

Autor: Dr. Cp. Nicolás Rubiolo

Universidad Austral. Facultad de derecho. Especialización en derecho tributario. Tesis.

V – Requisitos comunes de las reorganizaciones.

V.1 Mantenimiento del capital

Para que la reorganización tenga los efectos previstos, el o los titulares de la o las antecesoras, deberán mantener durante un lapso no inferior a los 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 a lo que, para cada caso, establezca la reglamentación⁶⁷.

Así es como la Ley establece el marco vinculado a la participación en las empresas continuadoras, delegando en el decreto reglamentario las cuestiones técnicas y propias para cada tipo de reorganización.

Este requisito tiene como fundamento desalentar las reorganizaciones por motivos exclusivamente fiscales, en donde se las utilice como un medio de elusión y se fomente la transferencia de empresas con el solo objetivo de aprovechar los beneficios tributarios de los que gozan las antecesoras.

En otras palabras, el objetivo perseguido por este requisito normativo es que los beneficios tributarios que se conceden en la reorganización de sociedades no puedan usufructuarse si existe una venta dentro del término de 2 años, con el fin de que esos privilegios no se trasladen a terceros⁶⁸.

A la misma conclusión arribamos si ahondamos en los antecedentes parlamentarios, donde el Senador Verna expresó que el objetivo de estos agregados es impedir las operaciones de compra de empresas, con el propósito de reorganizarlas y aprovechar los quebrantos acumulados o los beneficios de regímenes de promoción que tuvieran otorgados⁶⁹.

Por su parte, el reglamento, para cada variante de reorganización, complementa esta condición tal como se transcribe,

Fusión por creación: el 80% del capital de la nueva entidad al momento de la fusión corresponda a los titulares de las antecesoras;

Fusión por absorción: el valor de la participación correspondiente a los titulares de la o las sociedades incorporadas en el capital de la incorporante será aquel que represente por lo menos el 80% del capital de la o las incorporadas;

Escisión-fusión por absorción: el valor de la participación correspondiente a los titulares de la sociedad escindida o dividida en el capital de la sociedad existente o en el del que se forme al integrar con ella una nueva sociedad, no sea inferior a aquel que represente por lo menos el 80% del patrimonio destinado a tal fin o,

Escisión-fusión por creación, excorporación y escisión: en el caso de la creación de una nueva sociedad o del fraccionamiento en nuevas empresas, siempre que por lo menos el 80% del capital de la o las nuevas entidades, considerados en conjunto, pertenezcan a los titulares de la entidad predecesora.

Conjunto económico: cuando el 80% o más del capital social de la entidad continuadora pertenezca al dueño, socios o accionistas de la empresa que se reorganiza. Estos deben mantener en la nueva sociedad, al momento de la transformación, no menos del 80% del capital que poseían a esa fecha en la entidad predecesora.

De lo expuesto identificamos dos tipos de requisitos, a saber: (i) los que están expresados en porcentajes de participación, es decir, relacionan las tenencias accionarias, respecto del capital total y (ii) los que están expresados en cantidades monetarias, es decir, el valor de una participación en el capital de la entidad absorbente, a un momento dado y su consiguiente mantenimiento por un lapso de tiempo.

No quedando dudas al respecto del objetivo que persigue la norma, fue objeto de consulta el alcance del séptimo párrafo del artículo 77, antes transcrito.

Se planteó que se dictamine sobre el importe de participación que deben mantener los titulares de las empresas

antecesoras con posterioridad a la reorganización y respecto de qué sujetos debe verificarse dicho requisito.

El Fisco entendió que debe mantenerse el total de ese importe, no correspondiendo efectuar una comparación con el parámetro considerado para evaluar la procedencia del traslado de quebrantos y beneficios promocionales. Ello atento a que la norma legal no lo prevé y que se trata de requisitos diferentes en los que el legislador contempló también pautas de cumplimiento distintas, puesto que en un caso considera el "importe de participación" y en el otro un "porcentaje de participación"⁷⁰. Distinción que advertimos anteriormente.

A propósito de esta interpretación, se desprende que la posición del Fisco es que, en este caso puntual, si en las empresas antecesoras la participación en el capital era del 99%, en la empresa continuadora, también deberá serlo. Ello sería erróneo en tanto se desconocen las reglas del actual artículo 105 del decreto reglamentario que fija el importe de la participación en las entidades continuadoras en el 80% del capital, medido de la forma indicada para cada caso de reorganización⁷¹, que hemos abordado anteriormente.

En otro orden de ideas, se planteó nuevamente, en una gran operatoria de transferencias accionarias entre Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones, entre otras cosas, como afectan a las condiciones dispuestas para acceder y mantener los beneficios en el marco del instituto reorganizaciones de sociedades, los posteriores aportes de capital con fecha posterior a la fecha de la reorganización.

Dicho interrogante no es un dato menor, ya que al no estar explicitado este supuesto y en aquellos casos donde los respectivos instrumentos privados nada digan al respecto, los titulares minoritarios pueden quedar desamparados totalmente ante un eventual suculento aumento de capital, sin perjuicio de que los beneficios tributarios, sigan vigentes. Muy difícil, más no imposible, sería la situación inversa, en donde el accionista minoritario, aumente capital (previa decisión de asamblea) de forma tal que se modifiquen considerablemente la influencia en las decisiones sociales.

En efecto, citando al Fisco, un aporte de capital posterior a la fecha de reorganización no debe ser tenido en cuenta para la determinación del monto a mantener por los titulares de la empresa antecesora en la continuadora, ya que no afecta al capital que se transfirió en dicho momento que es el que debe permanecer bajo la titularidad de los antiguos socios a fin de evitar el traslado de atributos impositivos a terceros⁷².

En función de lo que antecede, se entiende que durante el lapso de dos años posteriores a la fecha de la reorganización puede disminuir la participación relativa que los accionistas hubieran tenido a esa fecha, pero debe mantenerse el importe de la participación en términos absolutos. Esto significa que durante el periodo indicado, las sociedades objeto de la reorganización pueden recibir aportes de capital de terceros que diluyan su porcentaje de participación, pero no pueden enajenar a terceros parte de sus tenencias medidas en el importe o monto a la fecha de la reorganización⁷³.

En otro orden de ideas, advertimos que tanto la Ley como el decreto reglamentario nada advierten y por ende se plantea el interrogante si el concepto de valor o importes de las participaciones recepta y soporta también la variante de participaciones indirectas.

Al respecto, podemos rescatar que el Fisco, a lo largo de sus pronunciamientos, siempre ha mantenido la línea coherente de analizar las situaciones objetivas, dentro del contexto en el cuál se desarrollan y siempre teniendo en cuenta la finalidad de la norma estrechamente vinculada con el criterio de la realidad económica.

En efecto, podemos enumerar algunos dictámenes⁷⁴ en donde se ha mantenido la misma postura y se ha avalado el criterio de las participaciones indirectas, ya que cumple con la finalidad de la norma la cuál es que se mantenga el capital cerrado a terceros ajenos a la estructura que busquen beneficiarse con el traslado de franquicias impositivas.

Como conclusión, nos adelantamos a exponer que antes que a la literalidad de la norma, debe atenderse a la intención y finalidad perseguida por ésta, cual es la de comprobar la inexistencia del traslado de beneficios tributarios de la reorganización a terceros.

En tanto el conjunto económico como unidad conserve, por el término que establece la Ley, las correspondientes participaciones accionarias sobre las firmas reorganizadas, no se produce la transferencia de beneficios tributarios a terceros. Existiendo conjunto económico, el requisito de permanencia en el capital (anterior o posterior a la fecha de la reorganización) se encuentra cumplido si, a través de las participaciones indirectas, puede acreditarse la permanencia del conjunto. Sólo corresponde prescindir del análisis de las participaciones indirectas cuando las compañías reorganizadas pertenezcan al mismo titular⁷⁵.

V.2 Permanencia en la actividad. Condición resolutoria.

Solamente abordaremos lo dispuesto por el texto legal, sin adentrarnos en el análisis del decreto reglamentario, el que será objeto de estudio cuando tratemos los requisitos específicos de las fusiones y escisiones.

Dentro de las condiciones generales del régimen, es requisito fundamental para que los resultados que surjan del proceso reorganizativo no estén alcanzados por el gravamen, que las entidades continuadoras prosigan, durante un lapso no inferior a los 2 años desde la fecha de la reorganización, la actividad de la o las empresas reestructuradas u otra vinculada con las mismas.

Asimismo, continúa el artículo 77 estableciendo que el cambio de actividad antes de transcurrido el lapso señalado tendrá el efecto de condición resolutoria. La reorganización, agrega, deberá ser comunicada a la Dirección General Impositiva en los plazos y condiciones que la misma establezca.

Para que sea posible cumplimentar el requisito de mantenimiento de la actividad es necesario que "a priori" esa actividad se haya desarrollado, ya que si el ente continuador ejecutara tareas totalmente disímiles, sin conexión alguna con las ejercidas por el sujeto que se transforma, no se habrían, desde el ámbito tributario, reorganizado las partes para asignarle a sus componentes la nueva armonía e interdependencia que el legislador al instituir el régimen quiso proteger⁷⁶.

Nos resulta necesario delimitar el alcance del concepto "actividad" y "actividad vinculada" ya que son las definiciones que dan vida a este requisito.

Entendemos por "actividad vinculada" a aquélla que coadyuve o complemente un proceso industrial, comercial o administrativo, o que tienda a un logro o finalidad que guarde relación con la otra actividad (integración horizontal y/o vertical)⁷⁷, por lo va de suyo que el alcance del concepto "actividad" es toda aquella desarrollada por un sujeto y de tinte industrial, comercial o administrativo. Desde ya, debe perseguir un fin económico o empresarial.

Por otro lado, el término "prosigan" utilizado por el legislador, significa, según la Real Academia Española, seguir, continuar, llevar adelante lo que se tenía empezado; por lo tanto, se entiende que la disposición bajo estudio requiere que la entidad predecesora haya efectivamente ejecutado, durante el período anterior a la reorganización, la actividad -aunque menos sea de naturaleza vinculada- que asumirá para sí su continuadora, para que se verifique que este último sujeto está en condiciones de "llevar adelante lo que se tenía empezado"⁷⁸.

El incumplimiento de lo antes mencionado, tendrá condición resolutoria y por ende, no serán aplicables los beneficios impositivos, con la correspondiente obligación de presentarse o rectificarse las declaraciones juradas respectivas, teniendo en cuenta como si estas operaciones no se hubiesen realizado en el marco del régimen de reorganizaciones de sociedades. Desde ya, al momento de ingresar el gravamen adeudado, se deberán ingresar los intereses resarcitorios correspondientes.

V.3. Comunicación de la reorganización al Fisco.

Toda reorganización debe ser comunicada al Fisco en los plazos y condiciones que el mismo establezca. Este requisito tiene como finalidad favorecer y facilitar la fiscalización de estas operaciones.

Así lo dispone la propia Ley y delega en el organismo fiscal las cuestiones operativas.

Por otro lado, el decreto reglamentario explícitamente, agrega como un requisito propio de las fusiones y escisiones la comunicación a la Administración.

Ello nos plantea el interrogante sobre cuál es el tratamiento para aquellas reorganizaciones que se desarrollan en el marco de las transferencias entre conjuntos económicos.

En efecto, la norma complementaria que ha dictado el Fisco para formalizar este procedimiento es la Resolución General AFIP N° 2513.

En ella explícitamente, menciona a las transferencias y ventas entre sujetos del mismo grupo económico como obligados a comunicar la reorganización ya que, al efecto, prevé la utilización de un aplicativo propio para este tipo de reorganizaciones.

Se establece un plazo principal para efectuar la comunicación, a través de una transferencia electrónica de datos, de 180 días corridos, contados a partir de la fecha de la reorganización.

Efectuada dicha comunicación y luego de obtenida la aprobación por los sistemas de AFIP, se deberá realizar otra presentación aportando datos relevantes de la reorganización y documentación respaldatoria, dentro del plazo de los 60 días corridos, contados desde el día inmediato siguiente a aquel en que se ponga a disposición el resultado de los controles iniciales antes mencionados.

Aquí, cuando la resolución general establece los plazos en días corridos, está violando claramente lo dispuesto por normas de jerarquía superior, tales como la Ley de Procedimientos Administrativos y la Ley de Procedimiento Fiscal.

Tanto en la ley 11.683 como en la ley 19.549, los plazos administrativos han de contarse por días hábiles, disposiciones de jerarquía legal que, de esa manera, modifican lo dispuesto en el artículo 28 del Código Civil. Tanto en una como en otra norma -en diferente redacción- se prevé la posibilidad de que sólo mediante otra ley formal se disponga, para las cuestiones particulares reguladas en ellas, un modo diferente de computar los plazos; pero de ningún modo se admite en ellas que tal regulación diferente pueda ser dispuesta por acto del Poder Ejecutivo o de organismo bajo su dependencia⁷⁹. Máxime cuando dichos actos, son restrictivos de derechos de los administrados.

El caso ya fue planteado y con sentencia del año 1996, pero a simple vista, el Fisco no ha receptado tal pronunciamiento jurisprudencial, y hoy, 13 años después sigue emitiendo las Resoluciones Generales obviando tal cuestión.

De lo expuesto anteriormente, el criterio del Fisco en sus dictámenes ha sido que si la comunicación es temporánea pero no ajustada estrictamente a las normas reglamentarias no perjudicará dicho tratamiento especial si la misma permitió a la Dirección ejercer eficazmente sus facultades de fiscalización. No obstante deberá meritarse el grado de apartamiento de las formalidades establecidas para determinar si se configuró una infracción sancionable⁸⁰.

Este resulta un criterio razonable ya que a nuestro entender, de los requisitos establecidos por la normativa, el de comunicación, reviste netamente un carácter formal, por lo que su omisión o comunicación extemporánea, resulta un acto totalmente salvable en un futuro.

Más aún considerando que en la Ley, solo el requisito de cambio de actividad es el que tendrá efectos resolutorios, por lo que, deberá ponderarse la falta, el real perjuicio fiscal y traducirse en una sanción por una infracción formal, pero nunca sujetar la caducidad de un derecho al cumplimiento de un requisito formal.

Otro punto a tener en cuenta y que nos atrae la atención es el inconveniente que puede llegar a suscitarse con las formas de notificación electrónicas que prevé el Fisco en estos procedimientos. Ello porque a partir de la aprobación por los sistemas de AFIP de la información enviada a través del aplicativo, el sujeto se ve obligado a consultar el sitio web de la AFIP y si no lo hace puede decaerle sus derechos.

V.4 Aprobación previa de la reorganización por la AFIP. Plazo para expedirse.

Cuando por el tipo de reorganización no se produzca la transferencia total de la o las empresas reorganizadas, excepto en el caso de escisión, el traslado de los derechos y obligaciones fiscales quedara supeditado a la aprobación previa de la DGI⁸¹.

Esta condición se pone en el centro como requisito fundamental para perfeccionar el traslado de los atributos fiscales. Al respecto, encontramos dichos atributos enumerados en el artículo 78 de la Ley de Ganancias.

Este requisito es de suma importancia, ya que en una primera instancia brinda seguridad jurídica al contribuyente en el sentido de que su operación está aprobada y obliga al Fisco con su pronunciamiento.

En correspondencia con el concepto de transferencia total de la o las empresas reorganizadas debemos agregar que tanto la Ley de Sociedades Comerciales como la propia Ley del Impuesto a las Ganancias, cuando definen lo que se entiende por "fusión" siempre se habla de fusión de entes completos y no parciales. Por ello la autorización que se requiere para el caso, no puede aplicarse en materia de fusión⁸². La escisión de empresas, está desobligada de este requisito, por lo que en consecuencia, el requisito debería ser aplicable solo para las ventas y transferencias de una entidad a otra, que a pesar de ser jurídicamente independientes, constituyan un mismo

conjunto económico, es decir, el tercer tipo de acto de reorganización empresarial de la Ley fiscal⁸³.

Prácticamente, no existen operaciones en donde no se transfieran atributos fiscales, ya que siempre habrá una valuación impositiva a trasladar, y aquella es la que determina siempre el resultado gravado o no de la operación de reorganización, por lo que de igual forma, con el solo hecho de que no se transfiera la totalidad de las empresas reorganizadas, se deberá solicitar la aprobación al Fisco, ya que caso contrario, el resultado proveniente de la operación, podrá considerarse gravado.

A los fines prácticos, para cumplimentar este requisito, la Resolución General 251384 establece las formas para cumplimentar este requisito.

Al respecto, se deberá efectuar una presentación a través de un sistema informático y luego, presentar una nota, dentro de 15 días corridos en donde se debe especificar:

Los sistemas de amortización de bienes de uso e inmateriales, utilizados por la o las empresas antecesoras y los sistemas que utilizarán la o las empresas continuadoras;

Los métodos de imputación de utilidades y gastos al año fiscal seguidos por la o las empresas antecesoras y los que seguirán la o las empresas continuadoras;

Los sistemas de imputación de las provisiones cuya deducción autoriza la ley del impuesto, utilizados por la o las empresas antecesoras y los sistemas que utilizarán la o las empresas continuadoras y,

Los motivos y fundamentos que dan origen a la presentación, de tratarse de las transferencias parciales previstas en el quinto párrafo del Artículo 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

Luego de efectuada tal presentación, el Fisco tendrá 30 días corridos para expedirse aceptando o denegando la solicitud de aprobación. Deberá notificar la decisión tal como lo prevé el artículo 100 de la Ley de Procedimiento Fiscal.

En caso de demora excesiva de la Administración, el contribuyente podrá interponer el recurso de pronto despacho ante la autoridad administrativa, y pasados 15 días sin obtener una respuesta, podrá interponer ante el Tribunal Fiscal de la Nación un recurso de amparo⁸⁵.

V.5. Cumplimiento de requisitos de publicidad e inscripción, Ley 19550

El decreto reglamentario establece que para que se cumplan los efectos impositivos previstos se deberán cumplimentar los requisitos de publicidad e inscripción de la Ley 19.550.

Lógicamente, para los casos de fusión y escisión de sociedades nos deberemos atener a la literalidad de la norma, sin inconvenientes.

Pero con respecto a las sociedades irregulares, empresas unipersonales o sociedades de hecho, nos encontramos con el inconveniente de adaptar tal requisito a la realidad de la figura que se reorganiza.

Tratando este tema, el Fisco opinó que solo resulta de aplicación respecto de aquellas sociedades obligadas a su inscripción y registro en virtud de su forma jurídica, pero no alcanza a las sociedades irregulares. Por otra parte el requisito aludido tiene relación directa a la responsabilidad de los componentes, situación que no se presenta en las sociedades irregulares en que cada socio es responsable solidario e ilimitado con la empresa⁸⁶.

En el caso de las transferencias de fondos de comercio entre integrantes de un conjunto económico, se deberán cumplimentar las exigencias propias, en este caso, de la Ley 11.867.

Este requisito, no estipulado en la Ley, sino agregado por el reglamento aparentemente, por el modo de redacción del mismo, su incumplimiento trae consigo la pérdidas de los atributos fiscales trasladables.

No obstante, desde ya, citando el principio de reserva de ley, cabe analizar si ello puede hacer que un contribuyente pierda sus derechos, siendo que solo se trata de un requisito subsanable totalmente.

Oportunamente, el Fisco ha sostenido que la falta de publicidad por causas no imputables a los contribuyentes no

provoca el decaimiento de los beneficios, si se han cumplido los restantes requisitos⁸⁷.

Tal como expresamos anteriormente al sostener que este requisito es totalmente salvable, el Fisco en el marco de una reorganización del artículo 77 inc. c) intimó al contribuyente a acreditar el cumplimiento de los requisitos de publicidad e inscripción, estableciendo que en caso de no hacerlo, se le dispensaría el tratamiento para aquellas operaciones que se realicen al margen de este régimen e intimaría a presentar o rectificar las declaraciones juradas e ingresar el impuesto adeudado con más los intereses resarcitorios⁸⁸