

EL CONCEPTO DE CONJUNTO ECONOMICO SEGÚN LA LEY DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Dr. Flavio A. Mantovan Scaramella
JTP Contabilidad Avanzada
JTP Práctica Profesional
Facultad de Ciencias Económicas - UNCuyo

La complejidad del mundo de los negocios y las cambiantes circunstancias de los mercados hace, en muchos casos, que los empresarios deban replantear la organización de sus emprendimientos para lograr diversos objetivos: reducción de costos, eficientización de procesos, mejora en el posicionamiento de la empresa, acceso a otros mercados, etc. Estas reorganizaciones, en la medida que impliquen la aparición de nuevos entes económicos o el cese de otros y la transferencia de patrimonios, pueden acarrear consecuencias tributarias.

En este sentido la Ley del Impuesto a las Ganancias (LIG) tipifica las mismas y les exime de consecuencias fiscales siempre que se cumplan determinados recaudos. Ellos son:

- a) Fusión: Definida en el art. 77 6° párr. Inc. a) LIG y art. 105 inc. a) DR
- b) Escisión: Definida en el art. 77 6° párr. Inc. b) LIG y art. 105 inc. b) DR
- c) Otras transferencias: Definida en el art. 77 6° párr. Inc. c) LIG y art. 105 inc. c) DR

En los casos de fusión y escisión, los conceptos son similares a los establecidos por la Ley General de Sociedades (LGS), por lo que conviene iniciar el estudio del tema a partir de la normativa de la LGS que los contempla.

1. Fusiones

El concepto se halla establecido en el art. 82 de la LGS, el cual reconoce dos formas por las cuales se pueden realizar las fusiones. En ambos casos se produce la disolución de sociedades, reconocida también como causal en el art. 94 inc. 7 de la LGS. Las mismas son:

I. Dos o más sociedades **SE DISUELVEN SIN LIQUIDARSE** para constituir una nueva

La nueva sociedad se constituye con los aportes de las sociedades que se disuelven.

En la doctrina se la llama Fusión propiamente dicha o Fusión – Consolidación o Fusión – Constitución

II. Una sociedad ya existente incorpora a otra u otras que, **SIN LIQUIDARSE, SON DISUELTAS**

La sociedad incorpora el patrimonio de la sociedad que se disuelve mediante un incremento de capital.

Esta es la llamada Fusión por Incorporación o por Absorción

En una fusión hay dos tipos de sociedades

- La *Fusionaria*, que se constituye o incorpora a otra
- La *Fusionante*, que es disuelta y/o absorbida

1.1. Características

De acuerdo a los casos establecidos en la LGS, las siguientes pueden considerarse características que distinguen a cada tipo de fusión

<i>Caso I</i>	<i>Caso II</i>
<u>Las Fusionantes</u>	<u>La Absorbida</u>
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Se disuelven (“mueren”). Dejan de existir como personas jurídicas en los términos del art. 94 LGS ▪ No se liquidan: Los activos no se venden para pagar los pasivos y distribuir el remanente ▪ Se produce una transferencia del patrimonio <ul style="list-style-type: none"> - Para incorporarlo como aporte de capital a una sociedad nueva 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Se disuelve (“muere”). Deja de existir como persona jurídica en los términos del art. 94 LGS ▪ No se liquida: Los activos no se venden para pagar los pasivos y distribuir el remanente ▪ Su patrimonio se transfiere como aporte a otra sociedad existente
<u>La Fusionaria</u>	<u>La Absorbente</u>
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Se crea (“nace”) ▪ Incorpora los activos y pasivos de las fusionantes 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Adquiere los activos y pasivos de la absorbida

1.2 Transferencias e incorporaciones

Una fusión produce efectos tanto en el patrimonio de las sociedades intervinientes como en sus participaciones de capital.

<i>Patrimonio</i>	<i>Socios</i>
<ul style="list-style-type: none">▪ Todos los activos y pasivos de las sociedades disueltas se transfieren en propiedad a la fusionaria, pasando a formar parte de su propio patrimonio	<ul style="list-style-type: none">▪ Cancelan sus participaciones en las sociedades disueltas.▪ Se incorporan como socios en la nueva sociedad o en la absorbente▪ Reciben participaciones de capital de la nueva sociedad o de la absorbente

La sociedad fusionaria, absorbente o constituida, unifica el patrimonio de todas las intervinientes, siendo la transferencia patrimonial a título universal. Los créditos y deudas de la sociedad fusionada pasan a la fusionaria sin necesidad de cesión o endoso particular y sin tener que notificar particularmente la transmisión a los deudores y acreedores cedidos.

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial ha dicho: “La fusión implica la extinción de una o más sociedades (las incorporadas) y las incorporantes recogen en su totalidad el patrimonio de las sociedades incorporadas. Se trata de una transmisión universal del patrimonio realizada en bloque, asumiendo la nueva sociedad *unoactu* el patrimonio de todas las sociedades disueltas”. Sala A - Fallo: Supercanal SA p/ concurso preventivo – 30/10/09.

Asimismo, respecto de la contraprestación, el fallo de la CNAC antes citado también ha dicho: “De otro lado, los socios de las entidades disueltas reciben acciones u otros títulos asociativos de la incorporante. Señálase que la aportación patrimonial se realiza con las sociedades y la contraprestación no las reciben ellas, sino los socios. Así, como consecuencia de la fusión, los accionistas o socios de la sociedad que se disuelva adquieren la calidad de accionistas o socios de la incorporante”.

En igual sentido el fallo “Disco SA c/ Lorenzatti, Juan Carlos s/ejecutivo - recurso de casación”, del Tribunal Superior de Justicia de Córdoba del 06/04/05.

También la Corte Suprema de Justicia ha reconocido que la esencia del acto de fusión es una sucesión a título universal de todos los derechos y obligaciones. Fallo: Superintendencia de AFJP c/ Orígenes AFJP SA – 21/03/00.

2. Escisión

El concepto se halla establecido en el art. 88 de la LGS., el cual reconoce tres formas por las cuales se pueden realizar escisiones; dos de ellas implican disolución de sociedades y la tercera no. Las mismas se describen a continuación:

I. Una sociedad SIN DISOLVERSE destina PARTE de su patrimonio para

- Fusionarse con sociedades existentes
- Participar con sociedades existentes en la creación de una nueva sociedad

Ambos son casos de la llamada Escisión – Fusión. El primero por absorción y el segundo con constitución.

II. Una sociedad SIN DISOLVERSE destina PARTE de su patrimonio para constituir una o más sociedades

III. Una sociedad se DISUELVE SIN LIQUIDARSE para constituir con la TOTALIDAD de su patrimonio nuevas sociedades

En una escisión, y de acuerdo con la terminología que emplea la LGS pueden distinguirse las siguientes sociedades

- *Escidente*: La que divide su patrimonio

- *Escisionaria*: La que se constituye o recibe el patrimonio escindido

2.1 Características

De acuerdo con los casos establecidos en la LGS, las siguientes pueden considerarse características que distinguen a cada tipo de escisión

<i>Casos I y II</i>	<i>Caso III</i>
<u>La Escidente</u>	<u>La Escidente</u>
<ul style="list-style-type: none"> ▪ No se disuelve (no “muere”) ▪ Continúa existiendo con un patrimonio disminuido ▪ Se produce una transferencia <i>parcial</i> del patrimonio <ul style="list-style-type: none"> - Para fusionarlo con otra - Para formar parte del aporte a otra sociedad - Para integrar totalmente el aporte a otra sociedad 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Se disuelve (“muere”). Deja de existir como persona jurídica en los términos del art. 94 LGS ▪ No se liquida: Los activos no se venden para pagar los pasivos y distribuir el remanente ▪ Su patrimonio se transfiere como aporte a nuevas sociedades
<u>La Escisionaria</u>	<u>La Escisionaria</u>
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Adquiere los activos y pasivos de la escidente, que pasan a formar parte de su patrimonio 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Adquiere los activos y pasivos de la escidente, que pasan a formar parte de su patrimonio

2.2 Transferencias e incorporaciones

Las escisiones producen modificaciones tanto en el patrimonio como en la composición societaria de los entes involucrados

<i>Patrimonio</i>	<i>Socios</i>
<ul style="list-style-type: none">Los activos y pasivos de la escidente se transfieren en propiedad a la escisionaria (Parcial o totalmente según el caso)	<ul style="list-style-type: none">Los socios de la escidente se incorporan como socios en la escisionaria recibiendo títulos de participaciónLos socios de la escidente cancelan sus participaciones en ella si se produce una reducción del capital

La Cámara Nacional Comercial – Sala B, en fallo “Sococia SA s/ pedido de quiebra por Iggam SAIC” del 22/04/05 ha dicho que: “Salvo el supuesto del inciso 3) del artículo 88 de la ley 19.550 (escisión/división), la escisión no supone la transmisión a título universal. Supone la transferencia de una parte del patrimonio de la sociedad escidente a favor de la escindida, a diferencia de lo que ocurre con la fusión, donde existen una o más sociedades que se disuelven y otras que asumen el activo y pasivo de aquellas.

2.2.1 Escisión sin reducción de capital

La LGS en su art. 88 inc. 3) sobre requisitos establece que las participaciones de capital en la escidente “... *se cancelan en caso de reducción de capital*”.

Por lo que la contrapartida de los activos y pasivos que se destinan a la otra sociedad puede estar integrada solamente por resultados acumulados y reservas libres, en la medida que la escidente cuente con estas partidas en cantidad suficiente.

En este caso no existiría reducción de capital, y consecuentemente los socios mantendrían intacta su participación societaria. Por lo que podemos hablar de

Escisión con *reducción del capital social, donde se cancelan los títulos*

Escisión *sin reducción del capital social, donde no se cancelan los títulos y se afectan solo las utilidades y las reservas libres*

2.2.2 Otras alternativas de escisiones

También podemos encontrar las siguientes modalidades en que puede organizarse una escisión:

- Todos los socios de la escidente participan de la escisión y mantienen la misma proporción en la escisionaria

- Todos los socios de la escidente participan de la escisión, pero no mantienen la misma proporción en la escisionaria

Si bien la LGS en el punto 3) de los requisitos del art. 88 estipula que la atribución de las acciones de la escisionaria a los accionistas de la escidente debe serlo en función de su participación en ésta, se acepta que no se respete esta proporcionalidad en el caso que se decida como tema específico y en forma unánime, debiendo constar como punto expreso en el orden del día.

Así lo acepta el punto 1.a del art. 179 de la Resolución 7/2015 de la IGJ.

- Solo una parte de los socios de la escidente participan de la escisión, manteniendo o no la proporción que tenían en la escidente

Vale la misma consideración hecha para el caso anterior

- En la escisionaria se incorporan nuevos socios

3. Ley de impuesto a las ganancias

El art. 77 LIG comprende los siguientes casos de reorganizaciones:

- a) la fusión de empresas preexistentes a través de una tercera que se forme o por absorción de una de ellas;
- b) la escisión o división de una empresa en otra u otras que continúen en conjunto las operaciones de la primera;
- c) las ventas y transferencias de una entidad a otra que, a pesar de ser jurídicamente independientes, constituyan un mismo conjunto económico.

En los casos de fusiones y escisiones los conceptos del art. 77 LIG son similares a los de la LGS, con la particularidad de que, en lugar de hablar de sociedades, habla de empresas. Así, el primer párrafo de dicho artículo, aparte de lo establecido específicamente para cada tipo de reorganización comprendida en la norma, encabeza el tratamiento del tema diciendo:

“Cuando se reorganicen sociedades, fondos de comercio y en general empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza en los términos de este artículo ...”

Puede parecer lo mismo pero no lo es, puesto que la LGS trata precisamente las operaciones entre sociedades, y existen sujetos tributarios que no son sociedades pero que sí realizan una actividad económica que los hace pasibles de impuestos.

En base a la terminología del art. 77 LIG y sus relacionados, la reorganización tributaria comprende a más sujetos que los incluidos en la LGS. En este sentido los dictámenes DATyJ 42/74, 15/83 y 19/85 y DAT 5/06 y 35/09 han entendido, para el caso de escisiones, que el marco reglamentario contempla como uno de los supuestos de reorganización el fraccionamiento de una sociedad en nuevas entidades jurídica y económicamente

independientes que prosiguen la actividad de la primera. Así, el art. 105 inc. b) DR habla del fraccionamiento en nuevas “empresas” jurídica y económicamente independientes, y luego, al establecer los requisitos porcentuales, usa el vocablo “entidades”. El art. 77 de la LIG habla de “empresas”. De esta forma, la reorganización tributaria se halla vinculada especialmente al concepto de empresa o fondo de comercio, en su significación de conjunto funcional y orgánico.

En el supuesto de escisión -dentro del concepto fiscal de reorganización-, la misma se produce, en consecuencia, cuando una sociedad, fondo de comercio, explotación o empresa se divide o separa para formar otra u otras entidades. Así, el dictamen DAT 17/12 ha entendido que una sociedad irregular es una entidad susceptible de tener el carácter de antecesora y que la división de su patrimonio en tres empresas unipersonales encuadra en el régimen del art. 77 LG. Idem dictamen DAT 19/07 (escisión de sociedad de hecho en explotación unipersonal y otra sociedad de hecho) y dictamen DAT 28/13 (escisión de sociedad de hecho en empresas unipersonales).

El alcance del término "entidad" es comprensivo no solo de sociedades tipificadas, sino también de sociedades de hecho y de empresas unipersonales.

El dictamen DAT 24/12 aceptó como fusión por absorción la transferencia del patrimonio de una explotación unipersonal a una sociedad anónima a cambio de acciones. También expresó que cuando la normativa tributaria se refiere a entidad o empresa, involucra el concepto de explotación con independencia de que los titulares de la misma sean sociedades o personas físicas.

El dictamen DAT 37/12, por su parte entendió que en el caso de una reestructuración donde una sociedad anónima se disuelve y destina su patrimonio a una fundación y a otra sociedad anónima, no le asigna el amparo de la franquicia del art. 77 LG por no revestir, las fundaciones, el carácter de empresas o explotaciones.

3.1. Otras transferencias

Como no responden a una tipología específica las llamaremos “del inciso c) del art. 77 LIG”. No están comprendidas en la LGS, sino que es una figura contemplada por la LIG como forma de reorganización.

Para saber a qué transferencias se refiere la ley puede ejemplificarse a través de los casos en los que normalmente se manifiestan. Ellos son:

- Aportes de empresas unipersonales a la constitución de sociedades
- Subsanación de sociedades incluidas en la sección VI de la LGS, convirtiéndolas en sociedades tipificadas en el capítulo II de la misma ley. Anteriormente a la modificación introducida en el régimen de sociedades, podíamos hablar de las sociedades de hecho que se regularizaban adoptando alguno de los tipos establecidos en la ley 19.550, pero la mencionada sección IV es mucho más amplia.

Si bien en los casos –que antes correspondían a la llamada “regularización”- la AFIP emitió dictámenes donde, dadas determinadas condiciones, se los podía asimilar a las

transformaciones contempladas también en la ley 19.550 para las cuales el dictamen DATyJ 20/88 estableció que era innecesario tramitar el procedimiento de reorganización, conceptualmente es una transferencia patrimonial entre sujetos distintos, por cuanto una sociedad de hecho es una persona jurídica distinta de una sociedad tipificada.

Pueden requerir la aplicación de la ley 11.867 de transferencia de fondos de comercio.

4. Consecuencias fiscales

Dado que las reorganizaciones en el marco de las tipificadas en el art. 77 LIG conllevan la transferencia de bienes a título oneroso, encuadran también en el concepto de enajenación establecido en el art. 3 de dicha ley

Art. 3 - A los fines indicados en esta ley se entenderá por enajenación la venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

Al producirse la enajenación de bienes debe determinarse la diferencia entre el valor de dicha enajenación y el costo computable impositivo para verificar la existencia de ganancia para el ente. Dicha ganancia queda comprendida en el inc. 2) del art. 2 LIG, siendo base de tributación.

Art. 2 - A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:

.....

2) los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior –periodicidad que implique permanencia de la fuente-, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales ...

Por su parte el art. 28 DR señala que:

Art. 28 - Cuando la transferencia de bienes se efectúe por un precio no determinado (permuta, dación en pago, etc.) se computará a los fines de la determinación de los resultados alcanzados por el impuesto, el valor de plaza de tales bienes a la fecha de la enajenación.

De esto se desprende que los procesos de reorganización tienen efectos impositivos que, dependiendo del valor de los bienes involucrados, pueden ser muy importantes. Por eso el art. 77 LIG y sus concordantes establecen un régimen de no gravabilidad condicionado al cumplimiento de determinados requisitos.

4.1 No gravabilidad

En este régimen de no gravabilidad debemos entender que los resultados impositivos que surgieran de la enajenación de los bienes objeto de la transferencia originada en la reorganización, se hallan no alcanzados por el impuesto a las ganancias. No debe confundirse

con el concepto de exención, dado que no está incluido en el art. 20 LIG. La doctrina suele abordar el tema bajo el concepto de “reorganizaciones libres de impuestos”.

Este es el beneficio principal de encuadrar una reorganización empresarial dentro del régimen previsto en el art. 77 LIG. Otros efectos y beneficios los establece el art. 78 LIG respecto de la transferencia a las entidades reorganizadas de derechos y obligaciones fiscales, a la vez que otros tributos (Valor Agregado, Ingresos Brutos, Ganancia Mínima Presunta) contemplan beneficios de no tributación relacionados con el régimen.

4.2 Condiciones

Los artículos 77 LIG, 105 a 108 DR, establecen las condiciones para que los casos de reorganización no queden sujetos a tributación. Ellas son:

- a) La reorganización debe ser comunicada a la AFIP bajo las condiciones por ella establecidas, las que se encuentran en la RG 2513. Esta comunicación corresponde a la entidad continuadora.
- b) Cumplimentar los requisitos de publicidad e inscripción establecidos en la LGS
- c) La empresa continuadora debe proseguir con la actividad de la empresa reorganizada u otra vinculada a ella por un plazo no inferior a 2 años desde la fecha de la reorganización

Para las fusiones y escisiones se especifica por vía reglamentaria que por continuidad de actividad se entiende la continuación de alguna de las actividades de la antecesora u otra vinculada con aquella – permanencia de la explotación dentro del mismo ramo - de forma tal que los bienes o servicios que produzca y/o comercialice la continuadora posean características esencialmente similares a los que producía y/o comercializaba la antecesora.

El dictamen DATJ (DGI) 18/85 establece que es suficiente para el cumplimiento de la condición de permanencia de la explotación dentro del mismo ramo, que la sucesora continúe desarrollando alguna de las actividades de la antecesora y no su globalidad. Tampoco existe la obligación por parte de la antecesora de conservar paralelamente dicha explotación. Idem dictamen DAT 12/06, 19/07, 46/07, 20/08, 75/08, 85/11, 87/11, 88/11, 89/11, 6/12, 23/13, 28/13.

En diversos dictámenes de la DAT (71/07, 75/08, 45/09, 17/10, 34/10, 82/11, 98/11), incluso con citas a Rubén Asorey, se ha sostenido que la exigencia del mantenimiento de la actividad de las antecesoras denota una adhesión al criterio denominado de “identidad del objeto”, el cual persigue proteger las reorganizaciones destinadas a la obtención de mejores condiciones de producción y eficiencia; entendiendo 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. Ello en el sentido de que no pueda considerarse un emprendimiento distinto a los que lo precedieron en las firmas antecesoras.

- d) Los titulares de la antecesora (o reorganizada) deberán mantener por un plazo no inferior a 2 años desde la fecha de la reorganización, un importe de participación no menor al que debían poseer a esa fecha en el capital de la continuadora

Esta condición no se aplica para las sociedades que coticen sus acciones en bolsa, donde el requisito se cambia por el de mantener la cotización por un plazo no menor a 2 años desde la reorganización.

El importe de participación es en el capital de la continuadora y se mide en cantidad de pesos aportados en la transferencia patrimonial.

El dictamen DAT 34/09 aclara que la normativa se refiere al importe del capital nominal junto con el correlato que tiene en la totalidad de los rubros del patrimonio neto. Esto, teniendo en cuenta que cada peso de capital nominal representa una porción proporcional de la totalidad del patrimonio neto.

Los dictámenes DAT 84/01 y 90/01 señalaron que el requisito de permanencia de la participación está referido a un importe, y no a un porcentaje, como valor en pesos que refleje la participación requerida.

Se trata de una exigencia y compromiso respecto de los socios que ahora integran el capital de la continuadora de no reducir su aporte. Si no se estableciera esta limitación, la continuadora quedaría habilitada a efectuar una reducción de capital el día siguiente mismo a la reorganización, con lo cual se vulnerarían los objetivos tenidos en cuenta por el instituto de la reorganización.

Se trata de asegurar el beneficio de exclusión de tributación para reorganizaciones que conduzcan a una nueva adecuación de las estructuras empresariales, siempre que no impliquen en su esencia la transferencia de bienes a terceros que modifiquen sustancialmente la real titularidad patrimonial de las partes intervinientes.

Existen condiciones que, según lo establece el art. 105 DR, son comunes para los casos de fusiones y escisiones y no se aplican a las transferencias del inc. c). Son los mencionados en los puntos siguientes e) y f).

e) A la fecha de la reorganización la empresa que se reorganiza (la antecesora) debe estar en marcha

Se entiende por empresa en marcha, cuando

- Se encuentre desarrollando actividades
- Si la actividad ha cesado, debe serlo dentro de los 18 meses anteriores a la fecha de reorganización

f) Que antecesora y continuadora hayan desarrollado actividades iguales o vinculadas durante los 12 meses inmediatos anteriores a la fecha de

- La reorganización
- El cese, si se produjo dentro de los 18 meses anteriores a la reorganización
- Durante el lapso de su existencia, si fuera menor

Según el DR se entiende por actividad vinculada:

“Cuando la misma coadyuva o complementa un proceso industrial, comercial o administrativo, o cuando tienda a un logro o finalidad que guarde relación con la otra actividad (integración horizontal y/o vertical)”

Lo que el legislador ha pretendido es beneficiar los procesos de reorganización que tengan en miras objetivos empresariales y económicos, más allá del solo aprovechamiento de ventajas impositivas (como podría ser el traslado de los quebrantos fiscales).

También existen condiciones de acuerdo con el específico tipo de reorganización encarado:

g) En el caso de fusiones que concluyen con la constitución de una nueva sociedad, por lo menos el 80% del capital de la nueva sociedad al momento de la fusión debe pertenecer a los titulares de las antecesoras.

h) En caso de fusión por absorción el valor de la participación de los titulares de la absorbida en el capital de la incorporante debe representar por lo menos el 80% del capital de la incorporada.

Lo que implica que en la fusión debe traspasarse por lo menos el 80% del capital de la antecesora.

Conjugando este recaudo con el relacionado con el mantenimiento del importe de participación debemos entender que el término “porcentaje” está referido a la proporción que corresponde a los titulares de la antecesora en su capital, cuyo “importe” es el que como mínimo deberán mantener durante el lapso de 2 años en el capital de la continuadora.

i) En el caso de escisión – fusión o cuando se destina parte del patrimonio para participar con una sociedad existente en la creación de una nueva sociedad el valor de participación de los titulares de la escindida en el capital de la existente o en el capital de la sociedad que se forme debe ser por lo menos el 80% del patrimonio destinado a tal fin.

Con lo cual se exige que de la fracción del patrimonio dividida de la sociedad escidente, los titulares aporten a la escisionaria una fracción significativa.

No interesa cuánto represente la participación de los socios de la escindida en el patrimonio de la escisionaria; sino que los socios de la escindida deben conservar en el patrimonio de la escisionaria al menos el 80% del patrimonio que destinaron a la escisión, por el plazo legal.

Esto es coherente con el requisito establecido para el caso de fusión por absorción.

j) En caso de escisión con creación de nueva sociedad o fraccionamiento en nuevas entidades por lo menos el 80% del capital de la o las nuevas entidades, considerado en conjunto, debe pertenecer a los titulares de la sociedad antecesora

El dictamen DATJ (DGI) 19/85 interpreta que

En caso de que la escisión origine varias sociedades escisionarias, la sumatoria de los capitales de las escisionarias debe pertenecer, por lo menos en un 80%, a los titulares de la escidente, no importando que los mismos integren juntos o separados cada nueva entidad. Idem dictamen DAT 19/07.

k) Para el caso de las transferencias a las que se refiere el inc. c) del art. 77 LIG, debe cumplirse que el 80% o más del capital social de la entidad continuadora debe pertenecer 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 80% del capital que poseían a esa fecha en la entidad predecesora.

l) En el caso que las transferencias a las que se refiere el inc. c) del art. 77 LIG no produzcan la transferencia total de las empresas reorganizadas se requiere aprobación previa de la AFIP.

En el caso específico que la reorganización implique el traspaso a la entidad continuadora de los quebrantos fiscales acumulados no prescriptos y las franquicias impositivas pendientes de utilización, originadas en el acogimiento a regímenes especiales de promoción, existentes en la antecesora, el último párrafo del art. 77 LIG establece una condición adicional:

ll) Los titulares de la o las empresas antecesoras deben acreditar haber mantenido durante un lapso no inferior a 2 (dos) años anteriores a la fecha de reorganización o, en su caso, desde su constitución si dicha circunstancia abarcare un período menor, por lo menos el 80% de su participación en el capital de esas empresas, excepto cuando éstas últimas coticen sus acciones en mercados autorregulados bursátiles.

Si la empresa antecesora continúa (caso de una escisión sin disolución) y no traslada los quebrantos, no le es exigible el cumplimiento de este requisito.

El dispositivo es entendible en orden a impedir que se utilicen los procesos de fusión y de escisión como un simple medio para vender quebrantos fiscales.

El traslado de los quebrantos debe efectuarse en función del valor de los bienes transferidos a cada sociedad sin que proceda analizar la conformación de los activos que se transmiten.

Las reorganizaciones mencionadas en el inc. c) del art. 77 LIG están dispensadas de cumplimentar los requisitos de actividades iguales o vinculadas dentro de los 12 meses anteriores a la reorganización y de empresa en marcha, ya mencionados en los puntos e) y f) precedentes exigibles para los casos de fusiones y escisiones.

5. Concepto de conjunto económico

La LIG menciona la expresión “conjunto económico” para el caso de las transferencias que no sean fusiones y escisiones. Así, establece que las ventas y transferencias que se produzcan entre empresas jurídicamente independientes pero que integren un mismo conjunto económico, estarán marginadas de la tributación en la medida que cumplimenten los requisitos ya mencionados, pero no define qué debe entenderse por “conjunto económico”.

No obstante, podemos extraer este concepto del análisis de los recaudos establecidos. De ellos surgen requisitos relativos a la realización de actividades conexas y otros vinculados con la participación de los titulares.

En función de ello, la jurisprudencia ha señalado: “... *la normativa bajo análisis tiene en mira a la reorganización de sociedades en las cuales, los titulares de sus respectivos capitales continúan sus actividades bajo otra estructura, empleando económicamente los mismos bienes*”.

que componen los acervos que se reorganizan; de tal suerte que en la normativa bajo análisis aparecen como factores relevantes dos aspectos: -que no se lleve a cabo la operación con terceros ajenos; -que no se produzca (como resultado de la operación) el acceso a una riqueza de la que no se disponía con anterioridad” (Fallo: International Engines South America SA (TF 24911-I) c/DGI – Cam. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala II – 13/12/2012). El mismo fallo agrega que el objetivo de la normativa es que el efecto impositivo sea neutro en atención a que no se da el concepto de realización al que refieren los primeros artículos de la LIG.

El mismo principio fue sentado en el fallo Pluspetrol Energy SA (TF 17.763-I)- Cam. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala I - 23/12/2008.

Por su parte la AFIP en el dictamen DAT 23/05 ha reconocido que en las reorganizaciones típicas es de aplicación el principio de neutralidad tributaria, porque se produce el traslado del patrimonio (conjunto de bienes y deudas) que constituye una universalidad de hecho, de una estructura de negocios a otra, pertenecientes a los mismos titulares. De tal manera, al continuar las actividades por los titulares de los capitales bajo otra estructura o vestimenta jurídica, no se efectúa ninguna operación con terceros que signifique el acceso a una riqueza de la que antes no disponían.

De tal manera, se beneficia con la no gravabilidad de las transferencias patrimoniales a aquellas que sean consecuencia de una nueva estructura organizacional decidida para conseguir objetivos empresariales relacionados exclusivamente con la eficiencia del negocio.

El objetivo que persigue la norma es que el impuesto a las ganancias sea neutro en las reorganizaciones que cumplan los requisitos establecidos y no exista incidencia impositiva porque no se da el concepto de realización al que refieren los primeros artículos de la ley, sino la mera reorganización.

Por lo tanto, las características que debe tener un proceso reorganizativo para quedar al margen de la tributación por las ganancias impositivas que originaran las transferencias patrimoniales, son que

- El proceso genere una estructura empresarial diferente
- Que en esa nueva estructura participen los mismos titulares de la estructura anterior
- Que las actividades de los entes partícipes estén vinculadas
- Que se trate del mismo patrimonio

En base a ello el proceso podrá tener neutralidad tributaria.

Como puede verse, este concepto es aplicable y está presente en los tres casos de reorganizaciones previstas en la LIG, no obstante que solo se lo menciona en el tercero de ellos. Esto es así puesto que resulta innecesario mencionarlo en los casos de fusiones y escisiones, ya que en estos procesos existen necesariamente transferencias de participaciones societarias donde los titulares de las antecesoras pasan a ser también titulares de las empresas continuadoras.

En cambio, otro tipo de transferencias pueden acontecer ya sea, manteniéndose los mismos titulares pero en estructuras organizacionales diferentes, tal el caso del aporte de un fondo de comercio (con titular unipersonal o en sociedad de hecho) a la constitución de una sociedad tipificada, o bien entre titulares totalmente independientes. Por eso, el inciso c) del art. 77 LIG menciona expresamente la condición de integrar un conjunto económico.

6. Trascendencia del concepto

El art. 105 DR diferencia requisitos para las fusiones y escisiones respecto de las otras transferencias, siendo más exigentes para las dos primeras ya que se les exige: a) realizar actividades iguales o vinculadas durante los 12 meses previos a la reorganización y b) tratarse de empresas en marcha, las que no son requeridas para las encuadrables en el inc. c) art. 77 LIG.

A través del dictamen DAT 26/2004, para un caso de fusión por absorción, la AFIP ha entendido que no resulta de aplicación a las fusiones lo dispuesto en el inc. c) art. 77 LIG. Este criterio fue también mantenido en otros dictámenes posteriores: DAT 75/2008, DAT 33/2009, DAT 4/2010, DAT 9/2010 y DAT 35/2010.

En aquel caso la consultante planteaba que su fusión, donde una sociedad que posee el 99% del capital accionario de otra absorbe a esta última, podía encuadrarse tanto en la figura definida en el inc. a) del art. 77 LIG como en su inc. c), por constituir las empresas intervinientes un conjunto económico y que el elenco societario no se altera y permanece integrado por los mismos accionistas, y por lo tanto no serle necesario el cumplimiento del requisito de desarrollar actividades vinculadas durante los 12 meses previos a la reorganización.

La AFIP basa su conclusión en que en la fusión al menos una firma se disuelve para conformar después de la fusión la empresa continuadora, mientras que en la otra modalidad reorganizativa se produce el traspaso de una universalidad de hecho entre empresas que constituyen un conjunto económico y que subsisten a la transferencia.

Considera que las fusiones solo pueden encuadrar como reorganizaciones tipificadas en el inc. a) del art. 77 LIG.

Este criterio fiscal tuvo respuesta jurisprudencial en varios casos.

Así, en el caso “International Engines South America SA”, donde se daba una situación similar a la descrita en el Dictamen DAT 26/2004, puesto que se trataba de una fusión por absorción donde la absorbente tenía el 99% del capital accionario de la absorbida, adquirido con anterioridad a la reorganización y a la fecha de la reorganización, la absorbida no se encontraba en marcha ni había realizado actividades vinculadas durante los 12 meses anteriores, requisitos exigibles para la fusión y no para las reorganizaciones del inc. c), los reparos de la AFIP a la reorganización eran:

- Que el contribuyente había encuadrado la reorganización como del inc. a), esto es, fusión. Que no cumplimenta los requisitos ya mencionados del art. 105 DR. Que luego, en la contestación de la vista por la determinación tributaria, comunica que también la encuadra en el inc. c).

- Que dichos casos de reorganización revisten en el carácter de taxativos y excluyentes, no siendo posible que una reorganización encuadre simultáneamente en los inc. a) y c).
- Que las reorganizaciones del inc. c) solo corresponden a las transferencias de fondos de comercio en los términos de la ley 11.867.

El Tribunal Fiscal de la Nación – Sala D, en un fallo convalidado por la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal y luego por la CSJN en fallo del 18/07/2013 en base al dictamen de la Procuradora General de la Nación, considera que ambas sociedades constituían un conjunto económico desde antes de la fusión, por encontrarse cumplido el requisito del art. 105 DR que establece que el 80% o más del capital social de la continuadora debe pertenecer a los accionistas de la antecesora.

Para el TFN se ha producido una fusión por absorción dentro de un mismo conjunto económico, dado que la absorbente era la controlante de la absorbida desde fecha anterior a la reorganización. Razón por la cual, los requisitos antes mencionados no le eran exigibles.

El fallo cuenta con el antecedente en igual sentido del TFN en el caso “Instituto Rosenbuch SA de Biología Experimental Agropecuaria”.

Por su parte el fallo de la CSJN señala que la mera circunstancia de que la empresa no haya comunicado desde el inicio su reorganización bajo la forma del art. 77 inc. c) LIG no resulta fatal para su derecho ni obsta a que las autoridades tributarias brinden adecuada respuesta a esta petición. Rige el principio del informalismo a favor del administrado del art. 1 inc. c) ley 19.549, la que se aplica supletoriamente de acuerdo con el art. 116 de la ley 11.683, por el cual no existen formas sacramentales para los planteos de los particulares efectuadas en sede administrativa.

A su vez, que la interpretación del fisco nacional en cuanto a que las operaciones contempladas en los inc. a) y c) resultan mutuamente excluyentes y que el segundo de ellos abarca únicamente a las transferencias de fondos de comercio regidas por la ley 11.867 es una afirmación dogmática.

El inc. c) requiere la existencia de un conjunto económico pero no limita la posibilidad a que solo se transmita una parte de los bienes de una empresa. Si se transfiere el conjunto de bienes en su totalidad y la sociedad transmisora se liquida, la cuestión también puede ser vista como una fusión de empresas preexistentes por absorción de una de ellas.

Cita como antecedente en igual sentido a su fallo en la causa “Frigorífico Paladini SA” del 02/03/2011.

Igual criterio ha sido también expresado por la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal – Sala II, en el fallo “Blaistein SA c/ DGI” del 18/10/07 y en el fallo “Massalin Particulares SA” del 14/05/2014 – Sala III. También en el fallo “La Veloz del Norte SA”, del 16/12/2014 de la CSJN.

En síntesis, una fusión de sociedades que conformaban previamente un conjunto económico queda eximida de cumplimentar los requisitos de realizar actividades iguales o vinculadas durante los 12 meses previos a la reorganización y de ser empresas en marcha.

7. Conclusión

Los fallos comentados y que desploman la estrictez del criterio fiscal tienen como antecedente de conjunto económico la adquisición previa de una parte significativa del paquete accionario de la absorbida por parte de la absorbente. Es innegable que en esta situación existe un conjunto puesto que ambas sociedades forman parte de un mismo grupo.

La pregunta a resolver es cuál debería ser la solución en el caso que la fusión no sea entre sociedades donde una es controlada y la otra controlante. A mi entender el concepto de conjunto económico sigue subsistiendo puesto que en una fusión no solo existe una transferencia de patrimonio, sino que también hay un cuadro accionario que se transfiere a la fusionaria, a la vez que de acuerdo con los requisitos del DR, la sociedad continuadora deberá mantener: a) en el caso de una fusión con constitución, por lo menos el 80% del capital en manos de los titulares de las antecesoras (todas las fusionantes); y b) en el caso de una fusión por absorción, la participación de los titulares de la absorbida debe representar por lo menos el 80% del capital de la incorporada.

Con lo cual el capital del nuevo ente reorganizado deberá estar formado mayoritariamente por los titulares de las empresas antecesoras, lo que indudablemente indica la conformación de un conjunto económico.

Desde luego, la consecuencia que este razonamiento proyecta es que en todos los casos de fusiones (mientras se cumplan todos los demás requisitos), no le serán aplicables los específicos del segundo párrafo puntos I) y III) del art. 105 DR. Para tener certeza sobre ello deberemos esperar a ver alguna solución jurisprudencial.

BIBLIOGRAFIA

ARGENTINA: Ley N° 19.550

ARGENTINA: Ley N° 20.628 y modificatorias

ASOREY, Rubén O.: Fusión Societaria e Impositiva; La Ley; 2004.

ASOREY, Rubén O.: Reorganizaciones Societarias; La Ley; 1996.

CAMARA NACIONAL EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL: Fallos

CARBONE, Nicolás: Escisión Patrimonial de Sociedades Comerciales; La Ley.

CAVEGGIA, Sergio y CONSOLI, Gustavo: Participación del capital frente a la reorganización social. Ambito Financiero del 02/12/02, Tribuna Fiscal, pág. 169.

CHAMATROPULO, Miguel A.: Consultorio Tributario, Consulta N° 23; Doctrina Tributaria N° 253, Abril de 2.001. Errepar.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACION: Fallos

GRISPO, Jorge D., Fusión de Sociedades Comerciales; La Ley, Nov. 2004

HALLADJIAN, César: Reorganización dentro de un conjunto económico; Doctrina tributaria T° XXXIII; Febrero 2012; Ed. Errepar.

INSPECCION GENERAL DE JUSTICIA: Resolución General N° 7/2015

LA LEY: Fusión y Escisión de Sociedades; Digesto Práctico; 2.002.

LORENZO, Armando, EDELSTEIN, Andrés y CALCAGNO, Gabriel: Impuesto a las Ganancias. Reorganización de sociedades. 1ª parte. Doctrina Tributaria N° 263, Febrero de 2.002. Errepar.

LORENZO, Armando, EDELSTEIN, Andrés y CALCAGNO, Gabriel: Impuesto a las Ganancias. Reorganización de sociedades. 2ª parte. Doctrina Tributaria N° 265, Abril de 2.002. Errepar.

MANTOVAN, Flavio A.: Primas de Fusión. Revista D&G Profesional y Empresaria; N° 86; Noviembre de 2.006. Ed. Errepar.

MANTOVAN, Flavio A.: Fusiones y Escisiones; 2ª ed.; Editorial Errepar; 2015.

NUÑEZ, Eduardo J.: Ventas y transferencias en conjuntos económicos. Doctrina Tributaria – T° XXXIV, Agosto de 2013. Ed. Errepar.

PELLE, Enrique: Reorganización dentro de un conjunto económico. Doctrina Tributaria – T° XXXIII, Diciembre de 2012. Ed. Errepar.

PERCIAVALLE, Marcelo y YODICE, Alejandro: Ley general de sociedades comentada; Errepar; 2015.

REIG, Enrique: Impuesto a las Ganancias. 10ª ed. Macchi.

SKIARSKI, Enrique M.: Escisión de empresas. Marco jurídico, contable y fiscal; Ed. Ad-Hoc; 2.001

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION: Fallos.

WURCEL, Alberto: Efectos tributarios de la fusión y fusión por absorción de sociedades en el régimen del Convenio Multilateral. Doctrina Tributaria – T° XXVI, Agosto de 2005. Ed. Errepar.