

REORGANIZACIONES AL AMPARO DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Paula Anchorena

I. Las reorganizaciones al amparo de la Ley de Impuestos a las Ganancias incluyen algunas fusiones, divisiones o escisiones y transferencias atípicas que no necesariamente coincidirán con las figuras de fusión o escisión previstas por la Ley de Sociedades Comerciales o con la transferencia de establecimientos prevista en la Ley de Transferencia de Fondos de Comercio.

II. Las reorganizaciones pueden involucrar personas jurídicas (sociedades comerciales, civiles, fundaciones u otra clase), sucursales, universalidades de derecho o de hecho, bienes aislados y personas físicas.

III. El régimen de reorganización comprende:

a) Fusiones y escisiones en los términos y condiciones de la Ley de Sociedades Comerciales y de la Ley de Impuesto a las Ganancias cuando intervienen sociedades comerciales regulares, o en los términos y condiciones de la Ley de Impuestos a las Ganancias cuando intervienen otras personas jurídicas distintas de las sociedades comerciales regulares.

b) Transferencias en los términos y condiciones de la Ley de Impuesto a las Ganancias, aunque no sean consideradas transferencias de establecimientos en los términos de la Ley de Transferencia de Fondos de Comercio.

IV. La figura de la reorganización libre de impuestos se aplica tanto a los procesos de reorganización nacionales como internacionales siempre y cuando los sujetos reorganizados continúen las actividades de los antecesores en el país o en el exterior.

I. Alcance de las reorganizaciones previstas en la Ley de Impuestos a las Ganancias

El Artículo 77, inc. a), b) y c) de la Ley de Impuesto a las Ganancias dice así: a) 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”.

Por otro lado el Decreto reglamentario en la parte correspondiente del Artículo 109, inc. a), b) y c) dice así: “A los fines dispuestos en el artículo 77 de la ley debe entenderse por: a) fusión de empresas: cuando 2 (dos) o más sociedades se disuelven sin liquidarse, b) escisión o división de empresas: cuando una sociedad destina parte de su patrimonio, c) conjunto económico: cuando el 80% (ochenta por ciento) o más del capital social de la entidad continuadora....”.

Pareciera que el Decreto ha restringido las fusiones al ámbito de actuación de las “sociedades”. Sin embargo el Artículo 109 del mismo Decreto aclara que las disposiciones del Artículo son aplicables a las “empresas o explotaciones unipersonales”.

Por otra parte, el Artículo 77, primer párrafo, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, hace referencia expresa a las reorganizaciones no sólo de sociedades sino también de “fondos de comercio y en general empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza”.

El término “sociedad” se refiere a la sociedades comerciales cuya constitución, funcionamiento, disolución y liquidación se encuentra regulada por la Ley de Sociedades Comerciales y a las sociedades civiles reguladas por el Artículo 1648 y ss. del Código Civil, las que carecen de objeto comercial no estando obligadas a inscribirse en el Registro Público de Comercio, quedando por ende fuera del ámbito de aplicación de la Ley de Sociedades Comerciales.

El término “fondo de comercio” ha sido definido de alguna manera por la Ley de Transferencia de Fondos de Comercio en su Artículo 1 al describir los elementos constitutivos de un establecimiento comercial o fondo de comercio, (básicamente el conjunto de bienes materiales e inmateriales necesarios para la actividad de una empresa).

Con respecto a los términos “empresa” y “explotación” la doctrina ha elaborado los más variados conceptos, sin perjuicio de lo cual se puede sostener que la sociedad es la titular de la empresa, la empresa es el objeto de la sociedad, es decir, la actividad de ordenar los factores de producción, pudiendo incluir uno o más fondos de comercio, mientras que la explotación es un concepto técnico restringido.

De lo expuesto, surge con claridad que el concepto de reorganización previsto por la Ley de Impuesto a las Ganancias es sumamente amplio.

En tal sentido cabe destacar la opinión de Krause Murguiondo quien ha manifestado que la ley fiscal utiliza la expresión técnica “división de empresa” y no “división de sociedad” “porque ha querido incluir dentro de los beneficios fiscales, también algunas divisiones o escisiones atípicas, como podría ser por ejemplo la división de una empresa unipersonal, o la división o escisión de una sociedad en dos empresas unipersonales, o en una empresa unipersonal y otra sociedad”.

En dicho orden de ideas el Tribunal Fiscal de la Nación ha entendido que aunque no exista la figura de la escisión prevista por la Ley de Sociedades Comerciales, resulta aplicable la figura prevista por el Artículo 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, toda vez que los hechos deben prevalecer sobre la estructura jurídica, aplicando una vez más el criterio interpretativo de la realidad económica consagrado por los Artículos 11 y 12 de la Ley 11.683. En tal sentido estableció que al retiro de un socio y de sus bienes de una sociedad, continuando el socio con la misma actividad a través de una empresa unipersonal (no de una sociedad comercial conforme a los términos de la Ley de Sociedades Comerciales) le resulta aplicable los beneficios fiscales si cumple con el régimen de la Ley (“Santa Ana, S.C.A.” Sala D, 28/08/87), como así mismo que corresponde la aplicación del régimen de reorganización fiscal a la disolución de una sociedad anónima y la adjudicación de los bienes entre los accionistas, siempre que la adjudicataria de los bienes continúe la actividad de la sociedad disuelta (“Carro de Castelo, Soledad”, Sala C, 28/02/86).

En la misma línea la D.G.I. a través del Dictámen 13/80 consideró que no era exigible el cumplimiento de los requisitos de publicidad e inscripción de la Ley de Sociedades Comerciales por no ser requisitos obligatorios para las sociedades irregulares, objeto de la escisión en cuestión y a través del Dictámen 19/85 asimiló a la

figura de la escisión la división de una sociedad irregular o de hecho en dos empresas unipersonales.

Conforme surge de lo expuesto, el régimen de reorganización libre de impuestos comprende:

a) Fusiones y escisiones en los términos de la Ley de Sociedades Comerciales y de la Ley de Impuesto a las Ganancias cuando intervienen sociedades comerciales regulares.

b) Fusiones y escisiones en los términos de la Ley de Impuestos a las Ganancias cuando intervienen otras personas jurídicas distintas de las sociedades comerciales regulares.

c) Transferencias de universalidades de derecho, de hecho o de bienes aislados en los términos de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

d) Pueden involucrar personas jurídicas (sociedades comerciales regulares, irregulares o de hecho, civiles, fundaciones u otra clase) o personas físicas.

De lo expuesto surge con claridad, que la figura de reorganización societaria prevista por la Ley de Impuesto a las Ganancias se aplica a supuestos que no necesariamente coincidirán con las figuras de fusión o escisión previstas por la Ley de Sociedades Comerciales (ex: caso de sucursales, fondos de comercio, etc.). Ello responde a la autonomía del derecho tributario y a la finalidad en beneficio de la cual se ha instaurado la figura de reorganización con la consiguiente ventaja de la neutralidad fiscal. El Fisco ha querido facilitar las reorganizaciones societarias genuinas, a través de las cuales se modifica la estructura formal de la propiedad, beneficiando la producción, prescindiendo de estructuras formales jurídicas, como también suele prescindir en numerosas situaciones en las cuales prima el principio de realidad económica.

II. Reorganizaciones internacionales

No existen tratados multilaterales ni bilaterales que traten las reorganizaciones a nivel internacional.

Sin embargo cabe mencionar que la Argentina a través de la Ley N° 24.409 (B.O. 28/12/94) ha aprobado la Convención sobre Reconocimiento de la Personería Jurídica de Sociedades, Asociaciones y Fundaciones Extranjeras.

Esta Convención aún no se encuentra vigente en nuestro país, sin embargo reviste importancia atento a que contempla el supuesto de fusión de una sociedad, asociación o fundación que haya obtenido personería en otro Estado contratante, que será reconocida en todos los Estados contratantes en caso de que ésta sea reconocida en los Estados interesados.

No obstante la falta de legislación a nivel internacional la Doctrina considera que en la medida en que la Ley de Impuesto a las Ganancias no realiza distingo alguno, la figura de la reorganización libre de impuestos prevista en la misma se aplica tanto a los procesos de reorganización nacionales como internacionales siempre y cuando las entidades reorganizadas continúen las actividades de las antecesoras en el país o en el exterior, aplicándose los efectos previstos en nuestra ley a las personas jurídicas, fondos de comercio o sucursales en el país (Reig, E.J.: "Impuesto a las Ganancias", págs. 797 y ss).

En razón de lo expuesto consideramos que nuestro régimen de reorganización libre de impuestos incluye a personas jurídicas, fondos de comercio o sucursales extranjeras en la medida en que dichas reorganizaciones cumplan con los términos de la ley. De manera tal que, entre múltiples supuestos, la siguiente reorganización quedaría libre de impuestos: e.g. una sociedad local titular de un fondo de comercio en Argentina es comprada por una sociedad extranjera, ambas sociedades se fusionan en una nueva sociedad extranjera. La nueva sociedad extranjera se inscribe en el Artículo 118 de la Ley de Sociedades Comerciales a fin de ejercer habitualmente en el país actos de comercio.