumáticas durante la vigencia de una sociedad ocurre cuando sus socios comienzan a tratar una desvinculación, cuando el “affectio societatis” se ha desvanecido o cuando las necesidades económico-financieras confluyen en ese mismo sentido, o sea cuando ocurre: “la separación de los intereses societarios”.

Claro está, que este es un proceso que conlleva múltiples puntos de análisis, siendo el tributario el cual nos compete. La separación del patrimonio social tiene un efecto directo sobre la tributación, ya que la partición y distribución del patrimonio puede conllevar a que se deba tributar variados impuestos nacionales, provinciales y municipales.

A la ayuda para el desarrollo de este traumático fenómeno, aparece el proceso de Reorganización. Y dentro de los tipos de Reorganización que ya hemos enumerado, la desconcentración o Escisión, presenta todos los elementos necesarios.

### **Conceptos Prácticos para el Desarrollo de una Escisión:**

#### **1) Aspecto Societario: Estatuto, Actas, Publicación, Fechas.**

Al momento de la presentación del trámite ante la AFIP, las entidades deberán presentar una serie de documentación que embolsa a todo el proceso reorganizativo societario, de tratarse de entidades reguladas por la Ley 19.550. Analizaremos brevemente los requisitos que deben cumplir estas entidades para los casos de escisión:

I) *Resolución aprobatoria*: las sociedades deben aprobar:

- La escisión
- El contrato social de la continuadora (de corresponder)
- La reforma del contrato social de la antecesora (de corresponder) o la disolución de la misma.
- El balance social de escisión.
- La atribución de las partes sociales de la sociedad escisionaria a los socios de la escidente.

II) *Balance Especial*: balance que no podrá ser anterior a 3 (tres) meses de la resolución que lo apruebe.

III) *Publicidad*: deberán hacer publicación de edictos por 3 (tres) días en el diario de publicaciones legales en la jurisdicción de la sociedad escidente y en uno de los diarios de mayor circulación del país. Dicho aviso deberá contener:

- Los datos de la sociedad que se escinde.
- La valuación del activo y pasivo que componen el patrimonio destinado a la nueva sociedad.
- La valuación del activo y pasivo que componen el patrimonio destinado a la escisión (a la nueva sociedad o sociedad existente).
- La razón social o denominación, tipo social y el domicilio que tendrá o tiene la sociedad escisionaria.

IV) *Oposición de acreedores*.

V) *Instrumentación*: vencidos los plazos para ejercer el derecho de receso, y a la oposición y embargo de los acreedores, se confeccionarán los instrumentos de constitución/modificación de la escisionaria e instrumento de modificación de la escidente (o su disolución).

VI) *Inscripción en el Registro Público de Comercio*.

VII) *Derechos de Receso y de Preferencia*: recordamos para un mayor desarrollo, que son regidos por los arts. 78 y 79 de la LSC.

\* Como apéndice agregaremos someramente, algunos casos de Jurisprudencia en relación a la Reorganización en términos tributarios, con relación a las Escisiones:

- ✍ **Fusión-Escisión. Régimen art. 88. Acreedor embargante de la sociedad escidente. Oposición:** (Alejandro Gonzalez y Asociados SA c/Performar S.A. s/ordinario, Cámara Nacional Comercial, Sala B, 18/01/06). En este caso, el acreedor había trabado embargo en término legal contra un inmueble de la escidente. Este inmueble fue transferido por Escisión-Fusión a una sociedad existente. En el caso se determinó responsabilidad de la escisionaria con respecto al pasivo de la escidente, pues antes de la Escisión el acreedor tenía garantizado su crédito con un patrimonio relevante. Además de esto, la Escisión sólo transfería activos y la escidente vio mermada su solvencia, ya que además con posterioridad se le decretó la quiebra reconvertida en concurso. Se concluyó que la materialidad de la transferencia no le era oponible al acreedor embargante.
- ✍ **Escisión. Balance Especial de Escisión. Requisitos:** (Gammavial SA y otro c/ Aguer, Rodolfo Carlos s/ordinario, Cámara Nacional Comercial, Sala C, 18/03/03). Se otorgó la escisión amén de las irregularidades contables manifestadas por el impugnante, toda vez que el extravío de los libros contables fue atribuible al impugnante, y estando aclarado en el acuerdo de escisión, no existiendo reclamo al respecto allí.

## 2) Tipos Sociales a Utilizar y cual en cada caso. Preferencia del Autor con respecto a la Escisión Constitución. Tipos Regulares o Irregulares.

En el caso de que se le presente en su escritorio de trabajo un caso de separación de intereses societarios, consideramos oportuno primero no aplicar fórmulas prefabricadas, ya sea por experiencias anteriores o por consideraciones propias de algún doctrinario. Es más, las opiniones aquí vertidas también deberán ser juzgadas tanto a la luz de las intenciones de las entidades consultantes, como amén a su estructura y situación patrimonial e impositiva.

Como primer paso debemos analizar si la o las entidades antecesoras se tratan de entidades reguladas por la ley 19.550 y si las continuadoras deberán tener el mismo tipo social u otro, o tal vez la división patrimonial conlleve a la formación de empresas unipersonales. Si, no recomendamos, que se intente que a posteriori de la división patrimonial se constituyan sociedades irregulares proviniendo de sociedades regulares, caso que la doctrina podría aprobar pero que conllevaría a situaciones societarias y fiscales de mayor complicación, partiendo de la dificultad de inscripción de la escisión.

A partir de esto podríamos estructurar las diferentes situaciones que podrían presentarse frente a casos de escisión con separación de intereses societarios:

I) Escisión-Constitución: este caso suele presentarse en forma habitual, donde parte de los socios permanecerán en la sociedad antecesora y otros formarán parte de la continuadora, separando a tal fin el patrimonio social. De no participar terceros en este proceso, el procedimiento se desenvuelve con mayor simplicidad, ya que aprobado el balance de escisión y a sabiendas de las participaciones de cada uno de los socios, la partición del patrimonio no suele

conllevar mayores problemas. Obviamente para que este proceso se lleve a cabo el número de socios no podrá ser reducido a uno en la sociedad antecesora.

¿Qué ocurriría si el patrimonio transferido fuere la participación de un solo socio, y se tratara de realizar este proceso de escisión-constitución? Entendemos, que podría confundirse con un caso de retiro de un socio, y difícilmente sea asimilable a un proceso reorganizativo, por cual sugeriríamos seguir algún otro “camino”, en cuanto al tipo de reorganización a realizar.

II) Escisión-Fusión: costes armar sociedad: suele ocurrir casos en que ante la voluntad de realizar un proceso de reorganización por Escisión, surgen de alguna de las partes utilizar alguna sociedad existente, que en general o no ha tenido actividad o las ha tenido tiempo atrás. Con respecto a esto se deberá considerar el requisito de actividades iguales o vinculadas con anterioridad al proceso de reorganización, la participación societaria, etc. Consideraciones que por reducir costes (constituir una nueva sociedad, tiempos en DPPJ, etc) suelen llegar a tenerse. Con respecto la óptica aquí vertida considera desafortunada esta práctica toda vez que un proceso tan complejo como el presente comienza con forzar una postura social por el solo hecho de reducir un coste que podría incrementarse frente a un posible rechazo o retraso en el expediente. Cuestiones societarias como no haber presentado el trámite de reinscripción solicitado a las sociedades por DPPJ de la provincia de Bs. As., faltas de actas de asamblea, extravío de libros de asamblea, diferencias de actividad registradas para con la escidente, cambios en las participaciones societarias, podrían llevar a un enmarañamiento del trámite, que siempre es mejor simplificar.

III) Escisión Propiamente Dicha (Split Up): este es el caso en que la sociedad antecesora se disuelve, sin liquidarse, constituyendo dos o más entidades. En el contexto que analizamos, se constituirán dos o más sociedades, dividiendo el patrimonio y separando los intereses de uno y otro grupo societario. Un caso especial es el contemplado en el Dictamen

### **3) Breves Aspectos Contables: métodos de Registración. Casos Prácticos.**

Analizaremos brevemente los métodos contables a utilizar en los procesos de Escisión, partiendo del concepto de Escisión contenido en la sección 7.1 de la RT 18. AL estar en una sección separada de las “combinaciones de negocios” (excepto el caso especial de escisión-fusión), para las normas contables pareciera ser, que la escisión, no se trata de uno de estos casos de combinaciones.

La sección 7.2 establece que en los casos de escisiones totales o parciales “propiamente dichas” donde se crean nuevos entes y no participan terceros, los activos y pasivos deben valuarse sobre la base de los valores registrados en los libros de la escidente.

En los casos de escisión-fusión y/o en las escisiones que participen terceros, tendrá que atenerse a lo establecido en las combinaciones de negocios, utilizando el método de “adquisiciones” o de “unificaciones”, según el caso.

Ahora si no partiparen terceros los A y P en la escidente se dará de baja por sus valores contables, y en la escisionaria se incorporan a los valores que tenia la escidente, tomando el patrimonio inicial como aporte de capital.

En cuanto a la participación o no de terceros, se ha agregado 2 casos simples en el Apéndice.

### **4) El incumplimiento de los requisitos legales y Reglamentarios y sus consecuencias:**

I) El cambio o abandono de la Actividad:

El art. 77 de la Ley del Impuesto a las Ganancias enuncia con suma claridad que producido el cambio o abandono antes del plazo señalado, será condición resolutoria de los efectos y beneficios fiscales otorgados. El contribuyente deberá presentar DD.JJ. o sus rectificativas, tal cual hubiese ocurrido si las transferencias hubieren sido realizadas al margen del presente régimen. Se deberá ingresar el impuesto más intereses y accesorios.

El art. 107 del Decreto Reglamentario aclara, extrañamente tan solo para los casos de fusión y escisión, aunque es también aplicable para las transferencias en conjunto económico que:

a) “Si se trata de fusión de empresas, procederá la rectificación de declaraciones juradas que se hubieren presentado, con la modificación de todos aquellos aspectos en los cuales hubiera incidido la aplicación del mencionado régimen”.

b) “Si se trata de escisión, la o las entidades que hayan incurrido en el cambio o abandono de las actividades, deberán presentar o rectificar las declaraciones juradas...”

El art. 107 agrega que es la AFIP quien establecerá la forma y plazo en que se deberán presentar dichas DD.JJ.

El art. 15 de la R.G. 2513/08 (AFIP) establece en su inc. a) que de producirse el cambio o abandono de la actividad deberán presentarse las DD.JJ. e ingresar el impuesto determinado resultante o sus intereses resarcitorios dentro de los 90 (noventa) días corridos de producida dicha circunstancia.

¿Qué ocurriría de producirse el cambio o abandono por caso fortuito o fuerza mayor, sin que mediare culpa o dolo por parte de las entidades intervinientes? El Dr. Krause Murguiondo<sup>29</sup> entiende que al no ser imputable dicho comportamiento a la entidad, no sería imputable las derivaciones previstas por la ley y el reglamento. Obviamente sería conveniente una norma mas acabada que incluya entre otros puntos que hemos analizado, este en cuestión.

Como veremos estos efectos analizados también se desarrollarán frente a otros incumplimientos.

## II) Pérdida del Porcentaje de Participación en el capital con anterioridad a los dos años de la fecha de reorganización:

En este caso se producirán similares consecuencias que las enunciadas para el cambio o abandono de la o las actividades por parte de la o las continuadoras analizado en el punto a). Lo único que podemos anexar es que el art. 15 de la R.G. 2513/08 (AFIP) inc. b) habla de “..cuando no se haya mantenido el importe de la participación en el capital durante el lapso de dos (2) años...” se deberá presentar las DD.JJ. e ingresar el impuesto determinado mas sus accesorios dentro de los 90 días. Aclaremos este punto porque la R.G. está hablando de importe de la participación, diferencia que el Dr. Cid establece frente a los porcentajes que la ley marca. Para mayor desarrollo consideramos interesante leer lo expuesto por el Dr. Aurelio Cid<sup>30</sup> con respecto a la diferencia entre importe y porcentaje de participación, como una opinión doctrinaria respecto a las falencias en la técnica legislativa utilizada, confundiendo y mezclando conceptos disímiles, siendo utilizados como sinónimos, que han dado a vastas “luchas” entre el organismo recaudador y los contribuyentes y entre la doctrina en sí.

---

<sup>29</sup> Krause Murguiondo, Gustavo A., Régimen Impositivo de las Reorganizaciones Empresariales, 1ra. Ed., Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005, página 238.

<sup>30</sup> Aurelio, Cid, Reorganización de Empresas en la Legislación Tributaria, 1ra. Ed., La Ley, Buenos Aires, 2010, página 162-169.

III) El incumplimiento del resto de los requisitos legales:

También conllevarán las mismas consecuencias analizadas. Un caso en puntual es el que establece el art. 15 de la R.G. 2513/08 (AFIP) en su inc. c) al enunciar la falta de mantenimiento de las cotizaciones de las acciones en mercados autorregulados bursátiles durante el lapso de dos (2) años. Igualmente otorga el mismo plazo de 90 días corridos de producida dicha circunstancia para presentar las DD.JJ. e ingresar el importe del impuesto determinado mas sus accesorios.

IV) Ante quien formular las determinaciones tributarias:

En los casos de fusiones dentro del régimen de la ley 19.550 en su art. 82 de producirse la pérdida de los beneficios del régimen impositivo, las diferencias a ingresar mas sus accesorios serán reclamables a la empresa continuadora, frente a la falta de ingreso deberán reclamarse vía determinación de oficio con las características típicas de las mismas. Se encuentra reforzada esta postura, en el caso de fusión por absorción, como enuncia el dictamen 46/2000 (DAL):

“1) La pérdida de la condición de sujetos de derecho de las empresas absorbidas tiene como consecuencia la imposibilidad de llevar a cabo el procedimiento de determinación de oficio en cabeza de las mismas; y

2) La impugnación y determinación de oficio de los períodos no prescriptos correspondientes a las empresas absorbidas debe efectuarse, luego de la fusión por absorción, en cabeza de la sociedad continuadora, en tanto ésta habría adquirido la titularidad de los derechos y obligaciones que pertenecen a las primeras, ejerciéndola a nombre propio”.

Además agrega una analogía interesante este dictamen: “Ahora bien, debe advertirse que la extinción de las absorbidas, al no traer aparejada su liquidación, no importa la conclusión de las relaciones jurídicas pendientes en las que hubieran tomado parte, sino que éstas son asumidas por la continuadora como una universalidad, en forma análoga a lo que sucede con las sucesiones por causa de muerte”.

Ahora cabe analizar el casos de las escisiones. Si bien no hay un basamento normativo que ilustre con claridad a quien debe realizarse la determinación de oficio, la doctrina entiende que deberá realizar a la entidad continuadora. Pareciera que la normativa llevara hacia esa conclusión, más aún cuando el trámite de reorganización es presentado por las “continuadoras”. Obviamente que si son variadas las continuadoras, el incumplimiento atribuible a una sola de ellas acarreará sanciones sola para ella, y no para el resto de las continuadoras.

Planteamos un caso entonces, que podría llevar a discusión. De tratarse de una Escisión-Fusión, donde la Sociedad A particiona su patrimonio y destina parte de su patrimonio a una existente sociedad B. El incumplimiento registrado por la AFIP-DGI es falta de comunicación al organismo. Ahora bien ¿a quien la AFIP-DGI procederá a realizar la correspondiente determinación de oficio? La misma AFIP-DGI en este caso considera a ambas sociedades como continuadoras obligando a que presenten ambas el trámite de reorganización. Como este se podrían presentar otros casos, lo que muestra la falta de claridad legislativa en cuanto a este y otros puntos. A nuestro entender debería realizarse la determinación de oficio a la sociedad A considerando que se ha realizado una transferencia patrimonial gravada, ya que la misma continúa en actividad, considerando como deudor solidario a la sociedad B ya que se encontraría una similitud con el contrato de Cesión regulado por el Código Civil, siendo solidariamente responsable con los terceros el cesionario.

Un tema mas a tener en cuenta, es que de producirse el incumplimiento de los requisitos legales y/o reglamentarios, se retrotrae la situación a la inexistencia impositiva de un proceso de

reorganización, aunque puede haberse producido una reorganización societaria. Amen de esto, es dable aconsejar a aquellos que sufran este nuevo proceso, que si bien deberán ingresarse los impuestos determinados por la transferencia patrimonial, las continuadoras pueden acarrear un beneficio. Con respecto al IVA, la transferencia patrimonial conllevaría un aumento del Débito Fiscal producto de la transferencia, como así (de instrumentarse de acuerdo a los requisitos de la ley del IVA) de un Crédito Fiscal para la continuadora que toma dicha transferencia como gravada. Es de suma importancia ver que en el caso de una Fusión la empresa antecesora ha desaparecido con lo cual sería casi imposible instrumentar el crédito fiscal, pero si podría realizarse con respecto a casos de Escisión o de Transferencia en Conjunto Económico.

### **5) Consulta vinculante y planes de facilidades, opciones prácticas:**

Cuando se produce una necesidad de traslación de patrimonio entre partes, como los casos de separación de intereses societarios que venimos analizando, habrá que analizar si la misma configurará un tipo de reorganización. En muchas ocasiones se ha intentando “forzar” el procedimiento de reorganización impositiva, a cualquier clase de separación de patrimonios entre partes otrora integrantes de un mismo ente.

Como hemos desarrollado, el proceso reorganizativo amén de encontrarse habilitado a un cierto contexto y a un gran número de requisitos legales y reglamentarios de variados organismos, es harto difícil de llevar a cabo sin una necesaria formación en el tema.

Es por eso que recomendamos a los profesionales que se inicien en este tipo de trámites, que se nutran de una gran y variada doctrina, que sepan y analicen las diferentes interpretaciones realizadas por los organismos a los cuales se va a dirigir (léase Inspección General de Justicia, AFIP, Secretaría de Telecomunicaciones, otros).

Con respecto a la AFIP-DGI consideramos oportuno siempre que surgieren dudas frente a la posibilidad de realizar un procedimiento de reorganización impositiva, realizar previamente a la misma una consulta vinculante en los términos de la R.G. 1948/05 (AFIP).

Ahora, también es nuestra opinión, la posibilidad de analizar la cuantía de la transmisión patrimonial que se está realizando y la tipología del mismo. Como salida práctica en caso de verse envuelto en un proceso que no contenga todos los requisitos legales y reglamentarios requeridos, para tratarse como una reorganización, el contribuyente pueda realizar algún plan de facilidades ingresando y tributando la transmisión patrimonial. En el caso de tratarse de que ambas entidades sean continuadoras, el perjuicio financiero que sufrirá el conjunto económico sería nimio: ya que una parte sufrirá un (por ejemplo) Débito Fiscal y el otro tomará un Crédito Fiscal a ser consumido seguramente en un tiempo razonable, equiparable a la financiación por pago en plan de facilidades del debito fiscal de la cedente del patrimonio. Así, se podría sortear un proceso que podría caer a futuro en un rechazo con la consiguiente obligación de ingreso mas accesorios. Claro está que de tratarse de una transmisión con base en bienes de cambio, sería una posible opción; pero si se trasladan bienes inmuebles no sería una opción viable.

### **6) Casos Especiales: Dictamen 19/1985 (DATyJ):**

Si bien han surgido algunos dictámenes al respecto, este fue el primero y precursor con respecto a la temática. Como lo hemos enunciado anteriormente, el Dictamen trata un caso singular: la separación de intereses societarios en una sociedad de hecho (un caso de división empresaria impropia).

En el caso en cuestión se trataba de una sociedad colectiva integrada por 2 personas físicas con el 50% de titularidad en el capital social. Como no se había renovado el contrato y habiendo expirado, la sociedad continuó como sociedad de hecho. A partir de del 14/10/1983

cesan su actividad por decisión societaria destinando cada uno el 50% sobre el patrimonio social y continuando individualmente como empresas jurídicas y económicamente independientes en el mismo ramo de la antecesora. Entienden por ello y encuadran la presente como un proceso reorganizativo, hoy asimilable al art. 77 in c b).

El dictamen concluye que si la sociedad “A” integrada por 2 socios, se escinde en la escisionaria unipersonal “B” y “C” el ochenta por ciento (80%) del capital de “B” más “C” debe pertenecer en conjunto a los dos socios que componía “A”, ya sea que estos actúen juntos o separados en cada entidad escisionaria.

El presente, ha sido un dictamen muy interesante no solo para los casos en cuestión sino para todos los procesos de Escisión, ya que deja en claro a que 80% de participación se esta hablando, a que se aceptan las divisiones de sociedades impropias y que además se permite la continuación por empresas unipersonales.

### **7) Obligación de Presentación de DDJJ, comunicación de cese de actividades y cambio de fecha de cierre de ejercicio:**

En los procesos de Escisión, puede ocurrir la disolución de una o más entidades y la continuación, obviamente de otras. Esto origina toda una problemática en referencia a la presentación de Declaraciones Juradas, la solicitud de baja y la solicitud de cambio de fecha de cierre.

Con respecto a la baja definitiva, de los impuestos cuando se produce la disolución de la/s antecesoras, habrá que seguir los lineamientos vertidos en la RG 2322/07 (AFIP). Como se produce una disolución sin liquidación no se deberá presentar el F981, sino tan solo dar la baja por el Sistema Registral, accediendo con clave fiscal nivel 3, a la pagina de AFIP.

Con respecto a los cambios de fecha de cierre y a la presentación de Declaraciones Juradas, debemos aclarar que se nos presenta una inexistencia de normativa específica con respecto al proceso de reorganización.

Con respecto a la presentación del trámite de cambio de fecha de cierre, establecido en la R.G. 1966/77, la doctrina siempre ha establecido que no debería instrumentarse en estos casos. La AFIP, luego de criterios encontrados, lo ha establecido en igual modo en el dictamen N° 26/2001 (DAT).

En cuanto a la presentación de DD.JJ. es la RG 685/99 la que ha establecido la fecha de presentación en los casos de reorganización de sociedades. La modificación establecida por la R.G. 777/00, mantiene vigente hoy el sistema, estableciendo que:

“ARTICULO 1°.- Los contribuyentes y responsables del impuesto a las ganancias deberán presentar la declaración jurada de este gravamen e ingresar, de corresponder, el saldo a favor del fisco, cuando se produzca la finalización del ejercicio fiscal por los hechos que se indican a continuación:

...

c) cese definitivo de las actividades por reorganización "en los términos previstos en las normas legales y reglamentarias vigentes en el mencionado impuesto", aun en los casos en que la empresa antecesora se disuelva sin liquidarse.

El ejercicio fiscal finalizará el día inmediato anterior a la fecha de reorganización. Cuando el mencionado cese no coincida con la fecha de cierre de la empresa antecesora, corresponderá efectuar la determinación del impuesto por un período irregular.

Carrera de Postgrado de Especialización en Tributación – Trabajo Final  
“Separaciones de Intereses Societarios y las Reorganización Fiscales”

Las obligaciones establecidas en este artículo presentación y pago- se cumplirán hasta el último día hábil administrativo, inclusive, del quinto mes calendario siguiente a aquél en que se produzca alguna de las causas indicadas en el párrafo anterior o hasta el vencimiento del plazo general, inclusive, el que fuera anterior”.

Con respecto a la generación de Ejercicios Irregulares, recomendamos leer la discusión de la doctrina gratamente resumida por el “Fusión Societaria e Impositiva, 1ra. Ed., La Ley, Buenos Aires, 2004, páginas 144 a 151.

**8) El caso especial de la Escisión sin reducción de capital:**

Es la Ley de Sociedades en su art. 88 inc. 3) la que establece como requisito, que las participaciones de capital en la escidente “... se cancelan en caso de reducción de capital”.

Por ende, la contrapartida a la salida de Activos y Pasivos de la Sociedad no es necesario que sea la Cuenta Capital o Ajustes al Capital, tan solo, pudiendo estar integrada solamente por Resultados Acumulados y Reservas Libres, obviamente, en la medida que la escidente continúe con la actividad y posea en dichas partidas cantidades suficientes.

También suele ser de práctica habitual, en algunos círculos contables, el “capitalizar”, previo al proceso reorganizativo por escisión, a los efectos de aclarar la transferencia. Dicho lo anterior, no consideramos que sea una práctica obligatoria.



## CONCLUSION

A lo largo del presente trabajo, hemos desarrollado una armonización del proceso reorganizativo, tanto en su faz societaria como impositiva, detallando brevemente el aspecto contable.

Si bien nos hemos nutrido de un gran compendio normativo, doctrinario, administrativo y jurisprudencial, hemos dejado plasmados los puntos claros y los no tanto, en torno a un proceso tan complejo como el que hemos visto.

Pero ciertamente, hemos desplegado los puntos necesarios a considerar al momento de seleccionar (o no) a la Reorganización, como proceso suficiente de acuerdo a las necesidades societarias, y en principal en los casos de separación de intereses societarios.

La amplitud temática, nos ha apresurado a reducir algunos de los conflictos que se subsumen en el proceso de Reorganización, pero consideramos contenidos las grandes problemáticas y las “soluciones” u opiniones doctrinarias de mayor renombre, sumados a nuestros mas humildes consideraciones.

Creemos necesario, como bien lo hemos indicado a lo largo de todo el trabajo, la necesidad de modificar la estructura normativa para contener y clarificar el proceso reorganizativo, medida que debería iniciarse contemplando la no utilización de terminología diversa para un mismo tema y el desarrollo del proceso en la misma ley del Impuesto a las Ganancias, ya que con solo 2 (dos) artículos en la Ley (y más aún cuando se confrontan estos con el Decreto Reglamentario), resulte insuficiente y confuso muchos de los puntos del proceso.

Bien creemos que la RG 2513/08 (AFIP) produjo una estandarización mayor en la presentación de la comunicación de Reorganización a la AFIP, pero continúa sin resolverse un viejo pedido de la doctrina: plazos para que la AFIP se expida.

## APENDICE

### Casos Prácticos :

- 1) Disolución de la Antecesora y constitución de dos nuevas sociedades e incorporación de terceros:
  - ? La sociedad A se disuelve sin liquidarse, destinando la totalidad de su patrimonio a la constitución de las sociedades B y C.
  - ? En los capitales de B y C, participan los mismos accionistas de A y un nuevo accionista, que llamaremos X.
  - ? Para simplificar el caso, consideraremos que todas las sociedades tienen igual fecha de cierre.
  - ? En la sociedad A existe un inmueble cuyo valor contable es de \$10.000 siendo su valor corriente de \$50.000. Los demás bienes se encuentran valuados a sus valores corrientes. Mas adelante veremos el balance de A.
  - ? A la sociedad B, se aporta el inmueble y a la sociedad C se destinan los demás activos.
  - ? El socio X, aporta \$10.000 en efectivo en la constitución de cada nueva sociedad.
  - ? Las sociedad no poseen Pasivos.

El Balance de A es el siguiente:

Rubros	Sociedad A
Bs de Cambio	30.000
Inmuebles	10.000
<b>Total Activo</b>	<b>40.000</b>
PN	
Capital	20.000
Rdos No Asig.	20.000
<b>Total P + PN</b>	<b>40.000</b>

El inmueble deberá valuarse a su valor corriente, ya que se deberá mantener la equidad respecto del aporte del nuevo socio.

Rubros	Sociedad B	Sociedad C
Caja	10.000	10.000
Bs. De Cambio		30.000
Inmuebles	50.000	
<b>Total Activo</b>	<b>60.000</b>	<b>40.000</b>
Capital	60.000	40.000
<b>Total PN</b>	<b>60.000</b>	<b>40.000</b>

Dicho inmueble que se incorpora, si bien en el balance de la sociedad B, tendrá el su valuación a valores corrientes, se mantendrá su valuación original a los efectos impositivos.

Carrera de Postgrado de Especialización en Tributación – Trabajo Final  
 “Separaciones de Intereses Societarios y las Reorganización Fiscales”

2) Disolución de la Antecesora y constitución de dos nuevas sociedades, sin incorporación de terceros:

- ? La sociedad A se disuelve sin liquidarse, destinando la totalidad de su patrimonio a la constitución de las sociedades B y C.
- ? En los capitales de B y C, participan los mismos accionistas de A.
- ? Para simplificar el caso, consideraremos que todas las sociedades tienen igual fecha de cierre.
- ? En la sociedad A existe un inmueble cuyo valor contable es de \$10.000 siendo su valor corriente de \$50.000. Los demás bienes se encuentran valuados a sus valores corrientes. Mas adelante veremos el balance de A.
- ? A la sociedad B, se aporta el inmueble y a la sociedad C se destinan los demás activos.
- ? Las sociedad no poseen Pasivos.

El Balance de A es el siguiente:

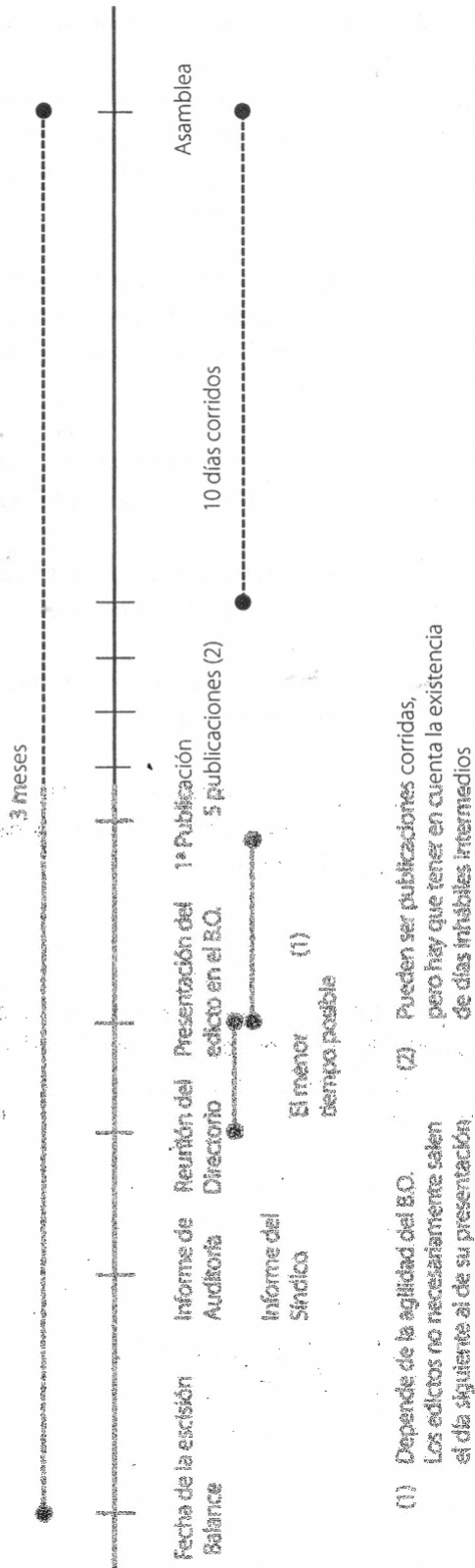
Rubros	Sociedad A
Bs de Cambio	30.000
Inmuebles	10.000
<b>Total Activo</b>	<b>40.000</b>
PN	
Capital	20.000
Rdos No Asig.	20.000
<b>Total P + PN</b>	<b>40.000</b>

Como no se incorpora ningún tercero, los bienes son registrados a los valores contables que tenían en la sociedad A.

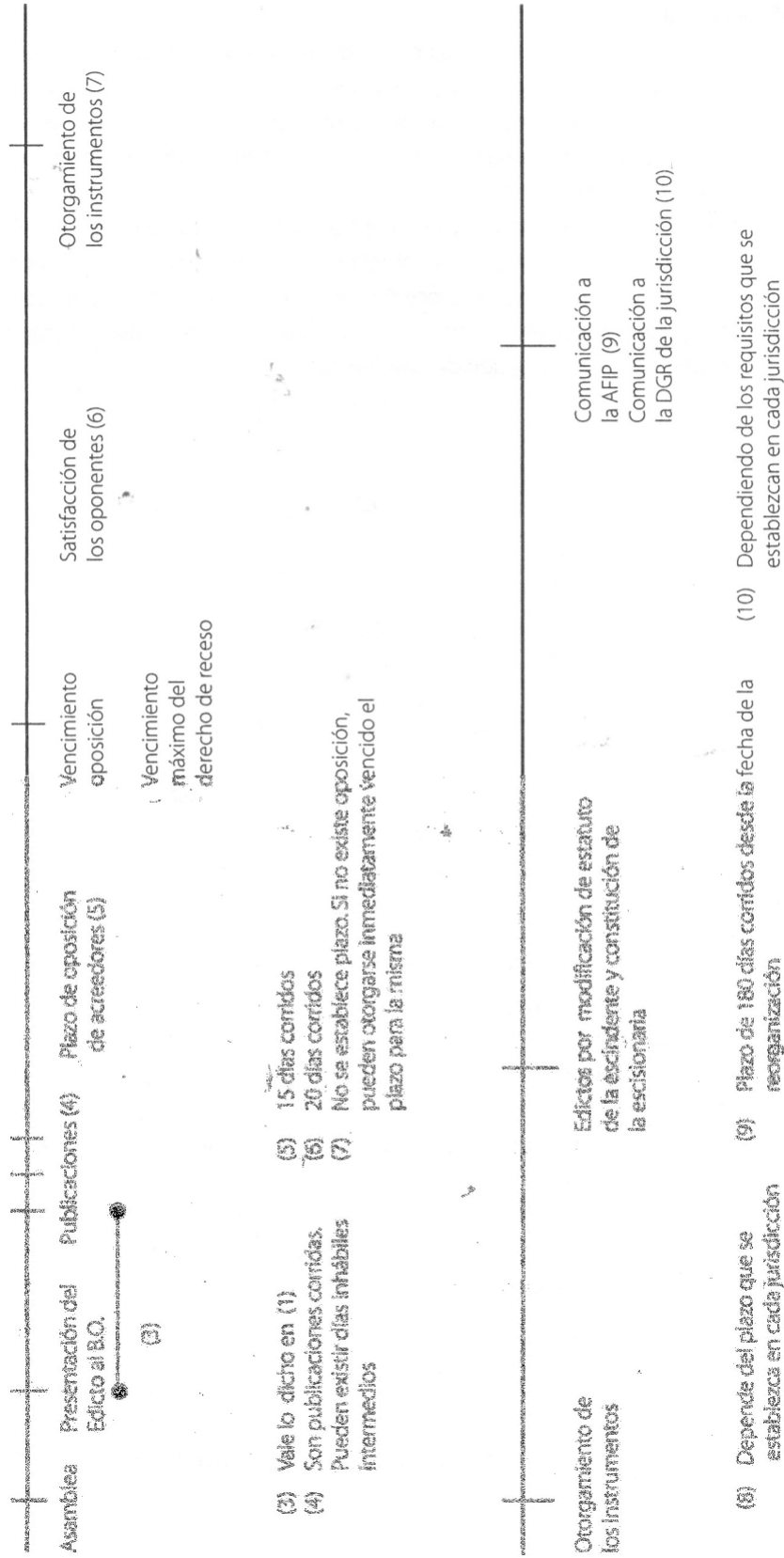
Rubros	Sociedad B	Sociedad C
Bs. De Cambio		30.000
Inmuebles	10.000	
<b>Total Activo</b>	<b>10.000</b>	<b>30.000</b>
Capital	10.000	30.000
<b>Total PN</b>	<b>10.000</b>	<b>30.000</b>



**Diagrama de Plazos (Flavio A. Mantovan<sup>31</sup>)**



<sup>31</sup> Montavan, Flavio A., Fusión & Escisión, 1ra Ed., Errepar, Buenos Aires, 2005, página 92.



## **BIBLIOGRAFIA**

- Reig, Enrique, Impuesto a las Ganancias, 10ª Ed., Macchi, Buenos Aires, 1996.
- Caruso, José María, Reorganización Empresaria – Tratamiento Impositivo, Fichas, Carrera de Postgrado de Especialista en Tributación, Julio de 2007.
- Asorey, Rubén, Reorganizaciones Empresariales, La Ley, 1996.
- Reig, Enrique, Impuesto a las Ganancias, 11ª Edición, Macchi, Buenos Aires, 2006.
- Krause Murguiondo, Gustavo A., Régimen Impositivo de las Reorganizaciones Empresariales, 1ra. Ed., Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005.
- Aurelio, Cid, Reorganización de Empresas en la Legislación Tributaria, 1ra. Ed., La Ley, Buenos Aires, 2010.
- Asorey, Rubén O., Fusión Societaria e Impositiva, 1ra. Ed., La Ley, Buenos Aires, 2004.
- Roberto O, Freytes, El decreto 466/71, modificadorio de la ley de impuesto a los réditos”. Derecho Fiscal.
- Montavan, Flavio A., Fusión & Escisión, 1ra Ed., Errepar, Buenos Aires, 2005.
- Haladjian, Alejandro N., Tratado de las Reorganizaciones Fiscales de Empresas, 1ª Ed., La Ley, Avellaneda, 2002.
- Celdeiro, Ernesto C., Impuesto a las Ganancias, Versión 1.4, Errepar, Buenos Aires, 2006.
- Guía de Estudio, Sociedades Civiles y Comerciales, 4ta. Ed, Editorial Estudio, Buenos Aires, 2008.
- Biondi, Mario, Combinaciones de Negocios, 3ra. Ed., Errepar, Buenos Aires, 2006.