

DICTAMEN D.A.T. 15/15**Buenos Aires, 28 de julio de 2015****Fuente: página web A.F.I.P.**

**Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias.
Reorganización de sociedades. Escisión-fusión. Empresas de un mismo conjunto económico.**

Sumario:

En la medida que en el proceso sometido a consideración se acredite fehacientemente la existencia de conjunto económico –situación fáctica que corresponde ser corroborada por el juez administrativo interviniente–, es decir, siempre que “SS” S.A. como líder del grupo y “PP” S.A. de manera directa e indirecta a través de su tenencia en “II” S.A. posean como mínimo el ochenta por ciento (80%) del paquete accionario de “ZZ” S.A., procedería su tratamiento de acuerdo al inc. c) del sexto párrafo del art. 77 de la ley del gravamen, sin obstar para ello que se trate de una escisión que también encuadraría en el inc. b) de ese artículo.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la elevación efectuada por el Departamento ... dependiente de la Subdirección General de ... requiriendo, en los términos de la Instr. Gral. A.F.I.P. Nº .../07, que las máximas áreas asesoras del organismo se expidan acerca de la aplicación al presente caso de la doctrina que emana de los fallos “Frigorífico Paladini S.A. c/D.G.I.” del 2/3/11 e “International Engines South America S.A. c/D.G.I.” del 18/6/13, ambos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, los que son invocados por la firma apelante.

Puntualmente y conforme surge de los obrados remitidos, la División ..., en el marco del recurso de apelación impetrado por la rubrada el 10/9/13, en virtud del rechazo en los términos del art. 77 de la ley del gravamen de la reorganización societaria comunicado por la División ... de la Dirección de ... –constancia de no aceptación de la Comunicación Nº .../...–, solicita se analice la pretensión formulada por la recurrente en el sentido de que se trate a la reorganización conforme lo establecido en el inc. c) del sexto párrafo del art. 77 de la ley del gravamen.

Tal solicitud es fundada en los criterios sentados por nuestro Máximo Tribunal tanto en la causa “Frigorífico Paladini” que conformara lo dictaminado por la Procuración General de la Nación, que en su aspecto más relevante señalara que debe prestarse atención no sólo a la letra estricta de las normas aplicables sino también a la eventual aplicación del principio de la realidad económica, es decir anteponiendo el alcance del hecho económico frente a las formas; así como también en la causa “International Engines South America S.A.” que determinara que en virtud del principio del informalismo moderado a favor del administrado –art. 1 inc. c) de la Ley 19.549– la mera

circunstancia de que la empresa fusionada no haya comunicado desde el inicio su reorganización bajo la forma del inc. c) del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias no puede resultar fatal para su derecho.

En ese contexto la aludida División ... giró los obrados a la División ... del mencionado Departamento ..., la cual previamente a solicitar la intervención de esta Asesoría en el marco de la Instr. Gral. A.F.I.P. Nº .../07, en el pertinente dictamen jurídico dejó sentado que oportunamente intervino con relación a la reestructura en trato y que su criterio, concordante con el de la División ... y ... actuante, se encontró en sintonía con distintos antecedentes administrativos, entre ellos, los Dicts. D.A.T. y J. 53/94 y 31/96, y Dicts. D.A.T. 90/01, 82/03, 26/04 y 54/05 y con el temperamento sostenido por la Dirección Nacional de Impuestos en el Memorando Nº .../05.

En esta nueva intervención, y con respecto al antecedente jurisprudencial “Frigorífico Paladini S.A. c/A.F.I.P.” citado por la recurrente, en lo que se refiere a la eventual aplicación del principio de realidad económica, el área legal de origen trae a colación el Memorando Nº .../11 de la Dirección Nacional de Impuestos, mencionando que allí se alude al principio de neutralidad tributaria que debe imperar en todo proceso de reestructuración societaria, evitando las reorganizaciones con mero propósito fiscal, y poniendo de relieve la comprobación de la realidad económica sobre la cual se fundamenta la planteada en el caso.

Con relación al otro fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación aludido en la apelación – International Engines South America S.A. c/D.G.I.–, la instancia preopinante entiende que amerita una consideración especial, atento a que presenta una novedosa postura sobre el tema en cuestión, resaltando lo afirmado por dicho Tribunal en lo concerniente al principio del informalismo moderado a favor del administrado, al disentir con “... la interpretación dogmática sostenida por el Fisco nacional en cuanto a que las operaciones contempladas en los incs. a) y c) resultan mutuamente excluyentes y que las del segundo de ellos únicamente abarcan las transferencias de fondo de comercio regidas por la Ley 11.867”.

Así pues, a la luz de los hechos sometidos a consideración, y de la jurisprudencia administrativa y judicial considerada de alcance a la temática abordada, a los fines de determinar si en el “sub examen” corresponde adoptar –o no– el criterio que emana del más alto Tribunal Jurisdiccional de la Nación, el área legal remitente insta a la intervención de las máximas áreas asesoras en los términos de la Instr. Gral. A.F.I.P. Nº .../07, máxime en el extremo de considerar los efectos que pudieren derivar en otros casos similares al aquí ventilado.

II. Expuesta la temática que motiva la presente intervención, inicialmente corresponde mencionar que la División ... mediante la Actuación Nº .../14 (DI ...), conformada por Nota Nº .../14 (DI ...), previamente y en cumplimiento del punto ... de la Instr. Gral. A.F.I.P. Nº .../07, efectuó la correspondiente evaluación y consideró que la consulta reúne las condiciones previstas en el punto ... –único mecanismo de consulta a las máximas áreas asesoras– habida cuenta de las particularidades del caso y de la inexistencia de antecedentes que analicen la cuestión sometida a consideración en los términos requeridos.

Con el fin de arribar a una interpretación que otorgue mayor claridad a la cuestión bajo estudio este servicio asesor estima apropiado traer a colación los aspectos más relevantes de la mentada sentencia del Alto Tribunal en el caso “International Engines South America S.A.”.

En primer lugar, se observa que la cuestión allí resuelta involucraba una reorganización de sociedades, consistente en una fusión por absorción de empresas dentro de un mismo “conjunto económico”, donde la sociedad absorbente era la accionista principal de la absorbida, pretendiéndose encuadrar el proceso, primero en el inc. a) del sexto párrafo del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) y, posteriormente, en su inc. c).

La controversia judicial sentenciada se originó en la determinación de oficio practicada oportunamente por este organismo Fiscal, en la cual se sostuvo que no resulta admisible que un contribuyente intente encuadrar una misma operación en forma simultánea en dos incs. del art. 77 de la ley del gravamen –el a) y el c)–, por cuanto éstos revisten el carácter de taxativos, son excluyentes y contemplan circunstancias diversas, considerándose que no es posible que una misma figura tuviera dos naturalezas distintas y antitéticas, hermenéutica que, además de su falta de congruencia, no se compadece con el carácter restrictivo que rige la interpretación en la materia.

La contribuyente interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación el cual, mediante fallo del 22/12/04 dictado por la Sala “D”, revocó parcialmente el acto resolutivo apelado expresando centralmente que:

- Surge de la causa que las sociedades que se fusionan “... constituían un ‘conjunto económico’ – con anterioridad a la fecha de la fusión–, en el que la segunda era la controlante de la primera, encontrándose cumplido en el caso, el requisito establecido en el art. 105, inc. c) del decreto reglamentario, en cuanto dispone que existe conjunto económico cuando el ochenta por ciento (80%) o más del capital social de la continuadora pertenezca al dueño, socios o accionistas de la empresa que se reorganiza”.
- Con relación a la exigencia de actividades iguales o vinculadas durante los doce meses anteriores a la fecha de reorganización (pto. III del art. 105 del decreto reglamentario), en este caso “... se ha producido una fusión por absorción dentro de un mismo ‘conjunto económico’, dado que la absorbente era controlante de la absorbida desde fecha anterior a la de la reorganización, razón por la que tal requisito no le es exigible, tal como se resolviera en la sentencia de esta Sala, en la que la suscripta adhiriera al voto del Dr. Brodsky, ‘Instituto Rosenbusch S.A. de Biología Experimental Agropecuaria’, de fecha 15/7/99”.

“Lo que está claro es que la legislación dictada apunta a las reorganizaciones de sociedades o de fondos de comercio en las que los titulares de sus capitales continúan las mismas actividades aunque bajo otra estructura y empleando económicamente los mismos bienes que componen los acervos que se reorganizan, lo que supone que no sólo no se opera con terceros ajenos, sino tampoco que se produzca el acceso a una riqueza de la que antes no se disponía ...”.

Al reconocer al “conjunto económico” como cualidad virtual, la legislación tributaria evita interferir en la reorganización de negocios, que así despojados de consecuencias impositivas, habrán de optimizar su eficiencia, y que en razón de ello el art. 105 del Reglamento no incluye “... a dicho conjunto entre los llamados a cumplir los requisitos que enuncia en sus incs. 1 a 4, con la salvedad expresada ‘supra’, al analizar el inc. 2”.

Con posterioridad al fallo del Tribunal Fiscal de la Nación reseñado, que revocó la resolución apelada, tomó intervención la Dirección Nacional de Impuestos emitiendo el Memorando Nº .../05 (DNI), en el cual:

- Coincidió con la opinión vertida por esa Dirección de ... en el Dict. D.A.T. 26/04 –que tratara un caso análogo– en el sentido de que “... no resulta admisible que una reorganización encuadre en forma simultánea en dos incisos, toda vez que los mismos son taxativos y excluyentes entre sí”.
- Trajo a colación la obra “Tratado de las Reorganizaciones Fiscales de Empresas”, Alejandro N. Haladjian, Ed. La Ley, 2002, pág. 102, quien citando a Giuliani Fonrouge recuerda que “la situación tratada en el inc. c) del art. 76 ...” (actual art. 77) “no pertenece a un caso de reorganización, que corresponde a otros tipos de operaciones, y fundamentalmente la fusión y escisión; nos hallamos ante un caso de transferencia de una universalidad jurídica, a la cual se le asignan efectos especiales cuando media conjunto económico, pero nada más”.
- Citó el artículo de Aurelio Cid titulado “Los aspectos fiscales de la reorganización de empresas”, publicado en Derecho Fiscal T. XXXIII, págs. 1.212/39, donde manifiesta que “... en los supuestos consagrados en el inc. c) del art. 71 (actual art. 77) no hay reorganización entendida como fusión o escisión, pues las sociedades involucradas en nada alteran su estructura jurídico-económica ni fiscal. Por tanto, en el caso no hay traslado de los derechos y obligaciones fiscales a que se refiere el artículo incorporado a continuación del antedicho, salvo los de aquellos atributos que son propios de los bienes transferidos (valor residual, saldo de revalúo no amortizado, etcétera)”.
- Sostuvo que tanto desde el punto de vista legal como económico resulta insustentable interpretar que una fusión sólo debe cumplir con los requisitos previstos en la reglamentación si los titulares de las empresas involucradas en el proceso son jurídica y económicamente independientes.
- Concluyó que un criterio contrario “... implicaría admitir que en las fusiones realizadas en el marco de un conjunto económico es posible utilizar esos procesos con exclusivos fines fiscales, es decir, permitir el traslado de quebrantos o saldos a favor del I.V.A. originados en una actividad distinta a la de la continuadora, o en empresas que nunca estuvieron en marcha ... a efectos de reducir la base imponible de la fusionante”.

Con base en tales fundamentos el Fisco nacional apeló la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, cuya Sala II dictó sentencia el 6/11/08 confirmando lo resuelto por el tribunal “a quo” y sosteniendo que:

- De la lectura del segundo párrafo del art. 105 del decreto reglamentario de la ley del gravamen, se desprende que los requisitos que contiene “... entre el que se encuentra el relativo al desarrollo de actividades iguales y vinculadas a las de la absorbente durante los doce meses anteriores a la fecha de reorganización, están previstos para los casos de los incs. a) y b) del art. 105 y no para el inc. c) cuya aplicación pretende la recurrente”.
- Verificada la existencia de conjunto económico –lo que no ha sido controvertido– de conformidad con lo establecido en el inc. c) del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, y el art. 105 del decreto reglamentario, carece de razonabilidad exigir el cumplimiento de un requisito

previsto para otro de los supuestos contemplados en esa norma, cuando aquél fue expresamente excluido para el caso así definido.

- No resulta válido que el organismo recaudador pretenda extender el ámbito de aplicación del reglamento a un supuesto excluido por aquél. Considera que la claridad de la norma "... desvirtúa los argumentos expresados en punto a la improcedencia de distinguir si la fusión se produjo dentro de un conjunto económico o no, porque como se advierte, al contrario de lo sostenido por el recurrente, esa circunstancia modifica la solución al caso porque de ello depende que se exijan los requisitos establecidos en el reglamento".

La representación judicial de este organismo interpuso –contra este decisorio– el recurso extraordinario de apelación ante la C.S.J.N.

Al emitir el dictamen que le compete en dicho trámite recursivo, la procuradora fiscal concluyó que:

- El encuadre en el mentado inc. c) "... requiere de la existencia de un grupo económico –supuesto fáctico cuyo acaecimiento está aquí fuera de debate–, y en tanto prevé que se verifiquen ‘ventas y transferencias de una entidad a otra’, nada halla en la norma que limite tal posibilidad a que sólo se transmita una parte de los bienes de la empresa –como implícita pero claramente lo sostiene la A.F.I.P.–. Ello es así pues, si se transfiere el conjunto de bienes de una empresa en su totalidad y la sociedad transmisora se liquida, la cuestión también podrá ser vista –al menos en su aspecto formal– como una ‘fusión de empresas preexistentes ... por absorción de una de ellas’ tal como lo prevé el inc. a) del mismo artículo".
- Lo expresado torna inoficioso el tratamiento del restante planteamiento del Fisco nacional fincado en afirmar que la actora no ha cumplido con los requisitos fijados en el art. 105 incs. I y III, del Dto. 1.344/98, toda vez que ellos únicamente se exigen para los supuestos regulados en los incs. a) y b) del art. 77 de la ya citada ley, y a la luz de lo expuesto en el acápite anterior, no regulan la situación del "sub judice".

Los fundamentos y conclusiones vertidos en el mencionado dictamen fueron compartidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación la que, en su mérito, dictó sentencia definitiva el 18/6/13 confirmando la sentencia apelada.

Descripta la jurisprudencia, corresponde abocarse a determinar la incidencia que posee el mentado fallo sobre los criterios técnicos que viene sosteniendo el organismo en la materia tratada.

En este aspecto cabe traer a colación el informe del .../.../13, emitido por la Dirección de ... en la Actuación Nº .../13 (DI ...), en el cual se manifiesta:

- a) Que en el fallo aludido se debatió en cuál de las dos normas –incs. a) o c) del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias– correspondía encuadrar una reorganización de empresas pertenecientes a un mismo conjunto económico.
- b) Que el Máximo Tribunal –al compartir los fundamentos vertidos en el dictamen de la procuradora fiscal– confirmó la sentencia de Cámara en el sentido que habiendo conjunto económico correspondía su encuadre en el inc. c) del citado art. 77.

c) Que mediante Nota Nº .../13 (DI ...) solicitó a la Dirección de ... que, en el marco de su competencia específica, se expidiera fijando el alcance de dicho pronunciamiento judicial ante las diferentes situaciones administrativas como judiciales en trámite que versan sobre la referida temática.

d) Que en respuesta a tal solicitud y mediante Nota Nº .../13 (DI ...), la Dirección requerida señaló que –a su juicio– del análisis del fallo no surge una doctrina de alcance general aplicable a la reorganización de sociedades y demás sujetos comprendidos en el art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, por cuanto la temática en trato requiere el estudio y verificación en cada caso concreto de los presupuestos tanto fácticos como jurídicos que la normativa aplicable prevé.

En el contexto descripto, la citada Dirección de ... concluyó que correspondería a esa Dirección de ..., en los casos de consultas vinculantes, el análisis de cada caso en particular a la luz de la doctrina que se desprende del precedente mencionado y de los lineamientos que –respecto de su aplicación– realizó la Dirección de ...

Sentado ello, cabe destacar que de la sentencia del Alto Tribunal se derivan –a juicio de este Departamento– las siguientes pautas interpretativas aplicables a las reorganizaciones de empresas que se realizan dentro de un mismo conjunto económico:

1. Corresponde su tratamiento conforme el inc. c) del art. 77 de la ley del gravamen, tal como lo solicita la consultante, ya que tanto la procuradora fiscal cuanto la Corte Suprema de Justicia consideran –a contrario de lo sostenido por este organismo– que los incs. a) y c) no resultan excluyentes entre sí y, además, refutan la exégesis fiscal según la cual –en el supuesto previsto en el segundo de ellos– resulta condición “sine qua non” la subsistencia de las entidades involucradas.

2. No resulta exigible a su respecto el cumplimiento de los requisitos reglamentarios adicionales –v.g. art. 105 del Dto. 1.344/98–, toda vez que ellos únicamente se exigen para los supuestos regulados en los incs. a) y b) del citado art. 77 de la ley.

El avenimiento respecto del criterio establecido por el Tribunal Cintero tornaría carentes de virtualidad a los fundamentos y conclusiones arribados en anteriores pronunciamientos de este organismo, en los cuales se venía sosteniendo que las fusiones típicas debían encuadrarse en el inc. a) del aludido art. 77 con independencia de que se realicen entre firmas integrantes de un mismo conjunto económico.

No obstante ello, cabe recordar, en este estado, que la Procuración del Tesoro de la Nación ha manifestado que si bien en nuestro sistema institucional los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación no deciden en términos generales y abstractos sino con los casos concretos sometidos a su decisión, su jerarquía, el carácter definitorio y último de sus sentencias y la necesaria armonía con el comportamiento de los distintos órganos del Estado son factores que determinan, en principio, la procedencia de que la Administración se atenga a la orientación sustentada por el Máximo Tribunal en el ámbito jurisdiccional –cfr. Dict. P.T.N. Nº .../99 (T.º 229 P.º 39) y Nº .../02 (T.º 243 P.º 669), entre otros–.

De conformidad con lo hasta aquí expuesto, y en la medida que en el proceso sometido a consideración se acredite fehacientemente la existencia de conjunto económico –situación fáctica que corresponde ser corroborada por el juez administrativo interviniente–, es decir, siempre que

“SS” S.A. como líder del grupo y “PP” S.A. de manera directa e indirecta a través de su tenencia en “II” S.A. posean como mínimo el ochenta por ciento (80%) del paquete accionario de “ZZ” S.A., procedería su tratamiento de acuerdo al inc. c) del sexto párrafo del art. 77 de la ley del gravamen, sin obstar para ello que se trate de una escisión que también encuadraría en el inc. b) de ese artículo.

De tal manera, respecto de los lineamientos fijados por la Dirección de ... en la citada Nota Nº .../13 (DI ...), corresponde reiterar que esta área asesora realiza únicamente un análisis teórico, fundado en los hechos que alega la apelante en este caso sin mediar verificación alguna, quedando la opinión condicionada a la efectiva concreción de los hechos, los que deberán ser corroborados por el juez administrativo competente.

Esto implica que, de verificarse las condiciones que la normativa impone para el referido inc. c) del art. 77 de la ley, ésto es, el mantenimiento de la participación individual por dos años teniendo en cuenta las previsiones del inc. c) del primer párrafo del art. 105 del decreto reglamentario, no resultaría exigible el cumplimiento de los requisitos adicionales que el segundo párrafo de este último artículo establece.

Por último, y más allá de que el reencuadre en el inc. c) del art. 77 de la ley del tributo resulte en definitiva convalidado por la máxima área asesora legal para el caso objeto de debate, resta aclarar que la Corte en la sentencia analizada no se pronunció acerca del cumplimiento del requisito de continuación de actividades que establece el primer párrafo del mencionado art. 77, exigencia que debe ser cumplida en todos los supuestos de reorganizaciones empresariales, y que también es contemplado por el apart. II del segundo párrafo del art. 105 del decreto reglamentario.

Sin perjuicio de ello y en orden al debate que podría plantearse en el caso con relación a la prosecución de actividades aludida en el párrafo que antecede, procede señalar que la misma ha sido objeto de análisis por parte de la Dirección de ... dependiente de la Subdirección General de ... mediante las Actuaciones Nº .../14, .../14 y .../14 (DI ...) así como también en su par Nº .../14, por lo que habrá de estarse a las conclusiones arribadas en las mismas.

Referencias normativas:

- [Leyes 19.549 y 20.628.](#)
- [Dto. 1.344/98.](#)
- [Frigorífico Paladini S.A.](#)
- [International Engines South America S.A.](#)