



*Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de Buenos Aires*



Escuela de Negocios y Administración Pública

Especialización en Tributación

Trabajo Final de Especialización

Las reorganizaciones empresariales libres de impuestos
en el impuesto a las ganancias. Aspectos
constitucionales y probatorios.

Alumno: Aáron Alberto Cores Moglia

Tutora: Sara Diana Telias

Registro: 863. 185

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	3
DESARROLLO	5
ASPECTOS CONTROVERTIDOS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS	5
ACTIVIDADES IGUALES O VINCULADAS CON POSTERIORIDAD A LA REORGANIZACIÓN	5
COMUNICACIÓN DE LA REORGANIZACIÓN ANTE AUTORIDAD FISCAL	14
PERMANENCIA DE LA PARTICIPACIÓN CON ANTERIORIDAD A LA REORGANIZACIÓN	17
EMPRESA EN MARCHA	20
PUBLICIDAD E INSCRIPCIÓN	24
PROPÓSITO DE NEGOCIO	29
REORGANIZACIÓN LIBRE DE IMPUESTOS EN OTROS TRIBUTOS	32
NACIONALES - IVA	32
PROVINCIALES - INGRESOS BRUTOS	35
PROVINCIALES - IMPUESTO DE SELLOS	37
CONCLUSIONES	38
1. Respecto de las actividades iguales o vinculadas	38
2. Respecto del requisito de comunicación	38
3. Respecto de la permanencia de la participación con anterioridad a la reorganización	39
4. Respecto del requisito de empresa en marcha	39
5. Respecto del requisito de publicidad e inscripción	39
6. Respecto del propósito de negocio	40
7. Respecto los procesos reorganizativos en otros tributos	40
BIBLIOGRAFÍA	43
Jurisprudencia	43
Corte Suprema de Justicia de la Nación	43
Cámara	44
TFN	45
Consultas Vinculantes	46
Dictámenes de la AFIP	46
Doctrina	49

INTRODUCCIÓN

El objetivo de mi trabajo está acotado a una selección de algunos aspectos controvertidos de la reorganización empresarial libre de impuestos, en el marco de la ley del impuesto a las ganancias (Ley 20.628 t.o. 2019). Además de cuestiones interpretativas, el énfasis particular se ha puesto en los derechos y garantías constitucionales en materia tributaria y de la seguridad jurídica, al que la CSJN le reconoció status constitucional, así como a cuestiones.

Como concepto, la reorganización libre de impuestos no constituye una exención en sentido técnico, sino un diferimiento del impuesto que recae sobre la ganancias de capital ¹.

Las reorganizaciones empresariales libres de impuesto están orientadas a que la tributación sea neutral respecto de decisiones empresariales que impliquen, la transferencia de bienes, en virtud de la adecuación de nuevas estructuras.

La ley del impuesto a las ganancias define los distintos tipos de reorganización (fusión, escisión y ventas dentro de un mismo conjunto económico). A su vez, establece cuales son los requisitos para que una reorganización sea considerada libre de impuestos, a saber:

1. Continuación de la actividad durante al menos dos años desde la reorganización. La controversia se centra en aspectos como si debe mantenerse la totalidad de las actividades de la entidad absorbida o solo algunas, si la reorganización es válida para actividades complementarias, y si el nomenclador de actividades del ente recaudador es relevante. Además, se discute si la falta de previsión estatutaria de una actividad específica afecta la reorganización.

Se abordará el caso "Paladini"² de 2011, donde la AFIP rechazó una reorganización por falta de empleados en la entidad absorbida. La Cámara también rechazó la reorganización, exigiendo continuidad y actividad similar en las entidades. Por el contrario, la Procuradora del Tesoro defendió la realidad económica y criticó el rigor formal que habían aplicado los integrantes de la Cámara. La Corte Suprema revocó la sentencia, considerando los argumentos de la Procuradora, admitiendo la reorganización libre de impuestos.

2. Permanencia de la participación en el capital antes de la reorganización, con discrepancias sobre "importe" y "porcentaje"

¹ Tax Law Design and Drafting (volume 2; International Monetary Fund: 1998; Victor Thuronyi, ed.) . Chapter 20, Taxation of Corporate Reorganizations (*The principle of tax neutrality in business reorganization has two aspects. It implies (1) that no tax is levied at the time of the reorganization and (2) that, after the reorganization, the taxable profits of the transferee company and its shareholders are calculated on the basis of tax elements that were present in the transferor company and its shares immediately before the reorganization. The principle is one of deferral of tax on unrealized gains that exist at the time of the reorganization, not exemption of tax on these gains.*)

² "Frigorífico Paladini SA c/AFIP s/demanda" CSJN 02/03/2011 en el que la Corte compartió los fundamentos de la Procuradora ordenando que corresponde remitirse a ellos para evitar reiteraciones innecesarias (Carece de la referencia a la colección Fallos)

3. Comunicación a la AFIP, controversia sobre plazos hábiles o corridos, y registración en el registro público de comercios. En el caso “Caratti”³ se estableció que deben seguirse los plazos fijados por el organismo recaudador, dado que se encuentra facultado para ello y tal atribución no encierra violación alguna al principio de reserva de ley en materia tributaria consagrado en la Constitución Nacional.

Se pueden destacar antecedentes de CSJN sobre el tema. También, en la causa ya mencionada, “Paladini”, se expide en favor de la informalidad administrativa de la comunicación, consolidando la interpretación del carácter formal de este requisito, siendo su consecuencia formal. Esto quiere decir, que el contribuyente estaría susceptible de una multa formal, conforme el artículo 39⁴ de la ley de procedimiento fiscal y no del decaimiento de la reorganización.

4. Requisitos implícitos según el fisco. Empresa en marcha y propósito de negocios. Estos requisitos no surgen de la literalidad de la ley.

Respecto al requisito de propósito de negocios, cabe indicar que no surge expresamente de la ley ni reglamento. Para ello, en el desarrollo explicaremos el antecedente “Turismo Doss”⁵, donde la CSJN rechazó la interpretación restrictiva de la Cámara, insistiendo en que los requisitos deben estar establecidos en la ley.

Finalmente, cabe destacar que las leyes de otros impuestos nacionales (como IVA) y provinciales (como ingresos brutos y sellos) también consagran beneficios a las reorganizaciones empresariales que se encuadren en las normas de la ley del impuesto a las ganancias y su decreto reglamentario. En este sentido, analizaremos los aspectos controvertidos de las reorganizaciones societarias en el IVA, Ingresos Brutos e impuesto de sellos.

DESARROLLO

³ “ Guido C. Caratti e Hijos S.R.L. c. AFIP – DGI - resol. 122/01 s/dirección general impositiva” CSJN 22/11/2011 (334:1437)

⁴ Según t.o. 1998

⁵ “ Turismo Doss SA c/ EN - AFIP-DGI s/proceso de conocimiento” CSJN 11/03/2021 (344:307)

ASPECTOS CONTROVERTIDOS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

ACTIVIDADES IGUALES O VINCULADAS CON POSTERIORIDAD A LA REORGANIZACIÓN

Dentro de los requisitos para llevar a cabo la reorganización libre de impuestos, está el de continuación de la actividad. La ley establece⁶ que “las entidades continuadoras prosigan durante un lapso no inferior a 2 (dos) años desde la fecha de la reorganización, la actividad de la o las empresas reestructuradas u otra vinculada a la misma” Si se diera un cambio de actividad antes de ese plazo, el mismo tendrá efectos resolutorios, es decir, produce el decaimiento de la reorganización libre de impuestos.

Referente al requisito de continuación de la actividad se han planteado diversas controversias, las que han girado alrededor de las siguientes cuestiones:

- a) si deben mantenerse en la empresa continuadora la totalidad de las actividades de la entidad absorbida y no alguna de ellas. La jurisprudencia, rechazando la tesis del fisco, ha admitido que basta que se continúe con alguna de las actividades sin necesidad de ser todas, destacándose el antecedente Transportadora de Caudales Juncadella S.A., de Cámara en el año 2014⁷.
- b) si puede considerarse la reorganización libre de impuestos cuando se trate de actividades complementarias o bien tiene que ser un supuesto taxativo. En este orden, AFIP sostuvo en el Dictamen 82/2003 (DI ATEC) que la existencia de la actividad vinculada debe prever la complementariedad o que pertenezcan a un mismo proceso económico, con el fin de evitar que la reorganización sea con el objetivo de obtener ventajas impositivas. En el mismo sentido, Freytes Roberto O., en relación al dictamen señalado en el párrafo anterior, *sostiene “ que el abandono de la actividad que desarrollaba la sociedad “B”, se corresponde con una verdad formal”*⁸.
- c) si para la vinculación de las actividades posee relevancia el nomenclador de actividades publicado por el ente recaudador. En algunos antecedentes referidos al cumplimiento de este requisito se ha considerado exclusivamente las actividades de las antecesoras y continuadoras, teniendo en consideración el nomenclador de actividades aprobado por el organismo fiscal⁹. En mi opinión, la no utilización de la misma clasificación de actividades

⁶ Artículo 80 según el t.o. 2019.

⁷ “ Transportadora de Caudales Juncadella S.A. EN AFIP-DGI” Cám. Nac. Cont. Adm - Sala III - 09/10/2014

⁸ Freytes, Roberto O. (2010) “Informe en las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Cartagena de Indias”

⁹ “ Instituto Rosenbusch SA de Biología Experimental Agropecuaria s/recurso de apelación” TFN, Sala D - 15/7/1999

según el nomenclador respectivo sería simplemente una inconsistencia formal, que no producirá efectos en la consideración de la reorganización empresarial.

- d) también se ha planteado el escenario para aquellos casos en donde la actividad, no se encuentre prevista de manera taxativa en los estatutos sociales. Adhiero a las opiniones de la doctrina¹⁰ en donde se ha entendido que esta formalidad no puede ser considerada causal para el decaimiento de la reorganización, dado que se apartaría del principio de realidad económica, previsto en la ley 11.683.

Se relaciona con este último punto la causa Paladini¹¹ del año 2011. Frigorífico Paladini había llevado a cabo un proceso reorganizativo ante la AFIP.

Jurisprudencia

Frigorífico Paladini S.A. c/AFIP s/demanda” CSJN 02/03/2011

Descripción del caso: Frigorífico Paladini había absorbido a Frigorífico Villa Diego comunicando en sede administrativa la figura del inciso 77 a) mientras que en instancia recursiva adoptó la misma bajo la figura del 77 c). A su vez, se le había cuestionado que no desarrollaba la misma actividad o similar de las entidades antecesoras. La Procuradora, en un primer punto trató el principio del informalismo a favor del administrado. El mismo indica que no debe cumplirse con ninguna forma al momento de comunicarse con AFIP. Por otro lado, destacó que ni la AFIP ni la Cámara habían considerado el principio de realidad económica, hecho que se pudo verificar en la inspección realizada al establecimiento de Frigorífico Villa Diego.

En el año 2002, presentó un descargo ante este Organismo a fin de cumplir con lo exigido por la resolución general (DGI) 2.245¹². Se precisa que Frigorífico Paladini había informado la reorganización bajo la forma fusión por absorción, siendo Frigorífico Villa Diego S.A. la entidad absorbida y Frigorífico Paladini la entidad absorbente.

AFIP procedió a rechazar la reorganización por considerar que se incumplían los requisitos para llevarla a cabo. En este sentido, había podido verificar que Frigorífico Villa Diego no había tenido empleados en los últimos 2 años, por lo que, no había desarrollado actividad alguna.

Posteriormente, en instancia recursiva¹³ en sede Rosario de la Administración, encuadró el proceso reorganizativo bajo la figura de venta y transferencia dentro de un mismo conjunto económico.

¹⁰ Cid, Aurelio (2010) “Reorganización de empresas en la legislación tributaria”, La Ley, Buenos Aires.

¹¹ “Frigorífico Paladini S.A. c/AFIP s/demanda” CSJN 02/03/2011 en el que la Corte compartió los fundamentos de la Procuradora ordenando que corresponde remitirse a ellos para evitar reiteraciones innecesarias (Carece de la referencia a la colección Fallos)

¹² Resolución General del organismo fiscal en donde se reglamentaban ciertos requisitos para cumplir con las reorganizaciones libres de impuestos. El 4 de noviembre del 2008 fue reemplazada por la RG 2513.

¹³ El contribuyente presentó recurso de reconsideración del artículo 76 de la ley 11.683.

No obstante, el 18/12/03 se rechazó el aspecto formal informado, el cual fue confirmado por la resolución (DI RRO2) 65/03, quedando agotada la vía administrativa. En esta resolución, se expresó que el contribuyente había inicialmente comunicado a la AFIP su reorganización como fusión por absorción, no correspondiendo el análisis de la figura de conjunto económico.

Seguidamente, la Cámara rechazó la reorganización por exigir requisitos que no eran aplicables a la figura de conjunto económico. Los camaristas actuantes pretendieron que las entidades que se reorganizaran estuvieran en marcha, y a su vez, que desarrollaran actividades iguales o vinculadas durante los doce meses inmediatos anteriores a la fecha de reorganización.

Por su parte, la Procuradora del Tesoro de la Nación, Laura Monti, no compartió la postura de la Cámara. Consideró que a pesar de que Frigorífico Paladini no había comunicado desde el inicio la reorganización bajo la forma jurídica de venta y transferencia dentro de un mismo conjunto económico, no quedaba impedido en hacerlo con posterioridad, en el marco de un recurso de apelación.

Para formalizar su opinión basó su análisis en el principio de formalismo moderado, del cual se deriva que no existen estructuras para los planteos de los particulares efectuados en sede administrativa¹⁴.

Cuando analizó el tema de que la empresa absorbida no tenía empleados en los últimos dos años, resaltó que de las pruebas obrantes en el expediente, se había podido verificar que las empresas ya se encontraban fusionadas, realizando actividades unificadas hacia tiempo atrás.

Es por ello que la Procuradora también consideró que el ente recaudador no invocó algún precepto jurídico que imposibilite reconocer los efectos jurídicos pretendidos por Frigorífico Paladini. Asimismo, consideró que la Cámara fundamentó su negativa a raíz de un excesivo apego a las formalidades en los procedimientos.

Además de lo expuesto, la Cámara había rechazado la reorganización por no cumplir con el requisito de continuidad de la actividad de las entidades antecesoras, por al menos 2 años.

Cabe indicar que una de las entidades antecesoras, Frigorífico Villa Diego, se encontraba inscrita en la prestación de servicios inmobiliarios, dado que su actividad se basaba en alquilar el inmueble a Frigorífico Paladini. En este sentido, cuando se llevó a cabo el proceso reorganizativo, la entidad continuadora, no prosiguió con la actividad de Frigorífico Villa Diego.

Disconforme con lo resuelto en la Cámara, los representantes de Frigorífico Paladini interpusieron el recurso extraordinario, para poder apelar esta sentencia ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación¹⁵.

¹⁴ Resolución General del organismo fiscal en donde se reglamentaban ciertos requisitos para cumplir con las reorganizaciones libres de impuestos. El 4 de noviembre del 2008 fue reemplazada por la RG 2513.

¹⁵ Se encuentra normado en el artículo 14 de la ley 48.

La Procuradora destacó que ni la AFIP ni la Cámara habían considerado el principio de realidad económica, hecho que se pudo verificar en la inspección realizada al establecimiento de Frigorífico Villa Diego.

El propio ente fiscal, había podido constatar que no existían divisiones físicas entre las instalaciones de ambas empresas, contando con una única puerta de entrada de animales vacunos y porcinos, una sola sala de calderas para abastecer a toda la planta donde se desarrollaba el proceso de faena, despostado y elaboración de productos, un único edificio de oficinas administrativas y un único sistema contable e impositivo. Como conclusión de la verificación practicada, los inspectores actuantes habían concluido que Frigorífico Villa Diego, se dedicaba a la actividad frigorífica.

También, en la causa se había podido constatar que el 16/12/1994, el Servicio Nacional de Sanidad Animal, había transferido a Frigorífico Paladini S.A., la habilitación de Frigorífico Villa Diego S.A.

A su vez, los inspectores actuantes habían reconocido en actas, que ambas entidades se encontraban actuando desde mucho tiempo atrás, como una única empresa.

Atento a esto, la Procuradora estimó necesario recordar el criterio empleado en otro antecedente en materia de reorganización¹⁶, en donde se había atribuido particular importancia al hecho económico frente a las formas. Desde esta perspectiva, según Laura Monti, la solución brindada por la Cámara, constituyó un excesivo rigor formal, dado que no atendió a la realidad económica de los hechos.

Finalmente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, compartió el dictamen de la Procuradora Fiscal. En este sentido, se declaró procedente el recurso extraordinario, haciendo lugar a la queja y revocando la sentencia apelada. Esto quiere decir, que se consideró admitida la reorganización bajo la figura de venta y transferencia dentro de un mismo conjunto económico, sin tener que cumplir con los requisitos que establece el decreto reglamentario para las otras formas reorganizativas (fusión y escisión).

Jurisprudencia

¹⁶ “Magnano, Bartolo y otro” CSJN 22/05/1972 (282:445). En esta sentencia, que contaba con la vigencia de la ley 11.682, se indicó que había que darle importancia “a la titularidad en el dominio del capital, a la dirección conservada del ente, etc. para evaluar si subsiste la misma empresa (conjunto económico).”

T4F Entretenimientos Argentina S.A. c/EN – AFIP – R. 56/2011 s/DGI, CNACAF, sala V, 25 de abril del 2019

Descripción del caso: aquí el cuestionamiento se basó en no continuar con las actividades de las antecesoras con posterioridad a la reorganización. A su vez, se trató el cumplimiento del requisito de comunicación. Cabe indicar que la Cámara hace lugar al recurso de apelación considerando que se denegaron los beneficios de los artículos 77 y 78 sin los fundamentos legales necesarios para que los actos administrativos de AFIP puedan ser considerados válidos.

Antes de poder arribar a la Cámara, la jueza de la instancia anterior había rechazado la demanda interpuesta por la actora (CIE Presenta S.A.), en donde se pretendía impugnar la Resolución DI RNOR N°56/11, que confirmaba una Resolución anterior¹⁷, que había rechazado la reorganización societaria – bajo la figura de fusión por absorción – y por ende, el traslado de derechos y obligaciones fiscales.

La jueza consideró las constancias administrativas, es decir, el Formulario 206/I que había presentado la actora ante AFIP. En el mismo se había presentado la fusión bajo la RG AFIP 2245, informando que la empresa CIE Presenta S.A. era continuadora de cinco empresas. A saber, ALN S.A., Empresa Gastronómica Argentina S.A., Un Visión S.A., Music World Tours S.A. y Ezeiza Flora y Fauna S.A.. A efectos de contextualizar el motivo de la Resolución General de AFIP utilizada, se puede mencionar que la fecha de la reorganización era el 1/7/2005.

Desde el punto de vista normativo, el pedido fue desestimado por la AFIP por entender que la interesada no había aportado los elementos suficientes para verificar que se cumplía el requisito de continuidad de actividades que desarrollan las antecesoras, lo cual, acarrea la denegatoria de trasladar los derechos y obligaciones fiscales.

Desde el punto de vista fáctico, el Fisco entendió que una de las empresas (Ezeiza Flora y Fauna S.A.) no se encontraba en marcha al momento de efectuar la reorganización, a pesar de que este no es un requisito exigible cuando las sociedades que se reorganizan integran un conjunto económico.

En relación a esta empresa, sólo se había podido verificar que tuviera erogaciones administrativas, lo cual, no podía verse equiparado al estado de una empresa en marcha.

Asimismo, que las empresas fusionadas no habían realizado actividades iguales o vinculadas durante los doce meses anteriores a la reorganización; tampoco se había podido acreditar que la continuadora hubiera realizado las actividades que desarrollaban las antecesoras.

¹⁷ Resolución DV NGDE N° 55/07

Al no existir reconocimiento parcial de la fusión, el fisco concluyó en determinar que la fusión, no encuadraba en las previsiones del artículo 77 de la ley del impuesto a las ganancias.

Seguidamente, la jueza de grado consideró que la actora no había podido desvirtuar la presunción de legitimidad de los actos administrativos. También señaló que la actora había reconocido que la empresa Ezeiza Flora y Fauna S.A. estaba a la espera de una nueva licitación para la apertura de un zoológico y que ello no se había concretado.

Contra esta sentencia, la actora dedujo un recurso de apelación. En su escrito afirmó que se había realizado una valoración incorrecta de la empresa Ezeiza Flora y Fauna S.A. También afirmó que ésta tenía como objeto la explotación de jardines botánicos, zoológicos y parques nacionales, y que había participado siendo adjudicataria de la Licitación Pública N° 3/98 convocada en ese entonces por la Secretaría de Deportes dependiente de la Presidencia de la Nación. El objeto de ese contrato era la construcción, explotación y mantenimiento de un parque zoológico en la localidad de Ezeiza. Dicho contrato finalmente había sido rescindido de común acuerdo entre las partes. Por lo tanto, por cuestiones ajenas a la voluntad de la empresa, no se pudo cumplir con el objetivo de su creación.

También, se puede destacar que se había aportado prueba pericial en donde se había requerido información acerca de si los saldos a favor en el IVA y en el Impuesto a las Ganancias habían sido trasladados a T4F. Dado que no habían efectuado traslados, se pudo concluir que no se habían generado situaciones fraudulentas porque no hubo traslado de beneficios fiscales. Cabe destacar que el objetivo de esta prueba pericial consistía en fortalecer el entendimiento de que la reorganización se había tratado por el artículo 77 a) y no, a través del 77 c) como insistía AFIP. Finalmente, también en la pericia se había trabajado el agravio referido a la continuación de actividades vinculadas.

Por su parte, los camaristas, recuerdan que la empresa CIE Presenta S.A. había formulado su solicitud de fusión, en los términos del artículo 77 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, mediante la figura de fusión por absorción, pero sin indicar en virtud de que inciso del artículo 77 se solicitaba la reorganización.

No obstante, también verificaron que cuando la empresa recurrió las resoluciones del Fisco, destacó que las empresas que se reorganizaban formaban parte de un conjunto económico y su situación, debía ser valorada por el inciso c) artículo 77 de la ley del impuesto a las ganancias. Las empresas que se reorganizaban tenían los mismos accionistas, en donde CIE RP S.A. contaba con el 95% del capital y BA Inversiones S.A. con el 5% restante.

Al igual que había sucedido en "Paladini" se hace hincapié en el principio de formalismo moderado o informalismo en favor del administrado. Por lo tanto, que la actora no hubiera comunicado desde el inicio su reorganización bajo la forma del artículo 77 c) de la ley, no puede ser fatal para su derecho.

Además, resulta útil la consideración realizada por los camaristas, que comenta el cambio de criterio tomado por la autoridad fiscal, reemplazando lo que disponía el DAT 26/04¹⁸ por los Dictámenes DI ATEC 15/15 y 30/15. En estos últimos, se puso en consideración, que siempre y cuando se acreditara fehacientemente la existencia de conjunto económico de manera directa o indirecta, los incisos a) y c) de la ley del impuesto a las ganancias, no resultan excluyentes entre sí.

Los camaritas examinaron si la empresa Cie Presenta S.A. prosiguió durante un lapso no inferior a dos años desde la fecha de la reorganización, la actividad de las empresas reestructuradas, o bien, alguna vinculada a la misma. En este sentido, corresponde destacar que la empresa continuadora estaba inscripta en las siguientes actividades según el nomenclador de AFIP:

- 921410 “producción de espectáculos teatrales y musicales”
- 921302 “producción y distribución por televisión”
- 741409 “servicios de asesoramiento dirección y gestión empresarial N.C.P.”
- 552119 “servicios de expendio de comidas y bebidas en establecimientos con servicio de mesa y/o en mostrador – excepto en heladerías – N.C.P.”
- 921110 “producción de filmes y videocintas”
- 921120 “distribución de filmes y videocintas”
- 634200 “servicios minoristas de agencias de viajes”
- 923300 “servicios de jardines botánicos, zoológicas y de parques nacionales”

A pesar de que el contribuyente no había acompañado las facturas emitidas durante el período examinado, y por lo tanto, no se había podido determinar el concepto de las mismas, cabía presumir que la empresa Cie Presenta S.A. continuaba con su propia actividad durante el lapso de dos años posteriores a la reorganización. Dicho esto, se recuerda que no se exige que se desarrollen todas las actividades de las empresas antecesoras sino algunas de las actividades de la o las empresas reestructuradas.

Finalmente, la Cámara hace lugar al recurso de apelación dejando sin efecto la sentencia apelada y declarando nula las resoluciones administrativas apeladas, pues en ellas se denegaron los beneficios de los artículos 77 y 78 sin fundamentos legales necesarios para que los actos administrativos de AFIP puedan ser considerados válidos.

En la comunicación de la reorganización ante AFIP, puntualmente, en lo relativo a los plazos se mencionó la causa “ Guido C. Caratti e Hijos S.R.L. c. AFIP – DGI - resol. 122/01 s/dirección general impositiva”, la cual, vamos a desarrollar como jurisprudencia en el apartado “comunicación de la reorganización ante autoridad fiscal”.

¹⁸ Este dictamen trataba sobre el requisito de desarrollo de actividades iguales o vinculadas durante los 12 meses anteriores a la fecha de reorganización, en un proceso reorganizativo en el que “XX S.A.” poseía el 99,99% del capital accionario de “ZZ S.A.”, en donde la absorbe a esta última. Se entendió que la transferencia de bienes entre empresas de un mismo conjunto económico contempladas en el artículo 77 c) de la ley se prevé sólo para firmas que subsisten, por lo que se determinó que en ese caso aplicaba el artículo 77 a).

Recientemente, a través de la consulta vinculante 5/2023, se consultó sobre el cumplimiento del requisito de continuación de actividades en un proceso de escisión.

En este caso, la reorganización proyectada por "HH S.A.", implicaba destinar parte de su patrimonio para fusionarse con una explotación ganadera unipersonal y una sociedad de hecho existentes, constituyendo una escisión-fusión conforme establece el inciso b) del sexto párrafo del Artículo 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Respecto al requisito de mantenimiento de las actividades de las empresas reestructuradas, se determinó que la omisión de continuar alguna de estas operaciones debido al proceso de integración económica inherente a la reestructuración no excluía automáticamente de los beneficios fiscales. Específicamente en esta escisión-fusión, la discontinuidad de la actividad de arrendamiento no sería un obstáculo para acceder a la reorganización libre de impuestos, ya que esta discontinuidad resultaría de la absorción del patrimonio de "HH S.A." y la transferencia de la titularidad de los campos a las entidades continuadoras.

Jurisprudencia

Transportadora de Caudales Juncadella S.A. EN AFIP-DGI" Cám. Nac. Cont. Adm - Sala III - 09/10/2014

Descripción del caso: Transportadora de Caudales Juncadella S.A. se dedicaba a la realización de transporte de causales y utilizaba el inmueble de Propo Jun S.A. (antecesora). Se llevó a cabo una reorganización de empresas, en donde la compañía continuadora sostenía que se había producido entre empresas que conformaban un mismo conjunto económico, en tanto la absorbente era titular del 100% (cien por ciento) de la absorbida. También se destacó que la continuadora desarrolló la actividad que venía realizando con anterioridad a la reorganización, señalando que la norma al momento de definir a las empresas continuadoras, no hace distinción a la antecesora, absorbida o absorbente.

Transportadora de Caudales Juncadella S.A. comunicó la reorganización ante AFIP, la cual, fue rechazada por considerar que no cumplía con el requisito de mantenimiento de actividades iguales o vinculadas.

En este sentido, la compañía presentó recurso del artículo 74 del Decreto Reglamentario, el cual fue desestimado, bajo la Resolución N° 1/2007.

Ante esto, en instancia judicial, la jueza de primera instancia rechazó la demanda interpuesta por Transportadora de Caudales Juncadella S.A. contra AFIP con el objeto de impugnar la Resolución N° 1/2007 para solicitar que haga lugar a los efectos impositivos previstos en los artículos 77 y 78 de la ley¹⁹. Para así decidir consideró que:

¹⁹ Artículo 80 según el t.o. 2019.

i) las resoluciones en cuestión gozaban de presunción de legitimidad, exigibilidad, ejecutoriedad, estabilidad e impugnabilidad, ya que fueron dictadas dentro de las facultades de verificación y fiscalización que goza la autoridad fiscal, conforme la ley 11.683.

ii) se debería probar que la entidad continuadora (Transportadora de Caudales Juncadella S.A.) prosiguió por un lapso no inferior a dos años desde la fecha de reorganización, la actividad de la empresa reestructurada (Prop Jun S.A.).

iii) según la CSJN el interesado debería alegar y probar la nulidad del acto²⁰.

iv) AFIP sustentó su rechazo a través de elementos concretos y razonables, los que permitieron determinar que la operación de fusión no se efectuó de conformidad con los requisitos exigidos por la ley del impuesto a las ganancias..

La compañía continuadora recurrió ante la Cámara, en donde sostuvo que la reorganización se había producido entre empresas que conformaban un mismo conjunto económico y que por lo tanto dicha reorganización había encuadrado dentro del inc. c) del art. 77 de la ley del impuesto, en tanto, la sociedad absorbente era titular del 100% del capital de la empresa absorbida. Para ello, destacó que se había advertido en el Acuerdo Definitivo de Fusión que la firma continuadora seguía adelante con la actividad que desarrollaba con anterioridad a la reorganización. Además, había señalado que en el mencionado artículo se impone como requisito que "la" o "las" entidades continuadoras sigan con la actividad de la empresa reestructurada durante el lapso de dos años, sin hacer distinciones en cuanto a que reestructurada signifique antecesora, absorbida, absorbente o cualquier otra definición.

Cabe enfatizar la importancia de contar con el informe pericial porque se demostró que los inmuebles estaban dotados de edificaciones espaciales de características propias para la actividad de transporte, guarda y procesamiento de caudales. Es decir, se corroboró la vinculación existente entre las actividades desarrolladas entre Transportadora de Caudales Juncadella S.A. y Prop Jun S.A, en tanto, la actividad de ambos entes se encontraba integrada a los fines específicos de cada una.

En definitiva, se pudo demostrar que la reorganización se había llevado a cabo entre dos empresas del mismo conjunto económico y que exigir la continuación de actividad por un plazo de dos años sería contrario a la norma.

Finalmente, sobre la base en la doctrina de Paladini, se resaltó que el sistema tributario no tiene que transformarse en un obstáculo para estos negocios al darle carácter de operación gravada e impedir de ese modo, que, por razones de costo fiscal, no se mejore la productividad de los negocios. Se concluyó que ambas empresas comprendían un grupo económico y que la actividad de la empresa absorbida se realizaba con el único fin de prestar un servicio a la continuadora. Es por ello, que requerir la continuidad de las actividad por el lapso de 2 años significaba destruir el objetivo de la norma aplicable.

²⁰ Para sustentar ello, consideró el artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial. El mismo refiere a la Inimpugnabilidad. *“Serán irrecurribles las resoluciones del juez sobre producción, denegación y sustanciación de las pruebas, pero si se hubiese negado alguna medida, la parte interesada podrá solicitar a la Cámara que la diligencie cuando el expediente le fuere remitido para que conozca del recurso contra la sentencia definitiva”*.

COMUNICACIÓN DE LA REORGANIZACIÓN ANTE AUTORIDAD FISCAL

Por otro lado, la ley establece²¹ como requisito que la reorganización tiene que ser comunicada a la AFIP en los términos que tal organismo disponga²². Este requisito, a diferencia del detallado en los párrafos anteriores, no prevé la caducidad de la reorganización. Sin embargo, el mismo artículo indica que deberán presentarse las declaraciones juradas rectificativas, aplicando las disposiciones legales que hubieran correspondido si la operación se hubiera realizado al margen del presente régimen y deberá ingresar el impuesto que se determine como consecuencia de ello.

Jurisprudencia

Pescapuerta Argentina S.A c/AFIP-DGI s/impugnación de acto administrativo” Cám. Fed. Comodoro Rivadavia - 5/02/2018

Descripción del caso: se había llevado a cabo una reorganización societaria en los términos del artículo 77²³, en donde Pescapuerta Argentina S.A. había absorbido a Puerto Austral. Al momento de cumplir con el requisito de comunicación, había sido realizado de manera defectuosa según el fisco nacional, por lo tanto, entendía que eso daba lugar a la pérdida de los beneficios de los artículos 77 y 78²⁴. La Cámara apela a la literalidad de la ley, que no indicaba que la comunicación tardía, tiene como consecuencia, el decaimiento de la reorganización.

Para ello, AFIP insistió con la literalidad del artículo 77, indicando que la falta de comunicación fehaciente impedía la adecuada y oportuna fiscalización del cumplimiento de los requisitos establecidos por la ley. Por su parte, como defensa, la entidad continuadora sostenía que tal exigencia constituía un mero recaudo formal y por lo tanto, su cumplimiento defectuoso o tardía, no habilitaría el desenlace resolutorio.

La Cámara coincidió que no aceptar la reorganización por un cumplimiento defectuoso o tardía constituiría un excesivo rigorismo formal. A su vez, sostuvo que AFIP no había acreditado que la ausencia de comunicación hubiera obstaculizado o impedido sus facultades de verificación y fiscalización.

Finalmente, la Cámara enfatizó que la ley no menciona en su articulado que esta falta pudiera hacer decaer el beneficio de la reorganización, ya que la única causal expresa mencionada en la ley, es el cambio de actividad.

Por otro lado, relacionado con el requisito de comunicación de la reorganización se había planteado otra controversia, referida al conteo de plazos. Se discutía si había que respetar lo establecido en la ley 11.683 (hábiles) o bien, lo que disponía la resolución del organismo fiscal (corridos). Esta discrepancia fue resuelta con la sentencia dictada por la CSJN “Caratti e Hijos S.R.L.”²⁵.

²¹ Artículo 80 según el t.o. 2019.

²² En la actualidad rige la RG 2513.

²³ Artículo 80 según el t.o. 2019.

²⁴ Artículos 80 y 81 según el t.o. 2019.

²⁵ “ Guido C. Caratti e Hijos S.R.L. c. AFIP – DGI - resol. 122/01 s/dirección general impositiva” CSJN 22/11/2011 (334:1437)

Jurisprudencia

Guido C. Caratti e Hijos S.R.L. c. AFIP – DGI - resol. 122/01 s/dirección general impositiva”
CSJN 22/11/2011

Descripción del caso: se trataba de una escisión comunicada por el contribuyente, considerando días hábiles para el conteo de plazos, respecto de lo cual, no estaba de acuerdo la autoridad fiscal, que entendía que correspondía hacerlo por días corridos, según había establecido. Finalmente, luego del análisis del principio tributario de reserva de ley consagrado en los artículos 4, 17, 52 y 75 de la Constitución Nacional, la Procuradora de la Nación manifestó que al no crearse tributos, ni modificando elementos esenciales del impuesto, se podía fijar un plazo de presentación respecto a cierta información, conforme a sus facultades como fisco.

Se había celebrado una reunión de socios de “Guido C. Caratti e Hijos S.R.L.”, en donde se había decidido la escisión de la entidad, destinando el 53,125% de su patrimonio para la constitución de una nueva, denominada “Guido Miguel Caratti S.R.L.”. En ese momento se había definido que la fecha de reorganización operaba el 1 de abril de 1999, por lo que, el 30 de septiembre de 1999 se presentó ante el ente fiscal la nota informando la reorganización societaria. Según la autoridad fiscal, se encontraba fuera de plazo.

A pesar de esto, como el contribuyente no pudo cumplir en término con los trámites societarios de escisión, continuó desarrollando su actividad a través de la entidad “Guido C. Caratti e Hijos S.R.L.”, hasta el 1 de abril de 2000. Por lo tanto, realizó una nueva presentación el 12 de septiembre de ese año, la cual, no fue tenida en cuenta por la AFIP al momento de analizar el caso.

Frente al rechazo de la reorganización por parte de AFIP, la entidad ofreció y produjo prueba informativa y pericial contable. En la prueba informativa, el 1 de abril del 2000, “Guido Miguel Caratti S.R.L.” había incorporado a sus libros los bienes recibidos de su antecesora, y a su vez, se había inscripto ante la AFIP el 10 de abril de ese año.

Por su parte, en la prueba pericial contable, el experto precisó que la actora había contabilizado hasta el 31 de marzo del 2000 la totalidad de las operaciones, incluyendo las que hubieran correspondido a la continuadora, si su actividad se hubiera efectivamente iniciado el 1 de abril del 1999, la cual, era la fecha originalmente propuesta. Cabe destacar, que según el experto contable, en el Libro Diario se había registrado la transferencia de activos y pasivos bajo el concepto “Transferencia por escisión”.

A pesar de las pruebas aportadas, AFIP las consideró inconducentes, y a los efectos de determinar la fecha de la reorganización se remitió a la resolución general (DGI) 2.245, que consideraba el plazo de comunicación en días corridos, y no hábiles como pretendía el contribuyente.

Tanto en aquél entonces, como en la actualidad, la ley del impuesto a las ganancias no contempla plazo alguno para realizar la presentación. Por su parte, la ley de procedimiento fiscal

establece que para todos los términos se computarán únicamente los días hábiles administrativos, salvo que de las normas surgiera lo contrario.

En este sentido, tanto la primera instancia, como la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Federal Sala I, declararon inconstitucional el artículo 1 de la resolución general (DGI) 2.245, constituyéndose la nulidad del acto administrativo de la AFIP.

Disconforme con estas resoluciones, AFIP interpuso recurso extraordinario, el cual, fue formalmente admisible toda vez que se había puesto en tela de juicio la interpretación de normas de carácter federal.

Según la Procuradora de la Nación, Laura Monti, en el punto V de su dictamen, el organismo recaudador se encontraba facultado para fijar el término dentro del cual, la reorganización debía ser comunicada, puesto que la ley le había otorgado tal facultad. Luego del análisis del principio tributario de reserva de ley consagrado en los artículos 4, 17, 52 y 75 de la Constitución Nacional, manifestó que en este caso no se estaban creando tributos, no modificando elementos esenciales, sino que se estaba utilizando la facultad para fijar un plazo de presentación respecto a cierta información.

También analizó la ley 19.549, por su carácter supletorio, la cual en su artículo 1 menciona que los plazos se contarán hábiles, "salvo disposición legal en contrario". Por lo tanto, entendió que AFIP se encontraba validado para fijar el plazos de la comunicación en días corridos, en el uso de las atribuciones conferidas por la ley del impuesto a las ganancias, y consideró que debía revocarse la sentencia que había declarado la inconstitucionalidad del artículo 1 de la resolución general (DGI) 2.245.

Los jueces de la CSJN, luego de analizar los argumentos expuestos por la Procuradora Fiscal en su dictamen, consideraron como propio el punto V de dicho dictamen y procedieron a revocar la sentencia apelada.

PERMANENCIA DE LA PARTICIPACIÓN CON ANTERIORIDAD A LA REORGANIZACIÓN

Aquí la controversia se origina en los conceptos “importe” y “porcentaje” de la participación utilizados por la ley y su reglamento.

En primer lugar, la ley en su artículo 80²⁶ en el octavo párrafo dispone que *“para que la reorganización tenga los efectos impositivos previstos en este artículo, el o los titulares de la o las empresas antecesoras deberán mantener durante un lapso no inferior a dos años contados, desde la fecha de la 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 con lo que, para cada caso, establezca la reglamentación”*.

Luego, el artículo 80 en su último párrafo menciona porcentaje, cuando refiere al traslado de quebrantos y beneficios promocionales.

Seguidamente, el decreto 862/2019 establece que *“para que la reorganización de sociedades, fondos de comercio, empresas y explotaciones a que se refieren los artículos 80 de la ley y 172 de este reglamento, tenga los efectos impositivos previstos, el o los titulares de la o las empresas antecesoras deberán mantener, durante un lapso no inferior a 2 años contados desde la fecha de la reorganización, un importe de participación no menor al que debían poseer a esa fecha en el capital de la o las entidades continuadoras”*.

Cabe precisar que el decreto reglamentario de la ley²⁷ define en la figura de fusión la exigencia de titularidad de ciertos porcentajes, al momento de este proceso de reorganización. Lo curioso es que el requisito es distinto si se trata de una fusión propia o por absorción.

Para que se considere una fusión propia se requiere que el 80% del capital al momento de la fusión corresponda a los titulares de la antecesora. Aquí se permite que el nuevo ente esté conformado con hasta 20% de accionistas que no fueran socios de la/s antecesora/s.

Por su parte, en la fusión por absorción se requiere que el valor de la participación correspondiente a los titulares de las sociedades incorporadas sea representado al menos por el 80% del capital de las incorporadas. En este supuesto, el/los titular/es de la sociedad incorporada pueden no mantener en el ente absorbente hasta un 20% de tales sociedades.

Asimismo, la normativa analizada no contempla el concepto de participación indirecta. En este sentido, recientemente en el antecedente de Cámara, “Agco Argentina S.A.”²⁸, se indicó que, si bien la empresa no era accionista de las empresas absorbidas a la fecha de la reorganización, sí podría

²⁶ Según t.o. 2019

²⁷ Artículo 172 según decreto 862/2019

²⁸ “Agco Argentina SA c/EN-AFIP-DGI-Resol 94/11 s/Dirección General Impositiva” Cám. Cont. Adm Fed - Sala III - 07/03/2023

demostrarse su titularidad indirecta. La Cámara concluyó que, si bien la ley ni el decreto refirieron al tipo de participación, prima a estos efectos la finalidad del instituto.

En la misma línea que el antecedente descrito en los párrafos anteriores, el 1 de febrero del 2023 AFIP publicó la consulta vinculante 4/2023, en la cual, se trató este aspecto controvertido.

Del análisis practicado por la Autoridad Fiscal, se advirtió la existencia de dos procesos concatenados (escisión-constitución y escisión-fusión). Se los consideró como un único proceso reorganizativo conjunto y simultáneo, comprendido en el inciso b) del sexto párrafo del artículo 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. En este marco, la condición de empresas antecesoras se comprobó en cabeza de "AA S.A.", y las "DD". Asimismo, se pudo verificar respecto este requisito, la calidad de continuadoras en "AA S.A.", "DD" y "BB"

En definitiva, el requisito de mantenimiento del importe de participación dispuesto en el octavo párrafo del artículo 80²⁹ de la ley del tributo se considerará cumplido en forma indirecta en la medida en que los aportes que realizan las personas humanas - las "EE" en "BB" y las "KK" en las sociedades holding escidentes-no modifiquen el importe de participación que debían mantener como titulares de las empresas antecesoras en el capital de las empresas continuadoras por dos años contados desde la fecha de la reorganización conforme a lo dispuesto por el Artículo 172 de la reglamentación.

Jurisprudencia

AGCO Argentina S.A. c/EN-AFIP-DGI-Resol 94/11 s/Dirección General Impositiva" Cám. Cont. Adm Fed - Sala III - 07/03/2023

Descripción del caso: AGCO había adquirido el 100% de dos sociedades, con fecha posterior a la de la reorganización y las había absorbido, por lo tanto, el fisco entendió que a la fecha de la reorganización no poseía participación en ellas. Sin embargo, el capital de cada una de las tres empresas, pertenecía en un 99% a tres empresas del exterior y estas, a su vez, pertenecían en un 100% a una única empresa holding del exterior (AGCO CORP). En este sentido, la autoridad fiscal cuestionó el encuadre de la reorganización por no conformar conjunto económico a la fecha de la reorganización.

El 12/3/2002 se celebró el compromiso previo de fusión entre las distintas empresas involucradas en este proceso reorganizativo, y el 28/06/2002 se llevó a cabo la comunicación ante AFIP.

Según acta notarial del 20/09/2002, AGCO era propietaria del 100% del capital social de AG-Chem y 100% del capital de Deutz, y que con vigencia 1/1/2002 mediante aportes recíprocos de activos, pasivos derechos y obligaciones - que poseían a la fecha, se produjo la transferencia total en favor de AGCO. Por esta razón, no fue necesario aumentar el capital social de AGCO.

²⁹ Artículo 80 según t.o. 2019

Asimismo, según las notas contables vertidas en el Balance general especial consolidado de fusión de las tres compañías, las operaciones realizadas por AG-Chem y Deutz, a partir del 1/1/2002 se consideraron realizadas por cuenta y orden de AGCO.

Posteriormente, a través de la resolución N° 19/07, AFIP resolvió no hacer lugar al trámite de reorganización informado, decisión que fue confirmada por el Director (int) de la Dirección Regional de Devoluciones a Exportadores, bajo la resolución N° 94/2011. El fundamento de estas resoluciones fue que a la fecha de la reorganización AGCO no contaba con la participación accionaria en las firmas absorbidas.

Además de la controversia por la participación societaria, el fisco cuestionó que una de las entidades absorbidas (Deutz) no revestía la calidad de empresa en marcha.

En este sentido, en el ámbito judicial, el juez de primera instancia calificó la operación bajo el supuesto de venta y transferencia de entidades que constituyen un mismo conjunto económico. Para sustentar su encuadre considero que los accionistas mayoritarios de las sociedades absorbidas - AGCO LIMITED, AG CHEM EQUIPMENT CO. INC y MASSEY FERGUSON, al tiempo de la fusión pertenecían al mismo grupo económico, el de AGCO Corporation.

De conformidad con las pruebas aportadas a la causa, se pudo acreditar que la sociedad extranjera AGCO Corporation poseía el 100% del capital de la sociedad extranjera AGCO Limited, la cual a su vez, poseía el 99% del capital social de AG-Chem - una de las empresas absorbidas.

Se consideró que el fisco nacional tenía razón cuando sostenía que a la fecha de la reorganización la firma absorbente no poseía participación accionaria en las absorbidas, no obstante, el ente nacional, no había analizado la participación indirecta de las distintas entidades.

En este orden, si bien ni la ley ni el decreto reglamentario hacen referencia a participación directa ni indirecta, se entendió que a efectos de ponderar la finalidad del requisito, la participación indirecta debe quedar abarcada en su alcance.

También citó la causa Paladini, a los efectos de fundamentar, indicando que *“lo que el legislador ha tenido en miras es que el sistema tributario no se transformara en un obstáculo para estos negocios, al darles el carácter de operación gravada e impedir de ese modo, que por razones de costo fiscal, se llevarán adelante reorganizaciones cuyo resultado podría ser el mejoramiento de la productividad”*.

Bajo estos argumentos, en el marco de la reorganización societaria, consideró razonable que una empresa que participa indirectamente en el capital de otra, sea tratada como conjunto económico.

EMPRESA EN MARCHA

Cabe precisar que si bien la ley no hace referencia a este requisito, está de alguna manera implícito al establecer la condición definida en el primer párrafo del artículo 80³⁰, de que las continuadoras prosigan con las actividades de las antecesoras, entendiéndose así que no se podría continuar con un proceso que no tenía curso.

Por su parte, el artículo 172 del reglamento³¹ en la enumeración de requisitos para los casos de fusión y escisión, en el punto I) considera que las empresas reorganizadas se encontrarán en marcha *“cuando se encuentren desarrollando las actividades objeto de la empresa o, cuando habiendo cesado éstas, el cese se hubiera producido dentro de los dieciocho meses anteriores a la fecha de la reorganización”*.

A los efectos de poder tratar este aspecto controvertido, se destaca un fallo reciente del 20 de abril de 2023, *“Don Marcelino S.A.”* Se trata de una fusión por absorción, en donde la empresa absorbida no había generado ingresos por un período superior a dieciocho meses. Precisamente, sólo había realizado las actividades societarias y tributarias, como la realización de asambleas societarias y la presentación de la declaración jurada del impuesto a la ganancia mínima presunta.

Jurisprudencia

Don Marcelino S.A. c/ Fisco Nacional – DGI s/ contencioso administrativo – varios” CSJN 20/04/2023

Descripción del caso: en esta oportunidad se cuestionaba si la empresa Don Marcelino S.A., respecto de sus antecesoras, había cumplido con el requisito de empresa en marcha que dispone el decreto reglamentario. Cuando la causa arribó a la CSJN, la misma estableció que, si bien la antecesora contaba con actividades que no generaban ingresos, eso no impedía considerar que se trataba de una empresa en marcha, pues ello, conduciría a que una empresa en etapa preparatoria o previa a la explotación comercial, tampoco podría ser considerada una empresa en marcha. A su vez, comentó que la Cámara había definido el requisito de empresa en marcha, considerando la definición de otro requisito del decreto reglamentario.

En primer lugar, AFIP denegó la solicitud de reorganización efectuada por Don Marcelino S.A. en los términos del artículo 77 de la ley del impuesto a las ganancias, respecto de su fusión con la empresa Montebello S.C.A. Para ello, sostuvo que a la fecha de la reorganización entre ambas empresas, ocurrida el 12 de abril del 2010, habían transcurrido más de 18 meses del cese de actividades de la firma antecesora, Montebello S.C.A., razón por la cual, se encontraba incumplido el

³⁰ Según t.o. 2019

³¹ Decreto 862/2019

requisito de empresa en marcha, establecido en el artículo 105 ap I) del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias³².

Para poder concluir que Montebello S.C.A. no se trataba de una empresa en marcha, AFIP se basó en la falta de presentación, o presentación sin consignar débitos y créditos fiscales de las declaraciones juradas del IVA en un lapso superior a 18 meses de la fecha de reorganización y también a la falta de presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias, correspondiente al período fiscal 2009, última vencida a la fecha de la reorganización.

Por la denegatoria de AFIP, la empresa continuadora recurrió judicialmente la denegatoria de la AFIP. Para ello, en primer lugar, sostuvo que la absorbida, Montebello S.C.A. no había cesado en su actividad el 30 de junio 2008, como se había señalado originariamente en un formulario Multinota presentada a la AFIP, sino que la fecha correspondiente era el 30 de junio 2009. También sostuvo que AFIP había inhabilitado la CUIT de la antecesora por incumplimientos formales y subsanables y no por una decisión de la empresa motivada por el cese de sus actividades.

Seguidamente, el juez del Juzgado Federal de Río Cuarto hizo lugar a la demanda promovida por Don Marcelino S.A. Señaló que en la causa había pruebas que acreditaban actividad societaria. Al respecto, puntualizó que al 17 de septiembre de 2009 se había celebrado la Asamblea General Extraordinaria que había celebrado el acuerdo previo de fusión³³ con Marcelino, por lo cual, se presumía que había tenido actividad hasta ese momento. A su vez, indicó que la falta de presentación de algunas declaraciones juradas no denotaba que la empresa estuviera inactiva, ya que tal incumplimiento, podía obedecer a otras razones.

En otro sentido, la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba revocó la sentencia de primera instancia y rechazó la demanda promovida por Don Marcelino S.A. Para ello, sostuvo que de la documental acompañada no se desprendía que Montebello S.C.A. hubiese desarrollado actividad económica en el período requerido por el artículo 105 ap I) del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias, para poder considerarla como empresa en marcha. Sí puntualizó que se observaron en la causa los Estados Contables de los ejercicios 2009/2010, el pago del impuesto

³² Decreto 1344/98

³³ El artículo 83 de la ley 19.550 (Ley General de Sociedades) establece los requisitos de compromiso previo de fusión. Se transcribe el artículo a continuación:

“1) El compromiso previo de fusión otorgado por los representantes de las sociedades que contendrá:

a) La exposición de los motivos y finalidades de la fusión;

b) Los balances especiales de fusión de cada sociedad, preparados por sus administradores, con informes de los síndicos en su caso, cerrados en una misma fecha que no será anterior a tres (3) meses a la firma del compromiso, y confeccionados sobre bases homogéneas y criterios de valuación idénticos;

c) La relación de cambios de las participaciones sociales, cuotas o acciones;

d) El proyecto de contrato o estatuto de la sociedad absorbente según el caso;

e) Las limitaciones que las sociedades convengan en la respectiva administración de sus negocios y la garantía que establezcan para el cumplimiento de una actividad normal en su gestión, durante el lapso que transcurra hasta que la fusión se inscriba.”

inmobiliario, la presentación de la declaración jurada del impuesto a la ganancia mínima presunta³⁴ y gastos generales sin especificar.

También destacó que del acta n° 50 labrada el 28 de septiembre de 2007, surgía que la sociedad Montebello S.C.A. había cesado totalmente su actividad agrícola ganadera, a partir de octubre de 2006, por haber transferido el paquete accionario que incluía el inmueble de su propiedad. A ese momento, también se verificó la cancelación de los pasivos comerciales.

En contraposición al juez de primera instancia, indica que si bien la falta de las declaraciones juradas, no hacía denotar si una empresa estuviera en marcha, la ausencia probatoria de actividad no podía ser suplantada con la presentación de la declaración jurada del IGMP del período fiscal 2009.

Como consecuencia de este fallo, Don Marcelino S.A. presentó recurso extraordinario para que esta situación pudiera ser analizada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En definitiva, la cuestión sujeta a debate es poder determinar qué se entiende por la expresión actividades objeto de la empresa, que se emplea en el artículo 105 ap I del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias. A su vez, se profundiza en que el decreto no condiciona la existencia de una empresa a mucha o poca actividad, sino que simplemente la empresa antecesora debe tener actividades objeto de la empresa.

Cuando se eleva la causa a la CSJN, se admitió el recurso extraordinario por hallarse en juego la aplicación e interpretación de normas de carácter federal. En el análisis normativo se indica que el requisito de empresa en marcha establecido en el reglamento puede inferirse de la exigencia de continuidad de la actividad, establecida en el primer párrafo del artículo 77 de la ley, puesto que sólo puede proseguir una actividad que no fuera interrumpida previamente.

Sin embargo, la CSJN consideró que la ausencia de una definición expresa en el apartado I) sobre qué debe entenderse por “actividades objeto de la empresa”, para poder calificar la situación de una empresa en marcha, no puede determinarse en función de otro apartado del mencionado artículo 105 del decreto reglamentario. En el apartado II del artículo del decreto ya mencionado previamente, se indica concretamente que se refiere a las actividades de las empresas antecesoras: “*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 las empresas antecesoras*”.

Es por ello, que al referirse en el apartado I a que la única calificación para ser considerada empresa en marcha, era que desarrollaran actividades dentro del plazo de 18 meses anteriores a la fecha de reorganización, se limita a exigir que la empresa antecesora no se encuentre inactiva, o que,

³⁴ Es el impuesto a la ganancia mínima presunta cuyo alcance eran los activos, con la particularidad de no considerar los pasivos del contribuyente. Se derogó su aplicación a partir de los ejercicios iniciados con posterioridad al 1 de enero del 2019.

al menos, el cese de actividad haya ocurrido dentro de un plazo cercano a la reorganización de modo que pueda ser sucedida por otra empresa.

Continuando con su argumento, la CSJN estableció que, si bien la antecesora contaba con actividades que no generaban ingresos, eso no impedía considerar que se trataba de una empresa en marcha, pues ello, conduciría a que una empresa en etapa preparatoria o previa a la explotación comercial, tampoco podría ser considerada una empresa en marcha.

Finalmente concluyó que, la Cámara privó de autonomía la condición de realizar “actividades objeto de la empresa” para reemplazarla por la condición de realizar las distintas “actividades económicas” de producción y comercialización de bienes y servicios. No caben dudas que estableció el requisito de empresa en marcha en función de otro requisito contemplado en la misma norma, desatendiendo el hecho de que se trataban de dos requisitos distintos.

Por lo expuesto, la CSJN hizo lugar a la queja, declarando procedente el recurso extraordinario y dejando sin efecto la sentencia apelada.

En sentido contrario, Rajmilovich Darío³⁵ entiende que la CSJN interpretó erróneamente el requisito de empresa en marcha. Para él, hay empresa en marcha con la existencia de una empresa, no que la sociedad genere ingresos, pero si no se verifica gestión de una unidad de explotación bajo la forma de empresa, puede existir sociedad pero no empresa para el régimen de reorganización societaria. Si se verifica que hace más de 18 meses que se encuentra en estado “dormido”, cumpliendo solo con las gestiones administrativas, fiscales y societarias sin nexo con el negocio de la reorganización, no quedan dudas que se puede cuestionar que se está en marcha.

³⁵ Rajmilovich, Darío M. (2023) “Comentario crítico sobre el fallo ‘Don Marcelino S.A.’ de la Corte Suprema”. La Ley Checkpoint.

PUBLICIDAD E INSCRIPCIÓN

En otro sentido, existe un requisito referido a la publicidad e inscripción de la ley de sociedades según define el artículo 172 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias. El mismo señala que *“para que la reorganización de qué se trata este artículo tenga los efectos impositivos previstos, deberán cumplirse los requisitos de publicidad e inscripción establecidos en la ley 19.550 de sociedades comerciales y sus modificatorias”*.

Tanto el fisco³⁶ como la doctrina³⁷ coinciden en que éste requisito resulta obligatorio únicamente para las sociedades regidas por la ley general de sociedades.

Cabe considerar que el artículo 2 inciso d) de la resolución 2245 exigía que se acompañara la constancia de haber cumplido los requisitos de publicidad establecidos por el Código de Comercio, o en su defecto, la de iniciación de los trámites ante las autoridades competentes.

Como hemos analizado en otros aspectos controvertidos, es importante definir si este requisito es de naturaleza formal o sustancial, para poder determinar las consecuencias que derivarían su incumplimiento.

El fisco en el dictamen 62/2002 ha reconocido el carácter formal de este requisito. Desde el punto de vista de la jurisprudencia, se pudo apreciar el rechazo a la pretensión fiscal al considerar la inscripción incorrecta y extemporánea, en la causa “Becton Dickinson del Uruguay S.A. Sucursal Argentina.”³⁸

Bajo el régimen de la resolución 2245 que no contemplaba precisamente un lapso de tiempo para cumplir con la totalidad de requisitos, se da la causa Loma Negra CIASA C/EN -AFIP -DGI - R. (OIGC) 2/2008 s/DGI³⁹

Por otro lado, en lo que respecta a la RG 2513, se resalta el antecedente de Rina Iberia SL Sucursal Argentina⁴⁰, donde se había solicitado un requisito para una transferencia de fondo de comercio, lo cual no surgía expresamente de la letra de la ley.

³⁶ Dictamen (DATyJ) 13/1980

³⁷ Dictamen (DATyJ) 13/1980

³⁸ “Becton Dickinson del Uruguay S.A. Sucursal Argentina” TFN, Sala C -14/03/2008

³⁹ Krause Murguiondo Gustavo (2005), *“Régimen impositivo de las reorganizaciones empresariales”*. Lexis Nexis, página 104.

⁴⁰ “Rina Iberia SL Sucursal Argentina c/AFIP-DGI s/DGI” CSJN 28/06/2022 (345:533)

Jurisprudencia

Loma Negra CIASA C/EN -AFIP -DGI - R. (OIGC) 2/2008 s/DGI

Descripción del caso: se distingue este antecedente del año 2017, en donde, el contribuyente había comunicado la fusión al Fisco. Por su parte, la autoridad fiscal había rechazado la misma por haberse incumplido con el requisito de inscripción ante el Registro de Comercio, pese a encontrarse en pleno trámite dicha inscripción. La CSJN hizo lugar al recurso presentado por el contribuyente, dado que no había otros incumplimientos, y este, no le era imputable propiamente al contribuyente.

El 16 de febrero de 2004 Loma Negra C.I.A.S.A. se presentó ante la AFIP para comunicar que había realizado una reorganización de empresas, bajo la figura de fusión por absorción de la firma Materflet S.A.

El 27 de septiembre de 2007, la Jefa del Departamento Devoluciones y Trámites de la Dirección de Operaciones de Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP dictó la resolución 18/2007, por medio de la cual, rechazó la reorganización societaria. Para ello, adujo que si bien Loma Negra había iniciado los trámites de la reorganización ante la Dirección Provincial de Personas Jurídicas de la Provincia de Buenos Aires, el mismo no había sido aprobado a la fecha.

Como consecuencia de este rechazo, Loma Negra recurrió este acto por el artículo 74 del decreto reglamentario de la ley de procedimiento fiscal. A pesar de ello, a través de la resolución 2/2008 (SDG OIGC), el 10 de enero de 2008, se resolvió no hacer lugar a la apelación. Luego, el 5 de julio de 2010 la Dirección Provincial de Personas Jurídicas conformó la operación societaria cuestionada.

En este sentido, agotada la vía administrativa, el juez de primera instancia, hizo lugar a la demanda y en consecuencia, revocó la resolución 2/2008 (SDG OIGC). Para resolver de esta manera, consideró que Loma Negra había presentado la constancia de iniciación del trámite ante la autoridad provincial competente y ésta última fue la que demoró más de 5 años en cumplir con el procedimiento de aprobación.

Ante este fallo, el ente recaudador recurre a la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal Sala I, la cual, coincidió con la postura fiscal. Frente a la misma, Loma Negra interpuso recurso del artículo 14 de la ley 48.

Seguidamente, en el dictamen de la Procuración de la Nación se señala que el impuesto a las ganancias se determina y abona mediante el mecanismo del artículo 11 de la ley 11.683 t.o. 1998⁴¹.

Esto quiere decir que, la posición de Loma Negra en el impuesto a las ganancias, se encontraba plasmada en las declaraciones juradas presentadas. Por lo que, si el fisco hubiera tenido una opinión distinta, debería haber llevado a cabo, el procedimiento de determinación de oficio que se encuentra definido en el artículo 16 de la misma ley⁴².

Por lo tanto, la comunicación que había realizado la empresa permitía a AFIP tomar conocimiento del proceso reorganizativo y utilizar sus facultades de inspección y fiscalización consagradas en el artículo 35 de la ley 11.683⁴³.

Conforme lo expuesto, la Procuradora consideró que la resolución 2/2008 (SDG OIGC) era nula por contar con vicios relativos a la competencia del funcionario actuante como así también en el procedimiento de su dictado. Posteriormente, procedió a declarar formalmente admisible el recurso extraordinario interpuesto.

Finalmente, la CSJN en lo relativo al fondo del asunto, consideró que Loma Negra había cumplido el requisito de inscripción, según la resolución general 2245. En este orden, si la inscripción del acto societario no había sido otorgada al momento en que el contribuyente había comunicado la reorganización al ente recaudador, bastaba con la presentación de las constancias que acreditara la iniciación de los trámites de inscripción ante las autoridades competentes para tener cumplido el aludido recaudo.

Jurisprudencia

Rina Iberia SL Sucursal Argentina c/AFIP-DGI s/DGI" CSJN 28/06/2022

Descripción del caso: se trataba de una transferencia de fondo de comercio entre sucursales de un mismo conjunto económico, en donde no se había cumplido con el requisito de publicidad que prevé la ley 11.867. La CSJN indicó que la RG 2513/08 había agregado una condición que no se encontraba prevista en la ley del impuesto a las ganancias, por lo tanto, consideró inconstitucional ese punto de la resolución general. Como doctrina del fallo se puede indicar que el requisito de publicidad e inscripción que se da en las transferencias de fondo de comercio, tiene por finalidad la protección de terceros ajenos a las partes intervinientes, lo cual, carece totalmente de sentido cuando en ambas entidades son los mismos titulares, dado que no generaría perjuicio a terceras personas.

⁴¹ *"La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS. Cuando ésta lo juzgue necesario, podrá también hacer extensiva esa obligación a los terceros que de cualquier modo intervengan en las operaciones o transacciones de los contribuyentes y demás responsables, que estén vinculados a los hechos gravados por las leyes respectivas. El PODER EJECUTIVO NACIONAL queda facultado para reemplazar, total o parcialmente, el régimen de declaración jurada a que se refiere el párrafo anterior, por otro sistema que cumpla la misma finalidad, adecuando al efecto las normas legales respectivas.*

La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS podrá disponer con carácter general, cuando así convenga y lo requiera la naturaleza del gravamen a recaudar, la liquidación administrativa de la obligación tributaria sobre la base de datos aportados por los contribuyentes, responsables, terceros y/o los que ella pose".

⁴² Según t.o. 1998.

⁴³ Según t.o. 1998.

En primer lugar, el 19/10/2010 Rina Iberia SL Sucursal Argentina se presentó ante la AFIP para comunicar que el 28/5/2010 había realizado un procedimiento de reorganización de empresas, consistente en la transferencia de un fondo de comercio, recibido de Rina SPA Sucursal Argentina. Luego de varios requerimientos de información de parte de la autoridad fiscal, AFIP procedió al rechazo de la reorganización.

Con posterioridad, Rina Iberia SL Sucursal Argentina recurrió dicho acto vía el artículo 74 del decreto reglamentario de la ley de procedimiento tributario, el cual, fue desestimado por la resolución 36/2013 (DI RSUR). El fundamento para el rechazo fue la falta de cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 7 del anexo II de la RG 2.513, particularmente, la falta de acreditación de haber cumplido con el requisito de publicidad de la ley 19.550 y la falta de constancia de inscripción de la reorganización en la Inspección General de Justicia (IGJ).

En el ámbito judicial, el juez de primera instancia dictó sentencia haciendo lugar a la demanda, y en consecuencia revocando la resolución 36/2013 (DI RSUR). Tuvo en cuenta que la operación había involucrado a Rina SPA Sucursal Argentina, en carácter de antecesora y a Rina Iberia SL Sucursal Argentina, como continuadora. La actividad a desarrollar por la continuadora era la de clasificación de buques y embarcaciones en Argentina, en cuyo marco le fueron transferidos junto con otros activos, pasivos, contratos, personal, bienes de uso y de cambio.

Seguidamente concluyó que al tratarse de una transferencia de fondo de comercio entre dos sociedades del mismo conjunto económico, no corresponde la inscripción prevista por la ley 11.867, y que la ley general de sociedades tampoco prevé un requisito de publicación para tal operación. Como consecuencia, el reglamento del fisco produciría una extensión de analogía entre este proceso reorganizativo y las reorganizaciones del artículo 80 incisos a y b,

Ante este fallo, el fisco nacional recurrió la decisión ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala IV), la cual, confirmó la sentencia, expresando similares argumentos a los esbozados en la instancia anterior.

En última instancia, AFIP interpuso el recurso del artículo 14 de la ley 48, solicitando su revocación por razones de índole federal como arbitrariedad en la decisión.

En el dictamen de la Procuración General de la Nación, se indicó que los artículos 77 y cc. de la ley 20.628⁴⁴ prevén un beneficio fiscal en el gravamen, para el caso en que se reorganicen sociedades, fondos de comercio o explotaciones de cualquier naturaleza, consistente en que los resultados que pudieran surgir como consecuencia de dicho proceder, no queden alcanzados por el impuesto, lo que permite el traslado de los derechos y obligaciones fiscales de los sujetos que se reorganización a sus continuadores, siempre que se cumpla con los requisitos sustantivos y formales.

También se señaló que en este tributo como en otros, se determina el impuesto y abona mediante el mecanismo previsto por el artículo 11 de la ley 11.683, el cual consiste en la confección

⁴⁴ Según t.o. 1997.

por parte del contribuyente de las declaraciones juradas (sistema autodeterminativo) que deben ser presentadas ante el organismo recaudador en las fechas y condiciones reglamentariamente fijadas.

Por lo tanto, para impugnar lo declarado por los contribuyentes, el único mecanismo vigente es el de determinación de oficio regulado en la ley 11.683. Se indicó que este proceso no fue practicado en la causa bajo análisis.

Ante la inacción, el fisco no tuvo herramientas para controvertir la posición asumida por los contribuyentes, dado que en ninguna de sus actuaciones llevó a cabo alguna corrección para realizar en las declaraciones juradas presentadas originalmente por el contribuyente.

Conforme a lo expuesto, la Procuradora concluyó que la resolución 36/2013 (DI RSUR) es nula por tener vicios relativos a la competencia de los funcionarios actuantes como así del procedimiento para su dictado.

La mayoría de los integrantes de la CSJN compartió los fundamentos expuestos en el dictamen de la Procuradora. A su vez, indicaron que más allá del efecto que genera para el contribuyente, la decisión redundante en una mayor eficiencia recaudatoria, ya que evita el posible fenecimiento de los poderes del fisco sobre los tributos adeudados con motivo de la reorganización y permite, llegado el caso, su ejecución.

En otro sentido, el Dr. Rosatti en disidencia, se remitió al dictamen de la Procuradora sólo en los acápites I y II. Luego, recordó que cuando una disposición reglamentaria desconoce o restringe irrazonablemente derechos que la ley reglamentada otorga, ello contraría el principio de jerarquía normativa y configuraría un exceso en el ejercicio de las atribuciones que la Constitución Nacional concede al Poder Ejecutivo.

PROPÓSITO DE NEGOCIO

Con anterioridad a la reforma introducida por el Decreto Ley N° 18.527/69⁴⁵ a la sustituida ley del impuesto a los réditos⁴⁶ la doctrina especializada, había tratado problemáticas impositivas de la reorganización de empresas, en particular, respecto a las posibilidades de la traslación de quebrantos en los casos de fusión de sociedades y su uso indebido.

En este orden de ideas, Reig afirmaba⁴⁷ que en tanto la reorganización por fusión se realizara dentro de un mismo conjunto económico y la sociedad que le sucede fuera la que contara con quebrantos, no existiría impedimento para que tales quebrantos, se utilizaran en el futuro contra resultados que el mismo titular obtuviera con su negocio reorganizado.

También, la jurisprudencia administrativa trataba el tema de la traslación antes de la sanción de la Ley N° 18.527. El Dictamen del 19.04.67 (DTI) estableció que para los casos de reorganización, la traslación de quebrantos entre firmas vinculadas económicamente, podría ser posible siempre y cuando hubiera una norma legal que lo autorizara expresamente.

Por su parte, en Papelera Pedotti⁴⁸, los integrantes de la CSJN, dentro de los considerandos se refieren a la modificación de la Ley N° 18.527, indicando que *“los nuevos preceptos no autorizan nada que antes de su sanción estuviera prohibido, limitándose a reglamentar la compensación de quebrantos en caso de fusión de sociedades, de modo que por esa vía no se encubran maniobras encaminadas única o principalmente a evadir obligaciones fiscales”*. También destacaron que el ente absorbente asume la totalidad de los derechos y obligaciones de la/s absorbida/s, y es sucesor a título universal de todos los créditos de la/s antecesora/s.

El condicionamiento de que la reorganización no tenga una mera finalidad fiscal establecido en este antecedente constituye una interpretación teleológica de la ley del impuesto a las ganancias, donde los intérpretes se han encontrado con una apreciación clara e inequívoca de la voluntad del legislador.

Más reciente en el tiempo, en la causa Turismo Doss, la Corte realizó un análisis de todos los artículos de la ley del impuesto a las ganancias y en ninguno se establece como condición para efectuar la reestructuración de empresas, que se deba promover la eficiencia en la organización empresarial.

⁴⁵ Ratificado como Ley N° 18.527

⁴⁶ Ley N° 11.682

⁴⁷ Reig, Enrique Jorge (2006) *“El traslado de quebrantos impositivos en las reorganizaciones de empresas”* Derecho Fiscal, T.XVI

⁴⁸ *“Papelera Pedotti S.A. c/DGI”* CSJN 26/04/1971

Por ello, considerando la literalidad de la norma, se concluyó que se le exigía al contribuyente un requisito que no surgía de la ley.

Jurisprudencia

Turismo Doss SA c/ EN - AFIP-DGI s/proceso de conocimiento” CSJN 11/03/2021

Descripción del caso:

En la causa Turismo Doss⁴⁹, se desarrolla el requisito de propósito de negocios, el cual no se encuentra establecido en ninguno de los párrafos del texto legal para poder acceder a los beneficios de una reorganización libre de impuestos. La CSJN resaltó que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, por lo que, no se podría exigir al contribuyente, requisitos que no se encontraran establecidos en el texto legal.

Puntualmente aquí se había transferido el fondo de comercio de Inversora El Huerto S.A. a Turismo Doss S.A., por lo que se había encuadrado la reorganización por artículo 80 inciso c) por cuanto Carlos Marcelo Braun y Sebastián Braun poseían el 2,5% de las acciones de cada una de las referidas sociedades, mientras que el 95% restante le pertenecía a Lekensur S.A.

Con posterioridad, AFIP rechazó la reorganización solicitada, a través de la resolución 1/2011 (DV NGDE) confirmada por la 317/12 (DI RNOR). Esta decisión fue apelada por el contribuyente.

Por su parte, el juez de primer grado sostuvo que la reorganización societaria bajo examen, no se había llevado a cabo con el propósito exclusivo de promover la eficiencia en la reorganización empresarial. Para ello, analizó los distintos actos societarios, los cuales se detallan a continuación:

- mediante asamblea general del 25 de febrero del 2008, los accionistas de Inversora El Huerto S.A. habían decidido capitalizar \$6.188.844 en concepto de aportes irrevocables realizados por ellos, con anterioridad a esa asamblea, y que días posteriores, el directorio de la sociedad había firmado el boleto provisorio de transferencia de fondo de comercio en cuestión con Turismo Doss S.A. por la suma de \$6.140.005. A fin de confirmar esta decisión se convocó a asamblea general extraordinaria horas después.
- el 28 de noviembre de 2008, el directorio de Turismo Doss S.A. había dispuesto considerar un aporte irrevocable de sus socios por un importe de \$5.900.000 a cuenta de futura suscripción de acciones, derivados de la cesión del crédito que Inversora El

⁴⁹ “ Turismo Doss SA c/ EN - AFIP-DGI s/proceso de conocimiento” CSJN 11/03/2021 (344:307)

Huerto S.A. les había realizado como consecuencia de una reducción en su capital social.

- en paralelo a este suceso los accionistas de Inversora El Huerto S.A. consideraron que el capital social resultaba sobreabundante para el giro de la sociedad, por lo que llevaron a cabo la cesión del crédito que mantenían con Turismo Doss S.A., por el precio de la transferencia del fondo de comercio.
- el 7 de enero de 2011, en la asamblea extraordinaria celebrada por los socios de Turismo Doss S.A. se decidió que el precio de la transferencia de fondo de comercio (\$6.140.005) sería cancelado mediante la emisión de las acciones equivalentes (\$5.900.000) distribuidas entre los socios de Inversora El Huerto S.A., de acuerdo a su porcentaje de participación. Por su parte, el saldo remanente de \$240.000 se procedió a capitalizar y se emitieron acciones en favor de Inversora El Huerto S.A.

Asimismo, como consecuencia de los actos descritos, la Cámara también rechazó la reorganización libre de impuestos por considerar que el proceso debería beneficiar a las sociedades y no generar un beneficio directo para sus socios. También indicó que con la reorganización debería promoverse la eficiencia empresarial. Finalmente, manifestó que no se había llevado a cabo una reorganización libre de impuestos sino una transferencia de fondo de comercio a cambio de la emisión de acciones, en favor de sujetos que no formaban parte del proceso reorganizativo que se había informado.

Contra esta sentencia, la parte actora dedujo recurso extraordinario, el cual fue concedido por el tribunal por considerar que se encontraba en discusión el alcance e interpretación de normas de carácter federal.

Como consecuencia de esto, la CSJN abrió competencia, y luego de realizar un recorrido por las normas asociadas a la causa, indicó que los requisitos exigidos tanto por la autoridad fiscal como por la Cámara no se encontraban en ninguno de los párrafos del texto legal.

También sostuvo que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, sin que sea admisible la prescindencia del texto legal. Finalmente, estableció que no puede entenderse la posibilidad de una redacción descuidada o desafortunada del legislador, quien podría haber establecido el requisito de propósito de negocios y no lo hizo. Tampoco puede presumirse la falta de lógica del legislador.

En este orden, la CSJN resaltó que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, por lo que, no se podría exigir al contribuyente, requisitos que no se encontraran establecidos en el texto legal.

REORGANIZACIÓN LIBRE DE IMPUESTOS EN OTROS TRIBUTOS

NACIONALES - IVA

Las transferencias de bienes individuales y la del propio fondo de comercio que se originan en ciertas reorganizaciones pueden dar lugar a la imposición con el IVA.

Para evitar tal incidencia, el artículo 2 de la ley de IVA establece que no se considerarán ventas y por consiguiente, no configurarían el hecho imponible previsto en la ley, las transferencias que se realicen como consecuencia de reorganizaciones de sociedades o fondos de comercio comprendidas en el artículo 77 de la ley del impuesto a las ganancias⁵⁰. De tal forma que estamos ante una exclusión del objeto del gravamen a las transferencias que se originan en los procesos de reorganización societaria.

En este sentido, considerando la característica trasladable de este tributo, el legislador ha intentado aquí no ocasionar un perjuicio financiero a las empresas reorganizadas, ya que si esta excepción no existiera toda transmisión de cosa muebles, provocada por esta reorganización, debería ser considerada venta, en consecuencia estaría alcanzada pero la empresa continuadora podría computar como crédito fiscal el impuesto que le trasladan.

En el dictamen 2/2010 se pudo observar la opinión del fisco en una reorganización de empresas, el rechazar el proceso y estableciendo cuáles eran las consecuencias de ello:

a) la imposibilidad de trasladar los atributos fiscales de la antecesora a la continuadora. La impugnación del uso por parte de la continuadora de los atributos fiscales de la antecesora, conllevaría a efectuar un ajuste en cabeza de la continuadora, siempre y cuando se verifique que ésta hubiera utilizado tales atributos en la determinación de su propio gravamen.

b) la gravabilidad del resultado producido por la transferencia de los bienes, derivado del mayor valor asignado en dicha transferencia. En el IVA, la obligación tributaria que, en su caso, surgiría en cabeza de la firma antecesora, debería ser reclamada a la empresa continuadora, en virtud de su condición de sucesora a título universal de los derechos y obligaciones de aquélla.

⁵⁰ Según t.o. 1998

Desde luego, que tanto para a) como para b), en donde se encuentra involucrada la verificación de la ocurrencia del hecho imponible derivado de la transferencia de bienes de la antecesora a la continuadora, se debería encauzar la pretensión fiscal a través del procedimiento de determinación de oficio normado en la ley de Procedimiento Fiscal.

Como antecedente jurisprudencial se destaca la causa “Bemis Argentina S.A.U. s/recurso de apelación”⁵¹., en donde el Fisco había impugnado el cómputo de los créditos fiscales y las retenciones y percepciones por no cumplir con el artículo 12 de la ley de IVA, dado que habían sido facturados a nombre de las antecesoras.

El Fisco no había cuestionado la reorganización, sino que con posterioridad a la fusión, la nominatividad de los comprobantes observados correspondían a las firmas antecesoras.

El TFN con dos votos disímiles, rechazó la pretensión fiscal. Por un lado, la Dra. Gomez fundamentó su voto con la adhesión de la Dra. O'Donnell, con base a que el instituto de la reorganización societaria constituye un apartamiento del principio general de la gravabilidad de las operaciones que pudieran surgir entre empresas jurídicamente independientes pero que conforman un conjunto económico. También que el cómputo de tales saldos ha sido reconocido por el legislador en el artículo 2 inciso a) párrafo 2 y que las operaciones que dieron origen a los saldos, retenciones y percepciones, fueron efectivamente realizadas.

Por otro lado, el Dr. Martin no cuestionó que los créditos fiscales, retenciones y percepciones hayan sido computados por más de un sujeto. Tampoco sospechó respecto a que la sociedad hubiera seguido realizando operaciones en forma paralela o marginal. Asimismo, consideró que el criterio general para el cómputo de créditos, percepciones y retenciones facturados por las empresas antecesoras es la computabilidad de parte de las continuadoras, siempre y cuando se hubieran generado hasta la fecha de la reorganización. No obstante, en el caso sujeto a análisis consideró que existían razones excepcionales para justificar que se hubieran utilizado.

En el dictamen 39/2001 la autoridad fiscal confirmó que resulta procedente la compensación de un crédito fiscal generado en cabeza de la sociedad absorbida con gravamen a ingresar, sin requerirse a tales efectos la autorización previa del proceso reorganizativo sino simplemente la comunicación ante AFIP.

En el dictamen 20/2003⁵². se concluyó que si una sociedad de hecho compuesta por dos socios vende el fondo de comercio atento el retiro de uno de ellos, se entiende que lo hace a los fines de su liquidación y en tal caso, resultaría alcanzado por el IVA, siendo la sociedad y no el socio, el sujeto pasivo del tributo. Ello, toda vez que en el caso planteado no reunía las condiciones exigidas por el decreto reglamentario del impuesto a las ganancias para ser considerado una transferencia de fondo de comercio.

⁵¹ “Bemis Argentina S.A.U. s/recurso de apelación” TFN, Sala D - 27/11/2019

⁵² Dictamen (DAT) 20/2003

Finalmente, otro aspecto de interés en este impuesto, se origina por las desafectación de la actividad gravada de ciertas obras. El tercer párrafo del artículo 11 de la ley del gravamen establece que cuando se transfieran o desafecten de la actividad que origina operaciones gravadas obras adquiridas a empresas constructoras, definida por la ley de IVA, que hubieran generado el crédito fiscal previsto en el artículo 12, deberá adicionarse al débito fiscal del periodo en que se produzca la transferencia o desafectación, el crédito oportunamente computado, en tanto tales hechos tengan lugar, antes de transcurridos 10 años contados a partir de la fecha de finalización de las obras o de su afectación a la actividad determinando de la condición de sujeto pasivo del responsables si esta fuera posterior.

Se dispone que si tal adquirente desafecta dicha obra de la actividad antes de los 10 años de la afectación estará obligado a reintegrar el débito fiscal que oportunamente computado, estableciendo la ley que tal reintegro se produce a través de incrementar el débito fiscal del contribuyente que desafecta la obra en el mes en que ocurre tal hecho.

En este sentido, no puede considerarse que constituye una transferencia de inmueble, la que se origine en un proceso de reorganización, por lo tanto, no sería de aplicación la devolución vía incremento del IVA débito fiscal.

PROVINCIALES - INGRESOS BRUTOS

Antes de proceder a detallar el impacto en el impuesto sobre los ingresos brutos de las reorganizaciones societarias, cabe indicar que de acuerdo con nuestra Constitución Nacional, le corresponde a la Nación establecer:

- derechos de importación, exportación y tasas postales en forma exclusiva y de manera permanente.
- impuestos directos con carácter de excepción y en forma transitoria.
- impuestos indirectos en concurrencia con las provincias y en forma permanente.

En otro orden, las provincias tienen facultades para establecer:

- impuestos directos, fuera del ámbito de aplicación de la Nación.
- impuestos indirectos en concurrencia con la Nación, a excepción de los aduaneros.

Por otro lado, se han establecido dos sistemas de coordinación financiera:

La ley de coparticipación federal de impuestos⁵³ que vincula a la Nación y a las provincias para distribuir las potestades tributarias de cada uno, tratando de evitar superposiciones impositivas.

El Convenio Multilateral celebrado entre las 23 provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, cuyo objetivo es evitar que las leyes de los tributos provinciales graven más de una vez, la misma base imponible.

En este sentido, las transferencias de inventarios y eventualmente la de otros bienes, puede provocar, dependiendo de cada jurisdicción la incidencia de este gravamen local sobre los procesos de reorganización. Acorde a la naturaleza del tributo, se gravan las actividades habituales ejercidas a título oneroso, es decir, a cambio de una contraprestación. No obstante, puede observarse en los códigos fiscales de las distintas jurisdicciones, en lo atinente al alcance del tributo, la inclusión de actividades que puedan producir lucro o no.

Puntualmente, el Código Fiscal de CABA establece que en el caso de cese de actividades el contribuyente debe satisfacer el impuesto correspondiente hasta la fecha de cese, previa presentación de la declaración jurada. Por su parte, para que exista sucesión de las obligaciones fiscales y no sea obligatorio pagar el impuesto correspondiente hasta la fecha de transferencia se requiere:

- mantenimiento de la continuidad económica a través de la explotación de las actividades.
- conservación de la inscripción como contribuyente.

Según el Código Fiscal de CABA hay ciertos supuestos que evidencian continuidad económica:

⁵³ Ley 23.548

- la fusión de empresas u organizaciones, a través de una tercera que se forme o por absorción de una de ellas.
- la venta o transferencia de fondo de comercio de una entidad a otra.
- el mantenimiento de la mayor parte del capital de la nueva entidad.
- la permanencia de la facultad de dirección empresarial en la misma persona.

Como puede observarse, se trata de pautas distintas a las establecidas en la ley del impuesto a las ganancias. Sin embargo, el Código Fiscal establece que los ingresos provenientes de la transferencia de bienes con motivo de la reorganización de las sociedades, a través de la fusión o escisión, y de fondos de comercio, no integran la base imponible, siempre y cuando se cumplan los requisitos exigidos por la ley del impuesto a las ganancias.

Como antecedente jurisprudencial se puede rescatar la opinión de los integrantes de la CSJN en la causa "Centro Médico Santa Isabel"⁵⁴.

En este caso, se declaró procedente el recurso extraordinario que había sido interpuesto por el contribuyente y se revocó la sentencia de la Cámara en lo Contencioso Administrativo y Tributario de CABA Sala III.

Respecto al fondo del asunto la justicia de CABA había considerado que era procedente la ejecución fiscal por los siguientes motivos:

- el centro Médico Santa Isabel S.A. había sido intimado administrativamente al momento de presentar las declaraciones juradas correspondientes a los períodos sujetos a reclamo.
- que la demandada se encontraba inscripta en varios impuestos.
- la defensa había manifestado inexistencia de actividad, lo cual, no se pudo sostener debido a que continuaba presentando declaraciones juradas luego de la fecha de fusión denunciada.

Esto quiere decir que el GCBA no negó la existencia de la fusión sino que sustentó el cobro de la deuda, en que la sociedad absorbida no había efectuado dentro del plazo legal oportuno, la denuncia del proceso reorganizativo ante la Dirección General de Rentas. En resumen, justificó la procedencia de la ejecución fiscal en la falta de cumplimiento al deber formal de informar oportunamente el proceso.

Frente a ello, la Procuradora Laura Monti, en su dictamen - al cual luego adhirió la CSJN, consideró que la solución definitiva del caso requería la simple constatación de la existencia de la persona jurídica demandada durante los períodos reclamados en esta causa y que la sencilla verificación de ese planteo, oportunamente introducido por la ejecutada, no afecta el carácter ejecutivo de la acción promovida.

⁵⁴ "GCBA c. Centro Médico Santa Isabel S.A. s/ejecución fiscal-ingresos brutos-convenio multilateral" CSJN 15/04/2021

PROVINCIALES - IMPUESTO DE SELLOS

En otro orden, dentro de los tributos provinciales, también se expone el requisito de onerosidad con relación a estos procesos. De hecho, este requisito se encuentra en la propia naturaleza del gravamen en cuanto obliga a las jurisdicciones provinciales que sus leyes de impuesto de sellos recaigan sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso. Cabe manifestar que no todas las jurisdicciones receptan esta directiva⁵⁵.

En la causa “Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c. Neuquén”⁵⁶, la CSJN expresó que en lo que respecta al impuesto de sellos, recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuados por entidades financieras regidas por la ley 21.526.

Cabe indicar que los procesos reorganizativos suelen originar elementos jurídicos instrumentados que, de ser onerosos, alcanzarían con el impuesto de sellos tanto los movimientos patrimoniales como las transferencias de ciertos bienes.

Zucchi Raul Osvaldo⁵⁷. ha entendido que tales movimientos de patrimonios netos de los entes que se fusionan no constituyen verdaderos actos de disposición sino de organización económica, por lo que no podría sostenerse que el movimiento de títulos o participaciones sociales sean la contraprestación prometida, sino que por el contrario, serían la consecuencia económica de la nueva organización jurídica si que ella tenga como mira un resultado, o que este se opere pues los valores del proceso son iguales a su finalización.

⁵⁵ Si la receptan Buenos Aires, Catamarca, Córdoba, COrientes, Chaco, Chubut, Entre Rios, Formosa, La Pampa, Mendoza, Neuquén, Río Negro, San Juan, San Luis, Santa Fe y la Ciudad de Buenos Aires.

⁵⁶ “Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c. Neuquén, Provincia de s/acción de inconstitucionalidad” CSJN 15/04/2004

⁵⁷ Zucchi, Raul Osvaldo, “*Impuesto de sellos. La onerosidad y los procesos reorganizativos*”, Derecho Tributario.

CONCLUSIONES

1. Respecto de las actividades iguales o vinculadas

En Paladini la Corte Suprema de Justicia de la Nación, compartió el dictamen de la Procuradora Fiscal y declaró procedente el recurso extraordinario, haciendo lugar a la queja y revocando la sentencia apelada. Esto quiere decir, que se consideró admitida la reorganización bajo la figura de venta y transferencia dentro de un mismo conjunto económico, sin tener que cumplir con los requisitos que establece el decreto reglamentario para las otras formas reorganizativas (fusión y escisión).

Por su parte, en la causa T4F Entretenimientos Argentina S.A., la Cámara hizo lugar al recurso de apelación dejando sin efecto la sentencia apelada y declarando nula las resoluciones administrativas apeladas, pues en ellas se habían denegado los beneficios de los artículos 77 y 78 sin fundamentos legales necesarios para que los actos administrativos de AFIP puedan ser considerados válidos.

En la causa Transportadora de Caudales Juncadella S.A., se destacó que la continuadora desarrolló la actividad que venía realizando con anterioridad a la reorganización, señalando que la norma al momento de definir a las empresas continuadoras, no hace distinción a la antecesora, absorbida o absorbente.

Recientemente, a través de la consulta vinculante 5/2023, se consultó sobre el cumplimiento del requisito de continuación de actividades en un proceso de escisión. Respecto al requisito de mantenimiento de las actividades de las empresas reestructuradas, se determinó que la omisión de continuar alguna de estas operaciones debido al proceso de integración económica inherente a la reestructuración no excluía automáticamente de los beneficios fiscales. Específicamente en esta escisión-fusión, la discontinuidad de la actividad de arrendamiento no sería un obstáculo para acceder a la reorganización libre de impuestos, ya que esta discontinuidad resultaría de la absorción del patrimonio de "HH S.A." y la transferencia de la titularidad de los campos a las entidades continuadoras.

2. Respecto del requisito de comunicación

La Cámara en la causa Pescapuerta Argentina S.A declaró que la ley no menciona en su articulado que esta falta pudiera hacer decaer el beneficio de la reorganización, ya que la única causal expresa mencionada en la ley, es el cambio de actividad.

En Guido C. Caratti, Laura Monti entendió que AFIP se encontraba validado para fijar el plazos de la comunicación en días corridos, en el uso de las atribuciones conferidas por la ley del impuesto a las ganancias, y consideró que debía revocarse la sentencia que había declarado la inconstitucionalidad del artículo 1 de la resolución general (DGI) 2.245.

3. Respecto de la permanencia de la participación con anterioridad a la reorganización

La Cámara Contencioso Administrativo Federal, Sala III intervino en la causa AGCO Argentina S.A. Aquí se estuvo en presencia de la adquisición de parte de AGCO de dos sociedades, con fecha posterior a la fecha de la reorganización por lo que AFIP entendió que a la fecha de la reorganización no poseía participación en ellas. Sin embargo, se pudo demostrar que el capital de cada una de las tres empresas, pertenecía en un 99% a tres empresas del exterior y estas, a su vez, pertenecían en un 100% a una única empresa holding del exterior (AGCO CORP). En este sentido, ante el cuestionamiento de parte de AFIP, los camaristas indicaron que si bien ni la ley ni el decreto reglamentario hacían referencia a la participación directa ni indirecta, se entendió que a efectos de ponderar la finalidad del requisito, la participación indirecta debe quedar abarcada en su alcance.

Como fundamento también citó la causa Paladini indicando que *“lo que el legislador ha tenido en miras es que el sistema tributario no se transformara en un obstáculo para estos negocios, al darles el carácter de operación gravada e impedir de ese modo, que por razones de costo fiscal, se llevarán adelante reorganizaciones cuyo resultado podría ser el mejoramiento de la productividad”*.

Por su parte, en la consulta vinculante 4/2023 la Autoridad Fiscal advirtió la existencia de dos procesos concatenados (escisión-constitución y escisión-fusión). Se los consideró como un único proceso reorganizativo conjunto y simultáneo, comprendido en el inciso b) del sexto párrafo del Artículo 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. En definitiva, el requisito de mantenimiento del importe de participación dispuesto en el octavo párrafo del Artículo 80 de la Ley del tributo se considerará cumplido en forma indirecta en la medida en que los aportes que realizan las personas humanas en las sociedades holding escidentes-no modifiquen el importe de participación que debían mantener como titulares de las empresas antecesoras en el capital de las empresas continuadoras por dos años contados desde la fecha de la reorganización conforme a lo dispuesto por el Artículo 172 de la reglamentación.

4. Respeto del requisito de empresa en marcha

La CSJN estableció en Don Marcelino que, si bien la antecesora contaba con actividades que no generaban ingresos, eso no impedía considerar que se trataba de una empresa en marcha, pues ello, conduciría a que una empresa en etapa preparatoria o previa a la explotación comercial, tampoco podría ser considerada una empresa en marcha.

5. Respeto del requisito de publicidad e inscripción

El máximo Tribunal consideró que Loma Negra había cumplido el requisito de inscripción, según la resolución general 2245. En este orden, a pesar de que la inscripción del acto societario aún no había sido otorgada al momento en que el contribuyente había comunicado la reorganización al ente recaudador, entendió que bastaba con la presentación de las constancias que acreditaran la iniciación de los trámites de inscripción ante las autoridades competentes para tener cumplido el aludido recaudo.

En otro sentido, en la causa Rina Iberia SL Sucursal Argentina, la cual trataba una transferencia de fondo de comercio entre sucursales de un mismo conjunto económico, AFIP cuestionó que no se había cumplido con el requisito de publicidad que prevé la ley 11.867.

En este caso, la CSJN indicó que la RG 2513/08 había agregado una condición que no se encontraba prevista en la ley del impuesto a las ganancias, por lo tanto, consideró inconstitucional ese punto de la resolución general. Como doctrina del fallo se puede indicar que el requisito de publicidad e inscripción que se da en las transferencias de fondo de comercio, tiene por finalidad la protección de terceros ajenos a las partes intervinientes, lo cual, carece totalmente de sentido cuando en ambas entidades son los mismos titulares, dado que no generaría perjuicio a terceras personas.

6. Respeto del propósito de negocio

Como primer antecedente de este tema, se destaca Papelera Pedotti, en donde los integrantes de la CSJN destacaron que el ente absorbente de un proceso reorganizativo asume la totalidad de los derechos y obligaciones de la/s absorbida/s, y es sucesor a título universal de todos los créditos de la/s antecesora/s.

A su vez, precisaron que el condicionamiento de que la reorganización no tenga una mera finalidad fiscal, constituía una interpretación teleológica de la ley del impuesto a las ganancias, donde los intérpretes se han encontrado con una apreciación clara e inequívoca de la voluntad del legislador.

Más acá en el tiempo, en la causa Turismo Doss, la CSJN luego de analizar las normas asociadas a la causa, indicó que los requisitos exigidos tanto por la autoridad fiscal como por la Cámara no se encontraban en ninguno de los párrafos del texto legal. Para ello, sostuvo que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, sin que sea admisible la prescindencia del texto legal.

7. Respecto los procesos reorganizativos en otros tributos

En el alcance de este trabajo se analizó también el efecto de las reorganizaciones empresariales en el ámbito nacional (IVA) y provincial (impuesto sobre los ingresos brutos e impuesto de sellos).

En el IVA, en el artículo 2 de la ley, se excluye del ámbito de imposición a la transferencia de bienes que se llevan a cabo como consecuencia de alguno de los procesos reorganizativos que contempla la ley del impuesto a las ganancias.

El motivo de esto es no generar un perjuicio financiero a las empresas reorganizadas, ya que si esta excepción no existiera toda transmisión de cosa muebles, provocada por esta reorganización, debería ser considerada venta, en consecuencia estaría alcanzada pero la empresa continuadora podría computar como crédito fiscal el impuesto que le trasladan.

En este sentido, en la causa Bemis Argentina S.A.U., en donde el Fisco había impugnado el cómputo de los créditos fiscales y las retenciones y percepciones por no cumplir con el artículo 12 de la ley de IVA, dado que habían sido facturados a nombre de las antecesoras.

Los integrantes del TFN sostuvieron que el instituto de la reorganización societaria constituía un apartamiento del principio general de la gravabilidad de las operaciones que pudieran surgir con motivo de la enajenación de bienes entre empresas dentro de un mismo conjunto económico. También soslayaron que el cómputo de los saldos había sido reconocido por el legislador en el artículo 2.

Finalmente, otro aspecto de interés en este impuesto, se origina por las desafectación de la actividad gravada de ciertas obras. El tercer párrafo del artículo 11 de la ley del gravamen establece que cuando se transfieran o desafecten de la actividad que origina operaciones gravadas obras adquiridas a empresas constructoras, definida por la ley de IVA, que hubieran generado el crédito fiscal previsto en el artículo 12, deberá adicionarse al débito fiscal del periodo en que se produzca la transferencia o desafectación, el crédito oportunamente computado, en tanto tales hechos tengan lugar, antes de transcurridos 10 años contados a partir de la fecha de finalización de las obras o de su afectación a la actividad determinando de la condición de sujeto pasivo del responsables si esta fuera posterior.

En este sentido, no puede considerarse que constituye una transferencia de inmueble, la que se origine en un proceso de reorganización, por lo tanto, no sería de aplicación la devolución vía incremento del IVA débito fiscal.

En el orden provincial, las transferencias de bienes pueden provocar la incidencia de este gravamen. Considerando la naturaleza del tributo, se gravan las actividades habituales ejercidas a título oneroso, es decir, a cambio de una contraprestación. No obstante, es común observar en los códigos fiscales de las distintas jurisdicciones, la inclusión de actividades que puedan producir lucro o no.

En el Código Fiscal de CABA para que no sea obligatorio pagar el impuesto correspondiente hasta la fecha de transferencia se requiere el mantenimiento de la continuidad económica a través de la explotación de las actividades y la conservación de la inscripción como contribuyente.

Como antecedente jurisprudencial se destaca la causa Centro Médico Santa Isabel. Aquí la justicia de CABA había considerado que era procedente la ejecución fiscal sin negar la existencia de la fusión.

No obstante, sustentó el cobro de la deuda, en que la sociedad absorbida no había efectuado dentro del plazo legal oportuno, la denuncia del proceso reorganizativo ante la Dirección General de Rentas.

Frente a ello, la Procuradora Laura Monti, en su dictamen - al cual luego adhirió la CSJN, consideró que la solución definitiva del caso requería la simple constatación de la existencia de la persona jurídica demandada durante los períodos reclamados en esta causa y que la sencilla verificación de ese planteo, oportunamente introducido por la ejecutada, no afecta el carácter ejecutivo de la acción promovida.

En otro orden, en el impuesto de sellos también se expone el requisito de onerosidad con relación a estos procesos. De hecho, este requisito se encuentra normalmente en la propia naturaleza del gravamen en cuanto obliga a las jurisdicciones provinciales que sus leyes de impuesto de sellos recaigan sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso.

En la causa Shell, la CSJN expresó sobre qué instrumentos recae el impuesto de sellos. Es por ello, que cabe poner de manifiesto, que los procesos reorganizativos suelen originar elementos jurídicos instrumentados que, de ser onerosos, alcanzarían con el impuesto de sellos tanto los movimientos patrimoniales como las transferencias de ciertos bienes.

BIBLIOGRAFÍA

Jurisprudencia

Corte Suprema de Justicia de la Nación

- “ BBVA Banco Francés S.A. c/EN - AFIP-DGI” CSJN 17/05/2016
- “ Don Marcelino S.A. c/ Fisco Nacional – DGI s/ contencioso administrativo – varios” CSJN 20/04/2023 (346:304)
- “ Frigorífico Paladini S.A. c/AFIP s/demanda” CSJN 02/03/2011
- “ Galeno Argentina S.A. c. EN - AFIP DGI” CSJN 28/08/2012
- “ GCBA c. Centro Médico Santa Isabel S.A. s/ejecución fiscal-ingresos brutos-convenio multilateral” CSJN 15/04/2021
- “ Grupo República S.A. c/AFIP DGI” CSJN 20/12/2011 (334:1808)
- “ Grupo Posadas S.A. c/AFIP-DGI s/demanda contenciosa administrativa” CSJN 12/04/2016 (339:434)
- “ Guido C. Caratti e Hijos S.R.L. c. AFIP – DGI - resol. 122/01 s/dirección general impositiva” CSJN 22/11/2011 (334:1437)
- “ Hadid, Moises” CSJN 1962 (254:362)
- “ Inter Engines South America S.A. c/AFIP DGI” CSJN 18/06/2013
- “ Lagazzio, Emilio F.” CSJN 25/08/1972 (272:258)
- “ Loma Negra CIASA c. EN-AFIP DGI” CSJN 14/11/2017 (340:1644)
- “ Magnano, Bartolo y otro” CSJN 22/05/1972 (282:445)
- “ Papelera Pedotti S.A. c/DGI” CSJN 26/04/1971
- “ Rina Iberia SL Sucursal Argentina c/AFIP-DGI s/DGI” CSJN 28/06/2022 (345:533)
- “ Selcro S.A. c/Jefatura de Gabinete de Ministros. Decisión 55/2000” CSJN 21/10/2003 (326:4251)
- “ Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c. Neuquén, Provincia de s/acción de inconstitucionalidad” CSJN 15/04/2004
- “ Swiss Medical S.A. c/ EN - SSS s/ amparo ley” CSJN 18/02/2020 (343:86)

“ Turismo Doss S.A. c/ EN - AFIP-DGI s/proceso de conocimiento” CSJN 11/03/2021
(344:307)

Cámara

“Agco Argentina S.A. c/EN-AFIP-DGI-Resol 94/11 s/Dirección General Impositiva” Cám.
Cont. Adm Fed - Sala III - 07/03/2023

“ Basf Argentina S.A. c/DGI s/ recurso directo de organismo externo” Cám. Cont. Adm
Fed - Sala IV - 28/08/2018

“ Blaisten S.A. c/EN-AFIP-DGI” Cám. Cont. Adm Fed - Sala II - 18/10/2007

“ Cabaña Avicola Jorgu S.A. c/EN-AFIP-DGI - resol. 60/11 s/ DGI” Cám. Nac. Cont. Adm
- Sala V 06/04/2017

“ Canteras Cerro Negro S.A. c/EN-AFIP-DGI s/proceso conocimiento” Cám- Cont. Adm
Fed - Sala I - 15/09/2016

“ Cresud SACIFyA c/EN-AFIP -DGI” Cám. Cont. Adm Fed - Sala V - 20/11/2015

“ Conarco Alambres y Soldaduras S.A.” Cám. Nac Com - Sala E - 29/10/1982

“ Del Bene Inversiones S.A. c/EN- AFIP- DGI- Resol 329/12 (RNOR) s/ DGI” Cám. Nac.
Cont. Adm - Sala I - 30/08/2018

“ Diario Los Andes - Hnos. Calle c/AFIP-DGI” Cámara Federal Mendoza - Sala B,
17/10/2008

“ Digital Ventures S.R.L. c/EN-AFIP-DGI. - Resol. 92/11 s/ proceso de conocimiento”
Cám. Cont. Adm Fed - Sala II -11/05/2017

“ El Ñandu Chico S.R.L. c/EN - AFIP s/DGI” Cám. Cont. Adm Fed - Sala I - 10/11/2022

“ Isolux Ingeniería S.A. c/AFIP - DGI s/DGI” Cám. Cont. Adm Fed - Sala II - 23/03/2021

“ Holding Marítimas y Portuaria S.A.” Cám. Cont. Adm Fed - Sala III - 19/03/2009

“ Massalin Particulares S.A. c/EN AFIP-DGI” Cám. Cont. Adm Fed - Sala III - 14/05/2013

“ Mercedes Benz Argentina S.A. y otro c/EN-AFIP-DGI-Resol. 125/12 (LGCN) s/DGI”
Cám. Cont. Adm Fed - Sala III - 19/08/2020

“ Merino S.A. c/EN-AFIP-DGI” Cám. Nac. Cont. Adm - Sala IV - 27/12/2016

“ Merno S.A. c/EN - AFIP - DGI” Cám. Cont. Adm Fed - Sala IV - 27/12/2016

“ Mocalu S.A. c/EN AFIP-DGI” Cám. Nac. Cont. Adm - Sala I - 04/09/2018

“ Oliden ICA S.C.A. c/EN AFIP-DGI” Cám. Nac. Cont. Adm - Sala III - 10/12/2015

“ Pescapuerta Argentina S.A. c/AFIP-DGI s/impugnación de acto administrativo” Cám.
Fed. Comodoro Rivadavia - 5/02/2018

“ Pelama Chubut S.A. c/EN-AFIP-DGI” Cám. Cont. Adm Fed - Sala V - 24/07/2020

“ Puma Argentina S.A. y otro c/EN AFIP-DGI” Cám. Cont. Adm Fed - Sala V - 27/10/2016

“ Santa Josefina Agropecuaria S.A. c/EN - AFIP-DGI” Cám. Cont. Adm Fed - Sala I - 26/06/2013

“ Spinna Argentina S.R.L. c/EN-AFIP - DGI - Resol. 36/09 (ROES) s/ DGI” Cám. Nac. Cont. Adm - Sala III - 12/10/2012

“ Sugna S.A. c/EN-AFIP-DGI (R. 53/2011 DI RCEN) s/DGI” Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala III - 14/07/2015

“ Swiss Medical S.A. c/EN-AFIP-DGI” Cám. Nac. Cont. Adm - Sala I - 26/06/2020

“ T4F Entretenimientos Argentina S.A. c/EN-AFIP-DGI” Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala V - 25/04/2019

“ Transportadora de Caudales Juncadella S.A. EN-AFIP-DGI” Cám. Nac. Cont. Adm - Sala III - 09/10/2014

“ York International S.A. c/EN-AFIP-DGI” Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala I - 16/05/2019

TFN

“ Becton Dickinson del Uruguay S.A. Sucursal Argentina” TFN, Sala C -14/03/2008

“ Bemis Argentina S.A.U. s/recurso de apelación” TFN, Sala D - 27/11/2019

“ Castelo, Soledad, Carro s/apelación” TFN, Sala A - 28/02/1986

“ Citrex S.A. s/apelación - sellos” TFN, Sala B - 30/4/1993

“ Comega Cía. Mercantil y Ganadera S.A. y su continuadora” TFN, Sala A - 30/06/2003

“ Commercial Union Cía Arg. de Seguros” TFN, Sala D - 19/06/2003

“ Corporación Ganadera SA y Corga S.A. S/apelación” TFN, Sala C - 8/4/1999

“ Daly y Cía SA y Alid S.A. s/apelación - sellos” TFN, Sala B - 11/4/1995

“ Dorignac, Marcelo Eduardo” TFN, Sala C - 26/11/1996

“ Dotti Miguel” TFN Sala B - 2/07/1998

“ Establecimiento Modelo Terrabusi SAIC” TFN, Sala B - 5/09/2003

“ Fiat Diesel S.A. Argentina s/recurso de apelación imp de sellos” TFN, Sala B - 29/12/1994

“ Goñi, Mariano Federico s/ recurso de apelación” TFN, Sala D - 22/02/2023

“ Gowland, Eduardo G. s. recurso de apelación - Impuesto de Sellos” TFN, Sala A, 06/09/1999

“ Instituto Rosenbusch S.A. de Biología Experimental Agropecuaria s/recurso de apelación” TFN, Sala D - 15/7/1999

“ Merck Sharp y Dohine s/apelación imp. de sellos” TFN, Sala B - 30/12/1985

“ Orbis Mertig SAI” TFN, Sala B - 02/09/1988

“ Ormas SAICIC” TFN, Sala D - 16/12/2003

“ Santa Ana S.C.A.” TFN, Sala D - 28/08/1987

“ Sociedad Industrial Argentina S.A.” TFN, Sala D - 28/10/2005

Consultas Vinculantes

Resolución 14/2008 https://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/VIN_101_000014_2008_04_08

Resolución 50/2011 https://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/VIN_101_000050_2011_09_13

Resolución 66/2011 https://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/VIN_101_000066_2011_11_15

Resolución 67/2011 https://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/VIN_101_000067_2011_11_15

Resolución 68/2011 https://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/VIN_101_000068_2011_11_15

Resolución 69/2011 https://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/VIN_101_000069_2011_11_15

Resolución 72/2011 https://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/VIN_101_000072_2011_11_23

Resolución 20/2015 https://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/VIN_101_000020_2015_07_22

Resolución 15/2017 https://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/VIN_101_000015_2017_03_02

Resolución 20/2017 https://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/VIN_101_000020_2017_04_28

Resolución 4/2023 https://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/VIN_101_000004_2023_02_01

Resolución 5/2023 https://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/VIN_101_000005_2023_02_01

Dictámenes de la AFIP

Dictamen (DTI) 19.04.67

Dictamen (DATyJ) 13/1980

Dictamen (DATyJ) 48/1984

Dictamen (DAT) 23/88

Dictamen (DAT) 127/1992

Dictamen (DAT) 53/94

Dictamen (DAL) 43/1995

Dictamen (DAT) 90/95
Dictamen (DAT) 31/1996
Dictamen (DAL) 9/1997
Dictamen (DAL) 74/1997
Dictamen (DAT) 56/1997
Dictamen (DAT) 26/1997
Dictamen (DAT) 20/1998
Dictamen (DAT) 82/1998
Dictamen (DAT) 48/2000
Dictamen (DI ATEC) 14/2001
Dictamen 39/2001
Dictamen (DAT) 26/2001
Dictamen (DAT) 49/2001
Dictamen (DAT) 62/2001
Dictamen (DAT) 84/2001
Dictamen (DAT) 85/2001
Dictamen (DAT) 90/2001
Dictamen (DI ATEC) 13/2002
Dictamen (DAT) 39/02
Dictamen (DAT) 48/02
Dictamen (DAL) 62/02
Dictamen (DAT) 74/02
Dictamen (DAT) 101/2002
Dictamen (DI ATEC) 9/2003
Dictamen (DAT) 20/2003
Dictamen (DAT) 32/2003
Dictamen (DAT) 56/2003
Dictamen (DI ATEC) 82/2003
Dictamen (DAT) 12/2004
Dictamen (DI ATEC) 26/2004

Dictamen (DI ATEC) 58/2004
Dictamen (DAT) 46/2005
Dictamen (DI ATEC) 51/2005
Dictamen (DI ATEC) 57/2005
Dictamen (DAT) 66/2005
Dictamen (DI ATEC) 59/2006
Dictamen (DI ATEC) 60/2006
Dictamen (DAT) 66/2006
Dictamen (DI ATEC) 18/2007
Dictamen (DI ATEC) 25/2007
Dictamen (DI ATEC) 68/2007
Dictamen (DI ATEC) 72/2007
Dictamen (DAT) 8/2008
Dictamen (DI ATEC) 20/2008
Dictamen (DI ATEC) 39/2008
Dictamen (DI ATEC) 42/2008
Dictamen (DI ATEC) 75/2008
Dictamen (DI ATEC) 11/2009
Dictamen (DI ATEC) 34/2009
Dictamen (DI ATEC) 45/2009
Dictamen (DAT) 30/2009
Dictamen (DI ALIR) 2/2010
Dictamen (DI ATEC) 4/2010
Dictamen (DAT) 7/2010
Dictamen (DI ATEC) 09/2010
Dictamen (DI ATEC) 25/2010
Dictamen (DI ATEC) 33/2010
Dictamen (DI ATEC) 34/2010
Dictamen (DAT) 35/2010
Dictamen (DAT) 52/2011

Dictamen (DI ATEC) 89/2011

Dictamen (DI ATEC) 10/2012

Dictamen (DAT) 23/2012

Dictamen (DAT) 37/2012

Dictamen (DAT) 53/2012

Dictamen (DAT) 23/2013

Dictamen (DAT) 5/2014

Dictamen (DAT) 25/2014

Dictamen (DI ATEC) 15/2015

Dictamen (DI ATEC) 30/2015

Dictamen (DAT) 9/2015

Doctrina

Amaro Gomez, Richard L. (2017) "*Impuesto a las Ganancias. Reorganización libre de impuestos. Cumplimiento de los requisitos en la comunicación a la AFIP*". Práctica y Actualidad Tributaria Errepar Tomo XXIV

Asorey, Rubén y Asorey, Fátima (2021) "*Reorganizaciones empresariales libres de impuesto*". La Ley, Buenos Aires.

Asorey, Rubén y otros (2013) "*La Jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*", Errepar.

Ataria, Andrea (2018) "*Cuestiones relativas a la comunicación de la reorganización empresarial a la AFIP*". Consultor Tributario Errepar.

Bertazza, Humberto J. y otros (2021) "*Ley 11.683 de Procedimiento tributario comentada*". La Ley, Buenos Aires.

Brandt, Maria I., Batalle, Mariana (2018) "*Reorganizaciones empresariales: Límite de razonabilidad a los rechazos del fisco por comunicaciones extemporáneas*". Doctrina Tributaria Errepar Tomo XXXIX página 1125.

Burghini, Leopoldo O. (2023) "*Las reorganizaciones empresariales libres de impuestos en la mirada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Parte II)*" La Ley.

Caveggia, Sergio (2015) "*Reorganización de sociedades. Conjunto económico. Actividades posteriores a la fecha de reorganización*". Doctrina Tributaria Errepar Tomo XXXVI.

Cid, Aurelio (2010) "*Reorganización de empresas en la legislación tributaria*", La Ley, Buenos Aires.

Freytes, Roberto O. (2010) “*Informe en las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Cartagena de Indias*”.

García Vizcaíno, Catalina (2020) “*Manual de Derecho Tributario*”. Abeledo Perrot, Buenos Aires.

Krause Murguiondo Gustavo (2005), “*Régimen impositivo de las reorganizaciones empresariales*”. Lexis Nexis, página 104.

Lorenzo Armando, Cavalli César M. (2016) “*Reorganizaciones libres de impuestos: Algunas novedades jurisprudenciales que deparó el 2015*”. Consultor Tributario Errepar.

Pelle, Enrique R. (2017) “*Aspectos Controvertidos de las reorganizaciones fiscales. Los requisitos de publicidad e inscripción*”. Doctrina Tributaria Errepar Tomo XXXVIII página 459.

Pelle, Enrique R. (2020) “*Aspectos Controvertidos de las reorganizaciones fiscales. Mantenimiento de actividades post reorganización. Determinación y demostración*”. Doctrina Tributaria Errepar Tomo XLI página 1011.

Pelle, Enrique R. (2021) “*Aspectos Controvertidos de las reorganizaciones fiscales. Comunicación extemporánea*”. Doctrina Tributaria Errepar Tomo XLII página 61.

Pelle, Enrique R. (2022) “*Aspectos Controvertidos de las reorganizaciones fiscales. Mantenimiento de actividades. Actividades Subsumidas*”. Doctrina Tributaria Errepar Tomo XLIII página 989.

Rajmilovich, Darío M. (2023) “*Comentario crítico sobre el fallo ‘Don Marcelino S.A. de la Corte Suprema’*”. La Ley Checkpoint.

Reig, Enrique Jorge (2006) “*El traslado de quebrantos impositivos en las reorganizaciones de empresas*” Derecho Fiscal, T.XVI.

Sericano, Roberto Pablo y otros (2020) “*Procedimiento Tributario. 75° Aniversario de la ley N° 11.683, ampliada y actualizada*”. Edicon.

Skiarski, Enrique M. (2014) “*Aciertos y Desaciertos de un dictamen fiscal en materia de reorganización de empresas*”. Doctrina Tributaria Errepar Tomo XXXV.

Skiarski, Enrique M. (2017) “*Actividades vinculadas en la reorganización de sociedades*”. Doctrina Tributaria Errepar Tomo XXXVIII página 689.

Zucchi, Raul Osvaldo, “*Impuesto de sellos. La onerosidad y los procesos reorganizativos*”, Derecho Tributario.