



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO



FACULTAD DE
**CIENCIAS
ECONÓMICAS**



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE

FACULTAD DE CIENCIAS
ECONÓMICAS

Contador Público Nacional y Perito Partidor

REORGANIZACIÓN DE SOCIEDADES: ASPECTOS IMPOSITIVO, CONTABLE Y LABORAL

Autores

Verónica, LEGUIZAMON - 28445 - veronica.leguizamon03@gmail.com

Juan Santiago, PEREIRA - 28010 - juansa_5@hotmail.com

José Manuel, MUÑOZ - 28450 - jose_manuel@live.com.ar

Profesor tutor

Luis Eduardo, CINTA

Mendoza – 2019



INDICE

INDICE	2
RESUMEN	5
INTRODUCCIÓN	6
CAPITULO I - FUNDAMENTOS TEÓRICOS SOBRE REORGANIZACIÓN DE LAS SOCIEDADES.....	9
1. REORGANIZACIÓN DE SOCIEDADES: ENFOQUE JURÍDICO, LABORAL, IMPOSITIVO Y CONTABLE ...	9
A. DETERMINACIÓN DEL PROBLEMA.....	9
B. PROPÓSITOS U OBJETIVOS.....	9
C. MARCO TEÓRICO	10
D. HIPÓTESIS.....	17
CAPÍTULO II - ASPECTOS GENERALES DE UNA REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL.....	18
1. INTRODUCCIÓN AL INSTITUTO DEL BENEFICIO TRIBUTARIO.....	18
A. BENEFICIO IMPOSITIVO Y SU FINALIDAD	18
B. SUJETOS COMPRENDIDOS	19
C. REORGANIZACIÓN DESDE EL PUNTO DE VISTA IMPOSITIVO Y SOCIETARIO.....	19
D. EMPRESAS Y/O EXPLOTACIONES DE CUALQUIER NATURALEZA:.....	20
E. EFICIENCIA ECONÓMICA A TRAVÉS DE UNA REORGANIZACIÓN:.....	24
F. NO GRAVABILIDAD DE LOS TRIBUTOS EN UNA REORGANIZACIÓN IMPOSITIVA	24
G. MECANISMOS ANTI-EVASIÓN:	25
H. EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD:	26
2. REQUISITOS PARA ENCUADRAR DENTRO DEL INSTITUTO DE BENEFICIO IMPOSITIVO	26
A. MANTENIMIENTO DE LA ACTIVIDAD DE LA ANTECESORA	26
B. MANTENIMIENTO DE LA PARTICIPACIÓN	27
C. EMPRESA EN MARCHA.....	27
D. ACTIVIDADES ANTERIORES IGUALES O VINCULADAS	28
E. FECHA DE REORGANIZACIÓN	28
F. COMUNICACIÓN DE LA REORGANIZACIÓN.....	28
G. CASOS ESPECIALES DE COMUNICACIÓN	32



3.	ADMINISTRACIÓN HASTA LA INSCRIPCIÓN.....	33
CAPÍTULO III - TRATAMIENTO IMPOSITIVO EN PARTICULAR DE UNA REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL ..		36
1.	IMPUESTO A LAS GANANCIAS:.....	36
A.	CASOS Y REQUISITOS PARA LA OBTENCIÓN DE BENEFICIOS IMPOSITIVOS.....	37
B.	SOCIEDADES QUE SE DOMICILIAN EN JURISDICCIONES DISTINTAS	41
C.	OTROS REQUISITOS GENERALES PARA LA FUSIÓN Y ESCISIÓN:.....	45
D.	BENEFICIOS IMPOSITIVOS	46
E.	OTRAS TRANSFERENCIAS:	48
F.	FECHA DE REORGANIZACIÓN:	48
G.	INCUMPLIMIENTO:	48
H.	PLAZOS ESPECIALES:	49
I.	SITUACIÓN FISCAL PARA LOS ACCIONISTAS:.....	49
J.	CONCLUSIÓN	50
2.	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO:.....	50
A.	TRASLADO DE SALDOS A FAVOR	50
3.	IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA.....	52
A.	DICTAMEN (DAT) Nº 46/2005	52
4.	IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS.....	53
A.	CONTINUIDAD ECONÓMICA:	54
5.	IMPUESTO A LOS SELLOS:.....	54
6.	INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS Y DENEGATORIA DEL BENEFICIO	55
7.	PROCEDIMIENTO Y VÍAS RECURSIVAS.....	55
8.	DETERMINACIÓN DE OFICIO: ¿A QUIÉN ALCANZA?.....	56
CAPÍTULO IV - ÁMBITO CONTABLE DE UNA REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL.....		58
1.	CONFECCIÓN DEL BALANCE ESPECIAL.....	58
2.	MAYORÍAS NECESARIAS PARA RESOLVER UNA REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL	59
3.	RELACIÓN DE CAMBIO:.....	59
4.	COMBINACIÓN DE NEGOCIOS.....	62
A.	CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS	62
5.	FUSIÓN:.....	63



A.	MÉTODO DE LA ADQUISICIÓN.....	63
B.	MÉTODO DE LA UNIFICACIÓN DE INTERESES.....	64
6.	ESCISIÓN:.....	65
A.	ESCISIÓN SIN REDUCCIÓN DE CAPITAL.....	65
B.	ESCISIÓN CON REDUCCIÓN DE CAPITAL.....	65
CAPÍTULO V - ÁMBITO LABORAL DE UNA REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL		67
1.	NORMATIVA VIGENTE.....	67
2.	DIVERSOS SUPUESTOS DE TRANSFERENCIA.....	69
3.	POSIBILIDAD DEL TRABAJADOR DE CONSIDERARSE DESPEDIDO.....	70
4.	SOLIDARIDAD.....	71
5.	FORMALIDADES.....	71
6.	PROCEDIMIENTO:.....	71
7.	RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.....	73
8.	MODELO DE CESIÓN DE CONTRATO DE TRABAJO.....	74
CAPÍTULO VI - REORGANIZACIÓN EMPRESARIA EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL.....		77
1.	EL PROCESO DE REORGANIZACIÓN: CONCENTRACIÓN Y DESCONCENTRACIÓN EMPRESARIA.....	77
2.	CONCENTRACIÓN DE EMPRESAS.....	78
A.	LA FUSIÓN EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL.....	78
3.	DESCONCENTRACIÓN DE EMPRESAS.....	79
A.	LA ESCISIÓN EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL.....	80
4.	DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL: SITUACIÓN ACTUAL.....	81
5.	SITUACIÓN IMPOSITIVA EN EL PLANO INTERNACIONAL.....	81
A.	LA REORGANIZACIÓN EMPRESARIA LIBRE DE IMPUESTOS.....	81
B.	LEGISLACIÓN COMPARADA:.....	81
C.	LEGISLACIÓN IMPOSITIVA ARGENTINA REFERIDA AL MARCO INTERNACIONAL.....	82
CONCLUSIONES.....		84
BIBLIOGRAFIA		86



RESUMEN

El presente trabajo de investigación explica y expone las situaciones a tener en cuenta, en diversos ámbitos, en una reorganización empresarial para que las organizaciones, en el momento en el que la realicen, estén en conocimiento de las situaciones que se pueden llegar a plantear y de esta forma lograr que el proceso sea más eficiente.

Uno de los temas a tratar en este trabajo es la parte general en la cual se va a exponer todos los tipos de reorganizaciones que se pueden llegar a dar y las distintas características que tienen las mismas.

Podremos ver que se tratará toda la situación impositiva en la que se van a encuadrar cada uno de los distintos tipos de reorganización y los procedimientos que se deben hacer en cada uno de ellos para que las mismas no se encuentren gravados.

También veremos aquellas cuestiones que se deben tener en cuenta en el ámbito laboral.

Y por último analizaremos como se trata la reorganización internacional en los distintos países, cual es la legislación vigente a nivel nacional e internacional.

El objetivo principal de este trabajo es que, a través, del conocimiento adquirido en la facultad, más la investigación en libros, leyes e internet, poder proporcionar un tipo de “guía” o “esquema” general para orientar al contador sobre las distintas situaciones a tener en cuenta a la hora de enfrentarse con un proceso de organización empresarial.

Palabras claves: empresa, reorganización empresarial, aspecto impositivo, ámbito internacional.



INTRODUCCIÓN

La situación de nuestro país se caracteriza actualmente y desde siempre por un contexto inflacionario algo complejo y relevante, mencionando esto ha obligado a que las empresas tengan que afrontar constantes cambios para poder mantenerse y de tal manera crecer en el mercado local.

Toda empresa que actúa en el mercado se ve afectada o influenciada por el mismo, por lo tanto, para que las mismas continúen compitiendo se deben adaptar a las situaciones que se presentan. Adaptarse a dichas situaciones a veces conlleva a que las empresas se reorganicen (como por ejemplo fusionarse) y de esta manera volver a ser competitivas.

Como consecuencia de las reorganizaciones las empresas pueden producir una mejor distribución de los recursos de todo tipo como podrían ser los humanos, además de mejorar la calidad de la información contable y financiera que es necesaria para la toma de decisiones de forma permanente dentro de la empresa.

Muchas organizaciones buscan alternativas que les permitan integrarse y mejorar su competitividad en el mercado. Las uniones estratégicas permiten acceder a más recursos de los que puede poseer o adquirir una sola empresa, ampliar considerablemente su capacidad para crear nuevos productos, reducir costos, incorporar nuevas tecnologías, penetrar en otros mercados, desplazar a los competidores y alcanzar la dimensión necesaria para competir en el mercado mundial.

Dado lo mencionado en los párrafos anteriores, es que consideramos importante tratar este tema. Además, si bien, la mayor parte de la información está actualizada con respecto a lo que sucede en la realidad (normativa vigente), es cierto que se están produciendo ciertos cambios (especialmente en lo tendiente a las reorganizaciones internacionales, las cuales están en crecimiento) y resulta beneficioso tratar temas que próximamente tendrán mayor relevancia.

Nos planteamos como objetivo del presente trabajo de investigación dar una visión general e integral respecto del proceso de reorganización empresarial tanto en el ámbito nacional como internacional y así conocer los principales beneficios, aspectos legales, contables, económicos, laborales, impositivos y otros puntos importantes a tener en cuenta en una reorganización de empresas.



Específicamente trataremos:

- Presentar los procesos para llevar a cabo una Fusión de empresas, y la implicancia impositiva y societaria que ello conlleva.
- Alcance de la normativa respecto leyes impositivas a nivel nacional y provincial.
- Definición sobre los distintos tipos de reorganización que existen.
- Propuestas a cambios legales por medio de fallos y jurisprudencia. Soluciones en cuanto puedan existir vacíos legales.
- Trámites pertinentes de reorganización ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, Administración Tributaria Mendoza y Dirección de Personas Jurídicas.

En las reorganizaciones uno de sus aspectos claves para lograr un cambio exitoso, es la obtención de beneficios tributarios derivados de ellas, pero en determinadas situaciones a causa de la falta de cumplimiento de requisitos no se obtienen. Un aspecto importante a tener en cuenta es que debe cumplirse la totalidad de los mismos exigidos por la normativa ya que de no ser así y ante cualquier incumplimiento formal el fisco lo observa, y de esta manera puede llegar a negar las ventajas fiscales. El tema impositivo no debería ser un estímulo en la toma de decisiones sobre reorganización de sociedades ya que la no gravabilidad impositiva derivada de este proceso se obtiene una vez cumplido todos los requisitos, incluyendo la demostración de que exista siempre un fin comercial y no corresponda a una finalidad fiscal abusiva.

Nos planteamos, además, explicar el proceso de reorganización internacional analizando también el plano internacional, tanto internamente como cuando participan distintos países. También veremos cuando la reorganización se encuentra exenta de pagar impuestos y que normativa debe cumplirse para que esto pueda llevarse a cabo de esta forma.

La presente investigación ha sido desarrollada en primer lugar a través de un enfoque cualitativo que consistió en la recolección de datos, así como la revisión de documentos. A continuación, se aplicó un método sintético en el cual al momento del procesamiento de la información recopilada se seleccionó, se especializó, determinó y precisó los puntos primordiales; de igual manera se utilizó para analizar los resultados obtenidos en la presente investigación, y a su vez, al momento de elaborar los resultados, conclusiones, recomendaciones y resumen del presente trabajo de investigación. También un método



histórico al momento de realizar la búsqueda de antecedentes relacionados al tema de investigación, básicamente en trabajos de investigación previos que guarden relación con el tema. Por último, un método doctrinario empleado para seleccionar información con bases doctrinarias, seleccionando y extrayendo las diferentes posiciones y corrientes relacionadas al tema investigado, tanto de autores nacionales como extranjeros.

Por último, cabe mencionar la estructura del trabajo, que está compuesta de 6 capítulos. Ya que para llevar a cabo una reorganización de cualquier tipo hay que tener en cuenta ciertos pasos a realizar, pero en distintas áreas, hemos abordado el trabajo separando, el capítulo I donde se encuentra expuesto el plan de labor de la correspondiente tesis para que el lector de la misma sepa desde que perspectiva teórica nos posicionamos para esta investigación, en el capítulo II, una explicación general de la reorganización empresarial. En el capítulo III, desarrollamos como afecta dicho proceso en cada uno de los impuestos pertinentes. En el capítulo IV abordamos el aspecto contable. En el capítulo V abordamos el aspecto laboral que también es importante. Y en el último y VI capítulo se trata de forma general y breve todo el proceso de reorganización, pero en el ámbito internacional.



CAPITULO I

FUNDAMENTOS TEÓRICOS SOBRE REORGANIZACIÓN DE LAS SOCIEDADES

Hemos añadido como primer capítulo introductorio, el plan de labor, para poder facilitar al lector del correspondiente trabajo, su interpretación y por lo tanto proporcionar más información acerca de la perspectiva teórica sobre la cual nos posicionamos.

1. REORGANIZACIÓN DE SOCIEDADES: ENFOQUE JURÍDICO, LABORAL, IMPOSITIVO Y CONTABLE

A. DETERMINACIÓN DEL PROBLEMA

¿Cuáles son los beneficios, aspectos legales y demás puntos importantes en el marco de una reorganización de empresas?

B. PROPÓSITOS U OBJETIVOS

- Investigar sobre la integración y desconcentración de empresas.
- Analizar las leyes impositivas que se aplican a este tema.
- Plantear problemas en relación a vacíos legales que pudieran existir.
- Definir los distintos tipos de reorganización que existen.
- Proponer cambios legales por medio de fallos y jurisprudencia.



- Diseñar un ejemplo de cómo se lleva la contabilidad en cada uno de los tipos de reorganización.
- Informar sobre la situación laboral en la que quedan los empleados dentro de la organización al producirse la reorganización.

C. MARCO TEÓRICO

Esta investigación trabaja, entre otros, sobre los fundamentos teóricos proporcionados por la Circular 1080(05.07.1979 – dictada en el ámbito del impuesto a los capitales, hoy derogado), que interpreta a la empresa como “Toda persona que habitualmente desarrolle una actividad que requiera un patrimonio y un espacio físico para llevarlo a cabo conforma una empresa, la cual posee una personalidad fiscal diferente a la de su dueño”. De igual modo, la reorganización empresarial es concebida como una serie de procedimientos y transacciones por medio de los que se efectúa una sucesión de sociedades, incluyendo la creación de una sociedad que se hace cargo del activo de otra y continúa los negocios de la anterior (Tribunal Fiscal de la Nación, 1986) .

En ese sentido, se propone la siguiente clasificación:

Fusión: puede definirse como un proceso de concentración de empresas, que da lugar a una unión de patrimonios y de socios de las sociedades intervinientes en la operación. Fruto de la misma se extinguen personalidades jurídicas independientes, con el fin de ampliar el patrimonio de otra personalidad jurídica preexistente o de nueva constitución. La fusión es, por tanto, un acto de naturaleza corporativa o social, que viene motivada por causas económicas en virtud del cual dos o más sociedades mercantiles, previa disolución de alguna o de todas ellas, fusionan sus patrimonios y agrupan a sus respectivos socios en una sola sociedad.

- Fusión propiamente dicha: Supone la extinción de todas las sociedades partícipes y la transmisión en bloque de sus patrimonios a una nueva entidad, que surge a consecuencia de la operación.
- Fusión por absorción: Una sociedad mercantil, denominada absorbente, adquirirá los patrimonios de las sociedades absorbidas, las cuáles se extinguirán y aumentará su capital social en la cuantía que proceda.



Escisión: término empleado para significar la división o partición de una empresa con el fin de crear una nueva. En ella, la compañía principal cede y se desprende de algunos de sus activos y pasivos para formar una nueva compañía o capitalizar y hacer crecer una existente. Una escisión en ningún caso implica la desaparición de alguna empresa. Escisión es la operación mediante la cual se divide total o parcialmente el patrimonio de una empresa para transmitir, sin que proceda liquidación alguna, la parte o las partes resultantes a otras tantas empresas preexistentes o que se crean con este objeto.

- Escisión total: una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y los transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes o nuevas, como consecuencia de su disolución sin liquidación, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de valores representativos del capital social de las entidades adquirientes de la aportación.
- Escisión parcial: cuando una entidad segrega una o varias partes de su patrimonio social que constituyan ramas de actividad y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas últimas, que deberá atribuir a sus socios.

Conjunto económico: existe conjunto económico cuando dos o más empresas se encuentran interrelacionadas, de modo tal que existe entre ambas un vínculo permanente, y se dan determinados puntos en común, que determinan que conformen técnicamente una misma y única empresa, más allá de encontrarnos con dos o más personas jurídicas distintas.

Impuesto que gravan la reorganización

La Ley de Impuesto a las Ganancias en su artículo 77 establece que cuando se reorganicen sociedades, fondos de comercio y en general empresas y/o explotación de cualquier naturaleza, los resultados que pudieran surgir como consecuencia de la reorganización no estarán alcanzados por el impuesto, siempre que las entidades continuadoras prosigan, durante un lapso no inferior a dos años desde la fecha de la reorganización, la actividad de las empresas reestructuradas u otra vinculada con las mismas.

La Ley de Impuestos a las Ganancias entiende como 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 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, constituyen un mismo conjunto económico.
- d) Los derechos y obligaciones fiscales, correspondientes a los sujetos que se reorganizan, serán trasladados a las entidades continuadoras.

Las ventas y transferencias que no sigan el camino de la reorganización empresarial del artículo 77 de la ley de impuestos a las ganancias están impedidas de trasladar los derechos y obligaciones, que enuncia el artículo 78 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Derechos y Obligaciones fiscales trasladables:

- a) Quebrantes impositivos no prescriptos, acumulados.
- b) Saldos de franquicias impositivas o deducciones especiales no utilizadas.
- c) Los cargos diferidos que no hubieran sido deducidos.
- d) Las franquicias impositivas.
- e) La valuación impositiva de los bienes de uso, de cambio e inmateriales.
- f) Los reintegros al balance impositivo como consecuencia de la venta de bienes o disminución de existencias, cuando se han hecho uso de las franquicias.
- g) Los sistemas de amortización.
- h) Los métodos de imputación de utilidades y gastos al año fiscal.



- i) Los sistemas de imputación de las previsiones.

Impuesto al Valor Agregado

No se considerará ventas las transferencias que se realicen como consecuencia de reorganizaciones de sociedades comprendidas en el Artículo 70 de la ley de Impuesto a las Ganancias.

A los efectos del impuesto al valor agregado, la transferencia de bienes en los casos de reorganización de sociedades, no se halla gravada por considerarse dicho hecho económico un mero cambio de titularidad.

No solo interesa a los efectos de una operación comercial que los bienes se muden de titular, sino todo lo que implica el hecho como por ejemplo los beneficios de impuestos que pudieran tener alguna de las empresas implicadas en la reorganización. La ley posibilita que los saldos de impuestos existentes en las empresas reorganizadas, sean computables en la o las entidades continuadoras.

Si por cualquier razón y dentro de los 2 años contados a partir de la fecha de reorganización, las empresas continuadoras hubieran cambiado o abandonado la actividad que desarrollaban sus antecesoras, deberán proceder dentro de los 90 días corridos de producido dicho cambio, a rectificar las declaraciones juradas que hubieran presentado oportunamente, modificando aquellos aspectos en que hubiese tenido incidencia el régimen de que se trata e ingresar el impuesto resultante con más los intereses y actualizaciones que corresponda. La penalidad no sólo implica el retrotraerse a la situación anterior al proceso de reorganización, sino la rectificación de todas y cada una de las declaraciones juradas presentadas como consecuencia del beneficio, más la determinación de los recargos como cualquier mora impositiva.

Situación laboral de los empleados de una reorganización:

Las consecuencias laborales de la fusión no han sido específicamente reguladas por nuestro derecho positivo: ni en la Ley General de Sociedades, ni tampoco en la Ley contrato de trabajo hay normas que hagan expresa referencia a este tema. Sin embargo, la generalidad de la doctrina coincide en que las disposiciones del Título XI de la LCT (“De la transferencia del contrato de trabajo”), que comprende los arts. 225 a 230 de dicho cuerpo legal, incluye dentro de su ámbito material de aplicación la hipótesis de la fusión de sociedades, entendiéndose que resultan plenamente aplicables al caso, por tratarse de una verdadera



“transferencia” en los términos del apartado mencionado de dicho cuerpo legal, puesto que, en rigor de verdad, para la ley laboral hay “transferencia” siempre que hay un cambio en la titularidad de la unidad productiva, sea cual fuere el negocio jurídico que la produce. Consecuentemente, de conformidad con lo previsto en art. 225 de la LCT, todas las obligaciones emergentes del contrato de trabajo que la sociedad que se disuelve (fusionante o absorbida) tuviera con sus empleados al momento de la fusión, pasarán a la sociedad resultante de la fusión (la nueva sociedad continuadora, o la sociedad absorbente), incluso aquellas que se originen con motivo de la fusión (las cuales sólo pueden ser, en principio, las indemnizaciones por despido indirecto de acuerdo con lo previsto por el art. 226, LCT, cuestión que será tratada en el próximo capítulo). Los contratos de trabajo que tenga formalizados la sociedad que desaparece como consecuencia de la fusión, continúan con la nueva sociedad emergente de dicho proceso, y los trabajadores conservan la antigüedad que hubiesen adquirido como consecuencia de su trabajo para la sociedad fusionante o absorbida (su anterior empleador) y los derechos que de ella se deriven. Del artículo 225, LCT en comentario, surgen algunas consecuencias jurídicas laborales sumamente relevantes de la fusión de sociedades, que es menester considerar:

Transferencia de las relaciones de trabajo al nuevo empleador: la sustitución de la persona jurídica del empleador, que se produce con la fusión, no afecta, en principio, la continuidad de los contratos laborales vigentes a la fecha de la fusión, los cuales subsisten sin solución de continuidad luego del negocio societario. Como el contrato sobrevive la fusión se transmiten a la sociedad resultante del proceso de unificación, todo el contenido en marcha (por así decirlo (22) de los contratos de trabajo, es decir, la totalidad de los derechos y obligaciones derivados de las relaciones laborales, o, dicho de otro modo, todo el plexo de posiciones jurídicas subjetivas que las constituyen: entre ellos los que hacen a la categoría, remuneración, beneficios especiales de que gozará el personal transferido, poderes de dirección, deberes de conducta, etc. La relación laboral se mantiene en su identidad (no es otra distinta, sino la misma; sólo que ahora la posición del empleador la ejerce otra persona jurídica), razón por la cual las condiciones de trabajo vigentes al momento de la fusión no se alteran.

Transferencia de las obligaciones laborales al nuevo empleador: Además, se transfieren a la sociedad resultante de la fusión todas las deudas (u “obligaciones”) que tuviere la sociedad que se disuelve (el empleador “transmitente”) respecto de sus empleados -deudas laborales o “emergentes del contrato de trabajo”- “al tiempo de la transferencia” (en el caso, al momento de la fusión), es decir, que ya se hubiesen devengado al producirse aquella (créditos adquiridos por el trabajador), aunque no estuvieran vencidas, o



sea, aunque no fuesen exigibles por haber algún plazo pendiente. Por ejemplo, el sueldo anual complementario se va devengando día a día, pero sólo se paga el 30 de junio (primer semestre) y el 31 de diciembre (segundo semestre) de cada año; la sociedad absorbente no podrá pretender pagar sólo la parte proporcional del aguinaldo devengada desde la fecha de la fusión, sino todo lo devengado en el semestre íntegro. Es de notar que la asunción legal de deuda por parte de la sociedad absorbente o resultante de la fusión es de orden público, en cuanto que favorable al trabajador, y no puede ser dejada sin efecto, ni siquiera con el consentimiento de este (art. 12, LCT). Asimismo, se transmiten las deudas con los organismos de la seguridad social por períodos anteriores a la fusión.

Conservación del empleo y de la antigüedad adquirida: el trabajador conserva su empleo y mantiene sus derechos vinculados con la antigüedad adquirida antes de la fusión, la que debe tenerse en cuenta en temas tan importantes como la licencia anual por vacaciones (art. 150, LCT), el plazo de licencia paga por enfermedad (art. 208, LCT) y el cálculo de indemnizaciones en caso de extinción de la relación laboral por despido incausado (arts. 231 y 245, LCT). Ello así, puesto que lo que prosigue con el nuevo empleador, reitero, es la misma relación, como si nada hubiera cambiado. En cuanto al tiempo en que se produce el cambio de empleador, el momento de la transferencia de las relaciones laborales y de las deudas pendientes a la sociedad continuadora o absorbente estará dado por la suscripción del acuerdo definitivo de fusión.

Métodos de registración contable

El balance de fusión es un balance especial que tiene por finalidad la debida valuación de los activos y la ponderación de los pasivos exigibles de las sociedades intervinientes en la reorganización, conforme a criterios similares.

Determinar correctamente su valuación y su fecha permitirá calcular de manera más equitativa y transparente la relación de canje y el valor de reembolso en caso de receso y oposición de socios y acreedores. De la lectura atenta del artículo 83, observamos que predomina un criterio vago en cuanto a las bases y principios de valuación y la fecha del balance consolidado. Más allá de lo puramente contable se desprende un compromiso legal, habida cuenta que determinar con claridad fecha y valuación resultará para el socio transparencia en la relación de cambio y en el valor de reembolso en el caso de receso y para las sociedades intervinientes el momento en el cual nacerá la obligación frente a terceros y ante organismos de control y fiscalización.



- Métodos de contabilización: los principales aportes doctrinarios en materia de contabilización de combinaciones de empresas provienen de países donde prevalecen las mediciones contables basadas en costos históricos. En ese contexto, se han propuesto dos métodos principales:
- Método de la compra: bajo el método de la compra se considera que la operación implica una adquisición de activos y pasivos que debe ser contabilizada como tal. Esto implica que a los efectos de los ajustes por inflación debe considerarse a los precios como expresados en moneda de la fecha de la operación. Claro está que, para la continuadora, esta adquisición no ocasiona desprendimientos de activos ni asunciones de pasivos sino un incremento patrimonial que da lugar a la emisión de acciones para su entrega a los socios de la/s entidad/es disuelta/s. Cuando las acciones tienen valor nominal (es lo que ocurre en la Argentina), la diferencia entre éste y el patrimonio incorporado constituye un aporte no capitalizado, que podría ser identificado como prima de emisión por fusión. Idealmente, los activos y pasivos incorporados deberían incorporarse a sus valores corrientes. Debe respetarse las normas contables de valuación correspondientes. El método analizado apunta a una valuación razonable de los activos y pasivos incorporados a la continuadora, pero no corrige las mediciones contables anteriores de los preexistentes. Una consecuencia de esto es que las valuaciones contables posteriores a una fusión pueden diferir según cuál sea la empresa continuadora.
- Método de la unificación de intereses: los defensores de este método consideran que una fusión no es más que una combinación de los patrimonios anteriores, decidida por los propietarios de las empresas fusionadas, así que existiría una continuidad de las operaciones, razón por la cual: no habría necesidad de considerar una fecha de la combinación; los resultados del período durante el cual se produce la combinación incluirían: los de las empresas individuales hasta la fecha de la fusión; los del nuevo ente a partir de ese momento; (la información complementaria debería incluir los datos necesarios para mantener la comparabilidad con ejercicios anteriores). No habría ninguna razón para modificar las valuaciones contables anteriores ni ningún costo a registrar; por lo tanto, tampoco se mostraría ninguna llave de negocio.

En consecuencia, lo que se hace bajo este método es combinar los patrimonios contables preexistentes. Para los ajustes por inflación deben respetarse las fechas de origen oportunamente determinadas. La diferencia entre el valor nominal de las acciones emitidas y el patrimonio contable incorporado debería imputarse a



una cuenta de aportes no capitalizados, de modo de no alterar los resultados acumulados, que se combinan en un único importe. Lo razonable sería afectar: Ajuste de capital, sí los estados contables se reexpresan monetariamente; Prima de emisión por fusión en los restantes casos.

Cuando se aplica el método de la fusión de intereses, la información contable resultante arrastra los defectos de las mediciones contables preexistentes, puede ocurrir que como consecuencia de su aplicación se sumase algebraicamente mediciones basadas en criterios disímiles.

Relación de cambio: para que este canje de acciones sea equitativo, es que se ha hecho hincapié en la valuación de los activos y pasivos incluidos en los balances especiales que son los que van a definir las cantidades de acciones a emitir. Los balances debidamente confeccionados permitirán que se lleve adelante el canje de las acciones, si cada rubro del balance está debidamente valuado. Esto permite que cada uno de los accionistas pueda informarse de la forma en que está compuesto el patrimonio y cuáles serán las acciones que le corresponde a cada uno.

D. HIPÓTESIS

Esta investigación apunta a corroborar que cuando se lleva adelante un proceso de reorganización de empresas, en ella se presentan múltiples aspectos, tales como el legal, contable, impositivo y laboral y para poder realizar este proceso con éxito, debemos tener conocimiento e intervenir en cada uno de sus temas. Además, si es realizado cumpliendo con ciertos requisitos legales e impositivos, se obtienen beneficios económicos para las empresas intervinientes.

En conclusión, en este capítulo, hemos sintetizado el trabajo para facilitar al lector la comprensión del mismo, por eso abarca puntos importantes como el problema planteado, los objetivos, el marco teórico, la hipótesis, etc.



CAPÍTULO II

ASPECTOS GENERALES DE UNA REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL

En este capítulo se desarrollan los puntos más importantes para entender el motivo de la existencia del instituto beneficiario otorgado por la legislación impositiva en los casos de reorganización empresarial analizando qué es dicho instituto, cuál es su alcance y cómo obtenerlo. Por ello, también se exponen los requisitos a cumplir y el procedimiento a realizar.

1. INTRODUCCIÓN AL INSTITUTO DEL BENEFICIO TRIBUTARIO

A. BENEFICIO IMPOSITIVO Y SU FINALIDAD

Al momento de analizar una reorganización empresarial caemos en la necesidad (debido a su gran importancia) de estudiar la normativa legal impositiva, la cual se encuentra en la Ley de Impuesto a las Ganancias, en los artículos 77, 78 de la ley y en los artículos 105 a 109 del decreto reglamentario.

Existen distintas formas de reorganización empresarial, pero hay 2 que son las principales y que además son tipos de reorganizaciones societarias, la fusión y la escisión.

¿Cuál es el sentido de que exista el instituto de reorganización a fines impositivos?

Entendemos que se ha instaurado principalmente para evitar maniobras de evasión de impuestos, para evitar casos en donde no corresponden pagar tributos por el principio de doble imposición y también por facilitar llevar a cabo determinados negocios.

Hoy en día, con la globalización, se abren nuevas puertas, se abre el mercado, etc. lo cual nos lleva a incrementar también, las reorganizaciones de empresas formando nuevos puntos de encuentro económicos. Ahora, también es importante reconocer que no en estos casos se unen empresas donde en el



nuevo esfuerzo dejan de lado su independencia económica, ya que por ejemplo existen contratos asociativos de empresas, en los que individualmente no pierden su independencia económica.

B. SUJETOS COMPRENDIDOS

Los sujetos comprendidos dentro del régimen del beneficio impositivo son:

- Sociedades comerciales (según la Ley general de sociedades 19.550).
- Sociedades civiles.
- Demás sociedades que son tales de acuerdo con el principio de tipicidad de la ley argentina.
- Fondos de Comercio (según la Ley 11.867).
- Empresas o explotaciones de cualquier naturaleza.

C. REORGANIZACIÓN DESDE EL PUNTO DE VISTA IMPOSITIVO Y SOCIETARIO

El concepto de reorganización es amplio y la ley de impuesto a las ganancias, en su art. 77, define en forma general lo que se entiende por ello:

- 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 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, constituyen un mismo conjunto económico.

La definición “Reorganización” fue utilizada por la reglamentación del impuesto a las ganancias como aquella figura utilizada por las empresas para lograr una mayor concentración de capitales o expansión de las mismas. Procedimiento por el cual se lleva a cabo una sucesión de sociedades, la constitución de una nueva sociedad que toma el activo de la anterior y se hace cargo de las obligaciones, así como también, de la continuación del negocio.

Al definir el concepto de sociedades es inevitable recurrir a la definición establecida por la Ley General de Sociedad que establece que; “habrá sociedad si una o más personas en forma organizada,



conforme a uno de los tipos previstos en esta 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”. Se incluyen también a las asociaciones, cualquiera fuere su objeto, que adopten la figura de sociedad bajo alguno de los tipos previstos. A si mismo ocurre con las Sociedades de Garantía Recíproca, quienes son reglamentadas por la Ley 23500. Los fondos de comercio regulados por la Ley 11.867, a los cuales también se los suele denominar establecimientos comerciales. La normativa mencionada anterior en unos de sus artículos define que; constituyen un fondo de comercio, las instalaciones, existencias en mercaderías, nombre y enseña comercial, la clientela, el derecho al local, las patentes de invención, las marcas de fábrica, los dibujos y modelos industriales, las distinciones honoríficas y todos los demás derechos derivados de la propiedad comercial e industrial o artística.

Como podemos observar, lo que implica una reorganización desde el punto de vista impositivo, comprende más escenarios posibles que puramente las reorganizaciones societarias nombradas en la Ley General de Sociedades. Por ejemplo, la LIG considera reorganización al fondo de comercio mientras que la LGS solo habla de sociedades. Además, la figura de Transformación contemplada en la LGS art. 74, no sería objeto de análisis para definir si queda o no comprendida dentro del concepto de reorganización fiscal, ya que la transformación es simplemente “un cambio de ropaje jurídico” donde se cambia la tipificación societaria pero no se produce ningún tipo de disolución o pérdida de personalidad jurídica ni se constituye un nuevo ente.

D. EMPRESAS Y/O EXPLOTACIONES DE CUALQUIER NATURALEZA:

En este sentido la legislación otorga cierto grado de amplitud y flexibilidad a la hora de considerar situaciones dentro del concepto reorganización, del mismo modo esto puede llegar a ser contraproducente para el contribuyente al momento de otorgar cierta seguridad jurídica.

Teniendo en cuenta lo mencionado anteriormente encontramos a:

- Las sociedades irregulares:

Incluimos a todas aquellas que incumplen con algún requisito de forma en sus elementos constitutivos o no han completado los tramites de inscripción o ha vencido su plazo de duración conforme a lo establecido por la legislación. Así las sociedades que estén dentro de algunas de las causales de disolución y continúen llevando a cabo sus actividades, en tal momento se



produce una transformación y la continuación de aquella bajo el marco de una forma jurídica irregular. En el marco de la reorganización de sociedades el fisco ha tenido en cuenta la amplitud otorgada en el artículo 77 cuando establece que; “sociedades, fondos de comercio y en general empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza”, siempre y cuando se llevan a cabo los requisitos establecidos por dicha reglamentación. El derecho de amplitud que permite la inclusión de sociedades irregulares es válido siempre que se cumpla con el porcentaje de capital de las nuevas entidades que debe pertenecer a los titulares de la antecesora. Teniendo en cuenta lo indicado en el párrafo anterior a modo de ejemplo se puede mencionar a la causa “Santa Ana S.C.A.” en la cual se trataba del retiro de un socio de una sociedad en comandita por acciones dedicada a la explotación agropecuaria, recibiendo parte de los bienes integrantes del patrimonio societario que los destina a desarrollar, como empresa unipersonal, la misma actividad agropecuaria, el Tribunal Fiscal entendió que si bien el retiro del socio no constituía una escisión en los términos del artículo 88 de la Ley de Sociedades Comerciales, tiene dicho alcance a los efectos de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Esto se fundamenta por las normas del derecho comercial la cuales no en todas ocasiones sirven para interpretar correctamente las disposiciones de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

- Explotaciones o empresas unipersonales

Se encuentran incluidas por el reglamento de la ley, ya que esta misma no las menciona expresamente en su texto.

- Fideicomisos y Fondos comunes de inversión:

En este caso es una de las grandes dudas al momento de considerar esta figura dentro de la normativa de estudio. A partir de la consulta llevada a cabo al fisco si encuadra dentro del marco de la normativa en estudio la situación en la cual un fondo común de inversión se transforma en un fideicomiso ordinario. El órgano asesor manifestó una respuesta negativa ante dicha situación ya que la operatoria consistente en constituir un fideicomiso a partir de un fondo común de inversión resulta incompatible con la figura de la transformación contemplada por el artículo 74 de la Ley 19.550 General de Sociedades, y por lo tanto no corresponde aplicar el tratamiento impositivo previsto por la normativa para tal figura.

Para concluir, las figuras mencionadas quedan fuera del ámbito de aplicación del artículo 77 de la ley impuesto a las ganancias ya que no revisten la condición de sociedades, empresas o explotaciones tal como lo menciona la ley. En nuestra opinión esta manifestación deja expuesta las siguientes fallas técnicas: no es correcto incluir la figura del fideicomiso y del



fondo común de inversión dentro la Ley de Sociedades Comerciales ya que de hecho no las encontramos allí porque la capacidad de adquirir responsabilidades tributarias es una creación propiamente del derecho tributario

En conclusión, a un instrumento privado se le otorga identidad impositiva. Como hemos mencionado en párrafos anteriores, las normas del derecho comercial no se aplican de manera similar al derecho tributario, sino que sirven de complemento a las mismas. En este sentido cabe aclarar que todos los fideicomisos son sujetos pasivos del impuesto a las ganancias, más allá de a quién se impone la obligación de su liquidación y pago. Idéntico tratamiento se aplica a los fondos comunes de inversión. De esta manera al ser ambas figuras sujetas pasibles del impuesto que llevan a cabo alguna explotación indefectiblemente deben encuadrar dentro del amplio concepto de “explotaciones de cualquier naturaleza “, porque en realidad es lo que son, una explotación (con fin de lucro, o no) de naturaleza contractual. Y si tiene capacidad tributaria, debe, tener capacidad para reorganizarse, no tan solo dentro de la normativa del derecho comercial, sino dentro del derecho tributario.

- Asociaciones civiles, cooperativas, mutuales, fundaciones y otras entidades exentas:

El sentido de esta enumeración es poder analizar el tratamiento de entidades que gozan de exenciones subjetivas. En este caso los sujetos que gozan de la exención del artículo 20 de la Ley Impuesto a las Ganancias quedan apartadas del régimen en análisis, ya que están por encima de la exención otorgada.

Por lo tanto, carece de sentido, en el caso de fusión, escisión o transformación que tales sujetos deben cumplir con los requisitos establecidos tanto en la ley como en la norma reglamentaria, de toda manera, sus ganancias estarán exentas de impuesto. Compartimos la conclusión, a la que llega Gustavo Krause cuando sostiene que: las entidades, asociaciones o fundaciones civiles que reúnan las características previstas para otorgar la exención del Impuesto a las Ganancias, difícilmente puedan subsumirse dentro de los conceptos de sociedades, fondos de comercio, explotaciones o empresas a las que se refiere el artículo 77 y que son las entidades que pueden ser beneficiarias de los dispuesto en el antes mencionado artículo 29 (Gustavo, 2005, pág. 41 y sigtes 4). Por un lado, el órgano asesor manifiesta que, las entidades diferenciadas de tributación, en la medida que mantengan dicha exención no es necesario que cumplan con los requisitos de información exigidos por la normativa. Por otro lado, es importante manifestar la



normativa para determinados entes que subjetivamente gozan de la exención, pero en virtud de la actividad que realizan, se encuentran privadas de la misma. Dentro de las cuales se encuentran:

- Entes exentos de impuestos por leyes nacionales cuando sus ganancias no deriven directamente de la explotación o actividad principal que dio lugar a la exención;
- Fundaciones y asociaciones o entes civiles de carácter gremial que lleven a cabo actividades industriales y/o comerciales;
- Fundaciones y asociaciones o entes civiles que perciben sus ganancias en su totalidad o parte de ellas, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares;
- Asociaciones deportivas y de cultura física que persigan fines de lucro, exploten o autoricen juegos de azar y/o cuyas actividades deportivas prevalezcan sobre las sociales;

Podemos definir, si bien estos sujetos no son sociedades, ni fondos de comercio, ni empresas, sí pueden encuadrar dentro del concepto de explotaciones de cualquier naturaleza, y obtener los beneficios del régimen bajo estudio. Ya que, en la práctica, al no ser sujetos pasibles de exención alguna, tienen la obligación de liquidar y abonar el impuesto, sin diferencia a lo que realiza cualquier otro sujeto.

De esta manera, podemos concluir, que se prioriza la realidad económica por encima del nomen iuris del sujeto percutido y al estar en igualdad de condiciones, tienen el deber de otorgarles los mismos beneficios a los cuales accedería cualquiera en su lugar.

- El Estado Nacional, provincial o municipal:

En este caso, nos remitimos a lo establecido por un viejo dictamen que manifiesta 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, establecido por Decreto, queda incluido en el artículo 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

En nuestra opinión, no concordamos en absoluto con tal ya que, siguiendo tal pensamiento, estaríamos tratando al Estado Nacional como un grupo económico. Ampliamos que, como ya lo hemos establecido en líneas anteriores, en el caso de transferencias en donde el Estado, en cualquiera de sus interpretaciones, se haga presente, no deberá encuadrarse tal



operación en el artículo 77, sino que se prioriza por sobre toda norma, la exención establecida en el artículo 20 inciso a.

E. EFICIENCIA ECONÓMICA A TRAVÉS DE UNA REORGANIZACIÓN:

Las empresas buscan y necesitan ser sustentables y perdurar en el tiempo obteniendo como mínimo beneficios económicos y para lograrlo, deben tener en cuenta varios aspectos, por ejemplo, la optimización de sus recursos tanto humanos como económicos tratando de ser eficiente y para ello teniendo en cuenta también la situación del entorno, es decir la situación económica nacional e internacional va marcando un rumbo y las empresas necesitarán en algunos casos concentrarse y en otros casos les convendrá separarse. Además, es importante tener en cuenta que, al concentrarse empresas, si bien no es su objetivo, puede ocurrir que se genere una especie de monopolio, ya que algunas empresas podrían quedar en una posición dominante frente a otras y de esta manera afectar la libre competencia entre ellas.

F. NO GRAVABILIDAD DE LOS TRIBUTOS EN UNA REORGANIZACIÓN IMPOSITIVA

Los procesos de reorganización empresaria que cumplan con los requisitos de la Ley de Impuesto a las Ganancias para ser considerada una reorganización como tal desde el punto de vista impositivo, no quedaran sujetas al pago de tributos, esto es de interés del fisco para que los mismos no entorpezcan dichas reorganizaciones. Por lo tanto, la aplicación del impuesto se posterga hasta el momento en que los hechos impositivos los realicen la o las empresas sucesoras.

Si bien al producirse por ejemplo una concentración donde dos empresas escinden parte de su capital y lo destinan a formar una nueva empresa se podría pensar que corresponde el pago de tributos de I.V.A. por ejemplo porque existe transferencia de bienes, en realidad lo que ocurre es que siguen siendo de propiedad de los antecesores (aunque bajo otra forma jurídica) y por ende si cumple con ciertos requisitos dicha transferencia no quedará alcanzada. Dicho análisis aplicado al impuesto a las ganancias nos dice que tampoco quedarían alcanzados las ganancias si se cumpliera con los requisitos, ya que la realidad económica muestra que no se está produciendo una venta a terceros.



Un análisis que también es importante es el que responde a la pregunta ¿Cómo afectan los mayores valores asignados a los bienes de uso y a los bienes de cambio al diferir la valuación contable de la valuación impositiva en una reorganización? En estos casos (aun cuando en la reorganización se mantengan los valores libros de la sociedad o las sociedades antecesoras) al igual que cuando se generan valores llave u otros activos intangibles (en caso de que ingrese capital de terceros) la AFIP podría pretender asignarles en la transmisión los valores corrientes en plaza, como base para establecer la imposición que fuera procedente debido a las transferencias producidas por la reorganización. Esta facultad es un mecanismo de control del fisco contra maniobras de sobrevaluación de activos que se verán reflejadas en mayores amortizaciones futuras, pero reconociendo que las transferencias consecuentes de la reorganización no modifican la titularidad de los bienes y, por lo tanto, se posterga la aplicación del gravamen hasta el momento en el cual efectivamente sean enajenados a terceros.

Para finalizar queremos aclarar nuevamente que las normas buscan no gravar los resultados de las operaciones en aquellas reorganizaciones en las cuales fuese por decisiones empresariales que no tienen como esencia una venta a terceros, sino que se está reestructurando la organización.

G. MECANISMOS ANTI-EVASIÓN:

Debido a que en los distintos casos de reorganización podría ocurrir que se busque encubrir a través de maniobras fraudulentas una falsa reorganización (buscando en realidad ciertos beneficios económicos como por ejemplo obtener revaluos inexistentes, activos intangibles falsos u amortizaciones ilógicas, etc.) el fisco al momento de crear el instituto del beneficio impositivo en los casos de reorganización también pensó y creo un mecanismo anti-evasión que permita detectar el verdadero propósito de estas operaciones.

Algunos mecanismos son:

- el derecho de aprobación de la operación cuando se transfieren derecho y obligaciones fiscales.
- topes de valuación cuando se transfieran derechos y obligaciones fiscales.
- solicitud de autorización a la DGI para cambiar criterios que mantenían las empresas antecesoras.
- requisitos de forma.



H. EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD:

Este principio tiene como finalidad que en casos de reorganización empresarial no se graven determinados impuestos en aquellos casos donde su esencia no lo justifica, sino que al gravarlos perjudica a la esencia de la operación, por lo tanto, lo que se busca con el principio de neutralidad es disminuir o pretender que no existan obstáculos fiscales que dificulten llevar adelante los procesos reorganizativos. Para ser más claros lo que se pretende con este principio es que por ejemplo, en el impuesto a las ganancias, si no se da el concepto al que se refieren los artículos 1, 2 y 3 porque en el fondo la operación no obedece a una enajenación sino más bien una reorganización, entonces que dicho impuesto sea neutro y dicha operación no tenga incidencia impositiva (el mismo análisis corresponde para los demás impuestos como I.V.A, Ingresos Brutos, etc.)

2. REQUISITOS PARA ENCUADRAR DENTRO DEL INSTITUTO DE BENEFICIO IMPOSITIVO

A. MANTENIMIENTO DE LA ACTIVIDAD DE LA ANTECESORA

Uno de los requisitos que establece la ley para que las empresas que se reorganizan gocen de los beneficios impositivos y sus resultados no queden alcanzados queda expresado en el artículo 105 punto II, Decreto 1344/98, Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias, 19/11/98 y obliga a el mantenimiento de la actividad de la o las empresas antecesoras por parte de la o las continuadoras durante un periodo de tiempo no inferior a 2 años desde la fecha de la reorganización. Además, el decreto reglamentario precisa para el caso de fusión y escisión, que deberán continuar desarrollando alguna de las actividades de la o las empresas reestructuradas u otras vinculadas con aquellas permanencias 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. El dictamen 45/2009 (DAT) habla de que no cumplir con este requisito podría significar la intención de aprovechar en la continuadora determinadas ventajas impositivas.



B. MANTENIMIENTO DE LA PARTICIPACIÓN

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. En este caso la ley no habla de un porcentaje, sino de un importe de participación, lo que significa que es posible perder participación relativa en la continuadora, siempre que no sea disminuido el valor absoluto poseído al momento de la reorganización.

Este requisito 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.

Además con respecto al mantenimiento de la participación, la ley estable un requisito más referido a los quebrantos impositivos acumulados no prescriptos y las franquicias impositivas pendientes de utilización, estableciendo que 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.

C. EMPRESA EN MARCHA

El decreto reglamentario de la ley de impuesto a la ganancia, en el art. 105, apartado I) menciona como requisito que, a la fecha de la reorganización, las empresas que se reorganizan se encuentren en marcha y se entiende que tal condición se cumple cuando se encuentren desarrollando las actividades objeto de la empresa o, cuando habiendo cesado las mismas, el cese se hubiera producido dentro de los 18 meses anteriores a la fecha de la reorganización.

Entendemos que el fin de obligar a que las empresas que se reorganicen se encuentren en marcha, es el de impedir reorganizaciones ilegítimas, ocultando una búsqueda de aprovechamiento de beneficios impositivos a través de una reorganización (ya sea fusión, escisión, etc.). Por ejemplo, una fusión donde una



empresa compra a otra que se encuentra en quiebra con el fin de obtener sus quebrantos impositivos y pagar menos impuestos.

D. ACTIVIDADES ANTERIORES IGUALES O VINCULADAS

El mismo decreto en el apartado III) exige que las empresas hayan desarrollado actividades iguales o vinculadas durante los doce (12) meses inmediatos anteriores a la fecha de la reorganización o a la de cese, si el mismo se hubiera producido dentro de los 18 meses anteriores a tal fecha o, en ambos casos, durante el lapso de su existencia, si éste fuera menor.

E. FECHA DE REORGANIZACIÓN

La fecha de reorganización es otro punto muy importante a tener en cuenta cuando hablamos de reorganización empresaria desde el punto de vista impositivo ya que puede ser lo que haga quedar dentro o fuera del beneficio tributario a dicha reorganización.

Según el DR 105, la fecha de reorganización es la del comienzo por parte de la o las empresas continuadoras, de la actividad o actividades que desarrollaban la o las antecesoras. ¿Por qué es importante esta fecha? Por qué, a partir de ella, se determina si se cumplen o no los demás requisitos (empresa en marcha, mantenimiento de una actividad vinculada, mantenimiento de la participación, comunicación al fisco, etc.) enunciados en el DR de la ley de impuesto a las ganancias.

Si bien determinar la fecha de reorganización, parece sencillo desde el punto de vista teórico, desde el punto de vista práctico no lo es, y está sujeto principalmente a hechos que demuestren desde cuando la continuadora está realizando la actividad de la antecesora, por eso creemos que es muy importante analizar cada caso en particular y darle la importancia que se merece para luego no perder los beneficios impositivos.

F. COMUNICACIÓN DE LA REORGANIZACIÓN

- 1) Envío de información mediante transferencia electrónica de datos vía "Internet", y confirmación de la presentación, dentro de los ciento ochenta (180) días corridos contados a partir de la fecha de la reorganización, entendiéndose como tal la fecha de comienzo de la/s continuadora/s



de la actividad/es de la antecesora/s. El sistema emitirá un comprobante F. 1016, que tendrá el carácter de acuse de recibo. De comprobarse errores, inconsistencias, utilización de un programa distinto del provisto o archivos defectuosos, la presentación será rechazada automáticamente por el sistema, generándose una constancia de tal situación.

2) Ante una presentación rectificativa, la misma abarcará todos los conceptos incluidos en la presentación originaria y la sustituirá. A los efectos del cómputo del plazo previsto en el primer párrafo del Artículo 4º, se mantendrá la fecha de la presentación original.

3) Una vez efectuada la transmisión respectiva, el contribuyente deberá ingresar al servicio "Reorganización de Sociedades", opción "Confirmar Presentación", del sitio "web" del organismo, a fin de constatar el resultado de dicha transmisión y verificar el número asignado a la presentación. A tal efecto, el sistema requerirá el ingreso de los siguientes datos: Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.), número de formulario presentado, número verificador y número de transacción generado en la transferencia electrónica del formulario de declaración jurada respectivo. El procedimiento señalado permitirá efectuar el seguimiento en línea de los procesos de control formal iniciales, cuyo resultado será puesto a disposición dentro del plazo de DOS (2) días corridos contados desde la obtención del número de la presentación mencionado en el párrafo anterior.

4) Los contribuyentes y/o responsables deberán tener actualizada la información respecto de la/s actividad/es económica/s que realizan, de acuerdo con los códigos previstos en el "Codificador de Actividades" -F.150- aprobado por la RG 485, y el domicilio fiscal declarado, conforme lo establecido por la RG 2109.

5) Dentro de los sesenta (60) días corridos contados desde el día inmediato siguiente a aquel en el que la DGI ponga a disposición el resultado del control formal que realiza el sistema, el contribuyente o responsable deberá presentar una nota en los términos de la RG 1128, a efectos de informar los datos y aportar los elementos que, para cada caso, se indican en el Anexo II de la RG 2513/08.

6) Como constancia de recepción de la presentación de los elementos descritos en el punto anterior, se entregará al responsable un acuse de recibo, junto con el duplicado sellado del formulario de DDJJ que corresponda al tipo de reorganización.

7) La fecha que figura en el acuse de recibo y en el formulario de DDJJ correspondiente, será considerada fecha de comunicación a todos los efectos, siempre que se acompañen todos los datos y elementos requeridos.



8) La información a transmitir electrónicamente se elaborará utilizando el programa aplicativo que corresponda, según el tipo de reorganización, a saber:

a) Fusión: "afip dgi - régimen informativo de reorganización de sociedades y empresas - fusión - Versión 2.0".

b) Escisión: "afip dgi - régimen informativo de reorganización de sociedades y empresas - escisión - Versión 2.0".

c) Ventas y Transferencias: "afip dgi - régimen informativo de reorganización de sociedades y empresas - venta y transferencia - conjunto económico - Versión 2.0". Los mencionados programas aplicativos permiten generar los formularios de DD.JJ F. 8005, F.8006 y F.8007, respectivamente. En caso que la transmisión de la información, efectuada dentro de los 180 días, fuese rechazada por el sistema, se podrá efectuar una nueva presentación hasta el quinto (5°) día corrido posterior a la finalización del período anterior.

9) Si a la fecha de vencimiento del plazo de 60 días no se contare con todos los elementos a aportar, se podrá aportar aquellos que, si se tuviesen y solicitar la ampliación del plazo, mediante presentación de una nota en forma de declaración jurada, donde se deje en claro los motivos que impiden el aporte de su totalidad. Dicha solicitud deberá efectuarse a través del sitio web del organismo, en el servicio informático "reorganización de sociedades", opción "solicitar prórroga". De aceptarse la solicitud, el organismo otorgará la prórroga a través del mismo servicio web. Dicha prórroga no será mayor a dos (2) años contados a partir de la fecha de la reorganización.

10) Si la causa de incumplimiento obedece a que los entes reguladores de control (CNV, Sec. de Comunicaciones, etc.) no otorguen las autorizaciones respectivas para que el contrato de reorganización sea inscripto por el organismo administrativo o judicial respectivo, se podrá solicitar una prórroga excepcional, presentando una nota en los términos de la RG 1128, conteniendo:

- a) Indicación del dato o elemento pendiente de aporte a los fines del cumplimiento.
- b) Identificación del organismo competente ante el cual se efectuó la solicitud y constancia de inicio del trámite necesario para obtener la autorización o conformidad.
- c) Exposición de los hechos o fundamentos que justifican la demora en el otorgamiento de la autorización por parte de dicho organismo.
- d) Detalle de las acciones de impulso del trámite realizadas por el solicitante, incluyendo el



agotamiento de las vías recursivas en sede administrativa y el inicio de las acciones judiciales pertinentes, cuando correspondiere.

11) Otorgada la prórroga excepcional, vencido los dos (2) contados desde la fecha de reorganización, la Administración puede verificar que durante el mencionado lapso:

a) La o las entidades continuadoras han proseguido la actividad de la o las empresas reestructuradas u otra vinculada con las mismas.

b) El o los titulares de la o las empresas antecesoras han mantenido un importe de participación no menor al que debían poseer a la fecha de la reorganización en el capital de la o las empresas continuadoras.

c) La o las empresas continuadoras que coticen sus acciones en mercados autorregulados bursátiles, han mantenido esa cotización.

12) Una vez vencidos los plazos originales o los plazos otorgados en las prórrogas solicitadas, se considerará incumplida la obligación de comunicación y el Organismo emitirá -dentro de los treinta (30) días corridos inmediatos siguientes- una constancia de dicha situación, la que se notificará por alguno de los procedimientos establecidos por el Artículo 100 de la Ley N° 11.683. En este caso la reorganización no producirá los efectos impositivos previstos en el Artículo 77 de la ley del gravamen y los contribuyentes y/o responsables deberán rectificar las declaraciones juradas presentadas y -en su caso- ingresar el impuesto correspondiente, dentro de los NOVENTA (90) días corridos inmediatos siguientes al de recibida la notificación.

13) La conformidad del Organismo a la comunicación efectuada por el contribuyente y/o responsable, será notificada dentro del plazo de treinta (30) días corridos contados a partir de la fecha de integración de la totalidad de los datos y elementos, mediante constancia emitida por el sistema. Dicha notificación se efectuará por alguno de los procedimientos establecidos por el Artículo 100 de la Ley N° 11.683.

14) Entre los controles el sistema constatará que, a la fecha de la presentación, las empresas continuadoras -incluidas las empresas antecesoras que prosigan la actividad- posean:

a) Alta en los impuestos al valor agregado y a las ganancias, según corresponda, o en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo).

b) Actualizada la información relativa a la o las actividades económicas que realizan.

c) Actualizado el domicilio fiscal declarado ante esta Administración Federal. (AFIP, 2008)



G. CASOS ESPECIALES DE COMUNICACIÓN

Solicitud de autorización cuando no se produzca la transferencia total de la o las empresas reorganizadas, y el traslado de los derechos y obligaciones fiscales quede supeditado a la aprobación previa de este Organismo, o la o las empresas continuadoras decidan utilizar criterios o métodos de amortización de bienes de uso e inmateriales, métodos de imputación de utilidades y gastos al año fiscal o sistemas de imputación de las provisiones cuya deducción autoriza la ley del impuesto, distintos a los de la o las empresas antecesoras.

1) Efectuar vía "Internet", con "Clave Fiscal", el envío del formulario de declaración jurada F.8004 generado mediante la utilización del programa aplicativo denominado "afip dgi - solicitud de autorización previa - Versión 1.0", transferido desde el sitio "web" institucional, obtener la confirmación de la presentación, y realizar la presentación de la nota que se menciona en el punto siguiente.

2) Dentro de los quince (15) días corridos de la fecha en que se envíe la información descripta en el punto anterior, la o las empresas continuadoras deberán presentar una nota, en los términos de la RG 1128, en la que describirán, según corresponda:

- Los sistemas de amortización de bienes de uso e inmateriales, utilizados por la o las empresas antecesoras y los sistemas que utilizarán la o las empresas continuadoras.
- Los métodos de imputación de utilidades y gastos al año fiscal seguidos por la o las empresas antecesoras y los que seguirán la o las empresas continuadoras.
- Los sistemas de imputación de las provisiones cuya deducción autoriza la ley del impuesto, utilizados por la o las empresas antecesoras y los sistemas que utilizarán la o las empresas continuadoras.
- Los motivos y fundamentos que dan origen a la presentación de tratarse de las transferencias parciales.

3) La autorización -o, en su caso su denegatoria- prevista en el quinto párrafo del Artículo 77 o último párrafo del Artículo 78, ambos de la ley del gravamen, será resuelta dentro del plazo de treinta (30) días corridos, contados a partir del día en que se complete la presentación aludida en el punto anterior, mediante comunicación que se notificará mediante alguno de los procedimientos establecidos en el artículo 100 de la ley 11.683. (AFIP, 2008)



3. ADMINISTRACIÓN HASTA LA INSCRIPCIÓN

Las administraciones de las sociedades no siempre siguen siendo las mismas, pero ellas de igual modo siguen llevando su actividad normalmente. Lo que se trata en el presente trabajo es exponer cuales podrían llegar a ser los mismos, aunque no pretendemos dar una solución final a los mismos.

Generalmente si una sociedad se transforma la administración suele ser la misma, aunque hay casos en que no sucede. Por ejemplo, si en una sociedad colectiva hay 3 administradores y se transforma a una sociedad anónima, el cual tendría uno (presidente) haría cambios, aunque entendemos que los representantes de la sociedad colectiva seguirán ejerciendo sus tareas hasta que la inscripción quede realizada, es decir, seguirán obligando a la sociedad hasta ese momento. Surge un problema aun mayor cuando se da el lugar a una fusión ya que varias personas jurídicas se unen para conformar una sola. Este tema es tratado particularmente porque como lo hemos visto es un proceso que es lento y termina durando un tiempo importante para la sociedad. En primer lugar, hay que recurrir a lo que indica la ley de sociedades en su artículo 84, tercer párrafo, al decir “Administración hasta la ejecución. Salvo que en el compromiso previo se haya pactado en contrario, desde el acuerdo definitivo la administración y representación de las sociedades fusionantes disueltas estará a cargo de los administradores de la sociedad fusionaria o de la incorporante, con suspensión de quienes hasta entonces la ejercitaban, a salvo el ejercicio de la acción prevista en el artículo 87”.

Como hemos dicho anteriormente las sociedades que se están fusionando deben emitir balances especiales, pero no se establece cual debería ser la fecha de la valuación de los activos y pasivos, por lo tanto, entendemos que es a la fecha de los balances mencionados. Tenemos que tener en cuenta que podría existir un problema con las variaciones que van a realizar con las valuaciones en el tiempo de realización de la fusión, en estos casos podemos ver que a veces, la responsabilidad de los administradores en el caso que hubieran actuado con culpa, ya que en el caso que hubiera aumentado podríamos haber visto una relación de cambio mayor para los socios originales y en el caso contrario perjudicando a los nuevos socios haciendo cargo de una pérdida de la sociedad/es anteriores. Lo anteriormente mencionado se resolvería en cuanto a los pasos a seguir en el caso en que el acuerdo previo de fusión mencionara como tratar cada situación que se pudiera dar con respecto a la variación de la valuación de los activos y pasivos. Si hubiera variaciones y no hubiera culpa de los administradores entendemos que no se podría cambiar la relación de



cambio ya que es un riesgo comercial, el cual hay que afrontar, además que si se pudiera modificar las fusiones nunca terminarían exitosamente.

En el artículo 86 de la ley se establecen dos momentos de revocación y son los siguientes:

- El primer caso establece que el compromiso previo de fusión y los balances especiales tendrán que ser aprobados en las asambleas citadas por los administradores, y en el caso que no sucediera en el periodo de 3 meses la fusión se verá revocada. Si cree que una sociedad especuló con esta norma para observar si la fusión le convenía o no podrían ver los daños y perjuicios, pero sería muy difícil de demostrar que hubiera actuado de esa forma.
- El otro caso existente es cuando la ley llega aún más lejos diciendo que mientras no se haya otorgado el acuerdo definitivo las resoluciones sociales pueden ser revocada siempre que no causen perjuicio a las partes intervinientes en la fusión, por lo que en este caso da lugar a la especulación de las sociedades de quedarse o no en el caso que les convenga como mencionamos anteriormente y aunque en este punto la norma se establece que no deberá causar perjuicio sería difícil determinarlo.

Una vez obtenido el acuerdo definitivo de fusión los administradores anteriores quedan suspendidos y desde ese momento serán conducidas por los establecidos para la continuadora. Estos últimos serán los encargados de defender el interés social de la nueva sociedad que es el mismo que la sociedad fusionante.

El compromiso definitivo de fusión puede quedar sin efecto hasta su inscripción registral por justos motivos. Entendemos que justos motivos podrían ser por ejemplo que uno de las sociedades intervinientes en la fusión hubiere ocultado un acreedor que los mismos no prohíben continuar con la operación pero en el caso de no haberlos desinteresado el mismo puede embargar los activos, por lo que no es lo mismo realizar una fusión en donde podemos ver los activos sin embargos que verlos de repente embargados por el acreedor y este sería una caso típico en donde la sociedad que ocultó el mismo se debería hacer cargo de daños y perjuicios. Esto sería en el caso en que el acreedor fuera real, pero puede pasar que luego del embargo judicial se compruebe que el crédito no existe y se haya frustrado la fusión. Lo que queremos dejar en claro es que para realizar una fusión debemos estar atentos a que puedan pasar diversas situaciones no previstas cuando se dio inicio al trámite en cuestión.



En este capítulo podemos reflexionar que el problema más arduo que debe enfrentar la reorganización societaria en general es el de la administración hasta su inscripción definitiva. Esto nos lleva como profesionales a tener en cuenta diversos posibles escenarios que pueden ocurrir, debiendo estudiar cada caso en particular, y estar atento para poder ofrecer una óptima solución, tratando siempre de no olvidarnos de las exigencias de la ley (como la fecha de reorganización, mantenimiento de las actividades, mantenimiento de la participación, actividades vinculadas, comunicación de la reorganización, etc.) para así lograr cumplir con todos los requisitos y obtener dicho beneficio ya que es de suma importancia para que prospere el negocio, sino, las sumas a tributar podrían ser significativas y convertir la reorganización en un proceso no viable o no beneficioso para nuestros clientes.



CAPÍTULO III

TRATAMIENTO IMPOSITIVO EN PARTICULAR DE UNA REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL

En este capítulo desarrollaremos un análisis para ver cómo afecta y como se ubica una reorganización empresarial en el área impuestos, tanto a nivel nacional, como nivel provincial. Por lo tanto, veremos si la reorganización implica o no el pago del impuesto a las ganancias, del impuesto al valor agregado, del impuesto a los ingresos brutos y el impuesto a los sellos. Todo esto teniendo en cuenta, que una reorganización desde el punto de vista impositivo es más amplia y abarca otras situaciones que no contempla la reorganización desde el punto de vista societario en la ley general de sociedades.

1. IMPUESTO A LAS GANANCIAS:

Una reorganización empresarial, ¿está alcanzada o no por el impuesto a las ganancias? Para poder responder a este interrogante, debemos analizar y entender lo que dice la propia ley cuando habla sobre reorganizaciones.

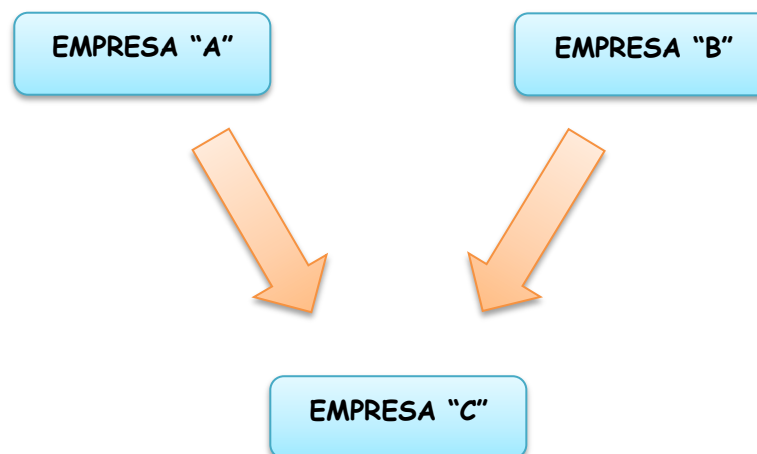
El art. 77 de la Ley 20.628 de impuesto a las ganancias establece: “Cuando se reorganicen sociedades, fondos de comercio y en general empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza en los términos de este artículo, los resultados que pudieran surgir como consecuencia de la reorganización no estarán alcanzados por el impuesto, siempre que las entidades continuadoras prosigan, durante un lapso no inferior a dos años desde la fecha de la reorganización, la actividad de las empresas reestructuradas u otra vinculada con las mismas.”

A. CASOS Y REQUISITOS PARA LA OBTENCIÓN DE BENEFICIOS IMPOSITIVOS

Para poder obtener los beneficios impositivos que otorga la ley a dichas reorganizaciones en el impuesto a las ganancias y que de esta manera sus resultados no queden alcanzados, es necesario cumplir con determinados requisitos, los cuales pueden encuadrarse conceptualmente como fusión, escisión y conjunto económico y los explicaremos a continuación:

- **Fusión:** Definida en el art. 77 6° párr. Inc. a) LIG y art. 105 inc. a) DR, pueden darse dos formas:
 - 1- **Fusión Propiamente Dicha:** Se produce cuando dos o más sociedades se disuelven sin liquidarse para constituir una nueva y siempre que por lo menos el 80% del capital del nuevo ente al momento de la fusión corresponda a los titulares de las antecesoras. Por lo tanto, el capital del nuevo ente debe estar compuesto por lo menos por el 80% de las sociedades fusionadas, lo que limita la participación de terceros que quieran incorporarse a la nueva sociedad para garantizar que realmente se trate de una reorganización y no una “compra”.

Figura N° 1: Fusión propiamente dicha

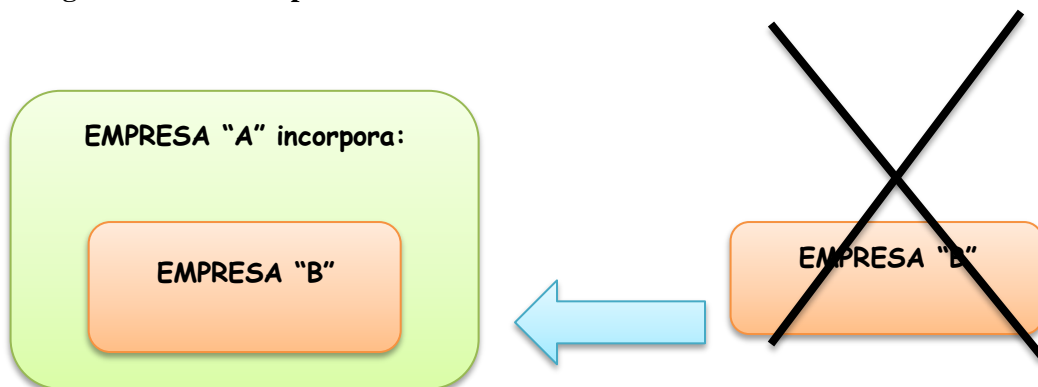


Fuente: Elaboración propia

Ejemplo: Empresa “A” tiene un capital de \$1500 y la Empresa “B” tiene un capital de \$3000. Ambas empresas destinan el 100% de su capital para crear la Empresa “C”. Otro caso puede ser en donde el Capital de la Empresa “C” es de \$1500; está integrado por \$400 de la Empresa “A”, \$800 de la Empresa “B” y \$300 integrado por un tercero.

- 2- Fusión por Absorción: Una sociedad existente incorpora a otra u otras que, sin liquidarse, son disueltas y siempre que por lo menos el valor de la participación correspondiente a los titulares de la o las sociedades incorporadas en el capital de la incorporante será aquel que represente por lo menos el ochenta por ciento (80%) del capital de la o las incorporadas.

Figura N° 2: Fusión por absorción



Ejemplo: Una empresa A tiene un Capital de \$ 100.000 y la empresa B un Patrimonio Neto de \$1000. B se disuelve sin liquidarse y es Absorbida por la Empresa A, para que pueda tener efecto la reorganización desde el punto de vista de la legislación mencionada y obtener los beneficios impositivos la empresa B debe aportar como mínimo \$800 a la empresa A. Además de cumplir con los requisitos ya enunciados y para ambos casos de fusión, es necesario, para que la reorganización tenga los beneficios impositivos que otorga la ley, que él o los titulares de la o las empresas antecesoras mantengan 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. El dictamen DAL (DGI) 12/01 expresa que: Para el caso de Fusión de Sociedades, el momento a partir del cual



corresponde considerar plenamente eficaz la fusión otorgándole los efectos tributarios es el de la fecha de inicio de la actividad de la continuadora.

En el momento en el que se produce la inscripción en el Registro Público de Comercio del acuerdo definitivo de la fusión y el nuevo estatuto, se produce la transferencia de los derechos y obligaciones por parte de las sociedades disueltas a la continuadora.

Por lo general la pregunta que puede surgir se ve orientada a determinar si el trámite del que se está hablando se realiza en forma rápida. La respuesta que debemos dar es negativa, ya que lamentablemente la ley nos determina un proceso largo para poder llevarlo a cabo.

Los representantes de las sociedades deberán realizar un compromiso previo de fusión, para hacerlo, cada una de las sociedades que intervienen deberán realizar un balance especial de fusión, y el mismo ser preparado por los administradores con informes de los síndicos. Otras de las obligaciones que hay al momento de realizar los balances mencionados son:

- a) deberán ser cerrados a la misma fecha;
- b) La fecha no deberá ser mayor a 3 meses desde la fecha en la que se obtuvo el compromiso de fusión;
- c) Ser confeccionados bajo bases homogéneas y utilizar los mismos criterios de valuación.

Un tema importante que no se puede dejar pasar es la relación de cambio de las acciones, cuotas o participaciones sociales que implica directamente el valor que cada socio tendrá en la nueva sociedad. Esta es una de las cosas más importantes y el cálculo requiere alguna complejidad. Al existir en una sociedad accionistas con distintas participaciones dentro de la sociedad, a estos, puede o no convenirles dicha fusión, por lo que en este punto es donde aparece el interés social. El tema mencionado se debe resolver antes de suscribir el acuerdo previo de fusión. La ley ha previsto casos en los que los socios en desacuerdo tendrían la posibilidad de receder. Hay que tener en cuenta a los acreedores en el caso de fusión ya que son una parte importante en la negociación, tanto los visibles o conocidos como los que no lo son como lo veremos oportunamente en el presente trabajo. Esto es así porque se produce una transferencia patrimonial con novación subjetiva de deudores. Los administradores son los encargados de redactar el proyecto de contrato



o las modificaciones de acuerdo con el caso de fusión que se trate para que las bases queden correctamente establecidas. Vemos complejo al tema si tenemos en cuenta que las sociedades continuarán funcionando hasta tanto se finalice el proceso por lo que es de vital importancia establecer que podrán realizar las sociedades, como limitarlas en la administración de sus negocios o se les exigirá garantías para desarrollar la gestión de forma normal, hasta que sea inscripta la fusión.

Una resolución social deberá dictarse por cada una de las sociedades que intervienen en la operación. La misma se realiza para aprobar el compromiso previo de fusión, además de los balances especiales y cuáles serán los requisitos para modificar el estatuto. Con no menos de 15 días de anticipación del tratamiento de la misma, deberán quedar copias en las sedes sociales a disposición de los socios o accionistas.

En este momento se debe realizar la publicidad, la cual deberá realizarse por 3 días en los diarios de publicaciones legales correspondientes a la sede de cada una de las sociedades y en uno de mayor circulación de la república. El aviso a publicar tendrá el detalle de cada una de las sociedades participantes en la operación, capital de la continuadora, valuación de activo y pasivo de cada una de las fusionantes, y se debe indicar la fecha de la misma y las del compromiso previo de fusión y de las resoluciones sociales que la aprobaron. Los acreedores tendrán un plazo de 15 días a partir del último día de publicado el aviso para realizar la oposición. La oposición de los mismos no impedirá que se continúe con la fusión, pero les dará el derecho a que deban ser desinteresados o que pudieran realizar un embargo judicial para cobrarse la deuda. Para otorgar el acuerdo definitivo deberán transcurrir 20 días a partir del último en el cual se pueda realizar la oposición.

Cumplidos todos los trámites podrá suscribirse el acuerdo definitivo conteniendo las resoluciones sociales aprobatorias de la fusión; la nómina de los socios recedentes, también indicando el capital de cada uno de ellos en las sociedades de origen y la nómina de los acreedores que se hubieren opuesto indicando si han sido garantizados o han obtenido embargo judicial, haciendo constar en cada caso la causa o título, el monto del crédito y las medidas cautelares dispuestas. Deben mencionarse también los acreedores que hubieren sido desinteresados, indicando la incidencia causada en los balances especiales de fusión de cada una de las sociedades.



También, deberá agregarse un balance consolidado de todas las sociedades fusionadas (además de los individuales de cada una de ellas). Esto se hace por la necesidad de que los acreedores y terceros sean informados sobre la situación patrimonial de la sociedad fusionante y cómo quedaría; y también se hace para informar a los socios sobre la conveniencia de la fusión.

Los órganos competentes de las sociedades fusionantes, deberán instrumentar la nueva sociedad fusionaria, cumpliendo las formalidades que correspondan al tipo adoptado, para que pueda ser inscrita en el Registro Público de Comercio, designando el órgano de administración de esta sociedad que se ha creado. Este órgano deberá realizar los actos tendientes a cancelar las inscripciones de las sociedades disueltas.

B. SOCIEDADES QUE SE DOMICILIAN EN JURISDICCIONES DISTINTAS

Si las que se fusionan son sociedades cuyos domicilios están en distintas jurisdicciones, las partes intervinientes deberán otorgar tantos instrumentos del acuerdo definitivo de fusión, como cantidad de sociedades haya para fusionarse.

Para disolverse dichas sociedades deberán inscribir los instrumentos en cada una de las jurisdicciones correspondientes y transferir el patrimonio al de la continuadora. Se deberá acreditar que cada una de estas jurisdicciones se ha cumplido con el artículo 98 de la LGS relacionado a la oponibilidad de terceros. También se realizará la inscripción en los registros respectivos teniendo en cuenta la naturaleza de los bienes que las sociedades que se fusionan contenían en su patrimonio, esto, será ordenado por la autoridad a cargo. Se tiene que tener en cuenta que las resoluciones aprobatorias tienen que ser obtenidas antes del término de 3 meses ya que si no ocurriera se dejará sin efecto el compromiso previo de fusión. Además, se debe tener en cuenta que, aunque se hubieran obtenido las resoluciones pueden ser revocada siempre y cuando no se causare un perjuicio a las partes relacionadas a la transacción y no haya acuerdo definitivo.

Hasta la inscripción registral del acuerdo definitivo las sociedades pueden pedir la rescisión por justos motivos. Para poder ver la demora del proceso los administradores deberán realizar el cronograma de fusión, teniendo en cuenta que es una necesidad impositiva. El proceso iría de acuerdo al siguiente detalle:



1°: Cierre de los balances especiales de fusión;

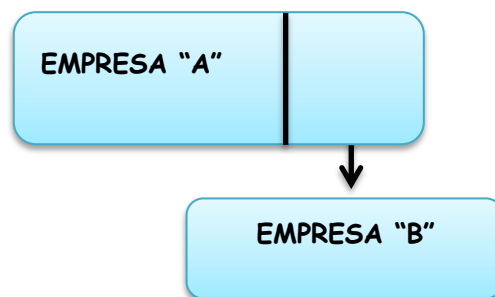
2°: Compromiso previo de fusión en unos 30 días del primero;

3°: Asambleas generales extraordinarias antes de haber llegado a los 90 días;

4°: Publicación de edictos por 3 días. En el mejor de los casos estaremos en 98 días, este detalle se realiza para determinar que la fusión se lleve a cabo con un año de demora aproximadamente.

- **Escisión:** Definida en el art. 77 6° párr. Inc. b) LIG y art. 105 inc. b) DR, podemos encontrar dos formas:
 - 1- Escisión propiamente dicha: Es cuando una sociedad destina parte de su patrimonio para la creación de una o varias sociedades nuevas y podrá gozar del beneficio impositivo, siempre que por lo menos el ochenta por ciento (80%) del capital de la o las nuevas entidades, considerados en conjunto, pertenezcan a los titulares de la entidad predecesora.

Figura N° 3: Escisión propiamente dicha

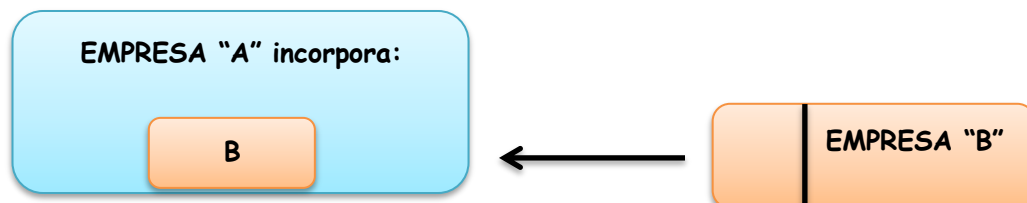


Ejemplo: Empresa “A” tiene un capital de \$2500 escinde su Patrimonio en \$1250 y deja \$1250 en la Empresa existente, para que se pueda gozar de los beneficios impositivos la Empresa “A” debe destinar como mínimo \$1000 (el 80%) a la creación de la Empresa “B”.

- 2- Escisión por absorción: Una sociedad sin disolverse destina parte de su patrimonio a una sociedad ya existente, siempre que, al momento de la escisión, el valor de

la participación correspondiente a los titulares de la sociedad escindida no sea inferior a aquel que represente por lo menos el ochenta por ciento (80%) del patrimonio destinado a tal fin.

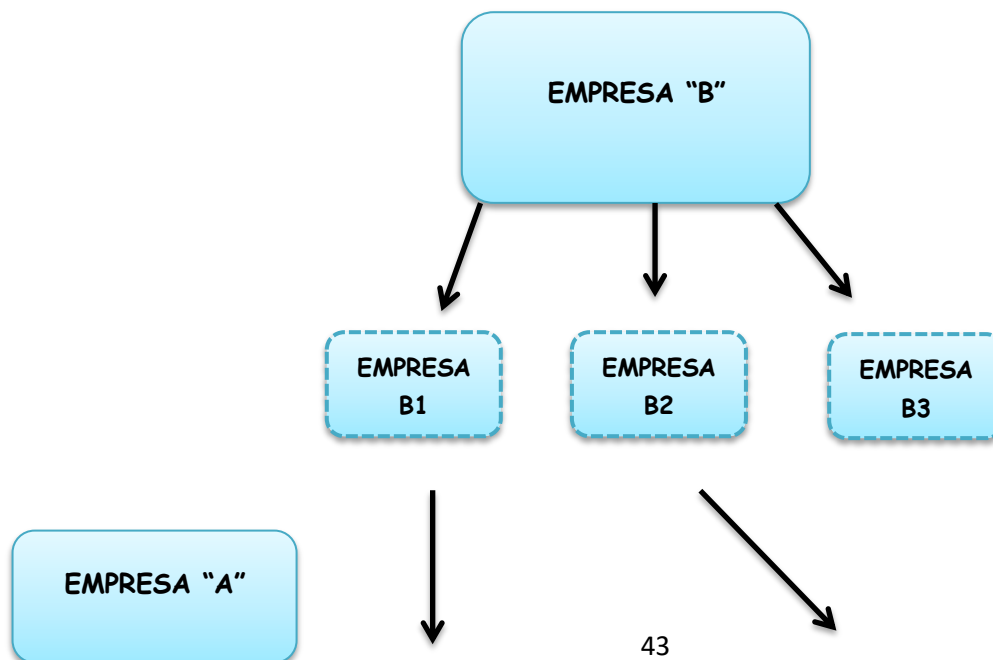
Figura N° 4: Escisión por absorción



Ejemplo: Empresa "B" tiene un capital de \$3000 escinde su Patrimonio en \$1500 y deja \$1500 en la Empresa existente, para que se pueda gozar de los beneficios impositivos la Empresa "B" debe destinar como mínimo \$1200 a la incorporación de la Empresa "A".

- 3- Escisión división: Una sociedad se disuelve sin liquidarse y destina la totalidad de su patrimonio a constituir nuevas sociedades, siempre que la participación de los titulares de las empresas antecesoras en el capital de la o las nuevas sociedades no sean en su conjunto inferior al 80% del patrimonio escindido.

Figura N° 5: Escisión división





Ejemplo: La Empresa tiene un Capital de \$2000 la escindo en B1 \$600, B2 \$1000, y B3 \$400. Los \$600 de B1, se aporta junto con A que aporta \$400, para formar la Empresa X. Los \$1000 de B2 son absorbidos directamente por la Empresa Z. Y los \$400 de B3, se quedan en B. A escindió \$1600 de su patrimonio. De los \$1600, \$600 los destinó para crear junto con B una nueva sociedad, la sociedad C. Los otros \$1000 fueron absorbidos por una sociedad en un proceso de escisión fusión absorción.

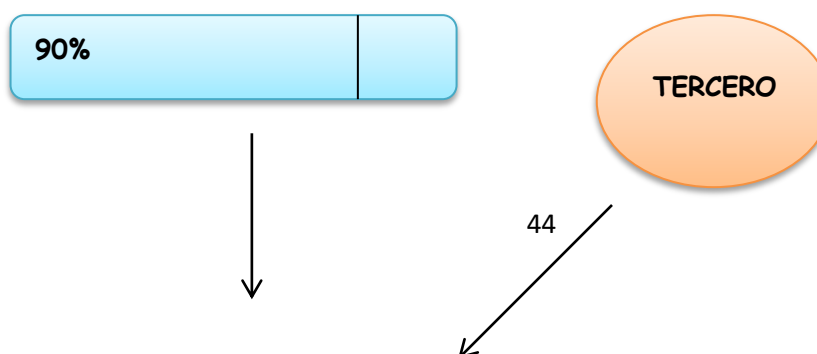
- **Conjunto Económico:** Definida en el art. 77 6° párr. Inc. c) LIG y art. 105 inc. c) DR.

La figura de conjunto económico también queda comprendida dentro del fenómeno de reorganización de sociedades a los fines fiscales, por ende, las ventas y transferencias realizadas de una entidad a otra que a pesar de ser jurídicamente independientes constituyen un mismo conjunto económico pueden obtener el beneficio impositivo. Para ello se debe cumplir con dos requisitos indicados en el art. 105 del Decreto Reglamentario (LIG):

- 1) El 80% o más del capital de la continuadora pertenezca al dueño o socios o accionistas de la empresa que se reorganiza.
- 2) Que la participación individual de estos no sea inferior al 80% de capital del cual eran titulares en la empresa antecesora.

Figura N° 6: Conjunto económico

Empresa Unipersonal





Nueva Sociedad



C. OTROS REQUISITOS GENERALES PARA LA FUSIÓN Y ESCISIÓN:

Para que estos tipos de reorganización queden libres de impuesto alcanzando el beneficio tributario correspondiente, deben cumplir, además de los requisitos mencionados, con las exigencias del art. 105 del Decreto Reglamentario:

I) Que, a la fecha de la reorganización, las empresas que se reorganizan se encuentren en marcha: se entenderá que tal condición se cumple, cuando se encuentren desarrollando las actividades objeto de la empresa o, cuando habiendo cesado las mismas, el cese se hubiera producido dentro de los dieciocho (18) meses anteriores a la fecha de la reorganización

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. En el caso en que se produzca el cambio o abandono de las actividades se deberá presentar o rectificar las declaraciones juradas con la aplicación de las disposiciones legales que hubiere correspondido.

El art. 107 del Decreto Reglamentario establece que:

a. si se trata de fusión de empresas, procederá la rectificación de las declaraciones juradas que se hubiesen presentado, con la modificación de todos aquellos aspectos en los cuales hubiera incidido la aplicación del mencionado régimen;

b. si se trata de escisión o división de empresas, la o las entidades que hayan incurrido en el cambio o abandono de las actividades, deberán presentar o rectificar las declaraciones juradas, con la aplicación de las disposiciones legales que hubieran correspondido, si la operación se hubiera realizado al margen del mencionado régimen.

III) Que las empresas hayan desarrollado actividades iguales o vinculadas durante los doce (12) meses inmediatos anteriores a la fecha de la reorganización o a la de cese, si el mismo se hubiere producido dentro de los 18 meses anteriores a la fecha de la reorganización, o durante



el lapso de su existencia, si este fuera menor. Se considerará como actividad vinculada a aquella que coadyuve o complementa un proceso industrial, comercial o administrativo, o que tienda a un logro o finalidad que guarde relación con la otra actividad (integración horizontal y/o vertical)

IV) Comunicar la reorganización a la AFIP en el término establecido en la RG 2.468. El no cumplimiento de la comunicación a AFIP en el plazo de 180 días provoca la pérdida de los beneficios que podrían obtener las empresas que se reorganizan.

V) Cumplir con los requisitos de publicidad e inscripción establecidos en la Ley General de Sociedades.

D. BENEFICIOS IMPOSITIVOS

La ley de Impuestos a las ganancias en su artículo número 77 tiene previstos los casos en que son trasladables derechos y obligaciones fiscales a la o las empresas continuadoras, dentro de los cuales podemos enumerar:

- 1) Los quebrantos impositivos no prescriptos, acumulados (art. 78, punto 1);

Los mismos constituyen un derecho a utilizar en un futuro para la o las empresas continuadoras cuando se determina la ganancia neta sujeta a impuesto y siempre que el contribuyente decida utilizar los quebrantos para disminuir el impuesto a pagar.

De esta manera el beneficio está condicionado por; la existencia de ganancia futura, la intención del contribuyente de utilizar el crédito para la cancelación de impuesto y que no haya transcurrido el plazo establecido por ley. Se debe tener en cuenta que el beneficio solo es otorgado a las sociedades de capital.

- 2) La valuación impositiva de los bienes de uso, de cambio e inmateriales, cualquiera sea el valor asignado a los fines de la transferencia (art. 78, punto 6).

Se debe mantener el valor residual de los bienes como consecuencia de esto la reglamentación establece que se debe conservar; los sistemas de amortización y la vida útil asignada y restante de los bienes.



- El cómputo de los términos a que se refiere el artículo 67, cuando de ello depende el tratamiento fiscal (art. 78, punto 10). En este caso la reglamentación tiene en cuenta el traslado para computarse en el plazo de más de 2 años afectación del inmueble a la actividad, de 1 año para cumplir con la opción de reemplazo y de 4 años para finalizar la construcción.

3) Los métodos de imputación de utilidades y gastos al año fiscal (art. 78, punto 9); este punto puede resultar beneficioso, en aquellos casos en la que la fusión llevada a cabo con una sociedad que aplica criterios más convenientes que permita el cambio sin tener que solicitar una autorización previa al fisco. Pero también puede resultar contradictoria la norma ya que, si las decisiones de la o las antecesoras fueron erróneas, será obligatorio adaptarse a las mismas.

4) Los cargos diferidos no deducidos (art. 78, punto 4): en este punto hace referencia a los gastos imputables contra resultados de ejercicios futuros, de todos modos, es correcto que la reorganización no restrinja esta imputación.

5) Los sistemas de imputación de las provisiones (art. 78, punto 11); la norma permite realizar provisiones contra malos créditos. Lo mismo puede ser modificado en cualquier momento, pero se debe solicitar autorización a AFIP previamente.

6) 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 (art. 78, punto 3); la norma previene un solo caso al que puede ser aplicable una franquicia con tales características: la deducción de primas de seguro de vida, pero como se debe a personas físicas, resulta inaplicable.

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 (art. 78, punto 7); en el caso de que la empresa antecesora hubiera resultado beneficiada de franquicias en el impuesto a las ganancias, condicionada al mantenimiento de existencias, la continuadora queda obligada por la misma condición.

8) Mantenimiento de regímenes de promoción (art. 78, punto 5)

9) Otros derechos y obligaciones

Es importante también enunciar lo establecido el artículo 106 del decreto reglamentario “las empresas continuadoras gozarán de los atributos impositivos que, de acuerdo con la ley y este reglamento, poseían las empresas reorganizadas, en proporción al patrimonio transferido”



La doctrina manifiesta que la enumeración de derechos y obligaciones carece de poca importancia ya que, por aplicación del principio genérico de sucesión, la no enunciación de algún derecho u obligación por parte del legislador no impide la existencia del mismo en la entidad continuadora.

E. OTRAS TRANSFERENCIAS:

¿Qué pasa con las ventas y transferencias que no queden encuadradas dentro de alguno de los casos de reorganización?

Dichas ventas y transferencias van a ser alcanzadas por el impuesto a las ganancias y los demás correspondientes, ya que no van a gozar de los beneficios impositivos, por lo tanto, tampoco se trasladan los tributos fiscales y el valor impositivo para los bienes transferidos será el precio de transferencia.

F. FECHA DE REORGANIZACIÓN:

El art. 105 D.R. habla al enunciar distintos requisitos que son complementarios al art. 77 (LIG) de la “fecha de reorganización” y la define como la fecha del comienzo por parte de la o las empresas continuadoras, de la actividad o actividades que desarrollaban la o las antecesoras. Entonces creemos que es muy importante entender y definir dicha fecha para luego poder dar cumplimiento a los demás requisitos enunciados en el mismo artículo y, además, a partir de la fecha de reorganización es cuando se considera que tiene lugar el traslado de los derechos y obligaciones impositivos. En caso de duda, prima el criterio de la realidad económica.

El dictamen DAL (DGI) 12/01 expresa que, para el caso de fusión de sociedades, el momento a partir del cual corresponde considerar plenamente eficaz la fusión otorgándole los efectos tributarios, es el de la fecha de inicio de actividad de la continuadora. (Mantovan, 2015).

G. INCUMPLIMIENTO:

“Para que una reorganización surta los efectos previstos en la ley de ganancias debe darse cumplimiento inexorablemente a todos los requisitos establecidos, los cuales se interpretan en forma estricta. Así lo ha entendido la AFIP a través de sus dictámenes”. (Mantovan, 2015, pág. 153).



Al incumplir con cualquiera de los requisitos, se considera que la organización no encuadra dentro de la reorganización societaria en los términos fiscales y por lo tanto deberá rectificar las DDJJ desde el momento de la reorganización, ingresar los impuestos resultantes de la operación y además ingresar los intereses resarcitorios correspondientes.

El dictamen DATJ (DGI) 28/86 habla de una comunicación en la cual deben tenerse en cuenta dos aspectos, uno es el plazo de realizarlo y otro el contenido de dicha comunicación. Mientras que el plazo se fija con carácter categórico y unívoco, el contenido de la comunicación queda supeditado a una cuestión circunstancial, consistente en aportar los elementos que tuviese el responsable y con posterioridad poner a disposición del organismo, los faltantes dentro del último plazo fijado, a partir de la fecha eventual en que se obtengan. Viendo esto podemos entender que la ley busca que se cumpla en una medida más importante con el plazo y no con el contenido. Y en el caso de realizarse una comunicación en tiempo, pero no exacta o completa, para no perder la oportunidad del beneficio impositivo la empresa debería posibilitarle al fisco una correcta fiscalización si correspondiere.

El dictamen DAL (DGI) 46/93 establece que la falta de publicidad por causas no imputables a los contribuyentes, como por ejemplo cuando sea responsabilidad de D.P.J, no provoca el decaimiento de los beneficios de la reorganización impositiva.

H. PLAZOS ESPECIALES:

Cuando se trate de transferencias de patrimonio que no estén comprendidas en las condiciones previstas en LIG, el contribuyente puede pedir plazos especiales para el ingreso del impuesto los que no puede exceder los 5 años, con o sin fianza y adicionando los accesorios.

I. SITUACIÓN FISCAL PARA LOS ACCIONISTAS:

Para los accionistas de sociedades que se reorganizan, se van a cancelar las acciones que poseían en la empresa que se reorganiza y posteriormente van a recibir las acciones de la nueva sociedad.



J. CONCLUSIÓN

Para que una reorganización empresaria pueda evitar estar alcanzada por el impuesto a las ganancias, debe primero cumplir con requisitos “técnicos” que le permitan encuadrar dentro de las situaciones que prevé la Ley, pero además deberá cumplir con otros requisitos formales y legales los cuales podrían dejarlo afuera del beneficio impositivo. Lo que el fisco busca con esto, es que la intención de esta reorganización sea comercial y tenga fines genuinos y no esconda a través de una figura legal ganar beneficios fiscales por ejemplo para tributar menos.

2. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO:

¿Cómo queda comprendido el régimen de reorganización de sociedades en cuanto al impuesto al valor agregado?

Según el artículo 2 de la Ley de I.V.A., las transferencias que se realicen como consecuencia de reorganización de sociedades a fondos de comercio y en general empresas y explotaciones de cualquier naturaleza conforme a lo dispuesto en el art. 77 de la ley no se consideran ventas, y por lo tanto no quedan alcanzadas por este impuesto.

Si la reorganización cumple con todos los requisitos para ser considerada una reorganización desde el punto de vista fiscal y dentro de las exigencias de la LIG, entonces dicha transferencia de bienes entre la empresa antecesora y la continuadora tampoco se verá alcanzada por este impuesto y quedará libre de pagar IVA y el saldo a favor en el impuesto que no se haya utilizado por la antecesora será trasladado a la continuadora, siempre que la antecesora no sea una persona física en donde el tributo está en cabeza de la persona física y no pueda ser trasladado a la continuadora.

A. TRASLADO DE SALDOS A FAVOR

¿Cómo deben trasladarse los saldos a favor en el impuesto al valor agregado al momento de llevar adelante una reorganización empresaria? El dictamen N° 71/1998 aclara esta situación.



En primer lugar, es importante destacar que la ley de I.V.A. en su art. 2, contempla que las transferencias de bienes que sean realizadas como consecuencia de una reorganización impositiva (cuando cumpla con los requisitos del art. 77 LIG) no se considerarán ventas y por lo tanto estarían libres de impuesto significando la posibilidad de trasladar la totalidad de los saldos a favor de la o las antecesoras a la o las continuadoras, pero no necesariamente ocurre de esta manera. En ese sentido, al analizar las normas de la ley de I.V.A. referidas a créditos fiscales y saldos a favor, hay que tener presente que el saldo a favor del primer párrafo del artículo 24 de dicha ley surge de un exceso de créditos fiscales sobre débitos, que, en determinadas ocasiones, pueden provenir de los bienes en existencia que, al no haber sido enajenados, no generaron débitos fiscales para absorber los créditos fiscales recaídos en las respectivas adquisiciones.

Esto indica que, el saldo a favor técnico que es susceptible de ser trasladado a la empresa continuadora en el caso de una reorganización, debería ser en proporción a los bienes trasladados o afectados a la actividad en proporción a los insumos que ésta recepte y no en relación al capital transferido.

Ello es así teniendo en cuenta que el artículo 12 de la ley del IVA establece que los créditos fiscales computables son aquéllos que se vinculen con operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de aplicación, por lo que parece razonable que los saldos a favor técnicos se transfieran acompañando a los bienes o a la actividad que los generaron.

En consecuencia, en una reorganización, el saldo a favor técnico trasladable no tiene necesariamente relación con la proporción de capital trasladado, sino con los insumos transmitidos afectados a la producción de bienes gravados en la continuadora.

Respecto de los saldos por ingresos directos originados en retenciones o percepciones practicadas a la reorganizada, se aprecia que, si la traslación a las continuadoras consideró la actividad o línea de producción adjudicadas a las mismas, no existirían fundamentos para impugnar una atribución realizada bajo esas pautas. Ello, porque la actividad o línea de producción que se escinde y oportunamente soporta el pago a cuenta, debería ser, en principio, la que tenga la posibilidad de afectarlo a la cancelación de las futuras operaciones que realice la continuadora.

“La proporcionalidad sería aplicable cuando hubiera mediado solicitud de devolución, dado que en tal supuesto cabría tratar a la suma en cuestión como si fuera dinero en efectivo”.



En síntesis, en las reorganizaciones, la asignación de saldos a favor de I.V.A. debería practicarse considerando como pauta básica la actividad o línea de producto que los originó y que se trasladan a la continuadora.

No obstante, el criterio precedente, se aprecia que dado lo novedoso del tema y la falta de regulaciones específicas, las pautas a seguir en la transferencia de saldos a favor que nos ocupa debería ser objeto de tratamiento reglamentario. (Técnica, 1998)

3. IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA

Cuando como consecuencia de reorganización previstas en el artículo 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, se produzca, en un mismo año fiscal, el cierre del ejercicio de la o de las entidades que se reorganizan y el de su o sus continuadoras todos los sujetos deberán tributar el gravamen correspondiente sobre los activos resultantes al cierre de sus respectivos períodos fiscales. No obstante, la o las entidades continuadoras podrán computar como crédito de impuesto el monto del gravamen determinado por la o las entidades que se reorganizan en la parte o proporción correspondiente al activo imponible transferido a cada una de ellas. Este cómputo no podrá generar, en ningún caso, saldos a favor de la o las entidades continuadoras. (Decreto, 1998), Art. 3.

A. DICTAMEN (DAT) N° 46/2005

No resulta procedente que, dentro de un marco de un proceso de fusión por absorción, la absorbente puede aplicar el pago a cuenta previsto en el quinto párrafo del artículo 13 de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta contra las obligaciones del impuesto a las ganancias de la absorbida correspondientes a períodos fiscales cerrados con anterioridad a la citada reestructuración. (DAT, 2005).

Cabe aclarar que mediante la ley 27.264 se derogó el impuesto para las empresas que se definan como Pymes en los términos de dicha ley, a partir de los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1 de enero de 2017. De esta manera, el tributo es derogado para el resto de los contribuyentes con efectos a partir de los ejercicios fiscales que inicien el 1 de enero de 2019 (Ley 27.260).



Sin embargo es importante aclarar también que a partir de la Instrucción General 2/2017, la AFIP tiene en cuenta la doctrina surgida de fallos de la Corte Suprema de Justicia en los que el máximo tribunal sostenía que no correspondía el ingreso del impuesto a la Ganancia Mínima Presunta en la medida que el balance comercial diera pérdidas y el impuesto a las Ganancias mostrara un quebranto, indicando a sus agentes que desistieran de reclamos a los contribuyentes que presentaran dicha situación. En esta situación, por medio de la RG N° 4083-E (Boletín Oficial 30/06/17) la AFIP estableció dejar sin efecto la determinación e ingreso de anticipos del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, a fin de evitar ingresos en exceso del tributo atendiendo a las diversas situaciones señaladas. Teniendo presente que en los casos de contribuyentes para los cuales el impuesto se deroga a partir del 1/01/2019, la cesación del ingreso de anticipos podría implicar, si se determinara impuesto por los ejercicios 2017 y 2018, ingresar un mayor saldo en las respectivas declaraciones juradas.

La normativa dispone que la derogación tenga efectos con relación a los anticipos cuyos vencimientos operen a partir del 1 de julio de 2017. La resolución comentada no especifica que los contribuyentes deban efectuar alguna acción o procedimiento para cesar en el ingreso de los anticipos; es decir, la norma se aplica de puro derecho. De todos modos, cabe esperar que la AFIP “ajuste” sus sistemas (“cuentas tributarias “y/u otros) a los efectos de evitar que “sistémicamente” se originen reclamos por falta de ingreso de los anticipos eximidos. (Gurrea, 2017)

4. IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS

El art. 164 del código fiscal de la provincia de Mendoza establece que: “En caso de cese de actividades - incluido transferencias de fondo de comercio, sociedades y explotaciones gravadas- deberá satisfacerse el impuesto correspondiente hasta la fecha de cese, previa presentación de la declaración jurada respectiva”. Esto indica que en casos de una reorganización empresaria en principio, la antecesora estaría obligada a pagar IIBB por las ventas a la continuadora, pero esto no será de aplicación en algunos casos, es decir que la reorganización quedará libre del tributo, como también vimos que pasa con el impuesto a las ganancias y el impuesto al valor agregado, en los casos de transferencias en las que se verifique continuidad económica para la explotación de la o de las mismas actividades.



A. CONTINUIDAD ECONÓMICA:

El art. 166 del Código fiscal de la provincia de Mendoza define que quedan comprendido dentro del concepto de continuidad económica los siguientes casos:

- a) La fusión de empresas u organizaciones incluidas unipersonales a través de una tercera que se forme o por absorción de una de ellas;
- b) La venta o transferencia de una entidad a otra que, a pesar de ser jurídicamente independientes, constituyan un mismo conjunto económico;
- c) El mantenimiento de más del cincuenta por ciento (50%) del capital social de la entidad continuadora que pertenezca al dueño, socios o accionistas de la empresa que se reorganiza;
- d) La permanencia de las facultades de dirección empresarial en la misma o mismas personas;
- e) Cuando se verifique el mantenimiento de igual o similar denominación comercial.

Además de dichas presunciones, ATM podrá declarar que existe continuidad económica, cuando a su criterio lo considere procedente por otros indicios que lo evidencien.

Evidenciada la continuidad económica se podrá continuar con las actuaciones administrativas y-o judiciales, según corresponda, en el estado en que se encuentren, contra la nueva persona física o jurídica, quien será solidariamente responsable con la anterior, por todas las obligaciones fiscales pendientes de cumplimiento y sin necesidad de dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 22 último párrafo.

5. IMPUESTO A LOS SELLOS:

El Código Fiscal de la provincia de Mendoza, también regula el Impuesto a los Sellos en la misma provincia.

El art. 240 establece: Gozarán de exención del impuesto de sellos la constitución, transformación de sociedades, las reorganizaciones de sociedades comprendidas en los artículos 82 a 88 de la Ley 19.550 y en los artículos 77 y 78 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, los aumentos de capital y las transferencias



o transmisiones de bienes que sean consecuencia de las mismas y de los actos previstos en los artículos 216 al 220. La reducción obligatoria de capital en los términos de la Ley N° 19.550 y sus modificatorias.

Por lo tanto, el impuesto a los sellos, en los casos de reorganización empresaria quedan exentos de pago.

6. INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS Y DENEGATORIA DEL BENEFICIO

La reorganización de sociedades empresarias libres de impuestos es uno de los objetivos principales de este proceso, tanto así, que la misma ley establece ciertos requisitos que deben cumplir las sociedades que participen del mismo. En el caso que los requisitos establecidos en la ley o en el decreto reglamentario de la misma no sean cumplidos se deberá presentar las DDJJ rectificativas o presentarse las mismas en el caso que anteriormente no se hubieran presentado. Además de presentarse las DDJJ como dijimos anteriormente según lo establece la Ley de Procedimiento Fiscal (Ley 11.683) deberán agregarse las actualizaciones correspondientes a estas, es decir, intereses y accesorios que correspondan. Uno de los requisitos que expone la ley es que durante el período de 2 años desde la reorganización la/s sociedad/es deberán continuar con la actividad realizada por la antecesora, y si no lo hicieren, deberán presentar las DDJJ como lo dijimos anteriormente, tal cual, lo debieran haber realizado si se les hubiera aplicado el impuesto. Lo mencionado deberá ser aplicado tanto en el caso de la fusión para la sociedad continuadora como en el de la escisión por aquellas sociedades continuadoras que hubieren incumplido los requisitos.

7. PROCEDIMIENTO Y VÍAS RECURSIVAS

El plazo que tendrán las sociedades para regularizar su situación si hubieran caído en alguna causal de resolución es de 90 días determinado por la RG 2513. Como sucede generalmente la práctica es muy distinta a la teoría, por ejemplo, surge un problema cuando AFIP deniega la reorganización ya que este hecho no otorga a los contribuyentes la totalidad de las garantías para resguardar su derecho de defensa. Aquí es donde empieza a jugar el procedimiento de determinación de oficio, el cual no es aplicable para desestimar la reorganización o para determinar que se resuelve dicho proceso. Ante la intimación para presentar o rectificar las DDJJ, el contribuyente puede presentar el recurso ante el Director General. Después de un tiempo y ante un dictamen adverso para el contribuyente representa un gravísimo perjuicio económico, por lo que debería rectificar o presentar las DDJJ, ya que si no lo hiciera AFIP comienza con el



procedimiento de determinación de oficio, y esto no es solo por el impuesto adeudado, sino que además de este se sumaran accesorios y multas. Ante la negatoria del recurso interpuesto, deberá ir a la justicia y además interponer el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, ya que al no hacerlo quedaría firme la determinación de oficio presentada por el fisco y podrá ejecutar judicialmente la deuda. Si el contribuyente no recurriera al Tribunal Fiscal de la Nación la determinación de oficio como dijimos quedaría firme. Consideramos que en el mismo acto administrativo el fisco debería resolver la organización y determinar el impuesto adeudado para que de ese modo el contribuyente se sienta garantizado de que el caso será abordado por un tribunal especializado. Lo que debemos tener en cuenta es que hasta que el caso no sea resuelto rige el efecto suspensivo.

8. DETERMINACIÓN DE OFICIO: ¿A QUIÉN ALCANZA?

Esto, resulta, un punto interesante a tratar, ya que existen muchas dudas por lo poco escrito que hay y es a quien debería notificar el fisco en el caso que resolviera a una reorganización, detalle explicado por parte del mismo analizando un caso de fusión por absorción. El caso determina que una persona que se resolvió sin liquidarse no puede responder a una demanda ya que no son personas ni tienen a nadie que las represente. Por lo expuesto la determinación e impugnación de oficio de los periodos no prescriptos correspondientes a las empresas antecesoras se debería hacer a la empresa continuadora entendiendo que esta es la que tiene todos los derechos y obligaciones a nombre propio de los que tenía la primera. Además, habría que tener en cuenta que una empresa resuelta no podría llevar a cabo el procedimiento de determinación de oficio en cabeza de ellas mismas. Pero también entendemos que lo expuesto es aplicable a la fusión por absorción y en algunos casos de escisión porque en los casos, en que sigan adelante con su actividad dos o más sujetos luego de la reorganización, la determinación de oficio deberá hacerse a cada uno de acuerdo a la incidencia que haya tenido en el proceso. En resumen, entendemos que en el primer caso mencionado se deberá hacer la notificación a la empresa continuadora, pero, para los casos mencionados posteriormente determinamos que la misma deberá hacerse al ente que dio lugar a la reorganización.

A modo de cierre podemos observar que se presentan un sin número de dificultades en la aplicación del instrumento fiscal que habilita a la reorganización de sociedades sin efectos tributarios. Es aconsejable a nuestro criterio que todo aquel sujeto que lleva a cabo una reorganización propiamente dicha tome todos



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO



FACULTAD DE
**CIENCIAS
ECONÓMICAS**

los recaudos posibles para no discrepar con los criterios fiscales y evitar así sanciones por importantes sumas de dinero.



CAPÍTULO IV

ÁMBITO CONTABLE DE UNA REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL

En el presente capítulo se desarrolla el objetivo principal que tiene la contabilidad, como herramienta para proporcionar información de tal modo que los datos expuestos equivalgan a los que se suministrarían de tratarse de un único ente. Por eso, veremos, el marco contable de la misma (con sus diferentes conceptos contables) y la aplicación del método del valor patrimonial proporcional en la empresa tenedora de las acciones y método de la valuación de la inversión que se utiliza cuando se posee una participación significativa en las decisiones, o el control total o conjunto.

1. CONFECCIÓN DEL BALANCE ESPECIAL

El balance especial permite establecer la relación de canje y debe ser preparado por todas las sociedades que intervienen en la fusión o absorción.

Al mismo lo debe preparar cada sociedad en base a sus registros contables, primero preparan un Estado de Situación Patrimonial y a partir de este se confecciona un balance especial (confeccionado como un Estado de Situación Patrimonial) a valores homogéneos, donde la fecha no puede ser anterior a tres meses del compromiso previo de fusión y en parte podemos decir que se llama “especial” justamente porque se prepara a una fecha distinta de la fecha de cierre de ejercicio. En este balance, quedarán ajustadas todas las partidas del ESP, informando el valor del patrimonio de cada sociedad

Según Mantovan (2005) en caso de fusión, siempre que no primen razones económicas de otra índole, si las sociedades fusionantes tienen igual fecha de cierre de ejercicio, se tome ésta como fecha de fusión, mientras que en caso de absorción se tome como fecha de fusión la fecha de cierre de ejercicio de la absorbente.



Otra finalidad que tiene el balance especial es dar a conocer la participación de cada accionista permitiendo a aquellos disconformes conocer el monto a percibir en caso de hacer uso del derecho de receso, y a los socios interesados en adquirir cuotas sociales o acciones el valor de ellas.

2. MAYORÍAS NECESARIAS PARA RESOLVER UNA REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL

¿Cuáles son las mayorías necesarias para llevar adelante una reorganización societaria? Los requisitos van a cambiar dependiendo de si se trata de una S.R.L. o una S.A., aunque ambas mayorías se encuentran expresas en la Ley General de sociedades.

Sociedad de Responsabilidad Limitada: en este caso como se trata de una resolución que modifica el contrato, la LGS en el art. 160 expresa que la mayoría que se necesita debe representar como mínimo más de la mitad del capital social, y en caso de inexistencia de una regulación contractual que lo mencione, se requiere el voto de las tres cuartas partes del capital social para lograr la mayoría. Y la ley además dice, que, si un solo socio representare el voto mayoritario, se necesitará además el voto de otro socio para lograr la mayoría.

Sociedad Anónima: se necesitan las mayorías necesarias para lograr una resolución favorable de asamblea extraordinaria, ya que el art. 235 de LGS establece que le corresponde este tipo de asamblea en los casos de modificación del estatuto y en especial de aumento o reducción de capital, fusión, escisión y disolución de la sociedad. La resolución es alcanzada con la mayoría absoluta de los votos presentes que pueda emitirse en la respectiva decisión, salvo que el estatuto exija mayor número.

3. RELACIÓN DE CAMBIO:

La relación de cambio o de canje implica que a partir de una medición homogénea de los patrimonios de los distintos entes (balance especial) se pueda determinar la cantidad de acciones a emitir para los socios del ente que se disuelve ¿Cuál es el motivo? La razón es la de mantener la proporcionalidad en las participaciones para no afectar los derechos de los accionistas (tal vez la participación nominal sea otra, pero no proporcionalmente).



Cálculo: se realiza a partir de la participación porcentual de los PN a valores reales de los entes combinados respecto del PN total real con que contará la continuadora.

Para calcular la relación de canje, en el caso de una fusión se parte del balance especial de cualquiera de las sociedades en el caso de que la fusión tenga como esencia económica la unificación de intereses, si la esencia económica es una compra entonces se parte del balance especial de la adquirente y si se trata de una absorción, sin distinguir la esencia económica se debe partir del balance especial de la absorbente.

Por otro lado, también queremos mencionar que la relación de canje no se encuentra regulada en el marco de las normas contables profesionales.

A continuación, presentamos un ejemplo para ver en forma práctica lo expuesto anteriormente, tomando como modelo un ejemplo desarrollado por Mantován (2005):

Supuestos:

- Una sociedad (A) absorbe a otra sociedad (B).
- La totalidad de los socios de B pasan a ser socios de A.
- El patrimonio de B es transferido a la sociedad A como aporte de capital.
- Por el aumento de capital A emitirá acciones.

El capital social de cada sociedad se compone de la siguiente manera:

SOCIEDAD A: 100 acciones a \$10 de valor nominal.

- Socio VV: 40 acciones, participa en el 40% del capital.
- Socio WW: 30 acciones, participa en el 30% del capital.
- Socio XX: 30 acciones, participa en el 30% del capital.

SOCIEDAD B: 1000 acciones a \$10 de valor nominal.

- Socio YY: 500 acciones, participa en el 50% del capital.



- Socio ZZ: 500 acciones, participa en el 50% del capital.

La valuación de los patrimonios a efectos de la fusión es la siguiente:

SOCIEDAD A: 2.500

SOCIEDAD B: 40.000

TOTAL: 42.500

Solución:

Se calcula la relación de cambio de las acciones, determinando en primer lugar el valor de cada acción de la absorbente en función del patrimonio neto que surge del balance especial y luego con ese valor por acción se define la cantidad de acciones a emitir para entregar a los accionistas de la sociedad que se disuelve.

- PN especial de A: 2.500
- Acciones antes de la fusión: 100
- Valor por acción 25
- PN especial de B: 40.000
- Valor por acción 25
- Acciones a emitir: 1.600

Distribución de las acciones:

SOCIEDAD A: 1700 acciones a \$10 de valor nominal.

- Socio VV: 40 acciones, participa en el 2,40% del capital.
- Socio WW: 30 acciones, participa en el 1,80% del capital.
- Socio XX: 30 acciones, participa en el 1,80% del capital.
- Socio YY: 800 acciones, participa en el 47,10% del capital.



- Socio ZZ: 800 acciones, participa en el 47,10% del capital.

4. COMBINACIÓN DE NEGOCIOS

A. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS

Es una transacción entre partes independientes que da lugar a la aparición de un nuevo ente económico debido a que uno de los entes se une con el otro u obtiene el control sobre los activos netos y las actividades del mismo.

Una combinación de negocios puede estructurarse de diferentes formas, en función de razones legales, fiscales u otras consideraciones relevantes. Puede implicar, por ejemplo:

- a) la compra de los activos netos o los títulos representativos del capital de otro ente;
- b) la constitución de un nuevo ente, que tome el control sobre los entes combinados;
- c) la transferencia de activos netos de uno o más de los entes combinados a otro.

En algunos casos puede ocasionar también la disolución o reducción del capital de uno o más de los entes combinados. (FACPCE, 2006).

Algunas características que podemos destacar son, por ejemplo, el nacimiento de un nuevo ente económico (no necesariamente desde el punto de vista jurídico), el cual surge a partir de un acuerdo asociativo, es decir es necesario más de una organización para poder llevar adelante una combinación de negocios, donde se busca (a veces) mayor poder económico y mayores beneficios y siendo su esencia “una compra” en la cual la forma de pago del adquirente es mediante emisión de acciones del comprador.

La combinación de negocios puede darse en diversos casos, tanto en una fusión como una escisión, produciendo la disolución de uno o más de los entes que se combinan, a continuación, veremos los distintos métodos.



5. FUSIÓN:

A. MÉTODO DE LA ADQUISICIÓN

Este método es tanto para una fusión propiamente dicha como para una fusión por absorción.

Es una combinación de negocios mediante la cual un ente (el adquirente), obtiene el control sobre los activos netos y las actividades de otro (el adquirido), a cambio de la entrega de dinero u otros activos, la asunción de una deuda, o la emisión de capital.” (FACPCE, 2006).

Hay situación de control según la RT 18 cuando una parte compra más de la mitad de los derechos de voto de la otra, excepto que pueda demostrarse claramente que tal propiedad no constituye control.

Además, si como resultado de la combinación de negocios, una de las partes intervinientes consigue alguno de los puntos enunciados a continuación, se considera un “adquirente”:

a) poder sobre más de la mitad de los derechos de voto del otro ente, en virtud de acuerdos con otros inversores;

b) poder para regir las políticas operativas y financieras del otro ente, por medio de un acuerdo o por disposición legal;

c) poder para designar o revocar a la mayoría de los miembros del órgano de administración del otro ente; o

d) poder para emitir la mayoría de los votos en las reuniones del órgano de administración del otro ente.

Para aplicar contablemente las adquisiciones debemos seguir entre otros, los siguientes pasos:

1. Determinar el costo de adquisición, es decir el valor de las acciones que el adquirente deba emitir, el cual será, a valor de mercado (de existir y ser representativo) o el valor de la relación de



canje (valor de la participación que dichas acciones otorguen en el valor corriente del Patrimonio Neto del adquirente o del adquirido, el que resulte más representativo).

2. Medición inicial de la inversión, valuando el activo a valores corrientes y el pasivo a costo de cancelación. El patrimonio neto de la fusionante queda medido a su valor económico. Impositivamente puede surgir un activo o pasivo por impuesto diferido por la diferencia entre el valor de incorporación y el valor fiscal. Contablemente la contrapartida de las diferencias por valuación a valores corrientes tiene la naturaleza propia de un resultado y se identifica como “Prima de Emisión de Acciones”.

3. Tratar la diferencia entre el costo de adquisición y la medición inicial, para determinar el valor llave positivo, en caso de exceso del costo respecto de la medición inicial o el valor llave negativo en caso de exceso de la medición inicial respecto al costo.

B. MÉTODO DE LA UNIFICACIÓN DE INTERESES

A continuación, exponemos tres puntos a tener en cuenta en este método, referidos al registro contable:

1. Los activos y pasivos identificados en la fusionante, se incorporan en el patrimonio de la fusionaria, con el mismo valor de las mediciones contables de la primera.

2. A diferencia del método de la adquisición, en este caso al no representar una compra, no es posible reconocer el potencial valor llave.

3. Se reconoce como aporte no capitalizado al valor de la prima por fusión, el mismo, se obtiene al hacer la diferencia entre el valor contable del PN de la fusionante y el valor nominal del capital emitido por la fusionaria.



6. ESCISIÓN:

A. ESCISIÓN SIN REDUCCIÓN DE CAPITAL

En este caso los socios de la sociedad escidente mantendrán su participación en el capital.

“La contrapartida de los activos y pasivos que se destinan a otra sociedad puede estar integrada solamente por los resultados acumulados y reservas libres, en la medida en que la escidente cuente con estas partidas en cantidad suficiente”. (Mantovan, 2015, pág. 66).

B. ESCISIÓN CON REDUCCIÓN DE CAPITAL

En dicho caso, si bien las participaciones de los socios se mantendrán, en la sociedad escidente, los títulos (acciones, cuotas, etc.) que representan las mismas serán revocadas y por otro lado los socios recibirán en canje títulos que representen participación en la sociedad constituida.

Para concluir es importante destacar que lo que se busca con este procedimiento es conocer cuál es la posición del conjunto económico que conforman las empresas involucradas en esta combinación, es decir, interesa conocer cuáles son los recursos y derechos que posee el conjunto económico (activos), cuáles son sus obligaciones con terceros (capital ajeno o pasivo) y cuál es el capital propio (patrimonio neto) del grupo económico. Lo mismo con los resultados generados en el período: es importante conocer cuántos ingresos tuvo el conjunto, y qué erogaciones, para así conocer por diferencia el resultado que le pertenece.

A modo de cierre podemos concluir a nuestro entender que la finalidad perseguida es presentar la información de una sociedad y sus controladas como si se tratase de un único ente o, como si todas las sociedades fuesen un único ente con una o varias sucursales. Ya que es común que ocurra que las cuentas de cada unidad por separado no dan la imagen completa de las actividades de las mismas, e incluso omiten informaciones relevantes tales como créditos y deudas recíprocos, la existencia de operaciones comerciales o financieras que generan resultados recíprocos que no son reales sino meras transferencias de resultados de una sociedad a otra, o bien por el simple hecho de que al tomar una sociedad las decisiones acerca de las demás, son los estados financieros del grupo en su conjunto quienes nos dan la mejor información patrimonial y económica única que se esconde tras la pluralidad jurídica que conforma el grupo.



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO



FACULTAD DE
**CIENCIAS
ECONÓMICAS**



CAPÍTULO V

ÁMBITO LABORAL DE UNA REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL

En este capítulo se verá el tratamiento que establece la Ley de Contrato de Trabajo para los casos en que suceda una reorganización de sociedades. También se detallan los distintos supuestos en los que se puede llevar a cabo las transferencias de las sociedades y lo que determina la LCT para cada caso. Luego, detallaremos los casos en los que los empleados pueden considerarse despedidos en los casos en que surgiera un cambio en el contrato de trabajo original y se detalla la solidaridad de transmitente y adquirente antes las situaciones que pudieran llegar a surgir.

Por último, detallaremos el procedimiento a realizar en la provincia de Mendoza para estos casos y se mostrará un modelo de la cesión de trabajo para que cada uno de los empleados firme.

1. NORMATIVA VIGENTE

Son diversas las causas por las cuales la relación laboral puede verse modificada, y donde generalmente tienen que ver con decisiones en las cuales los trabajadores no se ven involucrados.

Asimismo, puede suceder que los titulares de una empresa se renueven por una venta o traspaso accionario sin que ello signifique la modificación de la persona jurídica que emplea a los trabajadores y en estos casos, en general, puede suceder que los trabajadores no se anoticien de ello ni vieran modificadas las condiciones del contrato de trabajo. De hecho, este tipo de situaciones que acontecen en forma frecuente no constituyen una transferencia ni cesión del contrato de trabajo, ya que la persona jurídica sigue siendo la misma y no se ven alteradas las partes que intervienen en el contrato de trabajo, es por ello que no se encuentra tratado por la ley de (LCT).

En cambio, la LCT le otorga un marco jurídico a aquellas situaciones donde se verifica el cambio de una de las partes intervinientes en el contrato de trabajo, que en los casos bajo estudio es el empleador.



Estos escenarios habituales en el ámbito empresarial, en ciertas ocasiones pueden presentar una alteración en los derechos de los trabajadores y en las responsabilidades del empleador frente a sus obligaciones laborales, previsionales y fiscales. A fin de resguardar los derechos de los trabajadores y delinear las obligaciones del empleador, la LCT regula las figuras de “transferencia del establecimiento” y “transferencia o cesión del contrato”, de aparente similitud ya que en ambas se produce la novación del empleador, pero que presenta diferencias considerables entre sí.

En la transferencia del establecimiento se transmiten tanto la firma como los trabajadores que se desempeñan en la misma, como un todo económico, al nuevo adquirente, mientras que en la cesión del contrato de trabajo solamente se transfiere de un empleador a otro la relación laboral, sin que se vea afectada la titularidad de la empresa cedente.

La transferencia del establecimiento, cuyos lineamientos se encuentran definidos en los artículos 225 a 228 de la LCT tiene en cuenta el traspaso de la empresa a la nueva entidad adquirente en su totalidad, de este modo se transfiere tanto la unidad técnica de producción junto con sus trabajadores como un todo económico a otra persona física o jurídica.

La ley dispone que la transferencia por cualquier título haga pasar al adquirente o sucesor todas las obligaciones emergentes del contrato de trabajo que tuviera el transmisor al tiempo de la transferencia, incluyendo a aquellas que tengan origen en la misma transmisión.

La LCT señala en todo momento que se debe respetar la antigüedad del trabajador adquirida en la empresa transmitente y todos los derechos que emanan de ella (art. 225, LCT), como por ejemplo la licencia ordinaria (art. 150, LCT), licencia por enfermedad (art. 208, LCT) y el cálculo de indemnizaciones (arts. 231 y 245, LCT), entre otros.

De esta manera, se garantiza la continuación del contrato con el sucesor del empleador original respetando las condiciones del mismo y el principio de conservación del contrato de trabajo.



2. DIVERSOS SUPUESTOS DE TRANSFERENCIA

El establecimiento implica una unidad productiva autónoma con organización específica, y en lo que nos importa, dicha unidad puede ser transferida de modo que mantenga esa posibilidad de producción. De otra forma no tendría sentido ni transferir empleados ni hablar de un nuevo empleador (arts. 5 y 6, LCT).

El artículo 225, LCT, comprende tanto los supuestos de cesión de firma en los que se manifiesta una transferencia total de los bienes de la explotación que integran el patrimonio del cedente como aquellos otros en los que solo se transfiere una unidad de negocio o de explotación a la cual está unida la suerte del dependiente en los términos del artículo 6 de la LCT.

En cambio, no han de quedar comprendidos en la cláusula del artículo 225 de LCT (porque no existirá transferencia de fondo de comercio ni de establecimiento) los casos en que solo se transfieran algunos elementos de dicho fondo o del establecimiento irrelevante para atribuirles el carácter de universalidad económica o de unidad de explotación. En forma más general, si el comprador no puede proseguir, aunque sea sectorizadamente los negocios del vendedor, no hay transferencia de fondo de comercio ni tampoco del establecimiento, porque en este último caso se requiere de una unidad técnica productiva que pueda funcionar por sí.

De ahí que la venta de mercaderías e instalaciones o de patentes puede carecer del significado propio de la transferencia del fondo de comercio o transferencia del establecimiento cuando ello no impide la continuación del negocio. Tiene particular importancia la de la clientela y de la llave, porque la clientela es un elemento esencial inmaterial del fondo de comercio que implica la existencia de una capacidad potencial para el acuerdo de negocios. El nombre identifica a una sociedad en la mayor parte de los casos y solamente suele ser transmitido en la medida en que lo sea el mismo ente al que identifica. El local es un elemento que podría ser mudado de ubicación. Y si bien a los efectos de considerar la existencia de transferencia de establecimiento tiene importancia, porque en él se ejecutan las tareas concretas que hacen a la finalidad de la empresa, nada impediría que se vendiera el local y se mudara el establecimiento, algo que es frecuente en la práctica.



La venta total de las maquinarias no importa necesariamente transferencia de establecimiento, ni menos transferencia del fondo de comercio, si la empresa puede continuar su actividad reemplazando las máquinas vendidas.

El artículo 225 de la LCT, si bien solo se refiere a la transferencia del establecimiento, es aplicable con mayor razón a los supuestos en que se transfiere la totalidad de la empresa y por ende en los casos de reorganización de sociedades, las obligaciones que surjan del contrato de trabajo de la antecesora, pasaran a la sociedad continuadora.

3. POSIBILIDAD DEL TRABAJADOR DE CONSIDERARSE DESPEDIDO

La LCT le otorga al trabajador la posibilidad de colocarse en situación de despido indirecto si considera que la operación de transferencia del establecimiento le genera una injuria laboral.

Cabe aclarar que, en principio, el trabajador no puede considerarse despedido por la sola transferencia del establecimiento, pero si ello le ocasionara un perjuicio ostensible (valorado de conformidad con el criterio del art. 242, LCT), podrá configurarse una injuria que imposibilite la prosecución del contrato de trabajo, por lo que estará habilitado para extinguir el vínculo laboral.

Los aspectos contractuales que pueden verse afectados y que hace referencia el artículo 226 de la LCT son:

- cambio del objeto de la explotación;
- alteración de las funciones, cargo o empleo;
- cuando mediere una separación entre diversas secciones, dependencia o sucursales de la empresa, de modo que derive de ello disminución de la responsabilidad patrimonial del empleador.

De todas maneras, esta lista es meramente enunciativa, y la justicia podrá considerar que al trabajador le asiste razón cuando se vieran alterados otros elementos esenciales del contrato de trabajo original o se genere algún otro tipo de injuria laboral.



4. SOLIDARIDAD

Tanto el transmitente como el adquirente son solidariamente responsables por las obligaciones emergentes del contrato de trabajo al momento de la transmisión, ya sean legales, convencionales o contractuales.

La transferencia de establecimiento puede ser permanente o transitoria. Sea cual fuere el caso, la LCT garantiza al trabajador la protección de los derechos adquiridos con el transmitente y la posibilidad de considerarse injuriado y despedido (art. 227, LCT). Del mismo modo, la responsabilidad solidaria operará ya sea que la transmisión se haya efectuado para surtir efectos en forma permanente o en forma transitoria.

5. FORMALIDADES

En la transferencia de establecimiento, la LCT no requiere la aceptación por escrito del trabajador. Esto se debe a que en los casos que motivan la transferencia, generalmente no interviene la voluntad del trabajador, sino que son decisiones en las cuales intervienen directamente los directivos o empresarios de las entidades transmitentes y adquirentes, además pasarán al sucesor o al adquirente todas las obligaciones emergentes del contrato de trabajo que el transmitente tuviera con el trabajador al tiempo de la misma.

Es por ello que si el trabajador considera se vulneran sus derechos, la LCT le otorga la posibilidad de considerarse injuriado y despedido, en los términos del artículo 242 de la LCT, haciéndolo merecedor de las indemnizaciones pertinentes.

Sin embargo, es conveniente notificar al trabajador la transferencia del establecimiento y que su empleador cambia por el nuevo adquirente a fin de que se fije una fecha cierta de transferencia y limitar las responsabilidades de la parte.

6. PROCEDIMIENTO:

Para realizar el procedimiento en la Provincia de Mendoza se debe tener en cuenta los siguientes pasos o elementos:



Presentación ante el organismo de contralor que contenga: (Mantovan, 2015)

1. La exposición de la situación de transferencia del negocio.
2. Documentación de las sociedades (estatutos, resoluciones de organismos de contralor de conformación de la constitución, inscripción en Registro Público).
3. Documentación que avala a los presentantes (acta donde surge el cargo, poder especial otorgado).
4. Documentación que avala la reorganización en trámite.
5. Nómina del personal a transferir con sus datos (nombre y apellido, documento de identidad, CUIL, domicilio, fecha de ingreso, categoría y tareas que realiza).
6. Copia de los recibos de sueldo y del libro de remuneraciones por el personal a transferir.
7. Indicar los gremios involucrados.

Indicar al organismo de contralor que cite a una audiencia a realizarse con los representantes de las sociedades involucradas, el personal a transferir y los gremios involucrados.

De llegar a un acuerdo en la misma audiencia, debe realizarse un acta donde se deje reflejada la conformidad de los empleados a la transferencia de los contratos de trabajo y la conformidad de los representantes de los miembros participantes.

En el acta se deberá consignar:

1. Datos del funcionario actuante por el organismo de contralor.
2. Datos de las sociedades reorganizadas, y de sus representantes.
3. Condiciones de la transferencia de los contratos de trabajo.
4. Nómina del personal a transferir con sus datos.

Homologación por el organismo de contralor:

Para solicitarse la aprobación del acuerdo se deberá abonar previamente la tasa retributiva N°441 y además se deberá acompañar la tasa retributiva N°442 para la certificación de firmas, por lo que se debe abonar una por cada una de los firmantes del acuerdo.



Homologado el acuerdo la sociedad que incorpora a los trabajadores deberá:

- Registrar los trabajadores en los libros laborales.
- Si es una nueva sociedad, se deberá rubricar los libros laborales, para lo que se deberá:
 1. Presentar en mesa de entradas de la Subsecretaría de Trabajo y Seguridad Social, solicitud de autorización de modelo de Planillas de Asistencia y de Hojas Móviles de Sueldos y Jornales, acompañando el pago de las tasas retributivas N°434 y 436 y, en caso de que sea necesario certificar firmas, la tasa N°442.
 2. Retirar en el plazo que se indique la resolución que apruebe la solicitud realizada.
 3. Presentar la documentación para la rúbrica (Planillas de Asistencia y de Hojas Móviles de Sueldos y Jornales) con el pago de la tasa retributiva N°435.
 4. Realizar las correspondientes altas en AFIP de los empleados y como empleador en caso de que se trate de una nueva sociedad.
- La sociedad que transfiere la totalidad o parte de sus empleados deberá:
 1. Registrar la baja del personal en los libros laborales y proceder a cerrarlos si correspondiera.
 2. Tramitar la baja como empleador en AFIP, en caso de corresponder.
 3. Llevar a cabo las bajas en los sindicatos y obras sociales correspondientes.

7. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

A pesar de la prestación de conformidad del trabajador al cedente, no lo exime de su responsabilidad solidaria por las obligaciones laborales vinculadas a la relación que cedió, aunque esta responsabilidad se mantiene hasta el momento de la cesión y continuará, en principio, hasta que haya transcurrido la prescripción de 2 años (art. 256, LCT), contados desde la fecha de la cesión.

La interpretación sobre la responsabilidad solidaria debe ser restrictiva, ya que no sería equitativo que alcance al cedente por las obligaciones posteriores a la relación transferida.



8. MODELO DE CESIÓN DE CONTRATO DE TRABAJO

A continuación, exponemos un modelo del acuerdo celebrado entre las partes intervinientes en la cesión del contrato de trabajo exigido por el artículo 229 de la LCT.

*“Lugar y fecha. Por la presente presto conformidad a la cesión de mi contrato de trabajo de la firma... (cedente) a la a... (cesionaria) a partir del... Asimismo, la firma... (cesionaria) reconoce los derechos adquiridos por el señor...(nombre del trabajador) emergentes del contrato de trabajo que el mismo mantenía con la firma... (cedente) desde el...(fecha de ingreso del trabajador a la firma cedente).
Firma de las partes.*

El escrito debe hacerse por triplicado quedando el original en la empresa cesionaria, una copia en poder del trabajador y la copia restante cerrarán el legajo personal del trabajador en la empresa cedente.

Para cerrar el capítulo queremos mencionar que si bien son diversas las causas por las cuales una relación laboral puede verse modificada al momento de llevar adelante una reorganización empresarial, también es muy probable que dicha relación no se vea afectada aun habiendo una transferencia del establecimiento o una transferencia o cesión del contrato. Para que la relación laboral siga siendo igual, lo que podemos ver es que el empleado debe seguir teniendo los mismos derechos y obligaciones después de ocurrida alguna de estas figuras, entre ellas, se debe respetar por ejemplo la licencia ordinaria, licencia por enfermedad, cálculo de indemnizaciones, entre otros.



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO



FACULTAD DE
**CIENCIAS
ECONÓMICAS**



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO



FACULTAD DE
**CIENCIAS
ECONÓMICAS**



CAPÍTULO VI

REORGANIZACIÓN EMPRESARIA EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL

En este capítulo, podremos analizar cómo las reorganizaciones se llevan a cabo internacionalmente, y además que hay que tener en cuenta para llevarlas a cabo; esto es importante tratarlo ya que cada vez es más frecuente ver reorganizaciones de empresas que se encuentran en diferentes países, en los cuales, es difícil realizarlo al tener distinta normativa aplicable al proceso.

Nos centraremos en dar un panorama de cómo se trata la parte impositiva en el plano internacional y también como la propia Argentina trata este tema.

1. EL PROCESO DE REORGANIZACIÓN: CONCENTRACIÓN Y DESCONCENTRACIÓN EMPRESARIA

Consideramos que en la actualidad es indispensable, con este nuevo escenario internacional donde las fronteras de los países van desapareciendo frente a las crecientes operaciones de empresas multinacionales que distribuyen las distintas fases del negocio y sus resultados en varios países, conocer el concepto de la reorganización empresarial.

Los procesos de concentración y desconcentración de empresas no solo alcanzan al ámbito fiscal, sino que también es importante en otros ámbitos del derecho cuya regulación se encuentra, quizás, más avanzada y acorde al nuevo escenario internacional.

En nuestra doctrina, REIG ha conceptualizado al proceso de reorganización como los cambios orgánicos por medio de los cuales una, dos o más sociedades preexistentes, reajustan sus estructuras, lo que puede operarse de diversas maneras a fin de continuar sus actividades reunidos sus intereses y con sus medios productivos dispuestos en la forma que se ha juzgado más conveniente al cumplimiento de sus fines. (Reig E. J., 2005)



Este proceso, denominado en forma amplia como "reorganización", ha tomado, en el plano internacional, un gran impulso en los últimos años, producto del desarrollo de los procesos de integración regional como por la creciente expansión de las empresas multinacionales.

2. CONCENTRACIÓN DE EMPRESAS.

Desde el punto de vista jurídico, una concentración puede implicar:

- 1) la pérdida de la personalidad jurídica de todas o de parte de las empresas participantes
- 2) que dichas empresas continúen existiendo individualmente.

El primero de esos fenómenos está integrado por un concepto ya visto anteriormente y es la fusión de empresas, que puede realizarse mediante disolución y desaparición de todas las empresas que se fusionan e integración de sus patrimonios en una nueva empresa (fusión propiamente dicha); o a través de la integración de los patrimonios de una o más empresas, que se disuelven, en otra ya existente (fusión por absorción).

A. LA FUSIÓN EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL.

La fusión, como vimos, se produce cuando dos o más empresas se reúnen bajo una nueva estructura jurídica, pero adquiere mayor complejidad cuando participan en dicho proceso empresas de distintos países.

Esta dificultad para unificar y coordinar principios y condiciones para la realización de la fusión de empresas en el ámbito internacional llevó a la doctrina a establecer pautas que las distintas legislaciones deben respetar. Navarro Egea, sugiere los siguientes principios:

- a) Que la fusión sólo puede realizarse por sociedades fundadas según las leyes de dos o más países entre los cuales exista un régimen de reconocimiento recíproco.
- b) En tanto que la fusión tiene por objeto agrupar los recursos de varias sociedades en una sola (sociedad nueva o absorbente), será necesario cumplimentar todas las condiciones requeridas por el estatuto personal de la sociedad nueva o de la sociedad absorbente.



c) Si la fusión internacional depende de los estatutos personales de todas las sociedades que van a fusionarse, ésta es imposible si una de esas leyes no admite la fusión. (Navarro, 1997, pág. 49.)

Esto se refiere a que alcanza con que la sociedad absorbente tenga en cuenta las normas de su propio estatuto para integrar a la otra sociedad.

Además, al estudiar el derecho comparado sobre el tema, encontramos:

- Algunas legislaciones contemplan las fusiones internas e internacionales, mientras que otras sólo regulan la fusión interna y carecen de normativa para la internacional.
- Ciertas legislaciones admiten sólo un tipo de fusión internacional, como puede ser la absorción de una sociedad extranjera por una sociedad nacional pero no el fenómeno contrario.
- Existen legislaciones que dificultan seriamente cualquier fusión entre sociedades nacionales y extranjeras mediante la exigencia de un cúmulo de requisitos legales difíciles de superar.

El tratamiento legal de los requisitos formales y sustanciales necesarios para encarar una fusión internacional varían mucho de unos ordenamientos a otros. (Navarro, 1997, pág. 49.)

3. DESCONCENTRACIÓN DE EMPRESAS.

Desde el punto de vista jurídico una desconcentración puede implicar la escisión de empresas (como ya se ha definido anteriormente, es prácticamente lo contrario a la fusión de empresas), cuya clasificación es amplia como consecuencia de las distintas modalidades jurídicas en que puede operar.

La dificultad a la hora de clasificar los métodos de escisión aparece al querer definir dicho proceso en un ámbito internacional, donde las legislaciones de cada país son variantes. Sin embargo, Ruetti (2011) describe los principales tipos y características de las escisiones que, al seguir la legislación comparada, encontramos tres métodos de escisión.

Escisión por desprendimiento (Spin-off): por este método, se realiza una escisión manteniendo la empresa original (sujeto que se escinde) y creando una o más empresas nuevas (sujetos resultantes).



Escisión por división (Split-off): este método es similar al anterior. La diferencia radica en que aquí los accionistas tienen que abandonar parte de sus acciones de la sociedad que se escinde. Los accionistas reciben acciones de las filiales resultantes, pero deben devolver a la sociedad en escisión la totalidad o parte de las acciones que poseen en la sociedad escindida.

Escisión por descomposición (Split-up): por este método, se transfieren todos los activos y pasivos de la empresa original a las nuevas empresas, cesando de existir la empresa escindida. Esta última se disuelve, con o sin liquidación formal. (Ruetti, 2011)

Es importante aclarar que esta clasificación, no aplica en nuestra legislación al describir las diferentes formas de escisión, sí la adopta, por ejemplo, el Internal Revenue Code (servicio de impuestos internos) de los Estados Unidos.

A. LA ESCISIÓN EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL.

Las escisiones que abarcan más de un país son escenarios prácticamente nuevos y, por lo tanto, la información es también bastante reducida.

Las situaciones que pueden verificarse en este plano pueden agruparse en general, en:

- a) Escisiones nacionales con accionistas extranjeros.
- b) Escisiones extranjeras con accionistas nacionales.
- c) Sociedad en escisión nacional y sociedad resultante extranjera.
- d) Sociedad en escisión extranjera y sociedad resultante nacional.

Frente a todas las posibilidades que existen en los procesos de desconcentración y por ende escisiones internacionales, Radler (1994) realiza una serie de conclusiones para el ámbito internacional en donde propone neutralidad de impuestos, como por ejemplo que, “La neutralidad tributaria en operaciones de concentración y desconcentración tiene por finalidad remover los obstáculos que impiden el eficiente desarrollo de los negocios, muchas veces paralizados por complejos intereses fiscales”.



4. DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL: SITUACIÓN ACTUAL.

Cada país es el autor de la legislación referida a los procesos de concentración y desconcentración y por lo tanto el autor del régimen tributario que les compete. Esto deriva a que en algunos países se esté más avanzado que otros (incluso habiendo países que todavía no reconocen este problema). La importancia de avanzar en una regulación de Derecho Tributario Internacional es resolver diferencias entre las legislaciones de los distintos países, y así evitar daños a las empresas que operan en el ámbito internacional como por ejemplo situaciones de doble imposición al momento de una reorganización internacional.

Por lo tanto, en el marco internacional el conflicto tributario entre los distintos países no es, solamente, la prórroga de la gravabilidad total de las ganancias o su exención, sino también cómo esos procesos de reorganización van a afectar en las jurisdicciones tributarias de los países en el que dichas reorganizaciones se realizan.

5. SITUACIÓN IMPOSITIVA EN EL PLANO INTERNACIONAL

A. LA REORGANIZACIÓN EMPRESARIA LIBRE DE IMPUESTOS

En el plano internacional, cuando se trata de reorganizaciones, en general se busca que para que pueda ser considerada como “una reorganización libre de impuestos”, tenga un fin comercial, sin importar realmente la forma de llevar a cabo la reorganización, pero buscando que dicha reestructuración tenga un destino comercial.

Creemos que un proceso de reorganización de empresas no debería estar sujeta a gravámenes, no solo cuando su fin tenga que ver con destinos comerciales, ya que muchas veces el pago del tributo perjudica o entorpece la practicidad que se busca al reorganizar.

B. LEGISLACIÓN COMPARADA:

El régimen tributario de Estados Unidos clasifica a las reorganizaciones como aquellas que pueden realizarse libre de impuestos y aquellas que no. Asorey indica que, en general, los beneficios de la no incidencia fiscal se dan cuando las partes involucradas en la reorganización sean las sociedades o los



accionistas, mantienen los intereses en el negocio cumpliendo a su vez con las distintas exigencias impuestas por el Internal Revenue Code. (Asorey R. O., 1999, pág. 192.).

Entonces, resulta que, en Estados Unidos, llevar a cabo una reorganización (en el marco nacional) es un proceso complejo y que abarca un gran número de reglas y requisitos para poder ser realizada de forma libre impositivamente hablando.

Cuando una persona americana transfiere propiedad en lugar de participación en una determinada sociedad extranjera a otra sociedad extranjera, la sociedad transferida no será tratada como una corporación a los fines tributarios americanos, a menos que se obtenga de la autoridad fiscal americana (Internal Revenue Service) un acto que diga que la operación no tiene como fin principal la elusión fiscal. Esto provoca que un gran número de operaciones que normalmente calificarían como reorganizaciones libres de impuestos sean gravadas porque una transferencia internacional está en juego.

Por lo tanto, independientemente de las exigencias que surgen de la legislación norteamericana, en general y cuando existan fines comerciales, el tratamiento tributario no va a ser afectado en el caso que las reorganizaciones se den en un marco internacional.

C. LEGISLACIÓN IMPOSITIVA ARGENTINA REFERIDA AL MARCO INTERNACIONAL

En Argentina, las leyes en cuanto a la aplicación de principios sobre reorganización empresarial en el marco internacional, es muy poca. Y no podemos encontrar ninguna normativa referida a este tipo de operaciones internacionales, ya que en la propia LIG y su decreto reglamentario no distingue en ningún momento el tratamiento fiscal a aplicar en función de reorganizaciones internacionales o nacionales.

El Dr. Enrique Reig opina, en lo referido a las leyes tributarias argentinas: ... son aplicables a las de nivel internacional en razón de que ninguna diferenciación efectúa nuestra legislación aun cuando, claro está, los efectos que producirán las reorganizaciones que tengan lugar fuera del país sólo estarán referidos a los entes de carácter local de aquéllas o sea sus subsidiarias o sucursales. (Reig E. J., 1991).



Para cerrar este capítulo podemos concluir que, aunque la reorganización de sociedades en el plano internacional en muy complicado de llevar a cabo se puede llevar a cabo teniendo en cuenta algunas consideraciones.

Una de estas consideraciones es que para llevar a cabo una fusión de sociedades de forma internacional se debería hacer entre países en donde haya un reconocimiento recíproco, además que se deberá tener en cuenta lo que dice el estatuto, teniendo en cuenta que no se podría llevar a cabo en el caso en el que uno de ellos no permitiera la fusión.

La segunda consideración que podemos hacer es para el caso de las escisiones en donde es muy nuevo y, por lo tanto, muy poco tratado. Lo que podemos ver es que hay distintos casos que se pueden dar y la conclusión más importante a la cuál debemos llegar es que para todos ellos debe primar la neutralidad impositiva, ya que, muchas veces las reorganizaciones no se realizan por los intereses fiscales que existen en los distintos países.

Por último, queremos mencionar que en la regulación argentina no se encuentra legislada de forma diferente la reorganización nacional de la internacional por lo que para que la misma se encuentre libre de impuestos deben cumplir los mismos requisitos en ambos casos.



CONCLUSIONES

Este trabajo, como ya hemos mencionado en la introducción, pretendió brindar una amplia descripción del proceso de reorganización empresaria en el ámbito nacional y una mirada más general en el ámbito internacional, desde cada uno de los distintos enfoques (contable, impositivo, laboral y legislativo) en los cuales, consideramos, él profesional debe tener conocimiento para poder lograr una reorganización empresaria exitosa.

En consecuencia, el trabajo de investigación gira en torno a dos ejes, el rol profesional e impositivo:

- 1) Contablemente, el profesional, deberá tener en cuenta las normas contables profesionales para cada caso en particular, según el tipo de reorganización que se trate, para de esta forma poder llevar a cabo las tareas contables correspondientes, como, por ejemplo, consolidación de estados contables, confección de balances especiales, correcta valuación y medición de activos y pasivos, cálculo de la relación de cambio, identificar el tipo de combinación de negocios y seleccionar el método correcto, etc.
- 2) Impositivamente se legisló sobre la figura de reorganización, para evitar que se realizaran con el simple fin de obtener un beneficio fiscal tal como la evasión de impuestos, para ello tanto la ley de Impuesto a las Ganancias, la ley de IVA, la ley de Ganancia Mínima presunta y el Código Fiscal de la Provincia de Mendoza, establecen una serie de requisitos contemplados en el presente trabajo, los cuales deben ser cumplidos antes, durante y posteriormente a dicho proceso de reorganización, recordando que cualquier incumplimiento a ellos culminará en el pago de los impuestos correspondientes sin culminar en encuadrarse como libre de impuestos. Por eso, consideramos a este, uno de los puntos más importantes a tener en cuenta a la hora de llevar adelante la reorganización, ya que, sin la obtención del beneficio impositivo, el éxito de dicho proceso no sería alcanzado. Esto es un proceso complejo de realizar, ya que el cumplimiento de todos los requisitos legales e impositivos, que se enuncian para realizar en alguna de las figuras de la reorganización, es de suma importancia en cuanto a la responsabilidad que le compete al Contador Público que lleva a cabo dicho proceso. Deberá dar cumplimiento a cada uno de los requisitos impuestos por las diferentes instituciones gubernamentales. De esta forma su accionar quedará documentado ante eventuales inconvenientes.



En definitiva, el Contador Público resulta ser la persona más idónea y capacitada para asesorar al momento en que las empresas deseen realizar la reorganización de empresas (ya sea fusión, escisión y conjunto económico). Este asesoramiento, como dijimos anteriormente, es sobre el aspecto legal, impositivo, contable y laboral para que se puedan cumplir todas las normativas jurídicas e impositivas, y entonces de esa manera poder obtener todos los beneficios que una reorganización pueda brindar.

Como hemos visto a lo largo del trabajo, queda claro que la hipótesis ha sido demostrada, ya que llevar a cabo una reorganización empresaria conlleva múltiples factores, el aspecto contable, legal (debiendo aplicar diversas normas según cada caso de reorganización en particular), también el laboral y legal, abarcando procedimientos y plazos que respetar y que, de ser así, la reorganización gozará de beneficios económicos al no tener que tributar los distintos impuestos.

Por lo anteriormente expuesto, surge la necesidad de que los profesionales se encuentren actualizados normativamente tanto en el aspecto jurídico como impositivo (y creemos que este trabajo sirve como guía para ello) y brindar el asesoramiento necesario a las empresas y/o empresarios que decidan llevar a cabo este proceso.



BIBLIOGRAFIA

- AFIP. (10 de 31 de 2008). *InfoLEG*. Recuperado de <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/resaltaranexos/145000-149999/146751/norma.htm>
- Apuntes y filminas de la cátedra de Práctica Profesional, Universidad Nacional de Cuyo, año 2016.
- Asorey, R. O. (1999). *Reorganizaciones empresariales*. Buenos Aires: La Ley.
- Código Fiscal (2019). Dirección General de Rentas. Gobierno de Mendoza
- Decreto 1344/98, Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias, 19/11/98. Recuperado de www.infoleg.gob.ar
- Decreto 1.533/98, Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, Reglamentación del Título V de la Ley 25.063, 24/12/98.
- Dictamen 45/2009, Dirección de Asesoría Técnica, 23/07/09.
- Dictamen DATJ N° 28/86. Fuente sin dato.
- Dictamen DATJ N° 46/93. Fuente sin dato.
- Dictamen 71/1998. Dirección de Asesoría Técnica, 30/10/98. Recuperado de http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/DID_T_000071_1998_10_30
- Dirección de Asesoría Técnica, (2005). Dictamen 46/2005.
- FACPCE (2006). *Resoluciones Técnicas. Sección 6.1*. Buenos Aires: Errepar.
- Gustavo, K. M. (2005). *Régimen impositivo de las reorganizaciones empresariales*. Buenos Aires: Lexis Nexis.
- Ley N° 20.628, sancionada el día 06/08/97. Boletín Oficial N°28.703, año 1997. Ley de Impuesto a las Ganancias. Buenos Aires, Argentina. Recuperado de www.infoleg.gob.ar
- Ley N° 19.550, sancionada el día 30/04/1984. Boletín oficial N°25.397, año 1984. Ley General de Sociedades. Buenos Aires, Argentina. Recuperado de www.infoleg.gob.ar
- Ley N° 11.867, sancionada el día 20/08/34. Boletín Oficial N° 12.056, año 1934. Ley de Transferencia de Fondo de Comercio. Buenos Aires, Argentina. Recuperado de www.infoleg.gob.ar



- Ley N° 11.683, sancionada el día 30/12/1932. Boletín Oficial N°11.586, año 1933. Ley de Procedimiento Fiscal. Buenos Aires, Argentina. Recuperado de www.infoleg.gob.ar
- Ley N° 25.156, sancionada el día 25/08/1999. Boletín Oficial N° 29.233, año 1999. Ley de Impuesto al Valor Agregado. Buenos Aires, Argentina. Recuperado de www.infoleg.gob.ar
- Ley N° 20.744, sancionada el día 13/05/1976. Boletín Oficial N° 23.410, año 1976. Ley de Contrato de Trabajo. Buenos Aires, Argentina. Recuperado de www.infoleg.gob.ar
- Ley N° 27.264, sancionada el día 18/10/2016. Boletín Oficial N° 33.430, año 2016. Programa de recuperación productiva. Buenos Aires, Argentina. Recuperado de www.infoleg.gob.ar
- Ley N° 27.260, sancionada el día 22/07/2016. Boletín Oficial N° 33.424, año 2016. Programa Nacional de Reparación Histórica para Jubilados y Pensionados. Buenos Aires, Argentina. Recuperado de www.infoleg.gob.ar
- Ley N° 21.287, sancionada el día 02/04/1976. Boletín Oficial N° 23.380, año 1976. Impuesto sobre el Capital. Circular 1080, 05/07/1979. Recuperado de www.infoleg.gob.ar
- Mantovan, F. A. (2015). *Fusión & Escisión, 2º edición*. Buenos Aires: Errepar.
- Mantovan, F. A. (2005). *Fusión & Escisión, 1º edición*. Buenos Aires: Errepar.
- Moreno Gurrea, J. A. (2017). *Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta - Derogación del régimen de anticipos*. Recuperado de http://www.soler.com.ar/2017/IGMP_Derog_Anticip.pdf
- Navarro, E. (1997). *Fiscalidad de la Reestructuración empresarial - la fusión y la escisión*. Madrid: Marcial Pons.
- Radler, A. J. (1994). *Relato general del 48º congreso de la IFA: consecuencias tributarias, nacionales e internacionales de la escisión de empresas*.
- Reig, E. J. (2005). *El traslado de quebrantos impositivos en la reorganización de empresas*. Buenos Aires: Macchi.
- Reig, E. J. (1991). *Impuesto a las Ganancias (8va. Edición)*. Buenos Aires: Errepar.
- Resolución General 4083 (2017). Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Regímenes General y Opcional de Anticipos. Buenos Aires, Argentina. Recuperado de www.infoleg.gob.ar
- T.F.N. - Sala C, 28/02/1986. Carro de Castelo, Soledad.



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO



FACULTAD DE
**CIENCIAS
ECONÓMICAS**

Ruetti, G. (2011). *La interposición en la legislación impositiva argentina de los efectos derivados de la concentración y desconcentración empresaria internacional*. Buenos Aires: Asociación argentina de Estudios Fiscales.



DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD

El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta los derechos de terceros.

Mendoza, 30 de octubre de 2019

Verónica Leguizamón

Firma y aclaración

28445

Número de registro

36.741.648

DNI

Santiago Perera

Firma y aclaración

28010

Número de registro

36.629.281

DNI

José Muñoz

Firma y aclaración

28450

Número de registro

37.268.438

DNI