



Universidad de Belgrano Escuela
de Posgrado en Negocios

ESPECIALIZACIÓN EN IMPUESTOS

TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN

**REORGANIZACIÓN DE EMPRESAS
LIBRE DE IMPUESTOS PARA CONJUNTOS
ECONÓMICOS EN ARGENTINA**

AUTOR: Yamile S. Maillet Pérez

TUTOR: Ana Paula Locurscio

Noviembre 2022

RESUMEN

La ley de impuesto a las ganancias prevé un régimen especial libre de impuestos para los supuestos de reorganización de empresas (fusión, escisión y conjunto económico), sujeto al cumplimiento de determinados requisitos que la propia ley del gravamen y su decreto reglamentario imponen de manera concurrente.

El encuadramiento en los términos de dicho régimen importa que los resultados provenientes de los mayores valores asignados a los bienes de las empresas que se reorganizan no estén alcanzados por el impuesto a las ganancias y que, asimismo, se trasladen a la/s entidad/es continuadora/s, los derechos y obligaciones fiscales de la/s antecesora/s. Este tratamiento fiscal se ha instaurado con el fin de no incidir en reorganizaciones cuyo objetivo sea la optimización del rendimiento de los factores productivos y, al mismo tiempo, impedir que la reorganización se lleve a cabo con propósitos exclusivamente fiscales.

Por otro lado, el incumplimiento de los mentados requisitos normados en la ley del tributo y en su decreto reglamentario conllevará la imposibilidad de acceder al tratamiento fiscal previsto en dicha ley. Es decir que, en tal situación, se deberá tributar, en su caso, por el resultado originado a raíz de la transferencia de bienes de la/s antecesora/s a la/s continuadora/s y, a su vez, no se producirá el traslado de los derechos y obligaciones fiscales de la/s antecesora/s a la/s continuadora/s.

En la Ley N° 19.550 se regulan, a los fines societarios, los procesos de fusión y escisión, mientras que en la Ley N° 11.867 se reglamentan las compraventas de establecimientos comerciales. Sin embargo, el derecho tributario no limita la figura de reorganización empresaria a las sociedades comerciales, sino que también se pueden reestructurar con un tratamiento impositivo diferencial otras figuras que encuadren, a los fines fiscales, como empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza, contemplándose también, específicamente, el supuesto de ventas y transferencias dentro de un mismo conjunto económico.

De esta forma, puede afirmarse que la reorganización puede ser válida a los fines societarios, pero no serlo a los fines de gozar de los beneficios impositivos instituidos en los artículos 80 y siguientes de la ley de impuesto a las ganancias. A su vez, la figura de

reorganización empresaria a los fines fiscales podría abarcar supuestos que no encuadren entre los previstos en la Ley General de Sociedades N° 19.550 o en la Ley N° 11.867, debiendo también tenerse en cuenta las discusiones administrativas y judiciales a las que se hará mención a lo largo de este trabajo relativas a la exigencia del cumplimiento de ciertos requisitos previstos en tales normas.

ABSTRACT

The income tax law provides for a special tax-free regime for the cases of reorganization of companies (merger, spin-off and economic group), subject to compliance with certain requirements that the tax law itself and its regulatory decree impose concurrently.

The framework in the terms of said regime matters that the results from the higher values assigned to the assets of the companies that are reorganized are not reached by the income tax and that, likewise, the tax rights and obligations of the predecessors are transferred to the entity or entities successors. This fiscal treatment was established in order not to affect reorganizations whose objective is to optimize the performance of productive factors and, at the same time, to prevent the reorganization from being carried out for exclusively fiscal purposes.

On the other hand, failure to comply with the aforementioned requirements regulated in the Tax Law and its regulatory decree will lead to the reorganization not producing the fiscal effects provided for in said regulations. That is to say, it must be taxed, where appropriate, for the result originated from the transfer of assets from the predecessor to the successor and, in turn, the transfer of rights and tax obligations of the predecessor to the successor will not take place.

Law N° 19.550 regulates, for corporate purposes, merger and spin-off processes, while Law N° 11.867 regulates the sale of commercial establishments. However, the tax law does not limit the reorganization to commercial companies, but other subjects considered for fiscal purposes as enterprises and/or operations of any nature can also be restructured with a differential tax treatment, and it specifically contemplates the case of sales and transfers within the same economic group.

In this way, it can be affirmed that the reorganization may be valid for corporate purposes, but not for the purposes of enjoying the tax benefits established in articles 80 and following of the income tax law. Additionally, the institute of reorganization for fiscal purposes could cover cases not included in General Corporate Law N° 19.550 or in Law N° 11.867. It is also important to keep in mind the administrative and judicial discussions that will be mentioned alongside this document, related to the obligation of accomplish certain requirements fixed in those laws.

PLANTEAMIENTO DEL TEMA / PROBLEMA

La dinámica de los negocios y de la economía genera cambios en cuanto a la organización de las sociedades. Galimberti¹ (1998) expresa que:

La reorganización puede definirse como la acción y el efecto de volver a organizar. La reorganización, o reestructuración o la más moderna reingeniería, aluden a los procesos que enfrentan las empresas u organizaciones para adecuarse a los cambios permanentes del mercado y así lograr, o mantener, niveles de competitividad y eficiencia (p.394).

Tales procesos se pueden llevar a cabo mediante la venta de activos, de acciones, o cuotas sociales; o través de actos de asociación o escisión, realizando o no, aportes a las nuevas sociedades (Raimondi C. y Atchabahian A., 2000²).

Asimismo, el Estado Nacional a través de sus diferentes políticas fiscales, económicas, legales-societarias, entre otras, puede fomentar la integración vertical, la integración horizontal o incluso la separación de actividades. Será entonces en este marco en el que las empresas pueden tomar la decisión de reorganizar jurídicamente sus negocios, por lo que las consecuencias fiscales de tales decisiones deben analizarse.

Además, en nuestro sistema legislativo, el pago de tributos, calculados sobre las ganancias, el patrimonio y el consumo, es una obligación de la que no pueden escapar los contribuyentes, al menos no sin una penalidad posterior.

Por lo tanto, desde el punto de vista fiscal, el problema principal de estos procesos es si los valores asignados a los bienes de las empresas reorganizadas deben o no considerarse beneficios realizados y gravables. En principio, las transferencias que involucran estos hechos están gravadas por distintos tributos.

¹ Galimberti, M.B. (1998). *La regularización de sociedades. Un instituto incluido dentro del régimen de reorganización empresarial libre de impuestos*. VII Congreso Argentino de Derecho Societario, III Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa. Buenos Aires (pp. 394-396). Recuperado de <https://repositorio.uade.edu.ar/xmlui/bitstream/handle/123456789/1205/CDS07030394.pdf?sequence=1&jsAllowed=y>

² Raimondi, C.A. y Atchabahian, A. (2000). *Impuesto a las ganancias. Texto ordenado en 1997 de la ley del impuesto y reglamento aprobado por Dto. 1344/98*. 3ª Ed. Bs. As. Depalma.

En efecto, la Ley de Impuesto a las Ganancias³ (en adelante LIG) establece, en su artículo 3°, que “a los fines indicados en esta ley se entenderá por enajenación la venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso. (...)”.

Sin embargo, la misma norma, en sus artículos 80 y 81, dispone determinados requisitos para poder acceder al régimen de reorganización de empresas libre de impuestos. Asimismo, la Resolución General (en adelante R.G.) (AFIP) N° 2.513/2008 ha establecido otros requisitos que también deben observarse para cumplir con lo dispuesto en los artículos 172 a 176 del decreto reglamentario (en adelante DR) de la LIG. Por su parte, la Ley del Impuesto al Valor Agregado⁴ en su artículo 2°, inciso a), también establece un tratamiento especial en caso de cumplir con las exigencias establecidas en la normativa citada anteriormente. El fundamento de estas normas obedece al hecho de que este tipo de transferencias patrimoniales serían extremadamente costosas si no existiera un régimen por la cual se permitiera realizar reorganizaciones empresarias con neutralidad fiscal.

Por consiguiente, el legislador no busca restringir el desenvolvimiento de los negocios, pero sí determinar ciertos requisitos para evitar reorganizaciones que persigan exclusivamente beneficios fiscales, los cuales deben ser respetados debido a que, si no fueran cumplidos, el contribuyente deberá pagar al menos los referidos tributos que no fueron abonados, perdiendo de este modo el beneficio otorgado. Es por esto que resulta fundamental no solo cumplir con los requisitos exigidos por ley, sino también con los plazos que ella exige.

Ahora bien, al momento de intentar cumplir con los mencionados requisitos, los contribuyentes se enfrentan a innumerables inquietudes derivadas de la vaguedad de las normas y a incontables antecedentes administrativos y judiciales a través de los cuales se han ido delineando aspectos sustanciales del instituto. Incluso para los profesionales especializados en la materia resulta sumamente dificultoso contar con un acabado

³ Ley N° 20.628 (t.o. 2019).

⁴ Ley N° 20.631 (t.o. 1997).

conocimiento de tales antecedentes, de manera de disminuir los riesgos ante una futura fiscalización.

Han sido habituales las controversias acerca del tratamiento impositivo a seguir frente al caso particular de reorganizaciones realizadas en el marco de conjuntos económicos, por lo que sistematizar la información dispersa sobre dicha cuestión resulta un verdadero desafío.

Pese a ello, a lo largo de los años no se han introducido reformas legislativas tendientes a contar con un marco normativo más claro.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo se basa en abordar la temática referida a la Reorganización Empresarial, en particular dentro de conjuntos económicos, en la República Argentina desde la óptica de la rama tributaria, limitando el análisis a los impuestos a las ganancias y al valor agregado.

Si bien la reorganización empresarial también es regulada por la rama societaria, esta última regula la reorganización de la Ley N° 19.550 General de Sociedades para los procesos de fusión y escisión, por lo que solo abarca a entes comprendidos en dicha normativa. No obstante, en la Ley N° 11.867 se reglamentaron las compraventas de establecimientos comerciales, con el propósito fundamental de garantizar los derechos de los acreedores y del cesionario; se dispone un mecanismo de publicidad y la posibilidad, para los primeros, de oponerse a la transferencia si no se liquida su crédito previamente.

En cambio, el derecho tributario no limita la reorganización a las sociedades, sino que también se pueden reestructurar, con un tratamiento impositivo diferencial, otras figuras que encuadren, a los fines impositivos, como empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza y contempla, específicamente, el supuesto de ventas y transferencias dentro de un mismo conjunto económico. Asimismo, en este campo se busca la neutralidad fiscal y, a su vez, se aspira a que no se realicen reorganizaciones con fines exclusivamente fiscales, de ahí que se exijan ciertos requisitos. A diferencia de ello, en la rama del derecho societario se reglamentan estos negocios empresariales para brindar seguridad jurídica y proteger a terceros.

En cuanto a la normativa de naturaleza impositiva aplicable que se abordará a lo largo de este trabajo, se advierte que, a diferencia del resto del régimen tributario argentino, no ha sufrido modificaciones sustanciales. Las disposiciones pertinentes se encuentran, en materia de impuesto a las ganancias, tanto en la Ley N° 20.628 (t.o. 2019) como en su Decreto Reglamentario N° 862/2019, con escaso articulado, y en la Resolución General (AFIP) N° 2.513/2008. En lo que hace al impuesto al valor agregado, la cuestión se encuentra sucintamente abordada en la ley que regula ese

gravamen. Por consiguiente, el dinamismo de la cuestión está dado por numerosa jurisprudencia administrativa y judicial, que se encuentra dispersa, con lo cual se torna complejo estudiar el tema de referencia y lograr la correcta interpretación y asesoramiento ante situaciones controvertidas.

El propósito del trabajo será desarrollar una herramienta que permita conocer los principales aspectos a tener en cuenta al momento de evaluar el impacto fiscal de los procesos de reorganización empresarial dentro de conjuntos económicos en Argentina, limitando el análisis, como se dijo, al impuesto a las ganancias y al impuesto al valor agregado.

A tal fin, se partirá de nociones básicas como son el concepto y tipos de reorganización empresarial -fusión, escisión y transferencias dentro de conjuntos económicos⁵-, para luego adentrarse a analizar, en particular, los escenarios discutidos y/o controvertidos de las reorganizaciones de conjuntos económicos para ser consideradas libre de impuestos.

De esta manera, se intentará compilar los distintos antecedentes que se han producido a lo largo del tiempo, de modo que puedan ser utilizados como guía para profesionales que deseen comprender el tratamiento impositivo de estos negocios jurídicos y conocer las circunstancias en las que es factible su consideración como libre de impuestos. Esta herramienta pretende servir para acelerar el proceso de análisis profesional, disminuir el margen de error en el asesoramiento y reducir los costos en los que incurre el profesional ante la dispersión y la poca claridad de la información disponible sobre el tema elegido. A su vez, se intentarán efectuar algunas propuestas de reforma normativa para clarificar, en la legislación, aspectos hasta ahora conflictivos.

⁵ Varios autores incluyen a la transformación, legislada en la Ley General de Sociedades N° 19.550 (t.o. 1984), Capítulo I - Sección X, como una de las formas de reorganización societaria. Tal es el caso de la obra de Efraín Hugo R. y Muiño Orlando M. (2004). "Derecho Societario", 5ª ed., (pp.817 y ss). Ed. Atrea. Sin embargo, en el ámbito tributario, la transformación no es reconocida como una forma de reorganización por el Fisco. Ver al respecto dictámenes: (DATJ) N° 48/1978, (DATJ) N° 13/1980, (DATJ) N° 20/1988, (DI ATEC) N° 66/2001 y (DAL) N° 3/2005.

HIPÓTESIS

Sin duda, las empresas pueden tomar la decisión de reorganizar jurídicamente sus negocios, por consiguiente, las consecuencias fiscales de tales decisiones deben analizarse. Desde este punto de vista, la reorganización empresaria comprende exigencias legales para poder ser calificada como tal a los efectos de obtener beneficios impositivos que aseguren la neutralidad fiscal en el proceso.

La doctrina y la jurisprudencia han sostenido que para la aplicación de dichos beneficios debían cumplirse tanto los requisitos exigidos por la normativa (los que han dado lugar a un sin número de cuestiones controvertidas), como así también el requisito implícito de no perseguir únicamente un fin tributario, sino que con la reorganización se aspire a un beneficio empresarial o de negocio. Se debe advertir que, cuando se encararan procesos de reorganización complejos, en muchos casos no se logra calificar como negocios libres de impuestos, por diversas razones. En consecuencia, la materia produce una enorme tensión entre el interés de los contribuyentes y el del fisco, frente a la posibilidad de que los procesos queden fuera de imposición en la medida que cumplan con ciertos requisitos que provienen del propio ordenamiento fiscal.

El artículo 80 de la LIG establece como tercer tipo de reorganización a "las ventas y transferencias de una entidad a otra que, a pesar de ser jurídicamente independientes, constituyen un mismo conjunto económico". Asorey (2021) expresa que: "el acierto del legislador al incorporar esta figura como acto de reorganización quedó demostrado a través del tiempo por las reorganizaciones efectuadas utilizando el procedimiento previsto en la ley" (Capítulo V⁶). No obstante, dicho supuesto ha sufrido desacuerdos en cuanto a su naturaleza y a sus efectos.

Por lo tanto, luego de analizar los aspectos conflictivos para este tipo de reorganizaciones, se sugerirán reformas normativas que permitan clarificar aspectos que han generado controversias para que las mismas dejen de ser discutidas.

⁶ Asorey, R. O. y Asorey F. (2021). Capítulo V: *Ventas y Transferencias en conjunto económico*. Sección. 1.1: *Naturaleza jurídica de las ventas y transferencias en conjunto económico*. (4ª Ed). *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*. CABA. La Ley. Versión e-book.

OBJETIVOS

Objetivo general

La presente investigación tiene como objetivo analizar el modo en que se han ido delineando e interpretando los requisitos exigidos por la LIG, su DR y la R.G. (AFIP) N° 2.513/2008 para que la reorganización empresaria en el marco de conjuntos económicos resulte libre del impuesto a las ganancias y del IVA en la Argentina. A su vez, proponer reformas normativas que permitan clarificar aspectos que han generado controversias.

Objetivos específicos

- Determinar el concepto de reorganización empresaria y, en particular, de ventas y transferencias dentro de conjuntos económicos, para comprender el alcance del análisis que se propone.
- Enumerar y analizar el alcance de los requisitos para que se haga efectiva la reorganización libre de impuesto a las ganancias y de impuesto al valor agregado en el marco de un conjunto económico.
- Identificar las principales controversias derivadas de la aplicación de las leyes de IG y de IVA en reorganizaciones empresarias de conjuntos económicos.
- Elaborar propuestas de cambios normativos para clarificar el marco normativo aplicable en la materia.

MARCO TEÓRICO

Concepto de Reorganización Empresarial

El trabajo comprende a las reorganizaciones empresariales realizadas dentro de un conjunto económico. Por consiguiente, es fundamental exponer el concepto de reorganización empresarial para comprender el análisis que se propone. Asorey (2021) expresa que:

En el vocablo reorganización la preposición inseparable "re" unida al verbo "organizar" refleja el hecho de volver a ordenar una cosa. En relación con el tema que nos ocupa ello implica la alteración de las estructuras empresarias, sustanciales y/o formales, que puede tender a la concentración, la división o perseguir algún otro objetivo empresarial.

(...) mientras algunos autores europeos se refieren a la reestructuración de empresas, sin desconocer que se trata de "una indiscutible reorganización de las estructuras empresariales"⁷, en nuestro ámbito, desde las modificaciones del dec.-ley 18.229 del año 1943, se adoptó el concepto de reorganización, tomado de la legislación norteamericana. (Capítulo I⁸).

En cuanto al significado de empresa, en nuestro derecho no existe un concepto claro, por lo que esta cuestión viene generando controversias con el Fisco. Así, parte de la doctrina hace una distinción entre sociedad y empresa, considerando algunos que la sociedad es el sujeto titular de la empresa y otros que la sociedad es la forma jurídica de la empresa colectiva. Por el contrario, otro sector de la doctrina y la legislación identifican sociedad con empresa (Zavala Rodríguez, 1971⁹).

⁷ Navarro, E. M. (1997). *Fiscalidad de la reestructuración empresarial*. (pp. 19 y 117). Madrid: Marcial Pons. Citado en el trabajo de la referencia anterior.

⁸ Asorey, R. O. y Asorey F. (2021). Capítulo I: *Aspectos jurídicos de la reorganización empresarial*. (4^a Ed). *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*. CABA. La Ley. Versión e-book.

⁹ Zavala Rodríguez, C.J. (1971). *Derecho de la empresa*. Bs. As. Depalma.

La Ley N° 19.550¹⁰, en su artículo 1°, determina el concepto de sociedad al considerar que, habrá sociedad cuando una o más personas en forma organizada, conforme a una de las formas previstas en dicha ley, se obligan a realizar aportes para aplicarlos a la producción o intercambio de bienes o servicios, participando de los beneficios y soportando las pérdidas. Asorey (2021) expresa que:

Nuestra ley general de sociedades con anterioridad a la reforma de la Ley N° 26.994 no incorpora el criterio unificador en materia de sociedades, ocupándose únicamente de las sociedades comerciales, sin desarrollar un concepto societario único.

Resulta relevante que, a partir de la ley 26.994, las sociedades no se denominan más "comerciales", pero deben ser todas "empresarias". (Capítulo II¹¹).

De esta manera, Asorey (2021) manifiesta que:

Al abocarse la doctrina a la determinación del concepto jurídico de empresa ha concluido en general que la empresa es fundamentalmente actividad de una persona físico jurídica traducida en organización, aclarando que cuando esa actividad se dirige a ordenar los factores de la producción con fines de lucro, estamos ante la empresa económica (Capítulo II¹²).

La circular (DGI) N° 1080 del 11/09/1979, que se refería al impuesto sobre los capitales (hoy derogado), sostuvo que “empresario es la persona física o sucesión indivisa, titular de un capital que a nombre propio y bajo su responsabilidad jurídica y económica asume con intención de lucro la prestación habitual de servicios técnicos, científicos o profesionales y organiza, dirige y solventa con ese fin el trabajo remunerado y especializado de otras personas”.

En el Dictamen (DATyJ) N° 7/1980 se definió, a los efectos fiscales, el término empresa como:

¹⁰ Ley General de Sociedades N° 19.550 (t.o. 1984).

¹¹ Asorey, R. O. y Asorey F. (2021). Capítulo II: *La reorganización empresarial y la legislación fiscal*. Sección 9: *El concepto de reorganización en la Ley de Impuesto a las Ganancias*. (4ª Ed). *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*. CABA. La Ley. Versión e-book.

¹² Op. cit. anterior.

"Organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión del capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla".

Sintetizando, el concepto de empresa en el derecho tributario, además de no ser unívoco¹³, se asimila al de explotación, organización, fondo de comercio, entre otros¹⁴.

Por lo tanto, con esta amplitud, el instituto es contemplado por el legislador en la Ley de Impuesto a las Ganancias¹⁵, en cuyo artículo 80 se dispone que podrán reorganizarse: sociedades, fondos de comercio y en general, empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza (en el último párrafo del artículo 172 del DR¹⁶ se incluye la reorganización de empresas o explotaciones unipersonales).

El artículo 80 continúa expresando: "Se entiende por reorganización:

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

¹³ Favier Dubois, E. M. (2015). *La empresa en el nuevo derecho comercial. Importancia, delimitación implicancias legales y fiscales*. Revista La Ley. N° 226, p.9. Recuperado de <https://www.studocu.com/es-ar/document/universidad-nacional-de-lujan/derecho/la-empresa-en-el-nuevo-derecho-comercial-importancia-delimitacion-implicancias-legales-y-fiscales/14354769>

¹⁴ Le Pera, S. *La empresa en el derecho tributario argentino*. Revista Faces, N° 4, ps. 43 y ss., citado en el trabajo de la nota anterior.

¹⁵ Ley N° 20.628 (t.o. 2019).

¹⁶ Decreto Reglamentario N° 862/2019. Reglamentación de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019.

Dicho esto, el Fisco también ha expresado su criterio del concepto de empresa, de manera más específica, para los casos de reorganización de empresas. Se mencionarán algunos dictámenes:

- Dictamen (DATyJ) N° 42/1974: Se admite la posibilidad de que, ante un proceso de escisión, participen sociedades no constituidas regularmente y explotaciones unipersonales; transfiriendo una de sus explotaciones agropecuarias a un socio que se retira contra el rescate de sus acciones, ya que una explotación agropecuaria califica como actividad empresarial.

- Dictamen (DALTT) N° 23/1988: Se concluye que, de cumplirse con los requisitos del régimen, el art. 80, inc. c) puede aplicarse a la transferencia de bienes de una sucursal de una sociedad del exterior a una sociedad local perteneciente al mismo conjunto económico. Así, se concluyó que “Procede el reconocimiento del beneficio de liberación tributaria solicitada por **la transferencia de bienes de la sucursal de una sociedad del exterior a otra sociedad constituida en el país**, en virtud de que la firma ha dado pleno cumplimiento a la normativa vigente”. Se destacó que la sucursal no “...se encuadra como sociedad en los términos de la Ley 19.550 y sus modificaciones, pero que ajustándose a las disposiciones reglamentarias del país se encuentra inscrita en los impuestos a las Ganancias y sobre los Capitales”.

Para reforzar esta conclusión se agregó que “...la situación a estudio -en punto a su procedencia- no sería distinta a la que pareciera haberse derivado en el supuesto, que la entidad matriz del exterior hubiera decidido el cambio de la identidad o personalidad jurídica de su Sucursal, por la de una sociedad anónima argentina donde mantuviera intacta su participación patrimonial; indudablemente en tal supuesto la reorganización respectiva sería inobjetable”.

- Dictamen (DAT) N° 56/2003: No se admite la figura frente a un fondo común de inversión que transfiere su patrimonio a un fideicomiso porque tales figuras “no encuadran como sociedades, ni empresas o explotaciones”. No obstante, en el Dictamen (DAT) N° 37/2012 que se comentará más adelante, parece haberse relativizado este criterio, en tanto allí se concluyó que en “...el Dictamen N° 56/03 (DAT) (...) se considera vedada la posibilidad de reorganizarse de acuerdo a las pautas del citado

Artículo 77 a aquellos fondos comunes de inversión y fideicomisos **que no revistan la condición de empresas o explotaciones**”.

- Dictamen (DAT) N° 5/2006: Disolución, liquidación y adjudicación a los socios del único activo (un inmueble rural), que se subdivide. Como la actividad es el alquiler de inmuebles propios, se concluye que las continuadoras no constituyen empresas unipersonales, ya que obtienen rentas encuadradas como de la primera categoría frente al impuesto a las ganancias.

- Dictamen (DI ATEC) N° 19/2007: Se admite la escisión de una sociedad de hecho en una explotación unipersonal y en otra sociedad de hecho. En este caso, se considera que tanto la antecesora como las sucesoras son empresas.

- Dictamen (DI ATEC) N° 63/2009: No se admite la reorganización frente al traslado de bienes de la sociedad conyugal a sociedades anónimas formadas por los cónyuges, al no producirse un traspaso de bienes entre empresas.

- Dictamen (DAT) N° 37/2012: Tampoco se admite frente a una S.A. que se disuelve y destina su patrimonio a una fundación y a otra S.A., porque las fundaciones no revisten el carácter de empresas o explotaciones.

De la misma manera, corresponde analizar la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación y del Poder Judicial de la Nación referida al concepto que nos ocupa, focalizando en las características de la actividad a desarrollarse y en la evaluación de si la misma es considerada como actividad empresarial de tercera categoría frente al impuesto a las ganancias. A tal fin, pueden mencionarse, al menos, los siguientes antecedentes:

- TFN – Sala C, Carro de Castelo, Soledad I., 28/02/1986: Frente al caso de una S.A. que se disuelve y adjudica los bienes en especie entre los accionistas, se entendió que no se había demostrado que la adjudicataria de los bienes continuara con la actividad de la sociedad disuelta, concluyéndose que no hay reorganización cuando la renta de los accionistas, después de la disolución, no pueda considerarse como de tercera categoría.

- TFN – Sala D y CNACAF - Sala V, Santa Ana S.C.A. (socio: Marcelo Dorignac), 28/08/1987: Si bien se consideró que no se daba en la especie la figura prevista por la Ley N° 19.550, se tuvo en consideración que, en la realidad de los hechos, tanto el socio retirado como la sociedad habían continuado cada uno por separado con la explotación

agropecuaria, con lo cual se estimó que se había producido una verdadera escisión, dando ello lugar a la división de una empresa en marcha, en dos, continuando ambas con el mismo objeto comercial. En este antecedente se destaca la prevalencia del criterio de realidad económica por sobre la observación estricta de los requisitos formales.

- TFN – Sala C, Dorignac, Marcelo Eduardo s/recurso de apelación, 26/11/1996: En idéntico sentido del anterior.

Evaluados los alcances de la figura de empresa a los fines de una reorganización en los términos impositivos, resta analizar el concepto de explotaciones, término que también es utilizado frente al tratamiento especial que nos ocupa. Asorey (2021) expresa que:

En relación con el régimen fiscal de reorganización pueden ser de cualquier naturaleza.

(...) con total desprolijidad legislativa, tales conceptos se extienden simultáneamente como idénticos y distintos, pues la norma utiliza la conjunción disyuntiva "o" a igual que la copulativa "y". Se ha señalado que empresa es lo genérico, en tanto "la explotación tiene un significado técnico restringido, ya que paralelamente al ciclo de la explotación, la empresa puede desarrollar otras actividades que ha dado en llamárselas acíclicas (actividades similares o complementarias)¹⁷. (Capítulo II¹⁸).

Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20.628 (t.o. 2019) y su Decreto Reglamentario N° 862/2019. Ley de Impuesto al Valor Agregado N° 20.631 (t.o. 1997)

La LIG, en su artículo 3°, dispone: “(...) se entenderá por enajenación la venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso. (...)”.

¹⁷ Asorey cita la obra de: Giuliani Fonrouge, C. M. y Navarrine, S.C. (1980). *Impuesto a los capitales*. Bs. As. Depalma, p. 18.

¹⁸ Asorey, R. O. y Asorey F. (2021). Capítulo II: *La reorganización empresarial y la legislación fiscal*. Sección 9: *El concepto de reorganización en la Ley de Impuesto a las Ganancias*. (4ª Ed). *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*. CABA. La Ley. Versión e-book.

Por su parte, el artículo 71 del DR establece que “cuando la transferencia de bienes se efectúe por un precio no determinado (permuta, dación en pago, etcétera) se computará a los fines de la determinación de los resultados alcanzados por el impuesto, el valor de plaza de tales bienes a la fecha de la enajenación”.

No obstante, la LIG prevé un tratamiento especial, en sus artículos 80 y 81, para ciertas reorganizaciones empresariales. En efecto, en ciertos casos, en el artículo 80 se determina un doble beneficio, disponiéndose en su primer párrafo: “(...) los **resultados** que pudieran surgir como consecuencia de la reorganización **no estarán alcanzados** por el impuesto de esta ley (...)” y agregándose, en el segundo párrafo, que: “en tales casos, los **derechos y obligaciones** fiscales establecidos en el artículo siguiente, correspondientes a los sujetos que se reorganizan, serán trasladados a la o las entidades continuadoras”.

En el mismo artículo se indica que “En los casos de otras ventas y transferencias, no se trasladarán los derechos y obligaciones fiscales establecidos en el artículo siguiente, y cuando el precio de transferencia asignado sea superior al corriente en plaza de los bienes respectivos, el valor a considerar impositivamente será dicho precio de plaza, debiendo dispensarse al excedente el tratamiento que da esta ley al rubro llave”, esto es, no amortizable (Art. 92 inc. h) de la LIG).

El artículo 81 de la LIG dispone los derechos y obligaciones fiscales trasladables a la/s empresa/s continuadora/s¹⁹. Asimismo, la R.G. (AFIP) N° 2.513/2008 ha estableci-

¹⁹ Artículo 81.- “Los derechos y obligaciones fiscales trasladables a la o las empresas continuadoras, en los casos previstos en el artículo anterior, son: 1) Los quebrantos impositivos no prescriptos, acumulados. 2) Los saldos pendientes de imputación originados en ajustes por inflación positivos. 3) 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. 4) Los cargos diferidos que no hubiesen sido deducidos. 5) 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. 6) La valuación impositiva de los bienes de uso, de cambio e inmateriales, cualquiera sea el valor asignado a los fines de la transferencia. 7) 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. 8) Los sistemas de amortización de bienes de uso e inmateriales. 9) Los métodos de imputación de utilidades y gastos al año fiscal. 10) El cómputo de los términos a que se refiere el artículo 71, cuando de ello depende el tratamiento fiscal. 11) Los sistemas de imputación de las provisiones cuya deducción autoriza la ley.

do otros requisitos, plazos y condiciones que también deben observarse para cumplir con lo dispuesto en los artículos 172 a 176 del decreto reglamentario.

Desde el punto de vista del Impuesto al Valor Agregado, y ligado a los beneficios en el IG, puede mencionarse lo estipulado en el artículo 2º, inciso a), segundo párrafo, de la ley que regula el impuesto, en el que se prevé: “**No se considerarán ventas** las transferencias que se realicen como consecuencia de reorganizaciones de sociedades a fondos de comercio y en general empresas y explotaciones de cualquier naturaleza comprendidas en el artículo 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones²⁰. En estos supuestos, **los saldos de impuestos existentes en las empresas reorganizadas serán computables en la o las entidades continuadoras**”.

Antecedentes que determinan el tratamiento especial

La primera manifestación de la legislación tributaria sobre reorganizaciones empresariales en nuestro país fue a través de la Ley de Impuesto a los Réditos (Ley N° 11.682). A través de las modificaciones introducidas en dicha normativa, se dejó establecido el concepto de "reorganización de sociedades o fondos de comercio". La norma en cuestión establecía que: “(...) Se entiende por reorganización de sociedades o fondos de comercio, las ventas, transferencias, fusiones, absorciones, consolidación, etc., de una entidad con otra que, a pesar de ser jurídicamente independientes, constituyen un mismo conjunto económico. La misma disposición rige cuando las partes que intervienen en la reorganización no sean sociedades, y aun cuando la operación haya sido realizada con anterioridad a la promulgación de esta ley (...)”.

Además, se creó el concepto de "Conjunto Económico". Asorey (2021) manifiesta que: “(...) para la doctrina, fue una invención de los reformadores con el objeto de significar la subsistencia de la propiedad virtual de la entidad en las mismas

Si el traslado de los sistemas a que se refieren los apartados 8), 9) y 11) del presente artículo produjera la utilización de criterios o métodos diferentes para similares situaciones en la nueva empresa, ésta deberá optar en el primer ejercicio fiscal por uno u otro de los seguidos por las empresas antecesoras, salvo que se refieran a casos respecto de los cuales puedan aplicarse, en una misma empresa o explotación, tratamientos diferentes. (...)”

²⁰ Hoy, artículo 80.

personas, reemplazando así la palabra control o contralor del derecho norteamericano por la nueva expresión²¹” (Capítulo II²²).

En el año 1952, a través del Decreto N° 6.188, se especifica el concepto de conjunto económico, fijándose la proporción mínima de capital que debía continuar en la entidad sucesora.

Con la sanción de la Ley N° 18.527 (B.O. 19/01/1970) se introdujeron importantes modificaciones en el tema. Fue a través de esta norma que se creó este instituto, debido a que la reorganización se encontraba, hasta el momento, mal formulada, refiriéndose a conceptos confusos, técnicamente imprecisos. Se implantó, por primera vez en nuestro país, un régimen fiscal sobre reorganización empresarial por el que se reconoció la neutralidad fiscal en tales procesos y el traslado de derechos y obligaciones fiscales, con la condición de que el **propósito perseguido por las partes sea comercial o empresarial**. La nota que acompañaba el proyecto de la citada ley señalaba que:

“(…) dentro de los objetivos vinculados con la eficiencia del sector privado, jugó un papel importante el hecho de que las empresas logren una dimensión apropiada a la producción en gran escala en algunos casos y aprovechen las ventajas de la especialización en otros. El sistema tributario argentino en muchos casos obstaculiza la reorganización de empresas, dándole el carácter de operación gravada e impidiendo de ese modo —por razones de costo fiscal— se realicen reorganizaciones cuyo resultado podría ser el mejoramiento de la productividad. El propósito central de las reformas vinculadas con este punto, consiste en facilitar esos procesos de reorganización, impidiendo de ese modo que las tendencias del mercado a la optimización del rendimiento de los factores productivos sean obstaculizadas por

²¹ Asorey expresa: El concepto de control en el *Internal Revenue Code* se analiza en el cap. XII, pto. 2.

²² Asorey, R. O. y Asorey F. (2021). Capítulo II: *La reorganización empresarial y la legislación fiscal*. Sección. 5: *Las primitivas disposiciones existentes en la materia*. (4ª Ed). *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*. CABA. La Ley. Versión e-book.

razones impositivas. Se han adoptado, por otra parte, algunos recaudos para impedir que las reorganizaciones tengan propósitos exclusivamente fiscales, ya que en tal caso no se lograría el objetivo deseado²³”.

Más allá de la dificultad de implementar el principio de neutralidad, su vigencia en el régimen fiscal argentino ha sido reconocida tanto por la jurisprudencia administrativa y judicial, como por la doctrina (Asorey, 2021²⁴).

Asorey (2021), en su obra, cita a Aurelio Cid, quien manifiesta que:

“La ley 18.527 que incorpora a la legislación fiscal la figura de reorganización de empresas, fue previa a la introducción de las distintas figuras de fusión de la ley 19.550, aunque, lamentablemente, la legislación fiscal posterior, en su necesidad de evitar que se produzcan reorganizaciones con una mera finalidad fiscal, originó disposiciones que fueron creando confusión y omitieron aclarar aspectos necesarios del régimen²⁵” (Capítulo II²⁶).

Las normas impositivas de nivel nacional más importantes referidas a este instituto se encuentran en la LIG. También existe un gran desarrollo a través de los dictámenes, resoluciones y de las consultas vinculantes de la AFIP. Asimismo, recibe la impronta de las decisiones del Tribunal Fiscal de la Nación (en adelante TFN) en diversas causas. El aporte de nuestra Corte Suprema fue tan escaso como trascendente, fundamentalmente en dos causas: "Papelera Pedotti"²⁷ y "Frigorífico Paladini"²⁸. Son

²³ Asorey, R. O. y Asorey F. (2021). Capítulo II: *La reorganización empresarial y la legislación fiscal*. Sección. 6: *Un avance legislativo importante: la ley 18.527*. (4ª Ed). *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*. CABA. La Ley. Versión e-book.

²⁴ Asorey, R. O. y Asorey F. (2021). Capítulo II: *La reorganización empresarial y la legislación fiscal*. Sección. 2: *El principio de neutralidad de la legislación fiscal*. (4ª Ed). *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*. CABA. La Ley. Versión e-book.

²⁵ Cid, A. (2002). "Introducción al tema de reorganización empresarial", 4º Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina.

²⁶ Asorey, R. O. y Asorey F. (2021). Capítulo II: *La reorganización empresarial y la legislación fiscal*. Sección. 7: *Escasas modificaciones posteriores*. (4ª Ed). *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*. CABA. La Ley. Versión e-book.

²⁷ CSJN, *Papelera Pedotti S.A.*, 26/04/1971

²⁸ CSJN, *Frigorífico Paladini SA c. AFIP s/demanda*, 2/03/2011.

reiteradas las críticas de la doctrina sobre muchos de los aspectos aún confusos del régimen. (Asorey, 2021²⁹).

²⁹ Asorey, R. O. y Asorey F. (2021). Capítulo II: *La reorganización empresarial y la legislación fiscal*. Sección. 8: *Desarrollo doctrinario y jurisprudencial*. (4^a Ed). *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*. CABA. La Ley. Versión e-book.

METODOLOGÍA Y TÉCNICAS A UTILIZAR

Para llevar a cabo el análisis de este proyecto se optó por el método descriptivo y explicativo. De esta manera, se expone el instituto bajo estudio a través de la caracterización de los rasgos generales. Se analizaron los antecedentes que otorgan el tratamiento especial en el impuesto a las ganancias y en el IVA a la reorganización empresarial en conjuntos económicos, la normativa vigente, la jurisprudencia relevante y la opinión de doctrina.

El presente trabajo comprende el estudio dentro del territorio argentino y se analizarán aquellas cuestiones controvertidas sobre los requisitos exigidos para lograr los beneficios fiscales del régimen en investigación, para los tributos señalados, presentándose propuestas de mejora normativa.

CAPÍTULO I - REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL EN LA LEGISLACIÓN FISCAL

I.1. Concepto de Reorganización empresarial en la legislación fiscal

Conforme lo desarrollado en el acápite titulado “Marco Teórico”, el concepto de reorganización empresarial en la normativa fiscal argentina (considerando, en particular, lo contemplado en la Ley de Impuesto a las Ganancias), en lo referido a los sujetos que pueden llevarla a cabo, tiene la particularidad de ser de carácter genérico y no se identifica en todos sus aspectos con nuestro derecho comercial. Por lo tanto, es un concepto propio del derecho tributario.

De esta manera, Asorey (2021) manifiesta que:

La ley ha utilizado conceptos con contenido amplio para designar la realidad subyacente a todo proceso de reorganización. Es evidente que esta enunciación no se caracteriza por la precisión de su lenguaje, pero refleja la voluntad del legislador de no sujetarse a términos restrictivos que podrían limitar los beneficios fiscales. El texto originario de la norma transcripta hablaba de reorganización de sociedades o fondos de comercio, pero al describir a la fusión y escisión como actos comprendidos dentro de tal concepto se utilizaba la expresión "empresas" (Capítulo II³⁰).

La Ley N° 21.604³¹ modificó la redacción, mejorándola y estableciendo que la reorganización comprende a las “empresas y explotaciones de cualquier naturaleza”. De esta manera, las reorganizaciones pueden involucrar sociedades, empresas, explotaciones y fondos de comercio.

³⁰ Asorey, R. O. y Asorey F. (2021). Capítulo II: *La reorganización empresarial y la legislación fiscal*. Sección 9: *El concepto de reorganización en la Ley de Impuesto a las Ganancias*. (4ª Ed). *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*. CABA. La Ley. Versión e-book.

³¹ Ley N° 21.604 – B.O. 28/07/1977. Modifica la Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20.628 y sus modificaciones.

Por otro lado, como ya se adelantó y se detallará más adelante, la reorganización prevista en las normas tributarias no se encuentra limitada a los supuestos de fusión y escisión contemplados en la Ley General de Sociedades N° 19.550.

A su vez, la figura se encuentra condicionada al cumplimiento de ciertos requisitos, la mayoría de los cuales no son exigidos a efectos de que la operatoria encuadre como una reorganización desde el punto de vista civil y comercial.

En efecto, la Ley N° 20.628³², en su artículo 80, dispone que:

“Cuando se reorganicen sociedades, fondos de comercio y en general empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza en los términos de este artículo, los resultados que pudieran surgir como consecuencia de la reorganización no estarán alcanzados por el impuesto de esta ley, siempre que la o las entidades continuadoras prosigan, durante un lapso no inferior a DOS (2) años desde la fecha de la reorganización, la actividad de la o las empresas reestructuradas u otra vinculada con las mismas.

En tales casos, los derechos y obligaciones fiscales establecidos en el artículo siguiente, correspondientes a los sujetos que se reorganizan, serán trasladados a la o las entidades continuadoras.

El cambio de actividad antes de transcurrido el lapso señalado tendrá efecto de condición resolutoria. La reorganización deberá ser comunicada a la AFIP en los plazos y condiciones que la misma establezca.

En el caso de incumplirse los requisitos establecidos por esta ley o su decreto reglamentario para que la reorganización tenga los efectos impositivos previstos, 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

³² Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20.628 (t.o. 2019).

con más la actualización que establece la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, sin perjuicio de los intereses y demás accesorios que correspondan.

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

Se entiende por reorganización:

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

En los casos de otras ventas y transferencias, no se trasladarán los derechos y obligaciones fiscales establecidos en el artículo siguiente, y cuando el precio de transferencia asignado sea superior al corriente en plaza de los bienes respectivos, el valor a considerar impositivamente será dicho precio de plaza, debiendo dispensarse al excedente el tratamiento que da esta ley al rubro llave.

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 (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 empresas continuadoras**, de acuerdo con lo que, para cada caso, establezca la reglamentación.

El requisito previsto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando la o las empresas continuadoras coticen sus acciones en mercados autorregulados bursátiles, debiendo mantener esa cotización por un lapso no inferior a dos (2) años contados desde la fecha de la reorganización.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, los quebrantos impositivos acumulados no prescritos y las franquicias impositivas pendientes de utilización, originadas en el acogimiento a regímenes especiales de promoción, a que se refieren, respectivamente, los incisos 1) y 5) del artículo 81 sólo serán trasladables a la o las empresas continuadoras, **cuando los titulares de la o las empresas antecesoras acrediten haber mantenido durante un lapso no inferior a dos (2) años anteriores a la fecha de la reorganización o, en su caso, desde su constitución si dicha circunstancia abarcare un período menor, por lo menos el ochenta por ciento (80 %) de su participación en el capital de esas empresas**, excepto cuando éstas últimas coticen sus acciones en mercados autorregulados bursátiles.” (Los destacados son propios)

De la transcripción efectuada se desprende, como ya se adelantó, que las reorganizaciones que reúnan los requisitos antes mencionados gozan de un doble beneficio, a saber: 1) la no sujeción al tributo de los resultados originados en el proceso y 2) el traslado a las entidades continuadoras de ciertos derechos y obligaciones fiscales de las entidades antecesoras.

En este punto, es oportuno traer a colación el criterio sentado por el Organismo Fiscal en la Resolución (SDG TLI) N° 80/2011 en cuanto a la necesidad de que se verifique esta segunda circunstancia. En esa ocasión se consultó “...si el proceso reorganizativo, en el que se trasladaría el fondo de comercio orientado a la actividad de comercialización de materiales (...), que incluye cuentas corrientes de clientes, bienes de cambio (materiales finos - revestimiento-grifería, etc.), bienes de uso, saldos de proveedores y

personal vinculados con los rubros mencionados, como así también derechos de uso de su marca, de "I.M." SA a "D.C." SA - ambas pertenecientes al mismo conjunto económico - calificaba como libre de impuestos”, aclarándose específicamente “...que **no se trasladaban los derechos y obligaciones fiscales** previstos en el art. 81 LIG y la transferencia se haría por los valores corrientes en plaza”.

El Fisco respondió que “Un proceso de reorganización de acuerdo a la LIG y su DR conlleva necesariamente dos consecuencias fundamentales: que los resultados que pudieran surgir como consecuencia de la reorganización no estén alcanzados por el impuesto a las ganancias y que, asimismo, se trasladen a la o las entidades continuadoras los derechos y obligaciones fiscales de las antecesoras”, considerando que “Al no producirse el efecto fiscal que conlleva el instituto de la reorganización referido al traslado de los derechos y obligaciones fiscales de la antecesora a la continuadora, como consecuencia del proceso de la transferencia de una entidad a otra en el marco de un conjunto económico, la operatoria consultada quedaba al margen del régimen previsto en los arts. 80 y 81 de la ley.”.

I.2. Tipos de reorganización empresarial en la legislación fiscal

Tal como surge del artículo 80 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, transcrito anteriormente, a los fines de ese impuesto se admiten bajo el marco de reorganización empresarial libre del gravamen a las siguientes figuras:

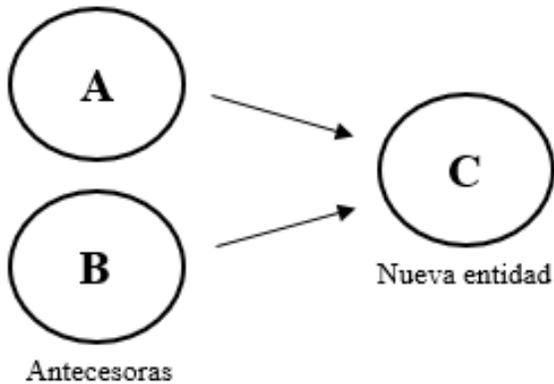
- **FUSIÓN** de empresas preexistentes a través de una tercera que se forme o por absorción de una de ellas.
- **ESCISIÓN O DIVISIÓN** de una empresa en otra u otras que continúan en conjunto las operaciones de la primera.
- **VENTAS Y TRANSFERENCIAS** de una entidad a otra que, a pesar de ser jurídicamente independientes, constituyan un mismo conjunto económico.

Si bien el presente trabajo se focalizará sobre esta última figura, cabe traer a colación las características de los demás procesos de reorganización admitidos, a efectos de realizar una adecuada distinción.

I.2.1. Tipos de Fusión

Se exponen dos supuestos en materia de concentración empresarial, de acuerdo a lo establecido en el artículo 172 del DR, a saber:

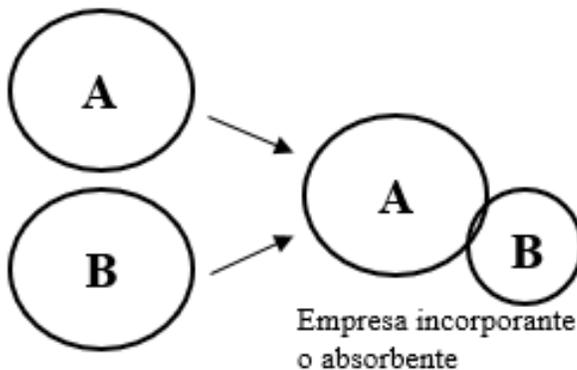
I.2.1.1. Fusión simple o propiamente dicha



Dos o más empresas se disuelven (“A y B”), sin liquidarse, para constituir una nueva (“C”).

A los fines de gozar del tratamiento preferencial, se exige que por lo menos el 80% del capital de la nueva entidad (“C”), al momento de la fusión, corresponda a los titulares de las antecesoras (“A y B”).

I.2.1.2. Fusión por absorción



Una empresa ya existente (“A”), incorpora a otra u otras (“B”) que, sin liquidarse, son disueltas.

Los titulares de “B” deben incorporar en el capital de “A” al menos el 80% del capital que tenían en “B”.

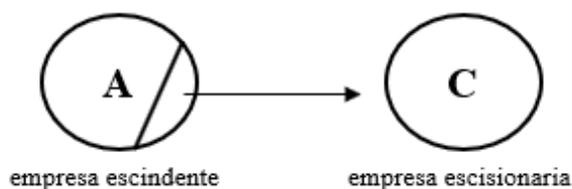
Este proceso de reorganización constituye uno de los procesos que facilita el fenómeno de concentración. Es decir, que las sociedades se disuelven sin liquidarse y el patrimonio de la sociedad absorbida se integra totalmente con el de la absorbente y, también, los socios de la primera pasan a ser accionistas de la absorbente mediante la entrega que se les efectúa de las acciones de la propia sociedad beneficiaria de tal transferencia patrimonial.

La fusión se describe en la ley del gravamen con base en el concepto previsto en la Ley N° 19.550, aunque en materia fiscal, como ya se dijo, se permite la fusión tanto de sociedades como de empresas y explotaciones de cualquier naturaleza, con prescindencia de que se trate o no de personas jurídicas para otras ramas del derecho.

I.2.2. Tipos de escisión o división

Se exponen cuatro supuestos, conforme se expondrá a continuación:

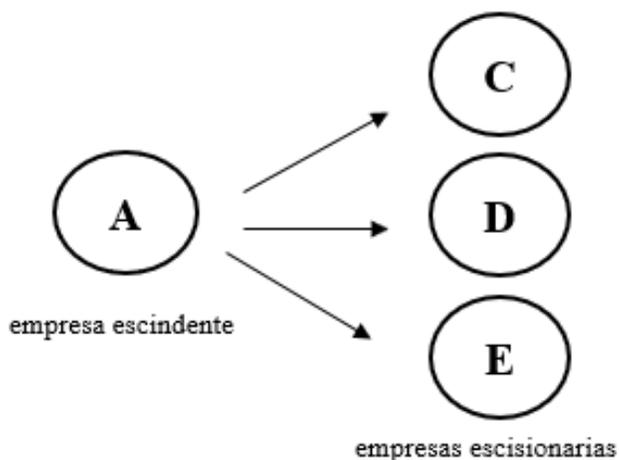
I.2.2.1. Escisión constitución



Una empresa ("A") destina parte de su patrimonio para crear una nueva empresa ("C").

El 80% del capital (en conjunto) de las nuevas entidades debe pertenecer a los titulares de "A".

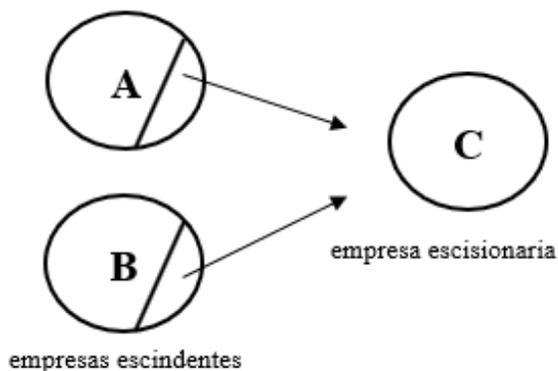
I.2.2.2. División o Escisión propiamente dicha



Una empresa ("A") se fracciona en nuevas empresas jurídica y económicamente independientes ("C", "D" y "E").

El 80% del capital de "C", "D" y "E", consideradas en conjunto, debe pertenecer a los titulares de "A".

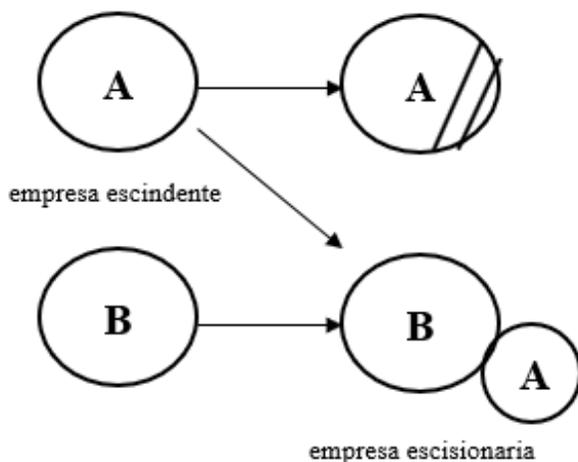
1.2.2.3. Fusión parcial



Una empresa (“A”) participa con otra empresa existente (“B”) en la creación de una nueva empresa (“C”).

Los titulares de “A” y “B” deben tener en “C” no menos del 80% “del patrimonio destinado a tal fin”³³.

1.2.2.4. Escisión - Fusión



Una empresa (“A”) destina parte de su patrimonio a una empresa existente (“B”).

Los titulares de “A” deben incorporar no menos del 80% “del patrimonio destinado a tal fin”³⁴.

Al finalizar el proceso de reorganización la empresa “A” queda con menor tamaño y la empresa “B” queda con mayor.

Como se expresó para el caso de fusión, el legislador menciona a la escisión de empresas y no de sociedades, con lo cual alcanza a la escisión de sociedades, empresas y explotaciones de cualquier naturaleza.

³³ Conforme al criterio expuesto en el Dictamen (DIACTEC) N° 1/2016, los titulares de “A” y “B” deben tener al menos un 80% del patrimonio escindido de “A” y “B” que pasó a integrar “C”

³⁴ Conforme al criterio expuesto en el Dictamen (DIACTEC) N° 1/2016, los titulares de “A” deben tener al menos un 80% del patrimonio escindido de “A” que pasó a integrar “B”.

El artículo 172 del DR define a dicho fenómeno de reorganización en forma similar a nuestra Ley General de Sociedades N° 19.550, incurriendo en el error, al igual que en el caso de fusión, de utilizar el término "sociedad" dentro de la definición, cuando el vocablo debió haber sido mucho más genérico. (Asorey, 2021³⁵).

I.2.3. Ventas y transferencias en conjunto económico

De acuerdo a lo establecido en el art. 172 del DR, existe conjunto económico cuando el 80% o más del capital social de la entidad continuadora, pertenezca al dueño, socio o accionistas de la empresa que se reorganiza. Además, éstos deben mantener individualmente en la nueva empresa, al momento de la transformación, no menos del 80% del capital que poseían a esa fecha en la entidad predecesora. A modo de ejemplo:

	Accionistas	\$	%	
A	XX	40	40	
	YY	45	45	
	ZZ	15	15	
		100		
B	XX	48	32,0	32
	YY	76	50,7	36
	ZZ	18	12,0	12
	RR	8	5,3	
		150		

* Se refiere al 80% del capital de "A". Es una referencia del capital mínimo que se debe cumplir para que pueda considerarse una reorganización empresarial libre de impuestos. En el ejemplo planteado, se observa que cada uno de los socios de "A" (XX, YY, ZZ) logran mantener, individualmente, el 80% del capital que poseían en "A".

Asorey (2021), en su obra, menciona que Giuliani Fonrouge y Navarrine, "han sostenido que, aunque fundamentalmente la reorganización se refiera a los casos fusión y escisión, en este caso se trata de un supuesto creado por el legislador para permitir

³⁵ Asorey, R. O. y Asorey F. (2021). Capítulo IV: *División o Escisión*. Sección 1: *La división o escisión de empresas*. (4ª Ed). *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*. CABA. La Ley. Versión e-book.

ciertas transferencias con los efectos normales de la reorganización³⁶”. Asimismo, Asorey (2021) opina que, “(...) se trata de un supuesto que opera como verdadera reorganización y que, a través del tiempo, ha demostrado ser un vehículo adecuado para la reorganización de empresas, entidades o fondos de comercio³⁷” (Capítulo V³⁸).

Además, dentro de esta figura pueden realizarse transferencias que no conformen un fondo de comercio, como puede ser el caso de una transferencia de establecimientos agropecuarios. Sobre este punto Asorey (2021) expresa que: “cuando tales sujetos se hubieran organizado en forma de empresa comercial o hubieran constituido una sociedad mercantil, la actividad que desarrollen se encuentra regida por el derecho comercial³⁹. Por ello, es usual que se efectúen publicaciones de la ley 11.867 en supuestos de transferencia de fondo de comercio de establecimientos agropecuarios”. (Capítulo V⁴⁰). Sin embargo, se expone la resolución de la jurisprudencia en la causa “Manuel Rodríguez e Hijos S.A.”⁴¹ donde ciertos establecimientos agropecuarios no pueden calificarse como fondo de comercio y que las ventas directas realizadas por los agricultores y hacendados quedan excluidas del derecho comercial.

Existen distintos pronunciamientos del Fisco y jurisprudencia que reflejan las diversas situaciones que se pueden presentar bajo este instituto y a partir de las cuales se han ido delineando sus características. Los antecedentes existentes resultan sumamente numerosos, por lo que se torna necesario seleccionar algunos de ellos. Tales cuestiones serán abordadas en detalle en el Cap. III.

³⁶ Asorey invoca la obra de: Giuliani Forrouge, C.M. y Navarrine, S.C. (1980). *Impuesto a las ganancias*. Buenos Aires. Depalma, p. 507.

³⁷ Asorey cita a: Asorey, R. (1982), conferencia citada sobre “*Implicancias impositivas de las reorganizaciones*”. CPCE de la Capital Federal.

³⁸ Asorey, R. O. y Asorey F. (2021). Capítulo V: *Ventas y transferencias en conjunto económico*. Sección 1.1: *Naturaleza jurídica de las ventas y transferencias en conjunto económico*. (4ª Ed). *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*. CABA: La Ley. Versión e-book.

³⁹ Dictamen (DAL) N° 13/2002. Ver también Olego, P. R., *La problemática del tratamiento de los inmuebles rurales en los impuestos directos*, XXXIV Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires. Citado en el texto de referencia anterior.

⁴⁰ Asorey, R. O. y Asorey F. (2021). Capítulo V: *Ventas y transferencias en conjunto económico*. Sección 1.1: *Naturaleza jurídica de las ventas y transferencias en conjunto económico*. (4ª Ed). *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*. CABA: La Ley. Versión e-book.

⁴¹ CNCom. – Sala D, *Manuel Rodríguez e Hijos SA*, 04/06/1990, JA, 1990-IV-144.

A modo de resumen se concluye que el propósito del legislador no ha sido otro que el de liberar de gravabilidad a todos aquellos procesos por los cuales se producen transferencias de patrimonios en forma global entre entes relacionados, con el objeto de incentivar el crecimiento de las empresas involucradas en los procesos en cuestión. Solo alcanza a aquellas operaciones que impliquen modificaciones patrimoniales tendientes a la optimización de las empresas involucradas, si bien la naturaleza del aspecto en el que se produce dicha optimización ha sido objeto de debate, como se verá más adelante.

Por último, es importante encuadrar a la reorganización empresaria en el inciso correcto del artículo 80 de la LIG, en virtud de que los requisitos exigidos para gozar de los beneficios previstos en esa norma difieren según se trate de una fusión o una escisión, o bien de transferencias dentro de un conjunto económico. Se han presentado numerosos debates sobre el encuadramiento de las reestructuraciones bajo una u otra de las figuras detalladas en este subtítulo, los que serán desarrollados en el Cap. III, pto. 3.

CAPÍTULO II- REQUISITOS LEGALES Y REGLAMENTARIOS PARA LA VALIDEZ FISCAL DE LA REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL

II.1. Cumplimiento de los requisitos en las reorganizaciones empresariales.

El cumplimiento de los requisitos exigidos por la LIG y su DR son fundamentales para obtener la neutralidad fiscal ante actos de reorganización. Estos requisitos no han tenido modificaciones legislativas relevantes a lo largo del tiempo.

El art. 80 de la LIG dispone requisitos similares para los tres actos de reorganización: fusión, escisión y ventas y transferencias en conjunto económico, con excepción de la autorización previa en el caso de reorganizaciones parciales (de la cual se exceptúa la escisión).

Sin embargo, Asorey (2021) expresa que: “(...) en los casos de fusiones y escisiones el reglamento incurrió en excesos agregando aspectos no pedidos por la ley, mientras que para las transferencias omitió condiciones exigidas por aquella” (Capítulo V⁴²).

En efecto, solo para los casos dispuestos en los incisos a) y b) del artículo 80 de la LIG, el reglamento, en su artículo 172, segundo párrafo, determina los siguientes requisitos que deberán cumplirse: (i) que las empresas se encuentren en marcha, (ii) que continúen desarrollando por un período no inferior a dos años las actividades de las antecesoras, (iii) que hayan desarrollado actividades iguales o vinculadas durante los doce meses anteriores a la reorganización, (iv) que la reorganización se comunique a la AFIP (los plazos y las condiciones de dicha comunicación se encuentran reguladas a través de la R.G. N° 2.513/2008).

Los requisitos (i) y (iii) no se encuentran mencionados en el artículo 80 de la LIG. En consecuencia, las exigencias de empresa en marcha y de mantenimiento de actividades iguales o vinculadas previas a la reorganización se limitan a los casos de fusión y escisión, y no aplican para las ventas y transferencias en conjunto económico.

⁴² Asorey, R. O. y Asorey F. (2021). Capítulo V: *Ventas y transferencias en conjunto económico*. Sección 4: *Requisitos a cumplir*. (4ª Ed). *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*. CABA: La Ley. Versión e-book.

En el cuarto párrafo del mencionado artículo 172 de la reglamentación se encuentra previsto, con carácter general, que “...deberán cumplimentarse los requisitos de publicidad e inscripción establecidos en la ley general de sociedades 19550, t.o. 1984 y sus modificaciones”. No obstante, se han presentado ciertas dudas con relación a la aplicación de esa condición frente al caso de transferencias de bienes dentro de un conjunto económico (ver análisis en los ptos. 3.4 y 3.5 de este capítulo).

A modo de resumen, se detallan los requisitos establecidos en la LIG y su DR que deberán cumplimentar las empresas que se reorganizan a los efectos de usufructuar los beneficios fiscales dispuestos a tal fin:

- Requisitos comunes a fusiones y escisiones:

Vinculados con las actividades desarrolladas	- Empresa en marcha a la fecha de reorganización.
	- Mantenimiento de la actividad.
	- Actividades anteriores iguales o vinculadas.
Vinculados con la participación	- Mantenimiento de aporte de participación mínimo en la continuadora a la fecha de reorganización durante un lapso de 2 años (excepto cuando las continuadoras coticen en bolsa).
	- Mantenimiento previo a la reorganización de un porcentaje de participación (excepto que las antecesoras coticen en bolsa), exclusivamente para el traslado de quebrantos impositivos acumulados no prescriptos y franquicias impositivas pendientes de utilización, originadas en el acogimiento a regímenes especiales de promoción.
Vinculados con la inscripción y comunicación	- Publicidad e inscripción LGS N° 19.550.
	- Comunicación a la AFIP.
	- Aprobación previa por parte de la AFIP (únicamente cuando no se produzca la transferencia total de las empresas reorganizadas). No aplica para el caso de escisión.

- Requisitos de las ventas o transferencias en conjunto económico:

Vinculados con las actividades desarrolladas	- Mantenimiento de la actividad.
Vinculados con la participación	- Mantenimiento de la participación por 2 años.
	- Mantenimiento previo a la reorganización de un porcentaje de participación (excepto que las antecesoras coticen en bolsa), exclusivamente para el traslado de quebrantos impositivos acumulados no prescriptos y franquicias impositivas pendientes de utilización, originadas en el acogimiento a regímenes especiales de promoción.
Vinculados con la inscripción y comunicación	- Publicidad e inscripción. Controversias.
	- Comunicación a la AFIP.
	- Aprobación previa por parte de la AFIP (únicamente cuando no se produzca la transferencia total de las empresas reorganizadas).

II.2. Propósito de negocio o empresarial

Desde hace años que el Fisco, parte de la doctrina y cierta jurisprudencia han sostenido que para obtener los beneficios fiscales de este instituto debían cumplirse tanto los requisitos exigidos por las normas respectivas, como también uno implícito, que es el llamado propósito comercial o de negocio, que debían perseguir aquellas empresas que desearan reorganizarse para obtener la neutralidad fiscal.

En este sentido, puede traerse a colación el Dictamen (DAL) N° 31/2003, en el que se expresó que “para que la reorganización de un conjunto económico, (...), obtenga el reconocimiento por esta Administración Federal de Ingresos Públicos a los efectos del traslado de los derechos y obligaciones fiscales, así como la desgravación de los resultados que pudieran surgir como consecuencia de la reorganización, debe haber una **modificación patrimonial que apunte a beneficiar efectivamente la actividad de las empresas.**”.

En esa ocasión, se evaluó la operatoria llevada a cabo por una firma constituida por el Gobierno de la Provincia de Buenos Aires, con el fin de separar la actividad desarrollada por una sociedad anónima en distintas unidades operativas para su transferencia al sector privado "...a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto por la Ley Provincial N° 11.771...". Frente a tal escenario, el Organismo Fiscal concluyó que "...en rigor, no se da cumplimiento a la finalidad perseguida por el artículo 77 a que se aludiera precedentemente, esto es optimizar el negocio empresario, sino que se persigue efectuar la simple transferencia a un tercero de la empresa reorganizada, circunstancia esta última que no fue llevada a cabo", descartando el encuadre de la operatoria como un proceso reorganizativo comprendido en el régimen que nos ocupa.

En un gran número de antecedentes se evaluó si las reorganizaciones guiadas por intereses fiscales pueden acceder a los beneficios en trato. La normativa argentina, a diferencia de lo que establecen otros países, no tiene ningún condicionante específico acerca de que la reorganización tiene que perseguir un propósito empresarial o de negocio y no el objetivo de un mero ahorro fiscal, más allá de haberse mencionado esa intención en el mensaje de elevación que acompañó a la Ley N° 18.527 por la que se incorporó el instituto a la entonces ley de impuesto a los réditos.

Este concepto de propósito de negocio o empresario se encuentra, de cierta manera, interconectado con el criterio de interpretación de la realidad económica. Carlos Roca⁴³ (2021) señala que:

Si bien el principio de interpretación de la realidad económica aplicada descarta de plano las formas empleadas en la realización de los hechos que no se correspondan con la finalidad y significado económico del hecho, "haciendo valer el contenido económico subyacente a las relaciones jurídicas que expresan la situación fiscal"⁴⁴, a fin de prever y subsanar posibles fraudes a

⁴³ Roca, C. (05/2021). *Nuevo enfoque del principio de beneficio empresarial o negocial en las reorganizaciones societarias*. Tomo XXVII. Práctica y Actualidad Tributaria (PAT). Errepar.

⁴⁴ Tarsitano, A (2008). *Teoría de la interpretación tributaria. El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*. T.I. Madrid: Marcial Pons. Madrid. Citado en el trabajo de la referencia anterior.

las leyes tributarias, como sostuvimos en nuestro libro⁴⁵, la doctrina del propósito empresarial busca identificar aquellos procesos que cumplan con las condiciones previstas por el legislador, pero que además su único objeto no sea obtener beneficios fiscales, no conteniendo propósito o beneficio empresarial alguno (mejoras en el proceso de comercialización, producción y bajas de costos administrativos, entre otros) bajo meras formas o procesos jurídicos que solo buscan obtener la atenuación de los efectos de las obligaciones tributarias emergentes de los hechos económicos verificados en la reorganización.

No obstante, parte de la doctrina sostiene que el esfuerzo de los contribuyentes en reducir la carga tributaria que pesa sobre ellos, con formas jurídicas más convenientes que permitan lograr tal fin, no es reprochable a la luz de las normas, por supuesto entendiéndose que dichas formas no deriven en una figura elusiva.

Sin embargo, un reciente fallo de CSJN, “Turismo Doss”, del 11/03/2021⁴⁶, inició un nuevo criterio interpretativo, que aparece como novedoso, yendo en contra de considerar al beneficio empresarial como requisito implícito de todo proceso de reorganización que se jacte de ser libre de impuestos, con lo cual pone en duda todo lo que se venía planteando respecto al objetivo de perseguir solamente el “fin tributario”. La Corte realiza una interpretación literal de la norma, expresando en uno de los considerandos de la sentencia que:

Para poder acceder a los beneficios que establecen los artículos 77 y 78 de la ley del impuesto a las ganancias es requisito esencial que existan dos o más sociedades que se reorganizan “con el

⁴⁵ Roca C. cita la obra: Roca, C. (2011). *Reorganizaciones societarias. Tratamiento tributario, legal, técnico y práctico*. Bs.As.: Buyatti.

⁴⁶ CSJN, Turismo Doss SA c/EN - AFIP-DGI - R. 1/2011 (NGDE) s/proceso de conocimiento, 11/03/2021.

propósito exclusivo de promover la eficiencia en la organización empresarial de la que se trata” (conf. fs. 238), no se encuentra establecido en ninguno de los párrafos del texto legal.

Al respecto, la claridad de las normas referidas impone apegarse, para la resolución del tema debatido, al principio sostenido reiteradamente por esta Corte conforme al cual la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, sin que sea admisible una inteligencia que equivalga a prescindir del texto legal si, como en el caso, no media debate ni declaración de inconstitucionalidad, pues la exégesis de la norma, aun con el fin de adecuación a garantías y principios constitucionales, debe practicarse sin violación de su letra o de su espíritu (doctrina de Fallos: 300:687; 301:958 y 307:928).

Sin dudas, este criterio de la Corte marca un nuevo paradigma sobre la manera de comprender cuáles reorganizaciones empresariales merecen la aplicación del tratamiento especial que le otorguen las normas tributarias.

II.3. Cumplimiento de los requisitos para la venta y transferencia en conjunto económico.

Se analizarán cada una de las condiciones exigidas para las reorganizaciones libres de impuesto, limitando el análisis al caso de ventas y transferencias en conjunto económico objeto del presente trabajo. Al igual que en los casos de fusión y escisión, el cumplimiento de los requisitos fiscales origina como beneficios substanciales la no sujeción en el impuesto a las ganancias de ciertas transferencias y la posibilidad de transferir los atributos fiscales del ente antecesor al continuador.

II.3.1. Mantenimiento de la actividad de la o las antecesoras

La LIG, en su artículo 80 (primer párrafo), dispone que las reorganizaciones “no estarán alcanzados por el impuesto de esta ley, siempre que la o las entidades continuadoras prosigan durante un lapso no inferior a dos (2) años desde la fecha de la reorganización, la actividad de la o las empresas reestructuradas u otra vinculada con las mismas”. En este sentido, el Dictamen (DAT) N° 53/1994 sostiene que la antecesora tiene que haber ejecutado efectiva y fehacientemente la tarea que la continuadora está obligada a perseguir y mantener.

Asimismo, si bien este requisito está limitado en el decreto reglamentario a los supuestos de fusión y escisión, al encontrarse establecido en la ley con carácter general, existe consenso en la doctrina sobre su aplicación a los casos de ventas y transferencias en conjunto económico. Así, por ejemplo, lo sostiene Asorey (2021⁴⁷). Por lo tanto, el mantenimiento de las actividades a posteriori en las entidades que se reestructuran es una condición esencial para encuadrar a una reorganización en el marco de la figura libre de impuestos. En igual sentido lo expresó el fisco en el Dictamen (DATyJ) N° 7/1981, ocasión en la que concluyó que la transferencia de bienes, derechos y obligaciones de un organismo de propiedad del Estado a una sociedad del Estado, cuyo único propietario es el mismo Estado, dispuesta por decreto, queda comprendida en el inciso c) del artículo 80 de la ley, siempre que se cumplan las condiciones de mantenimiento de la actividad y de la participación del capital.

Sin embargo, existe un fallo donde se plantea una nueva perspectiva para este requisito, en los casos de conjunto económico, poniendo en relevancia la realidad económica en la evaluación de los requisitos a cumplir en estos procesos reorganizativos. En efecto, en la causa “Transportadora de Caudales Juncadella SA⁴⁸”, la actividad que realizaba la empresa antecesora no podía continuarse por la empresa

⁴⁷ Asorey, R. O. y Asorey F. (2021). Capítulo V: *Ventas y transferencias en conjunto económico*. Sección 4.1.: *Mantenimiento de la actividad de la o las antecesoras*. (4ª Ed). *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*. CABA. La Ley. Versión e-book. En el mismo sentido, ver opinión de Ojeda, C.O., *Conjunto económico, reorganizaciones empresarias, mantenimiento de la autoridad de la antecesora*. Derecho Tributario. T. IV. Pag. 432, citado en el texto de referencia.

⁴⁸ CNCAF – Sala III, *Transportadoras de Caudales Juncadella S.A. c/ AFIP-DGI- R. 1/2007 (OIGC) s/ proceso de conocimiento*, 09/10/2014.

sucesora, por su propia naturaleza, debido a que la actividad que realizaba consistía en un servicio entre partes. Para este caso en particular, la alzada sostuvo que se encontraba verificada la existencia de un conjunto económico y que, en el caso contemplado por el inciso c) del artículo 80, no se requiere que exista sociedad nueva y continuadora. Tratándose de empresas que constituyen un grupo económico y siendo que la actividad de la absorbida se realizaba con el único fin de prestar un servicio a la firma absorbente para que pudiera cumplir su actividad principal, a la luz de la interpretación de la Cámara, requerir la continuidad de las actividades por el lapso de dos (2) años significaría destruir la tésis de la norma aplicable.

El antecedente descripto podría aplicarse a otras situaciones en las que, particularmente, la absorción de una empresa conllevaría a la discontinuidad de una actividad. Por lo tanto, se debe comprobar en forma conjunta que: i) la actividad de la absorbida se realizaba con el único fin de prestar un servicio a la absorbente para que esta última cumpliera con su actividad principal (en el marco de un conjunto económico); y ii) la imposibilidad de seguir la actividad por parte de la continuadora es producto del propio proceso de reorganización.

Cabe advertir que en esta causa no se está cuestionando el requisito de mantenimiento de la actividad en general, sino que, frente a la cuestión particular, se concluyó que toda interpretación debe realizarse atendiendo a la realidad económica de cada situación, de manera que el propósito de la normativa se cumpla de acuerdo a los principios de una razonable interpretación de sus términos.

Otra de las cuestiones debatidas con relación al cumplimiento del requisito en comentario, tiene que ver con la necesidad de mantener todas las actividades de la/s antecesora/s o bien interpretar que el requisito está cumplido con el mantenimiento de alguna de dichas actividades. Debe advertirse que el artículo 172 del DR establece la condición en los siguientes términos: “(...) II) que continúen desarrollando por un período no inferior a DOS (2) años, contados a partir de la fecha de la reorganización, **alguna** de las actividades de la o las empresas reestructuradas u otras vinculadas con aquéllas —permanencia de la explotación dentro del mismo ramo—, de forma tal que los bienes y/o servicios que produzcan y/o comercialicen la o las empresas

continuadoras posean características esencialmente similares a los que producían y/o comercializaban la o las empresas antecesoras”. No obstante, se debe tener en cuenta que este párrafo del reglamento aplica específicamente para los casos de fusión y escisión, como se comentó *ut supra*, omitiéndose regular el mantenimiento de la actividad de la/s antecesora/s en iguales términos para el caso que nos ocupa.

Ahora bien, considerando que es la propia ley la que fija igual requisito en estos supuestos, se entienden aplicables los antecedentes existentes para casos de fusión y escisión, en los que se ha interpretado que tal requisito se encuentra cumplido cuando la/s empresa/s continuadora/s desarrolla/n **alguna** de las actividades de la/s empresa/s reestructurada/s u otras vinculadas con aquellas. Entre ellos, se puede mencionar uno de los antecedentes más antiguos, el Dictamen (DATyJ) N° 18/1985, referido a un caso de escisión, donde el fisco sostuvo que “el adjetivo indefinido -alguna- sería suficiente para caracterizar la continuidad del funcionamiento de una actividad con respecto a varias...”. Esta conclusión también se mantuvo para un supuesto de escisión en el Dictamen (DAT) N° 54/2005 y en el Dictamen (DAT) N° 12/2006.

La regla del Dictamen (DATyJ) N° 18/1985 se aplicó pacíficamente para el instituto de fusión hasta que la AFIP efectuó una interpretación específica para esa materia⁴⁹. De estos decisorios se desprende que el actual criterio del fisco exigiría el mantenimiento en la continuadora de todas las actividades de la entidad absorbida y no solo de alguna de ellas. Además, en el Dictamen (DAT) N° 2/2014, la AFIP extendió su visión totalizadora a la figura de escisión.

Sin embargo, la jurisprudencia ha refutado esta postura del organismo recaudador en la causa “T4F Entretenimientos Argentina SA⁵⁰” donde los tribunales expresan que “la reglamentación del régimen aplicable a los supuestos de fusión y escisión, (...) no exige que se desarrollen todas las actividades de las empresas antecesoras sino **algunas de las actividades** de las empresas reestructuradas u otras vinculadas con aquellas”.

Del mismo modo lo expresa Asorey (2021):

⁴⁹ Ver Dictamen (DAT) N° 75/2008. Del mismo modo, Dictamen (DAT) N° 4/2010 y Dictamen (DAT) N° 35/2010.

⁵⁰ CNCAF- Sala V, *T4F Entretenimientos Argentina SA c/ EN-AFIP-DGI*, 25/04/2019.

(...) cabe señalar que la jurisprudencia viene recogiendo nuestra opinión en cuanto a que "la reglamentación del régimen aplicable a los supuestos de fusión y escisión, tal como fue expuesto precedentemente, no exige que se desarrollen todas las actividades de las empresas antecesoras sino algunas de las actividades de las empresas reestructuradas u otras vinculadas con aquellas".

II.3.2. Participaciones en el capital al momento de la reorganización y con posterioridad a la fecha de reorganización

El primer párrafo del artículo 172, inciso c), del DR es el que define la existencia de un conjunto económico, "cuando el OCHENTA POR CIENTO (80 %) o más del capital social de la entidad continuadora pertenezca al dueño, socios o accionistas de la empresa que se reorganiza. Además, éstos deberán mantener individualmente en la nueva sociedad, al momento de la transformación, no menos del OCHENTA POR CIENTO (80 %) del capital que poseían a esa fecha en la entidad predecesora". Asimismo, el artículo 175 dispone que "(...) el o los titulares de la o las empresas antecesoras deberán mantener, durante un lapso no inferior a DOS (2) años contados desde la fecha de la reorganización, un importe de participación no menor al que debían poseer a esa fecha en el capital de la o las entidades continuadoras".

En este sentido, las empresas subsistentes deben mantener el nivel del capital indicado en manos de los accionistas de las empresas que se reorganizaron. No se debe producir una transferencia a terceros superior al 20% del capital reorganizado. El objetivo de esta exigencia es evitar que a poco del momento de la reorganización se incorporen terceros, con lo cual se desvirtuaría el proceso, deviniendo de una mera venta de bienes simulada para gozar de franquicias impositivas.

En conclusión, la condición de cumplir con la participación es doble: una en términos relativos, referida al **momento** de la reorganización, y otra en términos absolutos, referida a la **permanencia** de la participación. Además, la exigencia del

mantenimiento en forma individual no existe en materia de fusión o de escisión.

En cuanto a las particularidades de estos requisitos, Halladjian C.⁵¹ (2008) expresa:

En esencia, la medición para evaluarse el requisito de permanencia debe efectuarse en pesos y no en porcentaje. El requisito de un mínimo del 80% está referido al momento de la reorganización, debiéndose analizar el mantenimiento del importe invertido a los efectos de verificar el cumplimiento del requisito de permanencia.

De esto se desprende que la posterior incorporación de nuevos titulares a la continuadora no invalida el cumplimiento del requisito, aun cuando se vea diluida la participación porcentual de los titulares existentes al momento de la reorganización. En este mismo sentido, encontramos un antiguo pronunciamiento de la Corte en autos “Lagazzio, Emilio Francisco⁵²”

Asorey (2021) explica la opinión del fisco en el Dictamen (DAT) N° 60/2006 y Resolución (SDG TLI) N° 23/2006:

Puede ocurrir que, tratándose de la reorganización de una sociedad, explotación o empresa donde un socio mayoritario cuente con la casi totalidad del capital, se desvincule a algunos socios minoritarios que tengan porcentajes insignificantes frente a la totalidad del capital. El propósito de la norma es que se mantengan quienes fundamentalmente son los dueños socios, accionistas y no quienes tienen una posición nominal o carente de toda significación práctica frente al universo patrimonial que se reorganiza.

La AFIP recogió este criterio expresando que, esta asesoría comparte el criterio de que el mentado requisito de participación

⁵¹ Halladjian, C. (2008), *Reorganización de empresas: análisis de sus principales aspectos*, Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo XXIX, pag. 1070.

⁵² CSJN, *Lagazzio Emilio Francisco*, 25/08/1972.

en el capital en forma individual debe considerarse teniendo en cuenta la participación relativa de cada socio con relación al capital total, en el sentido de que si la participación de un socio es comparativamente exigua podría desestimarse a tales fines. (Capítulo V⁵³).

Respecto del porcentaje exigido por la normativa en comentario, la jurisprudencia, en la causa “Ponieman Hnos SA⁵⁴”, ha sido flexible, concluyendo, frente a un caso en que los socios de la anterior empresa poseían el 76.97% del capital, que “...este porcentaje es casi el necesario para encuadrar en la figura de conjunto económico pues no le falta más que la ínfima diferencia de 3,03%; y si a ello se agregan elementos de juicio como ser: si el capital de la sociedad anónima compradora era de 3 millones de pesos y por ese monto se adquirió la antecesora, si de los cuatro socios de la antecesora dos integraron el directorio de la anónima y otros dos se incorporaron como gerentes, a los cuales se atribuyeron sueldos con retroactividad y gratificaciones, aparte de efectuárseles préstamos, son elementos que autorizan a declarar la existencia de conjunto económico, a los fines del impuesto a los réditos”. De acuerdo a lo expuesto, no debería analizarse con excesiva rigidez la pauta del 80% dispuesta por el decreto reglamentario. No obstante, el Fisco ha interpretado de manera restrictiva este requisito, aseverando que no existe margen de tolerancia por debajo del 80%⁵⁵.

Al igual que para los casos de fusión y escisión el mantenimiento indirecto de las tenencias no implica incumplir este requisito. Así lo considera el fisco en el Dictamen (DAT) N° 85/2001, donde concluye que “se considerará cumplido también tal requisito cuando la titularidad del 80% o más de la participación en el capital de las antecesoras se mantenga en forma directa o indirecta por integrantes de un mismo conjunto económico”. En el mismo sentido, el Dictamen (DAT) N° 4/1997, admite el mantenimiento del capital si las acciones siguen perteneciendo al grupo económico, por lo tanto, concluye en que “el posterior aporte de capital de las acciones de la empresa a

⁵³ Asorey, R. O. y Asorey F. (2021). Capítulo V: *Ventas y transferencias en conjunto económico*. Sección 4.3.: *Permanencia del importe de participación en el capital con posterioridad a la reorganización*. (4ª Ed). *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*. CABA: La Ley. Versión e-book.

⁵⁴ CNCAF, *Ponieman Hnos SA*, 06/09/1965.

⁵⁵ Dictamen (DAT) N° 9/2003.

constituirse por sus titulares originales A.A., no implica en este caso particular, el incumplimiento de las disposiciones del artículo 108 del DR (hoy 175), en la medida que esta última firma mantenga las acciones de la nueva sociedad en su dominio durante el plazo legal de dos años, y sus accionistas (M.M. y P.P.) conserven la titularidad del capital de aquella sociedad, durante el mismo lapso, en las condiciones requeridas por las normas legales pertinentes”.

La titularidad de las tenencias puede ser de personas jurídicas constituidas en el país o en el exterior, o de personas humanas residentes o no en nuestro país.

II.3.3. Participación mínima con anterioridad a la fecha de reorganización

Este requisito es al solo efecto de poder trasladar determinados atributos fiscales. En efecto, el último párrafo del artículo 80 de la LIG establece que “ (...) los quebrantos impositivos acumulados no prescriptos y las franquicias impositivas pendientes de utilización, originadas en el acogimiento a regímenes especiales de promoción, a que se refieren, respectivamente, los incisos 1) y 5) del artículo 81 sólo serán trasladables a la o las empresas continuadoras, cuando los titulares de la o las empresas antecesoras acrediten haber mantenido durante un lapso no inferior a DOS (2) años anteriores a la fecha de la reorganización o, en su caso, desde su constitución si dicha circunstancia abarcare un período menor, por lo menos el ochenta por ciento (80 %) de su participación en el capital de esas empresas, excepto cuando éstas últimas coticen sus acciones en mercados autorregulados bursátiles”. Similar disposición se establece en el segundo párrafo artículo 175 del DR⁵⁶.

A diferencia del requisito de mantenimiento del importe de la participación “hacia adelante” por el término de dos años comentado anteriormente, la participación mínima requerida “hacia atrás” se refiere al porcentaje de participación en el capital y ya no a un importe de participación. Es decir, se trata de un valor relativo y no absoluto⁵⁷.

⁵⁶ El término “antecesoras” debe aplicarse a todas las empresas partícipes del proceso de reorganización. Ver al respecto, Dictamen (DAT) N° 14/2001, Dictamen (DAT) N° 85/2001 y Resolución (SDG TLI) N° 50/2011.

⁵⁷ Dictamen (DAT) N° 48/2000.

Por lo expuesto, de no cumplirse este requisito no queda invalidada la reorganización libre de impuestos, sino que no se trasladan los atributos mencionados. El propósito es evitar o desalentar este tipo de actos de reorganización cuando tengan solamente un objetivo fiscal, como aprovechar quebrantos impositivos de empresas sin futuro. (Halladjian, 2008⁵⁸).

II.3.4. Publicidad e Inscripción

El artículo 172 del DR dispone que “para que la reorganización (...) tenga los efectos impositivos previstos, deberán cumplimentarse los requisitos de publicidad e inscripción establecidos en la Ley General de Sociedades N° 19.550 y sus modificaciones”.

Este requisito es de obvio cumplimiento para los casos de fusión y escisión, ya que son las figuras contempladas en la Ley N° 19.550. Por lo tanto, las situaciones más conflictivas se observan para los supuestos de ventas y transferencias dentro de un mismo conjunto económico; debiendo analizarse si le resulta aplicable la publicación de edictos establecida en el artículo 2° de la Ley N° 11.867 (reglamentación de las transferencias de fondos de comercio).

Al respecto, se observa que en la R.G. N° 2.513/2008 se dispone la información a suministrar y documentación a acompañar para que las reorganizaciones se encuentren libres de impuesto. Con relación a la cuestión bajo estudio, en el Anexo II, inciso c), punto 3) de esa norma, expresamente se exige la “copia de la constancia de haber cumplido el requisito de publicidad establecido en la Ley N° 19.550 de Sociedades Comerciales y sus modificatorias **y/o en la Ley N° 11.867**”. De ello parecería desprenderse, entonces, que la interpretación del Fisco es que el requisito de publicidad e inscripción también es exigible al caso particular de ventas y transferencias en conjunto económico.

Cabe mencionar que el propósito que persigue el artículo 2° de la Ley N° 11.867

⁵⁸ Halladjian, C. (2008), *Reorganización de empresas: análisis de sus principales aspectos*, Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo XXIX, pág. 1070.

es proteger adecuadamente los intereses de los acreedores de los propietarios del establecimiento que se transmite a un tercero. Ahora bien, esa finalidad carecería de sentido frente a las transacciones que nos ocupan, debido a que este tipo de transferencias se realizan dentro de un mismo conjunto económico, perdiendo trascendencia la necesidad de resguardo patrimonial que el comprador requiere ante eventuales incumplimientos de parte del vendedor, toda vez que pertenezcan a una misma unidad. Es por ello que, normalmente, este tipo de operaciones suelen implementarse fuera del ámbito de la Ley N° 11.867. En tal virtud, se ha planteado la discusión acerca de la procedencia de la publicación de edictos y la inscripción exigida por la R.G. N° 2.513/2008.

La AFIP tiene una postura extensiva ante incumplimientos del requisito de publicidad e inscripción dispuesto en el artículo 172 del DR, que solo menciona específicamente a la LGS N° 19.550, considerando que para el caso establecido en el artículo 80, inciso c), de la LIG se debe cumplir con la publicación de la Ley N° 11.867, incluso con anterioridad al dictado de la R.G. N° 2.513/2008 por la que se incluyó expresamente este requisito para ese caso⁵⁹. En efecto, en su antecesora N° 2.245/1980, la cuestión no estaba contemplada.

A consecuencia de esta postura, han surgido precedentes jurisprudenciales, como la causa “Becton Dickinson del Uruguay SA - Suc. Arg⁶⁰” donde se había realizado una publicación defectuosa y una inscripción tardía y, por lo tanto, se planteaba si resultaba de aplicación obligatoria la publicidad de la Ley N° 11.687. El tribunal concluyó que: “en primer lugar, la ley de sociedades no prevé la transferencia de fondos de comercio como medio para fusionar o escindir sociedades, razón por la cual se la debe excluir de las previsiones del art. 77, incs. a) y b), de la ley 20.628. En segundo término, (...), la finalidad que tuvo en miras el legislador a la hora de plasmar el art. 7° en la ley 11.867 (...), es la de hacer oponible a terceros la transferencia realizada, en otras palabras, proteger los intereses de los terceros acreedores. Ahora bien, pretender que esta

⁵⁹ Opinión plasmada, al menos, en los Dictámenes (DAL) N° 62/2002, (DAT) N° 23/2005 y (DAT) N° 1/2011.

⁶⁰ TFN - Sala C, 14/3/2008, *Becton Dickinson del Uruguay SA - Suc. Arg.*, 14/3/2008. CNCAF - Sala II, *Becton Dickinson del Uruguay SA - Suc. Arg.*, 10/12/2009.

última inscripción tenga un sentido y alcance jurídico distinto (...) máxime cuando ello no es expresamente demandado en la ley del tributo, pone de relieve una interpretación forzada que este Tribunal Fiscal debe desechar. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que en materia impositiva: 'toda interpretación debe realizarse atendiendo esencialmente a la realidad económica de que se trate, de modo tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo a los principios de una razonable y discreta interpretación de sus términos'.

La Cámara Federal, al decidir sobre esta causa, ratifica la buena doctrina del Tribunal Fiscal, agregando que “ (...) los requisitos exigidos en este caso por el Fisco no son aplicables a la transferencia de fondo de comercio, porque no cabe extender por analogía la previsión establecida en el antepenúltimo párrafo del art. 105 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias que expresamente se refieren a los requisitos de inscripción y publicidad establecidos en la ley 19.550, al supuesto regulado por la ley 11.687 (...)”.

El mismo criterio sigue la causa “ABB SA⁶¹”. Reforzando igual criterio, Asorey (2021) expresa que: “la invocación subsidiaria de la no inclusión del requisito en la anterior resolución 2245/1980 origina la inquietud si en las causas donde resulta de aplicación la resolución 2513 debería invocarse la nulidad de dicha norma”. (Capítulo V⁶²).

A causa de los fallos comentados anteriormente, la AFIP modificó la normativa y, con la publicación de la R.G. N° 2.513/2008 (derogando la R.G. N° 2.245/1980), incorporó la exigencia de presentar las constancias de haber cumplido el requisito de publicidad establecido en la Ley N° 11.867. A partir de la inclusión específica de la publicidad dentro de las obligaciones del contribuyente, el Fisco continuó con su postura restrictiva ante los incumplimientos en la materia. Asorey⁶³ (2022) expresa: “Hemos sostenido que el requisito exigido por la RG (AFIP) 2513/2008 que nos ocupa pretendía

⁶¹ CNCAF – Sala II, *ABB SA c/ EN AFIP- DGI-Resol. 7/05*, 05/11/2009.

⁶² Asorey, R. O. y Asorey F. (2021). Capítulo V: *Ventas y transferencias en conjunto económico*. Sección 4.5.: *Publicidad e inscripción de la ley de sociedades*. (4ª Ed). *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*. CABA. La Ley. Versión e-book.

⁶³ Asorey, R.O. y Asorey, F. (08/2022). *La corte suprema declara la inconstitucionalidad del requisito de publicidad de la ley de transferencia de fondo de comercio en las reorganizaciones fiscales libres de impuestos*. Tomo: XLIII. Doctrina Tributaria Errepar (DTE). Errepar.

resolver por vía reglamentaria la adversidad jurisprudencial de que dan cuenta los fallos comentados”⁶⁴.

En particular, la derogada R.G. N° 2.245/1980 sólo exigía presentar las constancias de haber cumplimentado los requisitos de publicidad e inscripción establecidos por el entonces Código de Comercio.

Justamente, para períodos anteriores, cabe traer a colación que, en la causa "York International"⁶⁵, la Cámara expresó que el requisito de publicidad e inscripción de la Ley N° 11.867 no era un requisito estipulado en el DR. Sin embargo, puntualizó que el requisito no estaba previsto en la R.G. vigente durante la reorganización bajo análisis, como sí lo está en la R.G. N° 2.513/2008. Por lo tanto, no tuvo necesidad de pronunciarse sobre la inconstitucionalidad de esta última. Un hecho a tener en cuenta es que el Fisco no interpuso recurso ante la Corte Suprema, con lo cual este fallo quedó firme.

En la causa "Isolux Ingeniería"⁶⁶, la AFIP alegó que la jurisprudencia existente se refiere a la anterior R.G. N° 2.245/1980 y que no era aplicable al caso. Por consiguiente, la Cámara confirmó el criterio de la nulidad de la RG N° 2.513/2008, ya sostenido en la causa "Rina Iberia SL", argumentando que no existe en nuestro ordenamiento jurídico exigencia alguna que impida considerar la vigencia de la doctrina interpretativa que surge de un fallo de Cámara mientras se encuentre en trámite ante la Corte Suprema el recurso previsto en el art. 14 de la Ley 48.

Precisamente, en la causa “Rina Iberia SL”⁶⁷, el fisco cuestionó la falta de publicidad de la operación, y el juez le dio la razón al contribuyente, señalando que “la resolución general 2513 (...) estableció un nuevo procedimiento para informar la reorganización de sociedades contemplada en el artículo 77 de la LIG que se apartó del espíritu de esta última y, por lo tanto, resultaba inconstitucional”. El Organismo Fiscalizador recurrió la sentencia. Por lo tanto, la Cámara procedió al estudio de la causa, expresando que cabía analizar “...si la AFIP, como consecuencia de su potestad

⁶⁴ Asorey cita la obra: Asorey R.O. y Asorey, F. (2021). *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*. 4ta. Edición actualizada y ampliada. La Ley. Pág. 276.

⁶⁵ CNCAF – Sala I, *York International SA c/ EN-AFIP DGI*, 16/05/2019.

⁶⁶ CNCA – Sala II, *Isolux Ingeniería SA c/ AFIP-DGI*, 23/03/2021.

⁶⁷ CNCAF – Sala IV, *Rina Iberia SL Sucursal Argentina c/ AFIP-DGI s/ DGI*, 06/09/2016.

reglamentaria y en uso de sus facultades de fiscalización y verificación de las obligaciones tributarias, puede dictar una resolución general que incorpore un requisito no previsto ni en la LIG ni en su decreto reglamentario”. Concluyó que “...dicha normativa fue emitida por el Fisco en exceso de sus facultades reglamentarias por cuanto, so pretexto de establecer los plazos y condiciones del deber de comunicación, incorpora un nuevo requisito para tener por configurada una reorganización libre de impuestos que no se encuentra previsto en la normativa que reglamente”.

Nuestra CSJN se acaba de pronunciar con fecha 28/06/2022⁶⁸, declarando la inconstitucionalidad de este requisito dispuesto en el artículo 5, de la R.G. N° 2.513/2008. A su vez, se debe tener presente que el artículo 7 de la mencionada R.G. dispone que el requisito de comunicación previsto en el tercer párrafo del artículo 80 de la LIG y el artículo 172 del DR se considerará incumplido cuando no se aporte la totalidad de los elementos requeridos por dicha resolución. Por consiguiente, también se declara su inconstitucionalidad en lo referido al no cumplimiento de la publicidad e inscripción para los casos de reorganizaciones empresariales dispuestos en el inciso “c” del artículo 80 de la LIG. Nuestra Corte expresa: “(...) agrega una condición que no está prevista en la ley, y por lo tanto no puede impedir el ejercicio del derecho que el ordenamiento legal confiere al contribuyente”. Dichos recaudos no están previstos en la ley del impuesto para las transferencias de fondos de comercio establecidos en la Ley N° 11.867.

II.3.5. Comunicación a la AFIP

Conforme a este requisito, establecido tanto en el artículo 80 de la LIG como en el artículo 172 del DR, aplicable para todos los supuestos de reorganización (fusión, escisión y conjunto económico), el acto deberá ser comunicado en los plazos y condiciones que establezca el organismo recaudador (Cfr. R.G. N° 2.513/2008). En los casos de transferencias parciales también debe efectuarse la comunicación a la AFIP, de

⁶⁸ CSJN, *Rina Iberia SL Sucursal Argentina c/ AFIP-DGI s/ DGI*, 28/06/2022.

acuerdo con la reglamentación efectuada en el artículo 9° y siguientes de la R.G. N° 2.513/2008.

El propósito es facilitar el adecuado control y fiscalización de los requisitos legales para el efectivo encuadre en el régimen de neutralidad fiscal y demás efectos que deriven de los artículos antes mencionados. (Pelle, 2021⁶⁹).

El artículo 4° de la R.G. (AFIP) N° 2.513/2008 dispone que la comunicación deberá “(...) cumplirse dentro de los ciento ochenta (180) días corridos contados a partir de la fecha de la reorganización, entendiéndose por esta última la fecha de comienzo, por parte de la o las empresas continuadoras, de la actividad o actividades que desarrollaban la o las antecesoras”.

Ante conflictos acerca de si los 180 días debían ser corridos o hábiles, la Corte en la causa “Guido C. Caratti e Hijos SRL⁷⁰” sentenció que el Fisco válidamente puede fijar el plazo para la comunicación de la reorganización en días corridos, a partir de las atribuciones establecidas en el artículo 80 de la LIG. Por lo tanto, es conveniente respetar el plazo de 180 días corridos que no es equivalente a 6 meses (Asorey, 2021⁷¹).

Una vez que los controles formales iniciales de presentación del aplicativo son superados, el contribuyente tiene un nuevo plazo de 60 días corridos y contados desde que la AFIP ponga a disposición el resultado de los controles iniciales, en el cual debe proveer la documentación dispuesta en el anexo II de la R.G. N° 2.513/2008, inciso c). Así, en los casos de venta y transferencia entre entidades jurídicamente independientes que constituyen un mismo conjunto económico, se deberá proveer:

1. Copia del acuse de recibo de la transmisión de la comunicación vía Internet.
2. Formulario de declaración jurada emitido por el respectivo programa aplicativo.
3. Copia de la constancia de haber cumplido el requisito de publicidad establecido en la Ley N° 19.550 de Sociedades Comerciales y sus modificatorias y/o en la Ley N° 11.867 (ver discusión planteada ut supra).

⁶⁹ Pelle, E.R. (2021), *Aspectos controvertidos de las reorganizaciones fiscales*, Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo XLII, pág. 61.

⁷⁰ CSJN, *Guido C. Caratti e Hijos SRL c/ AFIP-DGI - R. 122/01 s/ DGI*, 22/11/2011.

⁷¹ Asorey, R. O. y Asorey F. (2021). Capítulo III: *Fusión*. Sección 4.8.: *Comunicación a la AFIP*. (4ª Ed). *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*. CABA. La Ley. Versión e-book.

4. Copia de la constancia de inscripción de la reorganización, cuando correspondiere, en el Registro Público de Comercio y/o en la Inspección General de Justicia o el organismo judicial o administrativo que, conforme determinen las leyes locales, tenga a su cargo el registro de los contratos constitutivos de las sociedades comerciales, sus modificaciones y demás funciones registrales societarias. En el supuesto que no hubiera sido otorgada, deberá aportarse la documentación que acredite la iniciación de los trámites respectivos en la que conste el número asignado por las autoridades competentes.
5. Copia de la constancia de autorización de la reorganización emitida por los organismos o entes reguladores o de control -Comisión Nacional de Valores, Secretaría de Comunicaciones, Tribunal de Defensa de la Competencia, etc.-, de corresponder. En el supuesto que la misma no hubiese sido otorgada, deberá aportarse la documentación que acredite el inicio del trámite de solicitud de la respectiva autorización.
6. Detalle de las normas particulares que otorgan beneficios promocionales y demás beneficios impositivos y/o previsionales a la empresa antecesora.
7. Detalle de los bienes y deudas de las empresas reorganizadas (sólo cuando las mismas sean unipersonales o sociedades de hecho o irregulares) al momento de la reorganización con su respectiva valuación, el cual deberá estar suscripto por el profesional certificante -contador público independiente- y la firma legalizada por el consejo profesional, colegio o entidad que ejerza el control de la matrícula.
8. Copia del contrato de la transferencia del fondo de comercio.

Asimismo, si en este plazo de 60 días el contribuyente no cuenta con todos los elementos requeridos podrá presentar aquellos que posee, y pedir una prórroga expresando los motivos que originan la demora. Se contempla que tal prórroga nunca puede ir más allá de los dos años contados a partir de la fecha de reorganización. Sin embargo, existe un plazo excepcional cuando se requiera la conformidad de ciertos organismos como la Comisión Nacional de Valores, el Tribunal de Defensa de la Competencia, etcétera.

El artículo 7° de la resolución dispone que, una vez vencido el plazo anteriormente mencionado o el de sus prórrogas, sin haberse presentado el aporte de la totalidad de la documentación requerida, se considerará incumplida la obligación de

comunicación a que se refieren el artículo 80 de la LIG y el artículo 172 del DR. Por consiguiente, el organismo emitirá dentro de los treinta (30) días corridos inmediatos siguientes una constancia de dicha situación. Además, la reorganización no producirá los efectos impositivos previstos en el artículo 80 de la ley del gravamen y los contribuyentes y/o responsables deberán rectificar las declaraciones juradas presentadas y, de corresponder, ingresar el impuesto determinado, dentro de los noventa (90) días corridos inmediatos siguientes al de recibida la notificación.

Asorey (2021) observa que:

Debe señalarse que la referida nota (constancia de rechazo), acorde a la práctica habitual de la AFIP, suele expresar incorrectamente que es susceptible de recurrirse en función del artículo 74 del decreto reglamentario de la ley 11683; cuando en realidad, únicamente, debería expresar que como consecuencia de tal nota se iniciará oportunamente el correspondiente proceso de determinación tributaria, pues de lo contrario obligan a los contribuyentes a recurrir por esa vía administrativa y posteriormente por vía de impugnación judicial ante la justicia, por un lado, y, por otro, ante el Tribunal Fiscal de la Nación cuando se concreta la determinación del tributo, originando situaciones con dos procesos paralelos por el mismo reclamo fiscal (Capítulo III⁷²).

Cabe analizar, entonces, las consecuencias que ocasiona la comunicación extemporánea o en forma incompleta y si, como resultado de ello, se pierden los beneficios del régimen libre de impuestos o bien se es posible de una multa ante incumplimiento formal. Tanto la doctrina como la jurisprudencia aplicable al caso han mantenido posiciones encontradas en lo referido al régimen fiscal que nos ocupa y sobre la naturaleza de la comunicación, con prescindencia del texto que la implementa. Por

⁷² Asorey, R. O. y Asorey F. (2021). Capítulo III: *Fusión*. Sección 4.8.c.: *Comunicación a la AFIP – Resolución General 2513*. (4ª Ed). *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*. CABA. La Ley. Versión e-book.

consiguiente, solo se contribuye a mantener el estado de duda al que se encuentran sometidos los contribuyentes y sus asesores.

Respecto a las posiciones doctrinarias, Raimondi y Atchabahian⁷³ (2000) expresan que la ley asigna condición resolutoria a la falta de comunicación.

Murgiondo Krause⁷⁴ (2005) señala que “la DGI debería considerar inválido el proceso reorganizativo solo en aquellos casos en los que la falta o extemporaneidad de la comunicación ha impedido la verificación y el control del cumplimiento de los requisitos de fondo previstos en el régimen legal”.

Aurelio Cid⁷⁵ (2010) considera que “la comunicación a la Dirección es un requisito de carácter formal y su cumplimiento en los términos establecidos en la resolución general 2245 (hoy 2513) solo pueden ser motivo de las sanciones previstas por la ley 11683 para las infracciones formales. Si el requisito es de naturaleza formal, su incumplimiento no puede transformarse en sustancia”.

Asorey (2021) afirma que “las normas establecen claramente la condición resolutoria para el cambio o abandono de actividad, pero no para la comunicación al Fisco. Por ello, al no mencionar la ley como condición resolutoria la falta de información dentro de los 180 días, no puede interpretarse que su omisión hace decaer los derechos de la reorganización, tratándose de una mera infracción formal” (Capítulo III⁷⁶).

Por otro lado, con relación a los antecedentes administrativos y jurisprudenciales, puede mencionarse que el Fisco, en varios dictámenes⁷⁷, ha insistido en la relevancia de la comunicación temporánea, considerando que el plazo fijado es de carácter categórico y unívoco y que la falta de documentación, aunque los requisitos sustanciales se encuentren cumplidos, no constituye una mera infracción formal, sino que provoca el decaimiento de los beneficios.

⁷³ Raimondi, C. y Atchabahian, A. (2000), *El impuesto a las ganancias*, Depalma, pág. 734.

⁷⁴ Murgiondo Krause, G. (2005), *Régimen impositivo de las reorganizaciones empresariales*, LexisNexis, pág. 165.

⁷⁵ Cid, A. (2010), *Reorganización de empresas en la legislación tributaria*, La Ley, pág. 157.

⁷⁶ Asorey, R. O. y Asorey F. (2021). Capítulo III: *Fusión*. Sección 4. 8.d: *Comunicación a la AFIP – Consecuencia del incumplimiento del requisito. Su carácter formal*. (4^a Ed). *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*. CABA. La Ley. Versión e-book.

⁷⁷ Dictamen (DATJ) N° 28/1986 y Dictamen (DAT) N° 127/1992.

Sin embargo, en el Dictamen (DATyJ) N° 28/1986, expresó: “la comunicación temporánea pero no ajustada estrictamente a las normas reglamentarias no perjudica dicho tratamiento especial, si la misma permitió que esta Dirección pudiera 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 sancionable”. Es decir que el organismo fiscal distingue entre aquellos sujetos que comunican la reorganización dentro de los plazos legales, pero mediante vías alternativas y quienes no comunican el acto o lo hacen de forma extemporánea. Para este último caso, entiende que la reorganización no goza de los beneficios dispuestos al efecto.

A su vez puede traerse a colación el Dictamen (DAT) N° 10/2013, en el que se analizó un supuesto de transferencia parcial de fondo de comercio en el cual la comunicación fue efectuada únicamente por la entidad predecesora y no por la continuadora. La AFIP consideró que dado que tal omisión no perjudicó el pleno y eficaz ejercicio de las facultades debía tenérsela por válida.

El Tribunal Fiscal, en varias causas⁷⁸, ha sostenido que la comunicación extemporánea no generaba la pérdida de los beneficios, ya que no debían realizarse interpretaciones rigurosas, tomando en cuenta que el Fisco podía conocer la reorganización por otros medios. Sin embargo, en otra causa⁷⁹, el mismo Tribunal consideró que fue procedente la pérdida de beneficios ante un caso de comunicación incompleta y extemporánea.

Más cercano en el tiempo, la Cámara Federal de Comodoro Rivadavia⁸⁰ concluyó que “la comunicación tardía prevista en la resolución general 2245, sin que se alegara un perjuicio concreto a las facultades de verificación y fiscalización, no puede ocasionar la pérdida del régimen de reorganización, frustrando incluso los fines que lo inspiraron, consistentes en evitar que la obligación tributaria se convierta en un

⁷⁸ TFN – Sala B, *Fiat Diesel S.A. Argentina – impuesto a los sellos*, 29/12/1984. En el mismo sentido, TFN – Sala D, *Cetrex S.A. s/ recurso de apelación – sellos*, 19/6/2013.

⁷⁹ TFN, *Daly y Cia. S.A.*, 11/04/1995.

⁸⁰ C.Fed. Comodoro Rivadavia, *Pescapuerta Argentina S.A. c/ AFIP-DGI s/ impugnación de acto administrativo*, 05/02/2018.

obstáculo a este tipo de operaciones, propiciadas por el legislador para lograr la evolución empresarial acorde a las nuevas condiciones de mercado”.

En la causa "BASF Argentina SA"⁸¹ la cámara, invocando el precedente de nuestra Corte en "Loma Negra"⁸², rechaza la denegatoria del Fisco a reconocer la reorganización dado que el contribuyente había dado cumplimiento a la R.G. N° 2.513/2008 y acreditado el inicio del trámite ante la IGJ dentro de los dos años. Se entendió que la demora de este organismo de contralor de cuatro años en inscribir la fusión no era imputable al contribuyente.

La Cámara Federal de La Plata, en la causa "Oligra S.A."⁸³, advierte que: “el deber de comunicar la reorganización societaria al organismo recaudador constituye un requisito ineludible a cumplir para poder acceder a los beneficios impositivos previstos en la norma y no un -requerimiento formal posterior- (...). Dicho requisito aparece establecido en la misma ley impositiva y su decreto reglamentario, que determinan la obligación de comunicar la reorganización societaria en los plazos y condiciones que esta establezca, lo que fue reglamentado a través de la resolución general (AFIP) 2513, resolución que, como señaló el juez a quo, no fue cuestionada por la actora en cuanto a su constitucionalidad”.

Sin embargo, en la causa "Palema Chubut"⁸⁴ se manifiesta que “el plazo de 180 días previsto en la resolución general 2513 no puede ser considerado como fatal”. La opinión se basa en lo resuelto por la Corte, aplicando el principio del informalismo a favor del administrado, y expresando que los bienes tutelados en el caso de las reorganizaciones societarias que se hallan sujetas al cumplimiento de determinados requisitos, son las facultades de verificación y fiscalización. Al respecto, en esta causa se consideró que la supuesta comunicación extemporánea no obstaculizó en modo alguno el ejercicio de esas facultades y, por ello, se estimó que la interpretación realizada por el Fisco constituía un excesivo rigor formal.

⁸¹ CNCAF – Sala IV, *BASF Argentina S.A. c/ EN – AFIP-DGI*, 28/08/2018.

⁸² CSJN, *Loma Negra CIASA c/ EN -AFIP-DGI – R. 2/08 (OIGC) s/ Dirección General Impositiva*, 14/11/2017.

⁸³ C.Fed. La Plata – Sala III, *Oligra S.A. c/ AFIP-DGI s/ contencioso administrativo – varios*, 09/12/2019.

⁸⁴ CNCAF – Sala V, *Palema Chubut S.A. c/ EN – AFIP-DGI s/ DGI*, 24/07/2020.

Finalmente, en la causa “Swiss Medical SA⁸⁵” la Cámara atribuyó un carácter meramente formal al requisito de la comunicación. En este caso, la única documentación que el Fisco acusó como faltante fue la constancia de inscripción de la reorganización y de disolución en la IGJ.

En consecuencia, Asorey (2021) expresa que:

Aunque se observa una consolidación de la jurisprudencia en cuanto a que el requisito de la comunicación es de naturaleza formal y que no puede dar lugar al decaimiento de la reorganización, el criterio del Fisco en sentido contrario y la existencia de algunos precedentes desconociendo tal conclusión, originan como viene señalando la doctrina incertidumbre y falta de seguridad jurídica ante los supuestos que se pueden plantear (Capítulo III⁸⁶).

Como señala Sanz de Urquiza⁸⁷ (1990) "la derivación que tendrá el cumplimiento tardío de la comunicación a la DGI, dependerá, en gran medida, si se considera el requisito de la comunicación como una condición meramente formal o substancial. Este aspecto deberá resolverse según las circunstancias particulares de cada caso concreto". (pág. 1623). Entonces, en cada caso se deberá analizar, por ejemplo, el período transcurrido entre la fecha de reorganización y el acto de notificación, el contenido de la información suministrada y de la omitida, la existencia de otros medios a través de los cuales la AFIP tomó conocimiento a pesar del incumplimiento en término de la R.G. N° 2.513, entre otros elementos.

II.3.6. Autorización previa de la AFIP

El quinto párrafo del artículo 80 de la LIG dispone que “Cuando por el tipo de reorganización no se produzca la transferencia total de la o las empresas reorganizadas,

⁸⁵ CNCAF – Sala I, *Swiss Medical SA c. EN-AFIP-DGI*, 23/06/2020.

⁸⁶ Asorey, R. O. y Asorey F. (2021). Capítulo III: *Fusión*. Sección 4. 8.d: *Comunicación a la AFIP – Consecuencia del incumplimiento del requisito. Su carácter formal*. (4ª Ed). *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*. CABA: La Ley. Versión e-book.

⁸⁷ Sanz de Urquiza (1990), *Requisitos legales en la reorganización de sociedades y empresas*, Revista Impuestos, XLVIII-B, p. 1623. Citado en el texto de referencia anterior.

excepto en el caso de escisión, el traslado de los derechos y obligaciones fiscales quedará supeditado a la aprobación previa de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS”.

Asorey (2021) manifiesta que “la ley habla de aprobación previa y no de consulta previa, convirtiéndola en una condición indispensable para la procedencia del traslado de los derechos y obligaciones fiscales y de la desgravación, (...), no pudiendo asimilarse a un mero régimen de consulta optativa para los contribuyentes” (Capítulo V⁸⁸).

En el caso en que la AFIP no se pronuncie dentro de un plazo razonable sobre la autorización previa de la transferencia parcial, el contribuyente podrá iniciar una acción de amparo ante el TFN, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley N° 11.683.

En el Dictamen (DATyJ) N° 18/1986 se comunica el criterio fiscal en el sentido de que en la reorganización donde se efectúa una transferencia parcial de fondo de comercio y que no cuenta con la autorización de la AFIP se produce, además de la imposibilidad de transferir los atributos fiscales, la gravabilidad en el impuesto a las ganancias entre el valor en plaza a la fecha de la transferencia y el costo fiscal en cabeza del vendedor. Similar conclusión se dispone en materia de impuesto al valor agregado.

Del mismo modo, en los Dictámenes (DAL) N° 31/2003 y N° 11/1998 se expresa que la autorización es necesaria tanto para el traslado de los derechos y obligaciones fiscales, como para obtener los beneficios de los artículos 80 y 81 de la LIG.

El procedimiento para obtener la aprobación previa se encuentra reglamentado en la R.G. N° 2.513/2008 (artículos 9 a 11), existiendo en la práctica muy poca experiencia.

Se debe tener en cuenta que, según entiende la AFIP, la transferencia total de una empresa a tres sociedades distintas constituye una transferencia parcial que requiere autorización⁸⁹.

⁸⁸ Asorey, R. O. y Asorey F. (2021). Capítulo V: *Ventas y transferencias en conjunto económico*. Sección 5: *Autorización de la AFIP*. (4ª Ed). *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*. CABA. La Ley. Versión e-book.

⁸⁹ Dictamen N° 11/1998.

CAPITULO III- SITUACIONES ESPECIALES DE TRANSFERENCIAS EN CONJUNTO ECONÓMICO

Cuando hablamos del encuadre de las transferencias dentro de un conjunto económico bajo el régimen de reorganización de empresas objeto de estudio, existen situaciones específicas a tener en cuenta a partir de la jurisprudencia emitida sobre la materia. Entre ellas, pueden mencionarse, al menos, las siguientes cuestiones que han merecido debate: i) la transferencia de una universalidad de bienes o de bienes aislados; ii) la forma de pago de la transferencia; y iii) la disolución o subsistencia de las empresas que se reorganizan. Cada una de estas tres cuestiones se expondrán en este apartado.

III.1. Universalidades o bienes aislados

En el marco de una reorganización dentro de un conjunto económico se debe prestar especial atención a la envergadura y naturaleza de los bienes que se están transfiriendo, ya que se ha puesto en tela de juicio si esta figura se encuentra limitada a ventas y transferencias de fondos de comercio, o bien puede admitirse la transferencia de bienes individuales. Tal como se desarrollará en esta sección, existen opiniones encontradas que generaron diversos antecedentes administrativos y judiciales.

El primer criterio ha sido el sostenido por el Fisco, bajo el argumento de que, si lo que se transfiere es un bien aislado, solo podría trasladarse su atributo impositivo (valor fiscal), pero no un atributo impositivo del sujeto como aquellos previstos en el artículo 81 de la ley del gravamen (ej.: quebranto). Además, dicha opinión ha sido sustentada en el hecho de que la admisión de transferencias parciales haría imposible cumplir con el requisito de continuidad de la actividad previsto en las normas.

Fernández⁹⁰ (2017) expresa que:

Desde el punto de vista jurídico se denomina universalidad a un “conjunto de bienes y deudas, o solo de bienes, que se consideran

⁹⁰ Fernández, L.O. (2017). *La transferencia de bienes a título universal*. Consultor Tributario. Errepar.

desde el punto de vista jurídico como formando un todo y sometido en ciertos aspectos a reglas distintas de las que deberían aplicarse a las cosas que lo componen, encaradas aisladamente”⁹¹, siendo ejemplos de ello el patrimonio de una persona o una herencia.

Al respecto Llambías⁹² “distingue la universalidad de hecho, que es aquella que se realiza por la voluntad del propietario, por ejemplo, un rebaño; de la universalidad de derecho, la que está establecida por la ley, como la herencia”.

En lo que respecta a la transferencia parcial del fondo de comercio, se debe evaluar, no solo cuando el enajenante no pueda continuar con su explotación o negocio sino también cuando el adquirente se encuentre en condiciones de continuar con la misma (Fernández, 2017). Cuando se trasmita algún elemento de un fondo de comercio que, por su importancia, valor, características, etc., represente la enajenación parcial, se debe atender a la verdadera realidad jurídica y económica de la operatoria para determinar si se aplica o no el beneficio fiscal de la LIG.

La transferencia parcial sería factible, conforme a las normas que regulan el instituto, pero se requiere de la autorización expresa por parte de la AFIP, siguiendo el procedimiento previsto en la R.G. N° 2.513/2008, sin que la respuesta obtenida, por ejemplo, en una consulta vinculante logre cumplir este requisito.

Más allá de lo planteado precedentemente, para el Fisco, las transferencias que merecen el tratamiento especial dispuesto en la LIG deben implicar el traslado de universalidades de hechos y no de bienes aislados. Según su criterio, hablar de bienes aislados no tendría sentido a los efectos de realizar una reorganización libre de impuestos en los términos del artículo 80 inc. c) de la LIG, tal como se expresa en los dictámenes detallados a continuación:

- Dictamen (DATyJ) N° 45/1979 (reiterado por el Dictamen (DAT) N° 30/2000): el Fisco expresó que "...es obvio que al hablarse de venta y transferencia no se está refiriendo la norma a cualquier operación entre las partes, sino de aquellas que hacen a un conjunto

⁹¹ Capitán, H. (1986). *Vocabulario jurídico*. Ed. Depalma. Citado en el artículo de referencia anterior.

⁹² Citado en el trabajo de Fernández, L.O. (2017). *La transferencia de bienes a título universal*. Consultor Tributario. Errepar.

de bienes que conformen lo que se entiende en la ciencia económica como reorganización de empresas".

Agrega que el aludido inciso "...no puede referirse a otra cosa que, a las **ventas de fondos de comercio**, puesto que de querer marginar de la imposición toda venta entre las partes, pudo haberlo consignado entre las exenciones que hacen a la tercera categoría sin recurrir a una mecánica tan complicada como la de incluirla en este acápite para acordarles por similitud un tratamiento previsto para determinadas situaciones particulares".

- Dictamen (DAT) N° 82/1998 (también reiterado por el Dictamen (DAT) N° 30/2000):

El Organismo Fiscal sostuvo que "...aún en el supuesto de entidades que conforman un conjunto económico, la mera **transferencia de acciones en carácter de aporte a otras sociedades**, no configura una venta de fondo de comercio y por lo tanto no califica como una reorganización de empresas a la que se refiere el art. 77 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, dado que no se produce por ese mecanismo una variación en la estructura de los sujetos empresa de que se trata, sino sólo de un cambio en la titularidad de las tenencias accionarias dentro del conjunto económico...". Consideró que "...debe existir esa **transferencia de patrimonio entendida como una universalidad jurídica**, y no una simple modificación de los titulares del mismo, a través de la venta de las acciones, ya que no se produce una variación en la estructura de los sujetos empresas de que se trata".

- Dictamen (DAT) N° 30/2000: El Fisco entendió que "La transferencia, por parte de la empresa antecesora, del paquete accionario de la empresa continuadora y de un pasivo originado en la compra de parte del mismo, recibiendo acciones de nueva emisión, no constituye reorganización de sociedades, sino un rescate accionario, por cuanto la transmisión del pasivo trae como consecuencia una reducción de patrimonio de la empresa receptora".

Como expresa Asorey⁹³ (2021):

"La reorganización de sociedades requiere que se verifique la transmisión de una universalidad jurídica, esto es un conjunto de

⁹³ Asorey, R. O. y Asorey F. (2021). Capítulo V: *Ventas y transferencias en conjunto económico*. Sección 1.1: *Naturaleza jurídica de las ventas y transferencias en conjunto económico*. (4ª Ed). *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*. CABA. La Ley. Versión e-book.

bienes, derechos y obligaciones que posean identidad patrimonial. Para el caso planteado en el dictamen mencionado, cuando se transfiere a la controlada las acciones emitidas por esta última y el pasivo que posee, recibiendo a cambio títulos de igual tenor que los primeros, la realidad económica indicaría que no se produce cambio alguno en la situación patrimonial de ambos entes, salvo la transferencia de la referida deuda”.

- Dictamen (DI ATEC) N° 6/2008: En este caso se concluyó que no es admisible como transferencia comprendida en el artículo 80, inciso c), aquella en la que se omite transferir los pasivos asociados. Se expresó: “Al no transmitirse una universalidad jurídica o de hecho no corresponde otorgar a la reestructuración en cuestión el carácter de reorganización libre de impuestos en los términos del inciso c) del artículo 77 de la LIG. En forma subsidiaria corresponde observar que la citada **transferencia de bienes omitiendo los pasivos asociados**, para después integrar a un socio que aportará un monto equivalente al 49% de capital social, podría configurar un aprovechamiento intencionado del proceso reorganizativo para trasladar al nuevo socio determinadas ventajas tributarias asociadas a una reorganización libre de impuestos, lo cual resulta reñido con los objetivos que subyacen en la mencionada norma”.

- Resolución (SDG TLI) N° 14/2008: En esta ocasión se indicó que “Una reorganización encuadrada en el artículo 77, sexto párrafo, inciso c) de la Ley de Impuesto a las Ganancias implica el **traslado de una universalidad jurídica o de hecho**, lo cual en este caso no se configuraría pues en concreto se están transmitiendo sólo los bienes con que se desarrolla la actividad sin tener en cuenta los demás rubros patrimoniales generados por la misma, atento a lo cual no correspondería otorgar a la reestructuración planteada el carácter de reorganización libre de impuestos”. Se consideró que tampoco califica como transferencia parcial.

- Dictamen (DAT) N° 63/2010: Se entendió que “La **transferencia de tenencias accionarias entre firmas de un mismo conjunto económico** encuadra en el art. 80, inc. c) de la LIG...” cuando, “...además de plantearse entre sociedades que subsisten a la reestructura manteniendo su armazón jurídico y que pertenecen a un titular que cumple con

los requisitos mínimos de participación, dicho reordenamiento empresario, según lo manifestado, consiste en el traspaso de universalidades de hecho conformadas por dos actividades inversoras (inversiones en transporte automotor e inversiones en transporte ferroviario)”.

En cuanto a los antecedentes del Tribunal Fiscal de la Nación existen decisorios en los que no se ha admitido la transferencia de bienes aislados. Tal es el caso de la causa “TFN – Sala C, Edificadora del Litoral SA – demanda de repetición – impuesto a los sellos, 23/07/1991”: El tribunal concluyó en el sentido de que no hay reorganización empresaria (y, por tanto, no corresponde la exención del impuesto de sellos) en el caso en que se realice una transferencia de inmuebles entre una sociedad de responsabilidad limitada (vendedora) y una sociedad anónima (adquirente), que tenían los mismos socios titulares. A juicio del Tribunal Fiscal de la Nación, la operación no queda involucrada en el concepto de "ventas o transferencias de una entidad a otra que, a pesar de ser jurídicamente independientes, constituyen un mismo conjunto económico", sino que se trata de una venta o transferencia de inmuebles particulares gravada con el impuesto de sellos.

Por último, como antecedente que no exige que sea fondo de comercio para gozar de los beneficios de este instituto, se encuentra la causa “Grupo Republica SA⁹⁴”. En dicho fallo se analizó una reorganización en la que sólo se transfirió un inmueble. En instancia de Cámara, ésta opinó que, por la envergadura del negocio, si bien la transferencia involucraba un único activo se podía considerar un negocio en sí mismo, otorgándose la razón al contribuyente. Sin embargo, el Fisco apeló dicha resolución, puesto que no se había cumplido con el requisito de continuidad de la actividad. Finalmente, la Corte le dio la razón a la AFIP, pero no se detuvo a analizar si el traspaso de ese inmueble era susceptible de transferirse libre de impuestos pese a tratarse de un bien aislado, sino que el fundamento se basó en concluir que el Banco República no logró acreditar el desarrollo de la actividad continuadora.

⁹⁴ CSJN, *Grupo República S.A. c/ AFIP DGI – R.32/2001 y 71/2000 s/ DGI*, 20/12/2011.

Por consiguiente, de acuerdo con los dictámenes analizados y sin perjuicio del antecedente de Cámara mencionado, el traslado de bienes aislados al amparo del instituto en comentario podría generar cuestionamientos del Fisco.

De lo expuesto, se concluye a manera de resumen que el artículo 80 inciso c) de la LIG solo se refiere (aunque sin mencionarlo expresamente) a supuestos de transferencias de una universalidad jurídica con efectos especiales cuando media conjunto económico. Por lo tanto, no resulta aplicable a simples enajenaciones parciales de bienes. Sólo alcanza a aquellas operaciones que impliquen modificaciones patrimoniales tendientes a la optimización de las empresas involucradas.

III.2. Forma de pago

Se ha planteado en los antecedentes del Fisco, en la doctrina y en la jurisprudencia si el pago de las transferencias en conjunto económico puede ser realizado solamente a través de la entrega de acciones de la empresa adquirente, equivalentes al patrimonio que se transfiere, siendo este el único método que asegura la neutralidad fiscal de la operación. Este criterio restringe la utilización del dinero, títulos ejecutivos o especies diferentes y, además, interfiere en la posibilidad de reorganizarse frente a otros supuestos donde también existe un propósito empresarial válido.

El criterio de la restricción se consolidó en una vieja jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación⁹⁵ y el Fisco ha opinado a través de distintos dictámenes⁹⁶ que las ventas y transferencias en conjunto económico pueden realizarse libres de impuestos si y solo si la contraprestación por los activos recibidos es instrumentada a través de la entrega de títulos representativos del patrimonio transferido. Por consiguiente, la doctrina ha resaltado que “descarta aquellas contraprestaciones que se pactan mediante la utilización de dinero, títulos ejecutivos como pagarés, etc. Este criterio ha interferido innecesariamente en procesos reorganizativos claramente válidos. Adicionalmente, si el

⁹⁵ TFN - Sala D, *La Nación SA c. DGI s/demanda de repetición - Impuesto de sellos*, 22/4/1986 y TFN - Sala A, *Banco Sudameris SA, Atlantis SA de Préstamos y Edificación, Gonzalo C. Porta c. DGI s/apelación*, 13/12/1999.

⁹⁶ Dictamen (DI ATEC) N° 23/2005, Dictamen (DI ATEC) N° 61/2008, y Dictamen (DI ATEC) N° 4/2011.

legislador hubiera pretendido restringir la aplicación del beneficio de las reorganizaciones de este tipo, se habría referido al concepto de aporte y no a los conceptos de ventas y transferencias. El modo de cancelación de la transferencia o venta del fondo de comercio no debería restringir la neutralidad fiscal que debe primar en este tipo de reorganizaciones”. (Caveggia y D’Angelo⁹⁷, 2015).

Uno de los primeros precedentes referidos al tema, donde se analiza la posibilidad de utilizar otros medios de pago y se concluye que la norma no lo prohíbe, fue el fallo "Grupo República c/ AFIP-DGI" de fecha 19/8/2009 de la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

Con posterioridad, la misma Sala vuelve a analizar dicha situación en la causa “BBVA Banco Francés S.A.”⁹⁸, donde se aportan importantes argumentos para clarificar la cuestión. Al respecto, la Cámara definió que:

El requisito de que la contraprestación consista en títulos representativos y no en dinero no viene impuesto por la ley que crea el tributo y establece sus excepciones, de manera que la exigencia de que se cumpla ese requisito, impuesta por el Fisco de manera general e indiscriminada, resulta claramente violatorio del principio de legalidad que rige en materia tributaria, en la medida en que introduce un requerimiento ajeno al marco legal en el que se configura la excepción al pago del impuesto, o el traslado de los restantes beneficios impositivos a los que se refiere el artículo 78 de la ley.

(...) no es posible predicar de manera mecánica que siempre que esa venta o transferencia se retribuya mediante la entrega de una suma de dinero u otros bienes susceptibles de apreciación pecuniaria queda directamente excluida del supuesto de reorganización de empresas (...).

⁹⁷ Caveggia, S. y D’Angelo M., 2015, *Reorganización de empresas en conjunto económico. Transferencia de fondo de comercio. Su contraprestación. Nueva jurisprudencia*. Tomo XXXVI. Doctrina Tributaria Errepar (DTE).

⁹⁸ CNFed. Cont. Adm. - Sala V – *BBVA Banco Francés S.A. c/ En – AFIP DGI – R. 56/2005 y 20/2007*, 08/05/2014.

La interpretación del Organismo restringiendo únicamente la utilización del régimen a aquellas operaciones en las cuales no se utilice dinero u especies, podría marginar de la posibilidad de reorganizarse a otros supuestos en los que existe un propósito empresarial válido.

Contra dicha sentencia el Fisco dedujo recurso ordinario de apelación y el Máximo Tribunal señaló que:

El recurso interpuesto por el Fisco resulta inatendible pues la apelante no formula, como es imprescindible, una crítica concreta y razonada de los fundamentos desarrollados por el a quo, por lo que declara desierto el recurso dado que las razones expuestas en el memorial respectivo, no son suficientes para refutar los argumentos de hecho y de derecho dados en la sentencia para llegar a la decisión impugnada.

Por ello, más allá que la Corte Suprema de Justicia no incursiona en el fondo del asunto, está dando una respuesta muy fuerte en sentido contrario a la pretensión fiscal. (Ziccardi, H. y Cucchietti, M.J.⁹⁹, 2016)

Por lo tanto, la ley exige un examen caso por caso de este tipo de transacciones, para determinar fehacientemente si existe un proceso de reorganización más allá de la forma en que se cancele la obligación contraída.

De esta manera, Caveggia y D'Angelo¹⁰⁰ (2015) exponen el siguiente ejemplo:

Si una subsidiaria intentara transferir sus activos y pasivos a su accionista utilizando el criterio restrictivo, dicha subsidiaria debería recibir acciones o títulos representativos del patrimonio de su accionista generando un esquema de participaciones recíprocas en clara pugna contra las disposiciones de la ley de sociedades comerciales. Es justamente este tipo de transacciones a

⁹⁹ Ziccardi, H. y Cucchietti, M.J., 2016. *Reorganización de sociedades en un conjunto económico pago en efectivo*, Doctrina Tributaria Errepar (DTE).

¹⁰⁰ Caveggia, S. y D'Angelo M., 2014, *Reorganización sociedades. El requisito de mantenimiento de la actividad en los casos de un grupo económico*. Doctrina Tributaria Errepar (DTE).

las que, en nuestra opinión, la Sala V se refiere cuando menciona reorganizaciones empresariales válidas que podrían quedar marginadas si únicamente se permitiera la entrega de títulos representativos del patrimonio transferido.

En el Dictamen (DAT) N° 61/2008 se plantea la situación mencionada anteriormente donde el contribuyente pretende no aplicar el criterio expresado en el Dictamen (DAT) N° 23/2005 por tratarse de la transferencia del patrimonio de una sucursal a una sociedad anónima, no pudiendo la primera recibir títulos de la sociedad anónima pues la sucursal no puede jurídicamente ser accionista de una sociedad anónima. El Fisco rechazó tal argumento sosteniendo que la retribución podría haber sido efectuada a la sociedad del exterior con acciones de la local.

En tal sentido, en el Dictamen (DAT) N° 33/2014 una empresa consultó acerca de la posibilidad de encuadrar como reorganización dentro de un conjunto económico al proceso por el cual se transferiría la totalidad del fondo de comercio de la sucursal local de una empresa extranjera a una sociedad que se constituiría a tal fin en Argentina bajo las normativas vigentes del país. En este caso, la contrapartida consistía en la **entrega de cuotas de capital de la sociedad continuadora a la aportante**. Ante este escenario, el Fisco concluyó que la retribución con títulos representativos del capital de la sociedad continuadora a la sociedad extranjera a cambio de la incorporación del patrimonio de la sucursal de la que ostenta su titularidad forma parte del proceso de reorganización y que dicha transacción -producto de la reorganización- no resultaría alcanzada por el tributo.

Sobre el tema, Caveggia y D'Angelo¹⁰¹ (2015) concluyen en que “(...) el Organismo debe utilizar sus facultades de fiscalización para controlar eventuales abusos que pueden ocurrir, pero no marginar automáticamente operaciones que claramente encuadran como reorganizaciones libres de impuestos”. Del mismo modo, Ziccardi, H. y Cucchietti, M.J.¹⁰², (2016) manifiestan que “la sentencia de la Corte resuelve

¹⁰¹ Caveggia, S. y D'Angelo M., 2014, *Reorganización sociedades. El requisito de mantenimiento de la actividad en los casos de un grupo económico*. Doctrina Tributaria Errepar (DTE).

¹⁰² Ziccardi, H. y Cucchietti, M.J., 2016. *Reorganización de sociedades en un conjunto económico pago en efectivo*, Doctrina Tributaria Errepar (DTE).

específicamente la cuestión por la que la Dirección viene cuestionando las reorganizaciones en los casos de pago en efectivo, ya que esa condición no está fijada en la ley y ese punto es incuestionable”.

III.3. Disolución o subsistencia de las empresas que se reorganizan

Ni en la ley del impuesto a las ganancias ni en su reglamento se exige que las empresas que se reorganizan bajo la figura de ventas y transferencias en conjunto económico se encuentren en marcha y hayan desarrollado actividades iguales o vinculadas por cierto tiempo, encontrándose estos requisitos limitados a la fusión y a la escisión.

No obstante, se ha planteado la discusión de si dichos requisitos son exigibles frente al caso de reorganizaciones que, si bien son llevadas a cabo en el marco de un conjunto económico, consistan en fusiones o escisiones (y no otras ventas y transferencias).

Por esta cuestión, es importante encuadrar a la reorganización empresaria en el inciso correcto del artículo 80 de la LIG, habiéndose presentado numerosas discusiones sobre el encuadramiento de las reestructuraciones en uno u otro inciso, con las implicancias que ello acarrea.

El Fisco, en varios pronunciamientos administrativos interpretó que la transferencia de bienes entre empresas de un mismo conjunto económico solo se prevé para entidades que subsisten a la reorganización¹⁰³. Así lo expresa Pelle¹⁰⁴ (2012):

La AFIP ha entendido que no resulta de aplicación a las fusiones en conjunto económico lo dispuesto en el inciso c) del artículo 77 de la LIG, toda vez que en las fusiones las empresas absorbidas “desaparecen” (se disuelven sin liquidarse), y, según el criterio

¹⁰³ Dictamen (DAT) N° 26/2004. En el mismo sentido, Dictamen (DAT) N° 33/2009.

¹⁰⁴ Pelle, E. (12/2012). *Reorganización dentro de un conjunto económico. Relevante dictamen de la procuradora de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*. Tomo XXXIII. Doctrina Tributaria Errepar (DTE). Errepar.

fiscal, en el supuesto del inciso c) del artículo precitado, las empresas intervinientes deben subsistir.

Particularmente, en el Dictamen (DAT) N° 26/2004, la duda se planteó en el proceso reorganizativo en el que “XX SA”, poseedora del 99,99% del capital accionario de “ZZ SA”, absorbería a esta última. El fisco expresó que el inciso c)¹⁰⁵ no resulta aplicable al caso, correspondiendo el encuadre en el inciso a) como una fusión, en virtud de no cumplirse con la condición de que las empresas que se reorganizan subsistan a la transferencia de patrimonios, criterio ya inaplicable de acuerdo a las conclusiones vertidas más adelante.

En el mismo sentido, en el Dictamen (DI ATEC) N° 25/2010, se concluyó que el proceso donde la S.R.L. se disuelve y divide en dos la totalidad de su patrimonio a fin de conformar dos empresas unipersonales que continuarán cada una por su parte las actividades que venía ejerciendo dicha firma, **al no subsistir la empresa predecesora a la reestructura escindente** planteada, no califica como transferencia en conjunto económico del artículo 80 inc. c) de la LIG.

Sobre esta exigencia, Asorey¹⁰⁶ (2021) manifiesta:

El criterio fiscal era inadmisibile pues no es concebible fiscalmente que el legislador al establecer el art. 80, inc. c) haya querido beneficiar fiscalmente a una empresa que entrega la totalidad de su patrimonio con sus atributos fiscales en un régimen libre de impuestos y luego le exija que se mantenga activa.

Más aún, de consagrarse este criterio, se abrirá las puertas a mecanismos elusivos de quienes, gozando de ciertos regímenes especiales, ya de derecho de fondo o fiscales, luego de utilizar el procedimiento del art. 80, inc. c) y transferir todos sus atributos fiscales, continúen con sus actividades.

¹⁰⁵ Inc. c) artículo 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20.628 (t.o. 2019).

¹⁰⁶ Asorey, R. O. y Asorey F. (2021). Capítulo III: *Fusión*. Sección 8.2. *Fusiones en conjunto económico – Doctrina administrativa y jurisdiccional del Tribunal Fiscal referida a la existencia de fusiones y escisiones en conjunto económico*. (4ª Ed). *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*. CABA. La Ley. Versión e-book.

A lo largo de los años, la AFIP ha considerado que la fusión o escisión en conjunto económico debe encuadrarse dentro de los inc. a) o b) del artículo 80, y, por lo tanto, debe cumplir con todos los requisitos exigidos en el artículo 172 del DR. En otras palabras, el Fisco siempre ha considerado que el inciso c) del artículo 80 mantiene un carácter meramente residual, encuadrando en él las transferencias de fondos de comercio que impliquen una universalidad económica y jurídica. (Caveggia y D'Angelo¹⁰⁷, 2014).

En sentido contrario, la Corte Suprema de Justicia, en las causas “Frigorífico Paladini SA¹⁰⁸” e “International Engines South America SA¹⁰⁹”, permitió que dos reorganizaciones (fusiones), fueran encuadradas dentro del inciso c) del artículo 80 de la LIG, cuando fueran conformadas por entidades pertenecientes al mismo conjunto económico, aun cuando se hubiesen informado erróneamente como encuadradas en el inciso a). Puso de relevancia la importancia del principio de realidad económica para analizar por encima de las estructuras sacramentales a las situaciones fácticas, en la consideración de los planteos de los contribuyentes. De acuerdo a esta opinión, el requisito de actividades previas y vinculadas del artículo 172 del DR no es aplicable a las reorganizaciones (fusiones y escisiones) en conjunto económico. Sin embargo, cabe recordar que el requisito de continuidad de actividades en forma posterior a la reorganización por cierto plazo es de cumplimiento obligatorio para todos los tipos de reorganización, ya que esta obligación surge del propio artículo 80 de la LIG.

De esta manera, la postura de la AFIP ha ido evolucionando a partir de los fallos comentados anteriormente, acatando el criterio de nuestra CSJN. Así lo manifiesta el organismo fiscal a través de la Consulta vinculante R. (SDG TLI) 19/2018 del 28/03/2018, donde la empresa AA SA consultó si la reorganización societaria por la que será absorbida por BB SA, dentro de un proceso de fusión de entidades que integran el mismo conjunto económico, encuadra en los términos del inciso c) del artículo 80 de la LIG. Sobre el particular se concluyó que mientras se acredite la existencia de conjunto económico, correspondería el tratamiento conforme el inciso c) mencionado

¹⁰⁷ Caveggia, S. y D'Angelo M., 2014, *Reorganización sociedades. El requisito de mantenimiento de la actividad en los casos de un grupo económico*. Doctrina Tributaria Errepar (DTE).

¹⁰⁸ CSJN, *Frigorífico Paladini SA c/ AFIP*, 02/03/2011.

¹⁰⁹ CSJN, *International Engines South America SA c/ AFIP*, 18/06/2013.

anteriormente. Por lo cual, no resultaría exigible el cumplimiento de los requisitos de empresa en marcha y desarrollo de actividades iguales o vinculadas durante los doce meses inmediatos anteriores a la fecha de la reorganización establecidos en el artículo 172 del DR, toda vez que estos únicamente se exigen para los supuestos regulados en los incisos a) y b) del citado artículo de la ley. Similar criterio mantuvo el Dictamen (DAT) N° 15/2015 y Dictamen (SDG TLI) N° 30/2015.

En virtud de lo expuesto en este título, la ventaja de realizar una reorganización en conjunto económico es que pueden actuar en dicho proceso empresas que tengan actividades previas disimiles, siempre y cuando se dé cumplimiento al resto de los requisitos aplicables al caso y detallados ut supra.

CAPÍTULO IV- LA REORGANIZACIÓN EN CONJUNTO ECONÓMICO FRENTE A EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

IV.1. Tratamiento de las transferencias

El artículo 1° de la Ley de IVA, en su inciso a), dispone que se aplicará en todo el territorio de la Nación un impuesto que recaerá sobre las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país.

El artículo 2° de la mencionada ley define el concepto de venta como “toda transferencia a título oneroso, entre personas de existencia visible o ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole, que importe la transmisión del dominio de cosas muebles (venta, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, ventas y subastas judiciales y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin, excepto la expropiación), incluidas la incorporación de dichos bienes, de propia producción, en los casos de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas y la enajenación de aquellos, que siendo susceptibles de tener individualidad propia, se encuentren adheridos al suelo al momento de su transferencia, en tanto tengan para el responsable el carácter de bienes de cambio”.

Es decir, que las transferencias que se efectúen en el marco de un proceso de reorganización dentro de un conjunto económico pueden quedar sujetas al gravamen en la medida que involucren la transmisión de dominio de cosas muebles situadas en el país a título oneroso.

Siendo ello así, en el segundo párrafo del referido artículo 2°, ligado a los beneficios comentados a lo largo de este trabajo en el impuesto a las ganancias, se dispone que: “No se considerarán ventas las transferencias que se realicen como consecuencia de reorganizaciones de sociedades a fondos de comercio y en general empresas y explotaciones de cualquier naturaleza comprendidas en el artículo 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones”.

Asorey¹¹⁰ (2021), en su obra, cita a Enrico Federico A. (2002) que afirma:

"Teniendo en cuenta que el IVA es un impuesto indirecto, por lo que es esencialmente trasladable, el legislador ha intentado aquí no ocasionar un perjuicio financiero a las empresas reorganizadas, ya que, si esta excepción no existiera toda transmisión de cosas 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" (pág. 68¹¹¹).

Así, el Fisco entendió que, en el caso que la reorganización no sea considerada dentro del régimen libre de impuestos, la transferencia de bienes podrá quedar alcanzada frente al IVA, si se trata de bienes gravados por la ley que regula ese gravamen (Dictamen (DI ALIR) N° 2/2010).

Otro antecedente administrativo donde la AFIP se expide sobre el tratamiento de la reorganización específicamente para el caso del IVA, es el Dictamen (DAT) N° 20/2003, en el que expresó 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 resulta alcanzado por el gravamen, siendo la sociedad, y no el socio, el sujeto pasivo del tributo. Ello, toda vez que el caso planteado no reúne las condiciones exigidas por el artículo 105 del decreto reglamentario del Impuesto a las Ganancias para ser considerado como transferencia en el conjunto económico".

También, en el Dictamen (DAT) N° 69/2010, se rechazó una reorganización frente al IVA, consistente en la transferencia de bienes de una sociedad de hecho a los descendientes de los socios de dicha sociedad. Allí se concluyó sobre la inaplicabilidad del art. 2º, segundo párrafo, de la ley de IVA por no cumplir con los requisitos del régimen de acuerdo con lo previsto en la LIG.

¹¹⁰ Asorey, R. O. y Asorey F. (2021). Capítulo IX: *Otros impuestos nacionales*. Sección 1.1.: *La reorganización frente a otros impuestos nacionales – Impuesto al valor agregado*. (4ª Ed). *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*. CABA: La Ley. Versión e-book.

¹¹¹ Enrico, F.A. (2002), *Análisis del impuesto al valor agregado*, Buenos Aires. La Ley.

IV.2. Traslado de créditos fiscales y saldos a favor

El artículo 24 de la Ley de IVA dispone que el saldo a favor del contribuyente originado por el excedente de créditos fiscales (incluido el que provenga de importaciones definitivas) sobre débitos fiscales (“saldo técnico”), sólo deberá aplicarse a los débitos fiscales correspondientes a los ejercicios siguientes¹¹².

Por su parte, el saldo de libre disponibilidad es el que proviene de ingresos directos, y podrá ser objeto de compensaciones y acreditaciones, o en su defecto, le será devuelto al contribuyente o se permitirá su transferencia a terceros responsables.

La norma aclara, en el artículo 2º, segundo párrafo que, para el caso de reorganizaciones que reúnan los requisitos exigidos por el artículo 80 de la ley del impuesto a las ganancias, “(...) los saldos de impuestos existentes en las empresas reorganizadas, serán computables en la o las entidades continuadoras”. De esta manera, respecto de los saldos existentes nombrados anteriormente, las empresas que subsistan a la reorganización podrán utilizar los créditos impositivos de las antecesoras.

En este punto, es importante recordar que en el artículo 12 de la Ley de IVA se disponen los requisitos que se deben cumplir a los efectos de poder computar el gravamen contenido en las adquisiciones de bienes y servicios como crédito fiscal, debiéndose tener en cuenta las siguientes consideraciones: i) el impuesto debe estar discriminado y facturado, ii) debe haberse perfeccionado el hecho imponible para el vendedor o prestador de servicios, iii) la operación generadora del crédito fiscal debe estar afectada a la actividad gravada del contribuyente, iv) el computo del crédito fiscal no podrá exceder el importe que surja de la aplicación de la alícuota correspondiente a la operación sobre la base imponible, y v) el contribuyente deberá revestir la condición de responsable inscripto en el IVA.

En virtud de ello, en la causa “Bemis Argentina¹¹³”, si bien el Fisco no cuestionó la reorganización, impugnó el computo del crédito fiscal, de las retenciones y percepciones originadas en comprobantes dirigidos a la empresa antecesora. El Tribunal

¹¹² Ello así, a excepción de los casos específicamente contemplados en la ley del gravamen en los que está previsto la posibilidad de su recupero por otras vías. Véase, por ejemplo, los regímenes contemplados en los tres primeros artículos incorporados sin número a continuación del artículo 24 de la ley del gravamen.

¹¹³ TFN – Sala D, *Bemis Argentina SAU s/ recurso de apelación*, 27/11/2019.

resolvió a favor del contribuyente. En efecto, la Dra. Gómez justifica su voto, con la adhesión del voto de la Dra. O'Donnell, concluyendo que “i) el instituto de la reorganización societaria constituye un apartamiento del principio general de la gravabilidad de las operaciones que puedan surgir con motivo de la enajenación de bienes, permitiendo que determinadas reorganizaciones entre empresas jurídicamente independientes pero que constituyen un conjunto económico, puedan efectuarse libre de impuestos; ii) que el cómputo de tales saldos ha sido recogido por el legislador en el art. 2º, inc. a), párr. 2º, *in fine*; y iii) que las operaciones que dieron origen a los saldos, retenciones y percepciones fueron efectivamente realizadas”. El Dr. Martín puso de resalto en su voto que: “i) no se cuestiona que los créditos fiscales, retenciones y percepciones hayan sido computados por más de un sujeto, ii) en el caso no existe la sospecha que la sociedad ha seguido realizando operaciones en forma paralela o marginal, y que, iii) el criterio general para el cómputo de créditos, percepciones y retenciones facturados por empresas antecesoras es que son computables por las continuadoras cuando se hayan generado hasta la fecha de la reorganización pero en el presente caso existen razones excepcionales que justifican que se hayan utilizado”.

Concluyendo, en nuestro país, el mecanismo de determinación del Impuesto al Valor Agregado es por sustracción, de impuesto contra impuesto, es decir, la alícuota se aplica sobre los ingresos y sobre los gastos, por lo tanto, se determina el impuesto por diferencia (débito fiscal menos crédito fiscal). En el caso de las reorganizaciones, la empresa continuadora es aquella que va a generar los débitos fiscales de la actividad que se transfiere, es por este motivo que la ley prevé que para estos casos se trasladen los saldos a favor, debido a que, si las transferencias entre partes no se gravan, los créditos quedarían “descalzados”.

En definitiva, en el caso de que la reorganización no sea libre de impuestos, las transferencias de cosas muebles se encontrarían alcanzadas por el impuesto de referencia, por lo que la empresa antecesora generaría un débito fiscal y la empresa continuadora un crédito fiscal a absorber con débitos fiscales de su actividad futura.

CONCLUSIONES

De lo expuesto a lo largo del presente trabajo, se concluye que las empresas participantes de los procesos de reorganización buscan lograr eficiencias en sus estructuras, costos administrativos, toma de decisiones, etc., para afrontar los continuos cambios y desafíos del mundo. El impacto impositivo de estas reestructuraciones en Argentina es relevante. Consecuentemente, se otorgan beneficios tributarios para que la reorganización sea “Libre de Impuestos”, ya sea que se efectúe mediante las figuras de fusión, escisión o que se trate de ventas y transferencias dentro de un mismo conjunto económico. La elección de alguna de las alternativas planteadas condicionará los requisitos a cumplir conforme a la normativa aplicable para obtener la neutralidad fiscal de este instituto, debido a que estos varían de acuerdo a la figura que se adopte, así como de también a los derechos fiscales que se pretendan trasladar.

Si bien las normas impositivas de fondo no han sufrido cambios sustanciales, los contribuyentes se enfrentan con muchas inquietudes por la imprecisión normativa y la existencia de innumerables antecedentes administrativos y judiciales que profundizan la delimitación de los aspectos sustanciales de este instituto, resultando sumamente dificultoso contar con total conocimiento de tales antecedentes.

Para el caso particular de ventas y transferencias dentro de un mismo conjunto económico son habituales las controversias y las denominadas “zonas grises” a raíz de determinadas interpretaciones del Fisco que han generado muchas dudas en cuanto a sus alcances y las situaciones en las que resulta aplicable el inciso c) del artículo 80 de la LIG.

En este estado de cosas, es que la jurisprudencia viene a arrojar luz sobre situaciones cuya definición no es del todo clara, para que el hombre de negocios pueda obtener la neutralidad fiscal perseguida bajo este instituto. Queda evidenciada la necesidad de cambios legislativos para que el contribuyente tenga un marco de certeza razonable para la toma de decisiones relativas a esta clase de negocios.

No caben dudas que resulta necesario organizar adecuadamente los procesos reorganizativos en cuanto a la observancia de todos sus requisitos y que el Fisco recepte las conclusiones de la jurisprudencia, tornándose indispensable la adecuación de la

normativa vigente para dotar de seguridad jurídica a este tipo de operaciones.

Es por ello que se plantean las siguientes propuestas de reformas a la normativa aplicable para solucionar algunos de los puntos planteados, ya que para otros casos que se desarrollaron a lo largo del trabajo y son controvertidos, correspondería observar el avance de la jurisprudencia:

1. REQUISITO DE PUBLICIDAD E INSCRIPCIÓN PARA LOS CASOS DE TRANSFERENCIAS EN CONJUNTO ECONÓMICO

Como se advirtió en el punto II.3.4. de este trabajo, de acuerdo al criterio sentado en el fallo “Rina Iberia SL”, este requisito no se encuentra previsto en la LIG, por lo que su inclusión por vía reglamentaria (en la RG N° 2.513/2008) resulta un exceso. Por lo tanto, a efectos de dar validez jurídica a la exigencia en cuestión debería incorporarse al artículo 80 de la LIG la siguiente previsión:

“Para que la reorganización de que trata este artículo tenga los efectos impositivos previstos, deberán cumplimentarse los requisitos de publicidad e inscripción establecidos en la Ley General de Sociedades N° 19.550, T.O. 1984 y sus modificaciones y/o, de corresponder, en la Ley N° 11.867”.

En igual sentido, se podría adaptar el anteúltimo párrafo del artículo 172 del DR.

2. ENCUADRE DE LAS FUSIONES/ESCISIONES DENTRO DE CONJUNTO ECONÓMICO

De acuerdo a lo analizado en el punto III.3., la CSJN admitió el encuadre en el inciso c) del artículo 80 de la LIG de las fusiones/escisiones dentro de un mismo conjunto económico, revocando el tradicional criterio del Fisco de exigir la subsistencia de las empresas que se reorganizan. De esta manera, la postura de la AFIP ha ido evolucionando, acatando el criterio de nuestra CSJN. Por lo tanto se podría adecuar la normativa a dichas conclusiones, agregando en el inciso c) del artículo 80 de la LIG: *“Quedarán incluidas en este inciso las fusiones, escisiones o divisiones entre entidades*

de un mismo conjunto económico”. Con esta reforma, mientras que se acredite la existencia de conjunto económico, correspondería el tratamiento conforme el inciso c).

3. FORMA DE PAGO

Conforme lo desarrollado en el punto III.2., se concluye en varios antecedentes que la normativa no prohíbe que se realice el pago de la transferencia con medios distintos a títulos representativos del patrimonio transferido, como puede ser el efectivo, pagarés u otras especies o títulos ejecutivos. El fisco intenta aplicar el criterio de que la contraprestación consista en títulos representativos de capital de manera general e indiscriminada, introduciendo un requisito no dispuesto en la normativa.

Considero que no puede decidirse siempre de manera “mecánica” que si se paga de otra manera no se goza de la neutralidad fiscal de este instituto, Debe admitirse cualquier forma de pago y analizarse caso por caso si el proceso encuadra como una reorganización del inciso c) del artículo 80 de la LIG, más allá de la forma en la que se cancele la operación.

Por consiguiente, el referido inciso c) podría disponer expresamente *“cualquiera sea la forma de pago adoptada”*.

4. PROPÓSITO DE NEGOCIO O EMPRESARIAL

Respecto al fin de negocio o empresarial que debe perseguir la reorganización a los efectos de conseguir la neutralidad fiscal, tal como se profundizó en el punto II.2., se observa que es un requisito implícito que no se encuentra plasmado dentro de la normativa, pero que surge de la intención exteriorizada en el mensaje de elevación de la Ley N° 18.527 (por la que se incorporó este instituto). Por consiguiente, podría evaluarse incluir un párrafo en el artículo 80 de la LIG, que disponga explícitamente que *“Las reorganizaciones que sólo persigan fines fiscales no gozarán del tratamiento especial aquí dispuesto”*.

Sintetizando, la redacción del artículo 80 de la LIG, considerando todas las propuestas, quedaría de la siguiente manera:

ARTÍCULO 80.- Cuando se reorganicen sociedades, fondos de comercio y en general empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza en los términos de este artículo, los resultados que pudieran surgir como consecuencia de la reorganización no estarán alcanzados por el impuesto de esta ley, siempre que la o las entidades continuadoras prosigan, durante un lapso no inferior a DOS (2) años desde la fecha de la reorganización, la actividad de la o las empresas reestructuradas u otra vinculada con las mismas.

En tales casos, los derechos y obligaciones fiscales establecidos en el artículo siguiente, correspondientes a los sujetos que se reorganizan, serán trasladados a la o las entidades continuadoras.

Las reorganizaciones que sólo persigan fines fiscales no gozarán del tratamiento especial aquí dispuesto.

El cambio de actividad antes de transcurrido el lapso señalado tendrá efecto de condición resolutoria. La reorganización deberá ser comunicada a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS en los plazos y condiciones que la misma establezca.

En el caso de incumplirse los requisitos establecidos por esta ley o su decreto reglamentario para que la reorganización tenga los efectos impositivos previstos, 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 N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, sin perjuicio de los intereses y demás accesorios que correspondan.

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

Se entiende por reorganización:

- a) La fusión de empresas preexistentes a través de una tercera que se forme o por absorción de una de ellas.
- b) La escisión o división de una empresa en otra u otras que continúen en conjunto las operaciones de la primera.
- c) Las ventas y transferencias de una entidad a otra que, a pesar de ser jurídicamente independientes, constituyan un mismo conjunto económico, **cualquiera sea la forma de pago adoptada. Quedarán incluidas en este inciso las fusiones, escisiones o divisiones entre entidades de un mismo conjunto económico.**

En los casos de otras ventas y transferencias, no se trasladarán los derechos y obligaciones fiscales establecidos en el artículo siguiente, y cuando el precio de transferencia asignado sea superior al corriente en plaza de los bienes respectivos, el valor a considerar impositivamente será dicho precio de plaza, debiendo dispensarse al excedente el tratamiento que da esta ley al rubro llave.

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 (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 empresas continuadoras, de acuerdo con lo que, para cada caso, establezca la reglamentación.

El requisito previsto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando la o las empresas continuadoras coticen sus acciones en mercados autorregulados bursátiles, debiendo mantener esa cotización por un lapso no inferior a DOS (2) años contados desde la fecha de la reorganización.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, los quebrantos impositivos acumulados no prescriptos y las franquicias impositivas pendientes de utilización, originadas en el acogimiento a regímenes especiales de promoción, a que se refieren, respectivamente, los incisos 1) y 5) del artículo 81 sólo serán trasladables a la o las empresas continuadoras, cuando los titulares de la o las empresas antecesoras acrediten haber mantenido durante un lapso no inferior a DOS (2) años anteriores a la fecha de la reorganización o, en su caso, desde su constitución si dicha circunstancia abarcare un

período menor, por lo menos el OCHENTA POR CIENTO (80 %) de su participación en el capital de esas empresas, excepto cuando éstas últimas coticen sus acciones en mercados autorregulados bursátiles.

Para que la reorganización de que trata este artículo tenga los efectos impositivos previstos, deberán cumplimentarse los requisitos de publicidad e inscripción establecidos en la Ley General de Sociedades N° 19.550, T.O. 1984 y sus modificaciones y/o, de corresponder, en la Ley N° 11.867.

ÍNDICE

RESUMEN.....	1
ABSTRACT	3
PLANTEAMIENTO DEL TEMA / PROBLEMA	4
INTRODUCCIÓN	7
HIPÓTESIS	9
OBJETIVOS	10
MARCO TEÓRICO.....	11
METODOLOGÍA Y TÉCNICAS A UTILIZAR	22
CAPÍTULO I - REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL EN LA LEGISLACIÓN FISCAL.....	23
I.1. Concepto de Reorganización empresarial en la legislación fiscal	23
I.2. Tipos de reorganización empresarial en la legislación fiscal	27
I.2.1. Tipos de Fusión	28
I.2.2. Tipos de escisión o división.....	29
I.2.3. Ventas y transferencias en conjunto económico.....	31
CAPÍTULO II- REQUISITOS LEGALES Y REGLAMENTARIOS PARA LA VALIDEZ FISCAL DE LA REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL	34
II.1. Cumplimiento de los requisitos en las reorganizaciones empresariales.	34
II.2. Propósito de negocio o empresarial	36
II.3. Cumplimiento de los requisitos para la venta y transferencia en conjunto económico.	39
II.3.1. Mantenimiento de la actividad de la o las antecesoras	40
II.3.2. Participaciones en el capital al momento de la reorganización y con posterioridad a la fecha de reorganización	43
II.3.3. Participación mínima con anterioridad a la fecha de reorganización.....	46
II.3.4. Publicidad e Inscripción	47
II.3.5. Comunicación a la AFIP	51
II.3.6. Autorización previa de la AFIP.....	58
CAPITULO III- SITUACIONES ESPECIALES DE TRANSFERENCIAS EN CONJUNTO ECONÓMICO	60
III.1. Universalidades o bienes aislados	60

III.2. Forma de pago	65
III.3. Disolución o subsistencia de las empresas que se reorganizan	69
CAPÍTULO IV- LA REORGANIZACIÓN EN CONJUNTO ECONÓMICO FRENTE A EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	73
IV.1. Tratamiento de las transferencias.....	73
IV.2. Traslado de créditos fiscales y saldos a favor	75
CONCLUSIONES	77

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Libros / trabajos consultados de páginas web

- Asorey, R. (1982), conferencia citada sobre *Implicancias impositivas de las reorganizaciones*. CPCE de la Capital Federal.
- Asorey, R. O. y Asorey F. (2021). *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*. 4ª Ed. CABA: La Ley.
- Capitant, H. (1986). *Vocabulario jurídico*. Ed. Depalma.
- Caveggia, S. y D'Angelo M., 2014, *Reorganización sociedades. El requisito de mantenimiento de la actividad en los casos de un grupo económico*. Doctrina Tributaria Errepar (DTE).
- Caveggia, S. y D'Angelo M., 2015, *Reorganización de empresas en conjunto económico. Transferencia de fondo de comercio. Su contraprestación. Nueva jurisprudencia*. Tomo XXXVI. Doctrina Tributaria Errepar (DTE).
- Cid, A. (2002). *Introducción al tema de reorganización empresarial*. 4º Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina.
- Cid, A. (2010), *Reorganización de empresas en la legislación tributaria*, LL.
- Enrico, F.A. (2002), *Análisis del impuesto al valor agregado*, Buenos Aires: La Ley.
- Favier Dubois, E. M. (2015). *La empresa en el nuevo derecho comercial. Importancia, delimitación implicancias legales y fiscales*. Revista La Ley. N° 226. Recuperado de <https://www.studocu.com/es-ar/document/universidad-nacional-de-lujan/derecho/la-empresa-en-el-nuevo-derecho-comercial-importancia-delimitacion-implicancias-legales-y-fiscales/14354769>
- Fernández, L.O. (2017). *La transferencia de bienes a título universal*. Consultor Tributario. Errepar.
- Galimberti, M.B. (1998). *La regularización de sociedades. Un instituto incluido dentro del régimen de reorganización empresarial libre de impuestos*. VII Congreso Argentino de Derecho Societario, III Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa. Buenos Aires (pp. 394-396). Recuperado de

<https://repositorio.uade.edu.ar/xmlui/bitstream/handle/123456789/1205/CDS07030394.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

- Giuliani Fonrouge, C. M. y Navarrine, S.C. (1980). *Impuesto a los capitales*. BsAs: Depalma.
- Giuliani Forrouge, C.M. y Navarrine, S.C. (1980). *Impuesto a las ganancias*. Buenos Aires: Depalma.
- Halladjian, C. (2008), *Reorganización de empresas: análisis de sus principales aspectos*, Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo XXIX.
- Le Pera, S. *La empresa en el derecho tributario argentino*. Revista Faces, N° 4.
- Murgiondo Krause, G. (2005), *Régimen impositivo de las reorganizaciones empresariales*, LexisNexis.
- Navarro, E. M. (1997). *Fiscalidad de la reestructuración empresarial*. Madrid: Marcial Pons.
- Ojeda, C.O., *Conjunto económico, reorganizaciones empresarias, mantenimiento de la autoridad de la antecesora*. Derecho Tributario. T. IV.
- Pelle, E.R. (2021), *Aspectos controvertidos de las reorganizaciones fiscales*, Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo XLII.
- Raimondi, C.A. y Atchabahian, A. (2000). *Impuesto a las ganancias. Texto ordenado en 1997 de la ley del impuesto y reglamento aprobado por Dto. 1344/98*. 3ª Ed. Bs. As.: Depalma.
- Roca, C. (05/2021). *Nuevo enfoque del principio de beneficio empresarial o negocial en las reorganizaciones societarias*. Tomo XXVII. Practica y Actualidad Tributaria (PAT). Errepar.
- Roca, C. (2011). *Reorganizaciones societarias. Tratamiento tributario, legal, técnico y practico*. Bs.As.: Buyatti. Citado en el trabajo de la referencia anterior.
- Sanz de Urquiza (1990), *Requisitos legales en la reorganización de sociedades y empresas*, Revista Impuestos, XLVIII-B.
- Tarsitano, A (2008). *Teoría de la interpretación tributaria. El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*. T.I. Madrid: Marcial Pons. Madrid.
- Zavala Rodríguez, C.J. (1971). *Derecho de la empresa*. BsAs: Depalma.

- Ziccardi, H. y Cucchiatti, M.J., 2016. *Reorganización de sociedades en un conjunto económico pago en efectivo*, Doctrina Tributaria Errepar (DTE).

2. Legislación

- Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20.628 (t.o. 2019) y sus modificaciones – B.O. 06/12/2019.

- Ley de Impuesto al Valor Agregado N° 20.631 (t.o. 1997) y sus modificaciones – B.O. 15/04/1997.

- Decreto N° 862/2019 (t.o. 2019) y sus modificaciones- Reglamentación de la Ley de Impuesto a las Ganancias– B.O. 09/12/2019.

- Resolución General N° 2.513/2008 (31/10/2008) y sus modificaciones – B.O. 04/11/2008.

3. Jurisprudencia

- CNCAF, *Ponieman Hnos SA*, 06/09/1965.

- CSJN, *Papelera Pedotti S.A.*, 26/04/1971.

- CSJN, *Lagazzio Emilio Francisco*, 25/08/1972.

- TFN – Sala B, *Fiat Diesel S.A. Argentina – impuesto a los sellos*, 29/12/1984.

- TFN - Sala D, *La Nación SA c. DGI s/demanda de repetición - Impuesto de sellos*, 22/4/1986.

- TFN – Sala D y CNACAF - Sala V, *Santa Ana S.C.A. (socio: Marcelo Dorignac)*, 28/08/1987.

- CNCom. – Sala D, *Manuel Rodríguez e Hijos S.A.*, 04/06/1990.

- TFN – Sala C, *Edificadora del Litoral SA – demanda de repetición – impuesto a los sellos*, 23/07/1991.

- TFN, *Daly y Cia. S.A.*, 11/04/1995.

- TFN – Sala C, *Dorignac, Marcelo Eduardo s/recurso de apelación*, 26/11/1996.

- TFN - Sala A, *Banco Sudameris SA, Atlantis SA de Préstamos y Edificación, Gonzalo C. Porta c. DGI s/apelación*, 13/12/1999.

- TFN - Sala B, *Establecimiento Modelo Terrabusi S.A.I.C.*, 5/9/2003.

- TFN – Sala B, *Pluspetrol Energy SA.*, 02/11/2004.
- TFN - Sala C, *Becton Dickinson del Uruguay SA - Suc. Arg.*, 14/3/2008.
- CNFed. Cont. Adm. - Sala V, *Grupo República c/ AFIP-DGI*, 19/08/2008.
- CNCAF – Sala II, *ABB SA c/ EN AFIP- DGI-Resol. 7/05*, 05/11/2009.
- CNCAF - Sala II, *Becton Dickinson del Uruguay SA - Suc. Arg.*, 10/12/2009.
- CSJN, *Frigorífico Paladini SA c/ AFIP s/demanda*, 02/03/2011.
- CSJN, *Frigorífico Paladini SA c/ AFIP*, 02/03/2011.
- CSJN, *Guido C. Caratti e Hijos SRL c/ AFIP-DGI - R. 122/01 s/ DGI*, 22/11/2011.
- CSJN, *Grupo República SA c/AFIP DGI - R. 32/2001 y 71/2000 s/DGI*, 20/12/2011.
- CSJN, *International Engines South America SA c/ AFIP*, 18/06/2013.
- TFN – Sala D, *Cetrex S.A. s/ recurso de apelación – sellos*, 19/6/2013.
- CNFed. Cont. Adm. - Sala V, *BBVA Banco Francés S.A. c/ en AFIP DGI, R. 56/2005 y 20/2007*, 08/05/2014.
- CNCAF – Sala III, *Transportadoras de Caudales Juncadella S.A. c/ AFIP-DGI- R. 1/2007 (OIGC) s/ proceso de conocimiento*, 09/10/2014.
- CNCAF – Sala IV, *Rina Iberia SL Sucursal Argentina c/ AFIP-DGI s/ DGI*, 06/09/2016.
- CSJN, *Loma Negra CIASA c/ EN -AFIP-DGI – R. 2/08 (OIGC) s/ Dirección General Impositiva*, 14/11/2017.
- C.Fed. Comodoro Rivadavia, *Pescapuerta Argentina S.A. c/ AFIP-DGI s/ impugnación de acto administrativo*, 05/02/2018
- CNCAF – Sala IV, *Basf Argentina S.A. c/ EN – AFIP-DGI*, 28/08/2018.
- TFN – Sala C, *Carro de Castelo, Soledad I.*, 28/02/1986.
- CNCAF – Sala I, *York International SA c/ EN-AFIP DGI*, 16/05/2019.
- TFN – Sala D, *Bemis Argentina SAU s/ recurso de apelación*, 27/11/2019.
- C.Fed. La Plata – Sala III, *Oligra S.A. c/ AFIP-DGI s/ contencioso administrativo – varios*, 09/12/2019.
- CNCAF – Sala I, *Swiss Medical SA c/ EN-AFIP-DGI*, 23/06/2020.
- CNCAF – Sala V, *Palema Chubut S.A. c/ EN – AFIP-DGI s/ DGI*, 24/07/2020.

- CSJN, *Turismo Doss SA c/EN - AFIP-DGI - R. 1/2011 (NGDE) s/proceso de conocimiento*, 11/03/2021.
- CNCA – Sala II, *Isolux Ingeniería SA c/AFIP-DGI*, 23/03/2021.
- CSJN, *Rina Iberia SL Sucursal Argentina c/AFIP-DGI s/ DGI*, 28/06/2022.

4. Antecedentes administrativos

- Dictamen (DATyJ) N° 42/1974.
- Circular (DGI) N° 1.080 del 11/09/1979.
- Dictamen (DATyJ) N° 45/1979.
- Dictamen (DATyJ) N° 7/1980.
- Dictamen (DATyJ) N° 7/1981.
- Dictamen (DATyJ) N° 18/1985.
- Dictamen (DATyJ) N° 18/1986.
- Dictamen (DATJ) N° 28/1986.
- Dictamen (DALyTT) N° 23/1988.
- Dictamen (DAT) N° 127/1992.
- Dictamen (DAT) N° 53/1994.
- Dictamen (DAT) N° 4/1997
- Dictamen (DAT) N° 82/1998.
- Dictamen (DAT) N° 30/2000.
- Dictamen (DAT) N° 48/2000.
- Dictamen (DAT) N° 14/2001.
- Dictamen (DAT) N° 85/2001.
- Dictamen (DAL) N° 13/2002.
- Dictamen (DAL) N° 62/2002.
- Dictamen (DAL) N° 31/2003.
- Dictamen (DAT) N° 9/2003.
- Dictamen (DAT) N° 20/2003.
- Dictamen (DAT) N° 56/2003.
- Dictamen (DAT) N° 26/2004.

- Dictamen (DAT) N° 23/2005.
- Dictamen (DAT) N° 54/2005
- Dictamen (DAT) N° 5/2006.
- Dictamen (DAT) N° 12/2006.
- Dictamen (DAT) N° 60/2006.
- Resolución (SDG TLI) N° 23/2006.
- Dictamen (DI ATEC) N° 19/2007.
- Dictamen (DAT) N° 75/2008.
- Dictamen (DI ATEC) N° 6/2008.
- Resolución (SDG TLI) N° 14/2008.
- Dictamen (DI ATEC) N° 61/2008.
- Dictamen (DAT) N° 33/2009.
- Dictamen (DI ATEC) N° 63/2009.
- Dictamen (DAT) N° 4/2010
- Dictamen (DAT) N° 35/2010.
- Dictamen (DAT) N° 63/2010.
- Dictamen (DAT) N° 69/2010.
- Dictamen (DI ALIR) N° 2/2010.
- Dictamen (DI ATEC) N° 25/2010.
- Dictamen (DAT) N° 1/2011.
- Dictamen (DI ATEC) N° 4/2011
- Resolución (SDG TLI) N° 50/2011.
- Resolución (SDG TLI) N° 80/2011.
- Dictamen (DAT) N° 37/2012.
- Dictamen (DAT) N° 10/2013.
- Dictamen (DAT) N° 2/2014
- Dictamen (DAT) N° 33/2014.
- Dictamen DIACTEC 01/2016
- Consulta vinculante (SDG TLI) 19/2018.