

Autor: Dr. Cp. Nicolás Rubiolo  
Universidad Austral. Facultad de derecho. Especialización en derecho tributario. Tesis.

## VI - Requisitos aplicables solamente a los casos de fusión y escisión

### VI.1 Empresa en marcha

Es el primer requisito propio que establece la norma reglamentaria y es de cumplimiento exclusivo para las fusiones y escisiones.

Al respecto el mismo indica que a la fecha de la reorganización, las empresas que se reorganizan deberán encontrarse en marcha. Esto es cuando se encuentren desarrollando las actividades objeto de la empresa o, cuando habiendo cesado las mismas, el cese se hubiera producido dentro de los 18 meses anteriores a la fecha de la reorganización.

El espíritu de la norma es que las empresas que se vinculan se encuentren realizando actividades similares, adaptando el concepto de empresa en marcha aun cuando el cese haya ocurrido 18 meses atrás.

Dicho plazo, reviste la suerte de plazo de tolerancia y opera como una flexibilidad que otorga la norma como para facilitar el cumplimiento del requisito.

Para determinar el plazo de los 18 meses, es decir, a partir de cuando se comienza a contar el tiempo, el Tribunal Fiscal de la Nación, estableció que dicho lapso, regirá a partir de la última actividad vinculada realizada efectivamente por la empresa<sup>89</sup>.

### VI.2 Actividades iguales o vinculadas anteriores.

Otro de los requisitos que plantea la norma reglamentaria se corresponde con el desarrollo previo de actividades iguales o vinculadas al momento de la reorganización.

Concretamente las empresas reorganizadas deben haber desarrollado actividades iguales o vinculadas durante el lapso de 12 meses inmediatos anteriores a la fecha de la reorganización o a la de cese, si el mismo se hubiera producido dentro del término de los 18 meses que establece el requisito de empresa en marcha.

Aquí identificamos como conceptos a abordar los de “actividades iguales”, “vinculadas” y “fecha de reorganización”.

Krause Murguiondo sostiene la razonabilidad del requisito porque prevalece en este caso la reorganización por motivos comerciales o de eficiencia productiva, ya que las empresas relacionadas desarrollan actividades similares, y no como a priori puede sospecharse, donde el móvil principal sean los motivos fiscales, si nada tuviesen que ver las actividades desarrolladas entre sí.

Por su parte Asorey opina que este requisito es tan ilegal como los restantes enumerados en la norma reglamentaria, ya que no se encuentran ni en la letra ni en el espíritu del legislador.

Para determinar la similitud o vinculación de las actividades se puede tener en cuenta el nomenclador de actividades dispuesto por el Fisco y además, la posibilidad de realizar la actividad a través de su previsión en el estatuto o contrato social.

En aquellos casos de empresas unipersonales o sociedades de hecho, esta última alternativa no es posible.

Con respecto al concepto amplio de “actividades vinculadas”, se entiende como tales, a aquellas que coadyuven o complementen 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).

Sin dudas es una definición bastante amplia y, a nuestro entender, la interpretación debe ser tal.

Dado que se trata de los procesos de reorganización de empresas que son aspectos del fenómeno más amplio de la integración horizontal o vertical, puede concluirse que a este requisito no debe otorgarse una interpretación estricta o literal, en la medida en que los bienes o servicios que produzcan o comercialicen las empresas continuadoras se relacionen con ese fenómeno de integración. A poco que se dé algún tipo de vinculación entre las actividades anteriores o posteriores a la reorganización, el requisito debe considerarse cumplido, aunque no exista una similitud esencial entre los productos y servicios anteriores y posteriores a la reorganización<sup>90</sup>.

### VI.3 Fecha de reorganización

Otro punto crítico dentro del desarrollo del tema en estudio, es el concepto de “fecha de la reorganización” y a partir de cuándo se determina un antes y un después.

Si bien el decreto reglamentario dice que dicha fecha es la del comienzo por parte de la o las empresas continuadoras, de la actividad o actividades que desarrollaban las antecesoras, dicha definición sigue siendo un poco ambigua a los fines prácticos.

Tal definición es ratificada por la Resolución General 2513, que es la que reglamenta el proceder operativo para el cumplimiento de requisitos formales –requisitos, plazos y condiciones–.

Determinar con exactitud este momento es casi sino el más importante de los requisitos que establece este instituto, ya que de él depende el correcto cumplimiento de los otros como el mantenimiento del capital, empresa en marcha, realización de actividades vinculadas o iguales, comunicación al Fisco, utilización de los beneficios fiscales trasladados y demás.

El Fisco, oportunamente, en el marco de un dictamen se expidió sosteniendo que el momento denominado fecha de la reorganización es aquel que la empresa continuadora, comenzó a desarrollar la actividad de su antecesora, sin perjuicio de que corresponda, asimismo, el cumplimiento de los demás requisitos y condiciones exigidos por las normas impositivas, entre estos, el de publicidad e inscripción<sup>91</sup>.

Tres años después, en idéntica situación el Fisco sostuvo nuevamente, que debe considerarse como fecha de reorganización la del comienzo por parte de la o las empresas continuadoras de la actividad o actividades que desarrollaban la o las antecesoras. En este caso puntual, en marzo se habían confeccionado los balances especiales de fusión, en mayo firmado el compromiso previo de fusión y en setiembre (todo del mismo año) se presentó ante la dependencia el formulario correspondiente, solicitando el cambio de actividad. Esta es la fecha de la reorganización, a partir de cuando se deben contar los plazos, según la interpretación del Fisco<sup>92</sup>.

En el mismo orden de ideas, este tema fue tratado por el Tribunal Fiscal de la Nación el cuál abordó en un interesante fallo el fondo de la cuestión.

Al respecto, dos de los vocales sostuvieron que en este caso, el plazo de 180 días establecido en la Resolución General 2245 debe contarse a partir de la fecha en que se celebraron las Asambleas Generales Extraordinarias Unánimes de ambas sociedades que aprobaron el Compromiso Previo de Fusión, aún cuando al Acuerdo Definitivo se le haya otorgado efecto retroactivo, atento que la fecha de reorganización es la del comienzo por parte de la continuadora, de la actividad que desarrollaba la antecesora.

Mientras que en el voto de otro vocal, se dice que dicho plazo debe ser contado a partir de la celebración del Acuerdo Definitivo de Fusión, ya que antes de tal fecha no existe ni empresa continuadora ni antecesora por lo que mal puede la primera asumir su nueva actividad, máxime cuando la segunda con la suscripción del compromiso previo se reservó la administración hasta la fecha de firma del convenio definitivo<sup>93</sup>.

Por lo que de las cuatro posturas expuestas anteriormente, si bien todas determinan momentos distintos a partir se debe denominar fecha de la reorganización, ello deja evidenciado que este punto es una cuestión meramente de hecho y prueba y no podemos sujetarlo a estructuras e interpretaciones rígidas y literales.

En otras palabras, todos concurren en que efectivamente, el momento en cuestión es aquel en donde la continuadora se hace cargo de las actividades de la antecesora, pero a nuestro entender, siempre se deberá estudiar el caso concreto y analizar como se han sucedido los hechos, ya que lejos de ser una cuestión que se resuelva en un marco teórico, en la práctica, es una situación extremadamente compleja.

## VII. La realidad económica. El propósito empresarial vs la economía de opción

Todo tratamiento tributario tiene una razón de ser y toda norma un espíritu basado en la voluntad del legislador.

Generalmente, los tratamientos diferenciales suelen nacer como moderadores de situaciones que implicarían alterar el principio constitucional de igualdad ante la Ley.

En otros casos, como el que nos ocupa, simplemente, otorgan una flexibilidad favoreciendo al objetivo de la integración entre empresas evitando gravar ganancias donde no las hay.

Por lo que se busca, a través de estas normas, y como ya se ha expresado en reiteradas oportunidades a lo largo de este trabajo, favorecer y aportar al crecimiento económico de las empresas facilitando la eficiencia productiva, eficacia administrativa y económica.

No queremos dejar de mencionar la corriente doctrinaria que sostiene la necesidad vital del propósito empresarial o comercial como eje de todo proceso de reestructuración.

Dicha postura, tiene su origen en la jurisprudencia norteamericana en el caso "Gregory v. Helvering"<sup>94</sup> en donde se impugnó una operación por haberse utilizado estructuras jurídicas inadecuadas, con su consecuente ahorro impositivo. La sustantividad de los hechos acusaba una simple distribución de dividendos, operación sujeta a impuesto de manera mucho más considerable. Un mero caso en donde la realidad económica privó por sobre la operación objetiva.

El objetivo empresarial debe entenderse bajo un concepto amplio que considere razones empresariales, económicas, tecnológicas, de mercado, de eficiencia, de producción, financieras y otras que signifiquen ventajas o mejoren el rendimiento empresario. Este propósito, no debe reducirse al objetivo de la optimización de la empresa con fines de producción sino que deben analizarse también los objetivos de las mejoras administrativas, de ahorro de costos administrativos y de organización, de posicionamiento en el mercado, de obtención de ventajas financieras, etc<sup>95</sup>.

También la administración ha receptado esta corriente de pensamiento en el sentido que no cualquier transferencia de bienes o cambio de titularidad encuadra como un reordenamiento societario, sino que debe haber una modificación patrimonial que apunte a beneficiar efectivamente la actividad de las empresas<sup>96</sup>. El proceso reorganizativo, debe tener como propósito favorecer el desarrollo empresario<sup>97</sup>.

Queremos aportar nuestra opinión respecto de este tópico sosteniendo que el legislador de antemano tiene en cuenta la necesidad de existencia de un propósito comercial como intención principal y eje de motivación para llevar adelante la operación al momento de redacción de la normativa legal. Por lo que con el solo hecho del cumplimiento preciso de todos los requisitos establecidos, per se resulta obvia la existencia de un fuerte vínculo de búsqueda de eficiencia y eficacia en las estructuras de las empresas involucradas.

Consecuentemente, el reordenamiento societario tendrá sus efectos impositivos correspondientes.

La búsqueda del ahorro fiscal no deja de ser, a nuestro entender, un propósito empresarial, ya que el empresario siempre persigue como fin maximizar sus beneficios. El ejercicio de una economía de opción es perfectamente legítimo.

Ello es sostenido por el juez norteamericano Learned Hand cuando manifestó "Anyone may arrange his affairs so that his taxes shall be as low as possible; he is not bound to choose that pattern which best pays the treasury. There is not even a patriotic duty to increase one's taxes. Over and over again the Courts have said that there is nothing sinister in so arranging affairs as to keep taxes as low as possible. Everyone does it, rich and poor alike and all do right, for nobody owes any public duty to pay more than the law demands."<sup>98</sup>

Nuestra Corte también ha convalidado tal posición al declarar que el esfuerzo honesto de los contribuyentes para imitar o reducir sus ingresos tributarios al mínimo legal, utilizando formas jurídicas económicamente más convenientes, no es reprobable, si bien la autoridad fiscal puede contrarrestar esta posibilidad mediante el establecimiento de presunciones o procedimientos para neutralizar el efecto buscado por el contribuyente<sup>99</sup>.

## VIII. Beneficios tributarios trasladables.

Las empresas antecesoras, de sus bienes y deudas, cuentan también con una suerte de patrimonio impositivo o tributario.

Estos derechos y obligaciones fiscales son pasibles de ser trasladados a los entes continuadores, en todos los casos de reorganizaciones societarias, siempre que la operación cumpla con los requisitos solicitados.

Los atributos fiscales trasladables, son los siguientes:

Los quebrantos impositivos no prescriptos, acumulados.

Al respecto, queremos aportar una consideración respecto de la naturaleza jurídica del quebranto impositivo.

El quebranto impositivo, en cuanto consignado en la declaración jurada del impuesto, importa un derecho eventual que se materializará en un crédito del contribuyente recién cuando en sus posteriores presentaciones, determine ganancias neta sujetas a impuesto y en tanto que éste lo aplique a su cancelación. Sólo en ese supuesto se concreta la conditio juris establecida por el segundo párrafo del artículo 19 de la Ley de Impuesto a las Ganancias<sup>100</sup>.

Con lo cuál se desprende como condición excluyente, la necesidad de existencia de ganancias futuras y la voluntad del contribuyente de incluirlo en su declaración jurada de impuestos.

En adición a ello, y reforzando la idea, el quebranto tiene un plazo de caducidad. Mencionamos la palabra caducidad y no prescripción ya que queremos resaltar la diferencia entre ambos conceptos.

La caducidad es la pérdida o extinción de una acción o un derecho por inacción del titular en plazo perentorio, o, también por incumplimiento de recaudos legales. Opera en forma automática, extinguiendo el derecho y debe ser declarada de oficio si es advertida. Por el contrario, la prescripción debe interponerse necesariamente y no puede ser declarada de oficio porque su beneficio es renunciabile.

Por lo que, pasado el plazo que establece la Ley, se extingue el derecho de computar los quebrantos acumulados.

Dicho plazo de cinco años que establece el artículo 19 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, para que el contribuyente deduzca una pérdida de las ganancias que obtenga en los años siguientes, debe ser computado aplicando el artículo 25 del Código Civil, según el cual los plazos de mes o meses, de año o años, terminarán el día que los respectivos meses tengan el mismo número de días de su fecha<sup>101</sup>.

Es útil mencionar que en los casos en donde haya una transferencia de fondo de comercio o una fusión por absorción y la entidad que transfiere el negocio o la entidad absorbida es una empresa unipersonal, o una sociedad de personas, los quebrantos no serán pasibles de ser trasladados, ya que los mismos pertenecen a la persona física o a los socios integrantes de las sociedades de personas, por lo que no forman parte de la explotación.

Los saldos pendientes de imputación originados en ajustes por inflación positivos.

Los saldos de franquicias impositivas o deducciones especiales no utilizadas en virtud de limitaciones al monto computable en cada período fiscal y que fueran trasladables a ejercicios futuros.

Los cargos diferidos que no hubiesen sido deducidos.

Las franquicias impositivas pendientes de utilización a que hubieran tenido derecho la o las empresas antecesoras, en virtud del acogimiento a regímenes especiales de promoción, en tanto se mantengan en la o las nuevas empresas las condiciones básicas tenidas en cuenta para conceder el beneficio. A estos efectos deberá expedirse el organismo de aplicación designado en la disposición respectiva.

La valuación impositiva de los bienes de uso, de cambio e inmateriales, cualquiera sea el valor asignado a los fines de la transferencia.

Los reintegros al balance impositivo como consecuencia de la venta de bienes o disminución de existencias, cuando se ha hecho uso de franquicias o se ha practicado el revalúo impositivo de bienes por las entidades antecesoras, en los casos en que así lo prevean las respectivas leyes.

Los sistemas de amortización de bienes de uso e inmateriales.

Los métodos de imputación de utilidades y gastos al año fiscal.

El cómputo de los términos a que se refiere el artículo 67, cuando de ello depende el tratamiento fiscal.

Los sistemas de imputación de las provisiones cuya deducción autoriza la ley.

Acerca del alcance de la antes mencionada enumeración de derechos y obligaciones trasladables, se ha planteado si la misma es de carácter enunciativo o taxativo.

Entendemos que la misma, reviste el carácter enunciativo ya que la norma reglamentaria, en los casos de reorganizaciones plantea que las empresas continuadoras gozarán de los atributos impositivos que gozaren las antecesoras, en proporción al patrimonio transferido.

Fundamos nuestra opinión en que ello coincide con el principio de transmisión universal de los patrimonios sociales (para los casos de fusión).

No obstante, no compartimos, desde ya la opinión del Fisco cuando sostiene que no se puede trasladar un derecho que no está contemplado específicamente en la mención del artículo 71 (actual 78), la cual se estima es de carácter taxativo, lo que no permitiría aceptar el criterio de hacer extensivo el tratamiento diferencial a casos que no estén contemplados en la norma relativa a la reorganización de empresas<sup>102</sup>.

Sería impensado considerar que no sería procedente el traslado de beneficios que no están especificados en la nómina, tales como activos por impuesto diferido, créditos a computar por pagos en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, impuesto de igualación, entre otros.

En los supuestos de escisión de empresas, los derechos y obligaciones impositivos, se trasladarán en función de los valores de los bienes transferidos.

Ello significa que si en una división o escisión empresaria se transfieren también pasivos, la transferencia de los atributos fiscales deben realizarse en proporción al patrimonio (activo menos pasivo transferido). Pero hay una excepción es el caso en que los atributos fiscales estén relacionados específicamente con determinado tipo de bienes, donde la transferencia de dichos atributos será para la empresa continuadora que hubiere recibido esos bienes<sup>103</sup>.

IX. Resolución de la reorganización. Denegatoria. Procedimiento. Vías recursivas.

IX.1 Consideraciones generales.

El objetivo principal del instituto del reordenamiento de sociedades es poder reacomodar las estructuras empresarias libre de impuestos.

A tal efecto y como se ha desarrollado a lo largo del trabajo, se establece una minuciosa serie de requisitos que deben cumplir las empresas intervinientes.

A los fines teóricos, la propia Ley establece que en caso de incumplirse las condiciones establecidas por la misma o por su decreto reglamentario para que la reorganización tenga las consecuencias impositivas previstas, deberán presentarse o rectificarse las declaraciones juradas respectivas aplicando las disposiciones legales que hubieran correspondido si la operación se hubiera realizado al margen del presente régimen e ingresarse el impuesto con más la actualización que establece la Ley 11.683, sin perjuicio de los intereses y demás accesorios que correspondan.

Agrega el decreto reglamentario que el cambio o abandono de la actividad dentro de los 2 años, en el caso de fusión de empresas, se deberán rectificar las declaraciones juradas que se hubiesen presentado, con la modificación de todos aquellos aspectos en los cuales hubiera incidido la aplicación del mencionado régimen, y en los casos de escisión o división de empresas, las entidades que hayan incurrido en el cambio o abandono de las actividades, deberán presentar o rectificar las declaraciones juradas, con la aplicación de las disposiciones legales que hubieran correspondido, si la operación se hubiera realizado al margen del régimen.

Establece la Resolución General 2513 que los contribuyentes, a partir del momento en que sucedan algunas causales de resolución de la reorganización, tendrán 90 días para regularizar su situación, atendiendo a lo expuesto en el párrafo anterior.

Entonces, de lo expuesto se desprende que es el contribuyente mismo es el que debe regularizar su situación. No obstante ello, en la práctica, no todo es tan lineal y realmente, se presentan situaciones dignas de ser estudiadas y calificadas.

Se evidencia una grave falencia procesal ya que el procedimiento de denegatoria de la reorganización por parte de la AFIP no otorga a los contribuyentes la totalidad de las garantías que resguarden su derecho de defensa.

Ello por cuanto el procedimiento de determinación de oficio no es aplicable para desestimar la reorganización o para decretar que ha acaecido una condición resolutoria. No surge del artículo 17 de la Ley 11.683 ello, por lo que el organismo fiscal se limita a emitir una simple comunicación, un acto administrativo de alcance particular, en donde llanamente no hace lugar a la reorganización o resuelve la misma y cita la normativa legal vigente. Se intima a rectificar las declaraciones juradas y a ingresar el tributo adeudado junto con sus accesorios.

En este orden de ideas, el contribuyente solo tiene como alternativa de plantear su disconformidad vía el recurso ante el Director General, artículo 74 del Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimientos Fiscales.

Por otro lado, más allá de que, según el tipo de reorganización, se haya solicitado autorización o comunicado la misma, este tipo de decisiones suelen dictarse cuando los plazos de prescripción se encuentran casi cumplidos. Por lo que un dictamen adverso, luego de tanto tiempo importa en los contribuyentes un gravísimo perjuicio económico.

De no rectificarse las declaraciones juradas del modo intimado por AFIP el organismo fiscal puede iniciar el procedimiento de determinación de oficio determinando el tributo adeudado, multas y accesorios.

Ante la denegatoria del recurso interpuesto cuestionando la procedencia del acto reorganizativo, el contribuyente debería recurrir a la justicia federal. Por otro lado deberá interponer ante el Tribunal Fiscal de la Nación el recurso de apelación cuestionando el ajuste que se realizó en la determinación de oficio, ya que de no hacerlo, quedará firme y el Fisco estará en condiciones de ejecutar la deuda judicialmente.

Se llegaría a esta discusión sin que el fondo del asunto -la procedencia de la reorganización- se encuentre resuelto, incurriéndose claramente en una situación de litispendencia, y en un marco de redundancia procesal.

Ahondando en los hechos se detectan situaciones confusas porque si el contribuyente no recurre al Tribunal Fiscal de la Nación, la determinación queda firme, si es así, no tiene sentido que siga adelante el análisis del fondo en la justicia ordinaria, o en caso de que siga y declare la procedencia de la reorganización, el contribuyente deberá plantear una demanda de repetición -si hubiera abonado el impuesto-.

Adelantando una conclusión sobre este tema, se debería plantear una reforma en la legislación y establecer un régimen propio o al menos concreto y determinado que garantice a los contribuyentes un adecuado derecho de defensa y certeza procesal. Eventualmente, consideramos que el Fisco debería, en el mismo acto administrativo resolver la reorganización y determinar el tributo adeudado, para, de ese modo garantizar al contribuyente que su caso será abordado por un Tribunal especializado en materia impositiva como lo es el Tribunal Fiscal de la Nación. Agregamos que en tal caso, rige el efecto suspensivo hasta tanto se resuelva el asunto.

## IX.2 Sujetos pasibles de determinación de oficio

Consideramos útil abordar este punto ya que poco hay escrito y analizado en su conjunto.

Al respecto, dada las situaciones antes mencionadas el Fisco deberá notificar las resolución de la reorganización, ¿pero a quien debe hacerlo?. ¿A la entidad antecesora, a la continuadora, cual es el tratamiento en el caso de las escisiones y las transferencias de fondos de comercio entre entidades del mismo grupo económico?

Estos son los interrogantes o situaciones, que a nuestro simple comprender, presentan alguna que otra variante interpretativa y deseamos verter un haz de luz al respecto.

El Fisco, en el único caso que (hasta el momento) se ha dado a conocer analizó este tópico para el caso de una fusión por absorción, llegando a una conclusión por demás de razonable.

En estos supuestos, en donde hay una sociedad que se disuelve sin liquidarse, hay una persona jurídica que se

extingue, por lo que ella, no podría contestar una demanda, ni hacerlo a través de nadie, ya que quienes no son personas, no tienen representantes. El continuador del patrimonio de la persona jurídica extinguida tiene todos los derechos y obligaciones a nombre propio y no en representación del causante. Ello por cuanto la fusión implica una sucesión a título universal con iguales efectos que la sucesión por causa de muerte<sup>104</sup>.

Entonces, siguiendo dicho criterio el organismo concluye en que la pérdida de la condición de sujetos de derecho de las empresas absorbidas tiene por consecuencia la imposibilidad de llevar a cabo el procedimiento de determinación de oficio en cabeza de las mismas. La impugnación y determinación de oficio de los períodos no prescriptos correspondientes a las empresas absorbidas debe efectuarse, luego de la fusión por absorción, en cabeza de la sociedad continuadora, en tanto ésta habría adquirido la titularidad de los derechos y obligaciones que pertenecían a las primeras, ejerciéndola a nombre propio<sup>105</sup>.

Podemos afirmar que en aquellas situaciones en donde se extingue una persona (física o jurídica) el sujeto pasible de la determinación, será el ente continuador. Esto es aplicable en los casos de fusión por absorción y en algunos casos de escisión.

En los restantes supuestos, en donde hay transferencias de atributos fiscales y subsisten dos o más sujetos, la determinación de oficio tendrá que hacerse a cada uno, por su cuenta y en función de la incidencia que haya tenido la reorganización en cada uno.

En cuanto a la notificación de la resolución de la reorganización se plantea una situación asimilable. En el primer supuesto, y con los mismos argumentos, deberá hacerse al ente continuador, pero en los restantes casos, sostenemos que deberá hacerse al ente precursor de la reorganización.