

REORGANIZACIONES
EMPRESARIALES
LIBRES DE IMPUESTOS



3^A EDICIÓN
ACTUALIZADA Y AMPLIADA

RUBÉN O. ASOREY
FÁTIMA ASOREY

THOMSON REUTERS
LA LEY

ÍNDICE GENERAL

	Pág.
Prólogo de la tercera edición.....	XXI
Dedicatoria de la segunda edición.....	XXIII
Prólogo de la segunda edición	XXV
Dedicatoria de la edición original.....	XXVII
Prólogo de la primera edición	XXIX

CAPÍTULO I

ASPECTOS JURÍDICOS DE LA REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL

1. El concepto de Reorganización Empresarial.....	1
---	---

CAPÍTULO II

LA REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL Y LA LEGISLACIÓN FISCAL

1. La reorganización empresarial y la legislación fiscal.....	3
2. El principio de neutralidad de la legislación fiscal	5
3. Aspectos tributarios de la reorganización empresarial	12
4. Antecedentes de la legislación argentina	14
5. Las primitivas disposiciones existentes en la materia.....	15
6. Un avance legislativo importante: la ley 18.527	19
7. Escasas modificaciones legales posteriores	21
8. Desarrollo doctrinario y jurisprudencial	22
9. El concepto de reorganización en la ley de impuesto a las ganancias ..	24

	Pág.
CAPÍTULO III	
FUSIÓN	
1. Fusión.....	35
1.1. Naturaleza jurídica.....	37
1.2. Transmisión a título universal.....	39
1.2.a. Consecuencias de la transmisión universal con relación a los bienes que se transfieren.....	41
1.2.b. Consecuencia de la transmisión universal con relación a los poderes.....	41
1.2.c. Otras consecuencias del principio de transmisión universal.....	43
1.3. Procedimientos que no califican como fusión.....	50
1.4. La fusión en la ley 19.550.....	51
1.5. Concepto de fusión.....	51
2. Tratamiento fiscal de las fusiones.....	54
2.1. Las disposiciones normativas en la ley del impuesto a las ganancias y su reglamento.....	55
3. Beneficios fiscales del régimen.....	58
4. Requisitos a cumplir.....	59
4.1. Mantenimiento de la actividad de la sociedad o sociedades antecesoras.....	61
4.1.a. Mantenimiento de las actividades de las absorbidas y de las absorbentes.....	62
4.1.b. Mantenimiento de todas o de algunas de las actividades...	64
4.1.c. Actividades de la empresa reestructurada u otra vinculada con aquélla.....	68
4.1.c.1. Sociedades holding.....	73
4.1.c.2. Sociedades inmobiliarias.....	82
4.1.c.3. Nomenclador de Actividades y Estatutos Sociales...	87
4.2. Actividades anteriores iguales o vinculadas.....	88
4.2.a. Supuesto en que las sociedades absorbidas y la absorbente tienen una existencia mayor a doce meses.....	91
4.2.b. Supuesto en que todas o alguna de las sociedades que intervienen en la fusión tuviera un lapso menor a los doce meses de existencia.....	92
4.2.c. Alcance del requisito.....	92
4.3. Empresas en marcha.....	94
4.4. Participaciones en el capital al momento de la fusión.....	95

	Pág.
4.4.a. El requisito frente a las fusiones de las sociedades accionistas y sus subsidiarias.....	98
4.5. Permanencia del importe de participación en el capital con posterioridad a la fusión.....	99
4.5.a. Alcance temporal del requisito.....	103
4.5.b. Alcance conceptual del requisito.....	104
4.5.c. Mantenimiento de manera indirecta del requerimiento....	111
4.5.d. Alcance del requisito en cuanto al segundo nivel de participación.....	112
4.6. Permanencia de la participación en el capital con anterioridad a la fusión.....	113
4.6.a. Alcance conceptual del requisito.....	114
4.6.b. Mantenimiento individual del requisito y de forma indirecta.....	117
4.6.c. Alcance en cuanto al nivel de participación.....	120
4.6.d. Aplicación temporal.....	120
4.7. Publicidad e inscripción de la ley de sociedades.....	121
4.8. Comunicación a la AFIP.....	125
4.8.a. La derogada Resolución 2245.....	125
4.8.b. Resolución General 2468.....	130
4.8.c. Resolución General 2513.....	134
4.8.d. Consecuencias del incumplimiento del requisito. Su carácter formal.....	141
4.8.d.1. Posiciones doctrinarias.....	141
4.8.d.2. Antecedentes administrativos.....	144
4.8.d.3. Precedentes jurisdiccionales.....	146
5. Inaplicabilidad de los requisitos fiscales a las fusiones de entidades exentas en el impuesto a las ganancias.....	148
6. Fusión de entes no regidos por la Ley General de Sociedades.....	150
6.1. Sociedades de garantía recíprocas, cooperativas, entidades financieras, fundaciones y asociaciones no exentas.....	150
6.2. Fondo Común de Inversión y Fideicomiso.....	151
7. Incumplimiento por razones de fuerza mayor o caso fortuito de los requisitos del régimen fiscal.....	151
8. Fusiones en conjunto económico.....	154
8.1. El problema en discusión.....	154
8.2. Doctrina administrativa y jurisdiccional del Tribunal Fiscal referida a la existencia de fusiones y escisiones en conjunto económico...	156
8.2.a. Dictámenes de la DGI/AFIP.....	156
8.2.b. Fallos del Tribunal Fiscal de la Nación.....	161

	Pág.
8.2.c. Jurisprudencia de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo y de la Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza.....	163
8.2.c.1. Causa "Blaisten".....	164
8.2.c.2. Causa "International Engines South America S.A." ..	167
8.2.c.3. Causa "Diario Los Andes - Hnos. Calle c. AFIP-DGI".	167
8.2.c.4. Causa "La Veloz del Norte"	170
8.2.d. Otras consideraciones.....	171
8.3. La opinión definitiva de la Corte Suprema de Justicia en la causa "Frigorífico Paladini".....	172
8.3.a. La causa en cuestión	172
8.3.b. Hechos de la causa	173
8.3.c. Criterio del Tribunal de Alzada	174
8.3.d. La opinión de la Procuradora Fiscal	175
9. Tratamiento fiscal de la diferencia entre el costo y el valor patrimonial de las acciones	177
10. Transmisión de las obligaciones tributarias en las fusiones y escisiones.....	178

CAPÍTULO IV

DIVISIÓN O ESCISIÓN

1. La división o escisión de empresas	183
1.1. Naturaleza jurídica	185
1.1.a. Consecuencias de la transmisión universal en la escisión ..	188
1.1.b. Procedimientos que no califican como escisión societaria ..	192
1.1.c. La escisión en la ley 19.550	193
2. Antecedentes-Disposiciones normativas en la Ley de Impuesto a las Ganancias.....	193
3. Beneficios fiscales del régimen.....	203
4. Requisitos a cumplir.....	204
4.1. Mantenimiento de la actividad de la sociedad o sociedades antesoras	205
4.1.a. Mantenimiento de las actividades de las sociedades escindentes y escindidas	205
4.1.b. Mantenimiento de todas o de algunas de las actividades...	206
4.1.c. Actividades de la empresa reestructurada u otra vinculada con aquélla.....	208
4.1.c.1. Sociedades holding.....	210
4.1.c.2. Sociedades inmobiliarias	214

	Pág.
4.1.c.3. Nomenclador de Actividades.....	217
4.2. Actividades anteriores iguales o vinculadas.....	217
4.2.a. Supuesto en que las sociedades tienen una existencia mayor a doce meses.....	218
4.2.b. Supuesto en que todas o alguna de las sociedades que intervienen en la escisión tienen un lapso menor a los doce meses de existencia.....	218
4.2.c. Alcance del requisito.....	219
4.3. Empresas en marcha	219
4.4. Participaciones en el capital al momento de la escisión	220
4.5. Permanencia del importe de participación en el capital con posterioridad a la escisión	223
4.5.a. Alcance temporal del requisito	224
4.5.b. Alcance conceptual del requisito.....	224
4.5.c. Mantenimiento de manera indirecta del requerimiento....	225
4.5.d. Alcance del requisito en cuanto al segundo nivel de participación.....	226
4.6. Permanencia de la participación en el capital con anterioridad a la escisión	226
4.6.a. Alcance conceptual del requisito.....	226
4.6.b. Mantenimiento individual del requisito y de forma indirecta	227
4.6.c. Alcance en cuanto al nivel de participación	227
4.6.d. Aplicación temporal.....	227
4.7. Publicidad e inscripción de la ley de sociedades.....	228
4.8. Reducción del capital.....	229
4.9. Comunicación a la AFIP.....	232
5. Inaplicabilidad de los requisitos fiscales a las escisiones de entidades exentas en el impuesto a las ganancias.....	232
6. Escisión de entes no regidos por la Ley General de Sociedades.....	233
7. Incumplimiento por razones de fuerza mayor o caso fortuito de los requisitos del régimen fiscal	233
8. Escisiones en conjunto económico.....	233
9. Transmisión de las obligaciones tributarias en las escisiones.....	234

CAPÍTULO V

VENTAS Y TRANSFERENCIAS EN CONJUNTO ECONÓMICO

1. Ventas y transferencias en conjunto económico	235
--	-----

	Pág.
1.1. Naturaleza jurídica de las ventas y transferencias en conjunto económico.....	235
2. Tratamiento fiscal de las ventas y transferencias en conjunto económico	245
2.1. Las disposiciones normativas en la ley de impuesto a las ganancias y su reglamento	246
3. Beneficios fiscales del régimen.....	247
4. Requisitos a cumplir.....	248
4.1. Mantenimiento de la actividad de la o las antecesoras	251
4.1.a. Mantenimiento de todas o de algunas de las actividades	253
4.2. Participaciones en el capital al momento de la reorganización	254
4.3. Permanencia del importe de participación en el capital con posterioridad a la reorganización.....	255
4.4. Permanencia de la participación en el capital con anterioridad a la reorganización	257
4.5. Publicidad e inscripción de la ley de sociedades.....	257
4.6. Comunicación a la AFIP.....	264
5. Autorización de la AFIP.....	265
6. Requisitos no exigidos: empresas en marcha con actividades iguales o vinculadas	268
7. Subsistencia de la sociedad antecesora.....	269
8. Pago de la contraprestación.....	269
9. Supuestos especiales de transferencias en conjunto económico.....	274
9.1. Transformación de empresas unipersonales en sociedades comerciales	274
9.2. Transformación de empresas comerciales en empresas unipersonales o en sociedades de hecho.....	275
9.3. Sociedades de hecho que se regularizan y legalizan en sociedades comerciales.....	276
9.4. Sociedades que por expiración del plazo contractual continúan como sociedades de hecho o como sociedades irregulares	277
9.5. Sociedades de hecho que se dividen en una empresa unipersonal y en otra irregular, o en dos empresas unipersonales	278
9.6. Transformación de una empresa unipersonal en sociedad de hecho	279
9.7. Sociedad comercial que se transformaba en sociedad civil.....	280
9.8. Venta de la participación de un socio a otro y retiro de un socio de una sociedad de hecho. Reorganización de una sociedad disuelta.....	280

	Pág.
10. Transmisión de las obligaciones tributarias en las transferencias de fondo de comercio.....	281

CAPÍTULO VI

LA TRANSFORMACIÓN SOCIETARIA

1. El concepto y naturaleza de la transformación en la ley 19.550	291
2. La transformación en la ley de impuesto a las ganancias	293

CAPÍTULO VII

TRASLADO DE DERECHOS Y OBLIGACIONES FISCALES

1. Fundamentos del traslado de los derechos y las obligaciones fiscales .	303
2. Traslado de derechos y obligaciones en la ley de impuesto a las ganancias.....	309
2.1. Quebrantos impositivos	313
2.2. Saldos pendientes de imputación originados en ajustes por inflación positivos	317
2.3. 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.	318
2.4. Cargos diferidos que no hubieran sido deducidos	318
2.5. Las franquicias impositivas pendientes de utilización a que hubieran tenido derecho la o las empresas antecesoras en virtud del acogimiento a regímenes especiales de promoción en tanto se mantengan en la o las nuevas empresas las condiciones básicas tenidas en cuenta para conceder los beneficios	319
2.6. Valuación impositiva de los bienes de uso, de cambio o inmateriales, cualquiera sea el valor asignado a los fines de la transferencia	324
2.7. 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 que así lo prevean las respectivas leyes	327
2.8. Los sistemas de amortización de bienes de uso e inmateriales....	327
2.9. Los métodos de imputación de utilidades y gastos al año fiscal ...	328
2.10. El cómputo de los términos a que se refiere el artículo 67 cuando de ello depende el tratamiento fiscal	328
2.11. Los sistemas de imputación de las previsiones cuya deducción autoriza la ley	328

	Pág.
2.12. Distintos derechos y obligaciones trasladables.....	330
2.12.a. Impuesto a las ganancias de igualación.....	330
2.12.b. Régimen especial de fiscalización: Bloqueo Fiscal.....	331
2.12.c. Otros supuestos.....	332
2.13. Transmisión de ilícitos.....	333
2.14. Otras comunicaciones y autorizaciones en la reorganización.....	335
2.15. Obligaciones de los escribanos.....	335

CAPÍTULO VIII

FECHA DE REORGANIZACIÓN

1. Fecha de reorganización.....	337
1.1. Retroactividad de la fecha de la reorganización.....	345
2. Efectivización de los beneficios fiscales.....	350
3. Presentaciones de declaraciones juradas y pedidos de baja como contribuyente.....	351
4. Ejercicios irregulares.....	355
4.1. Consecuencias en el Impuesto al Valor Agregado.....	360
4.2. Consecuencias en tributos no vigentes. Ahorro Obligatorio e Impuesto a los Automotores.....	361
5. Anticipos.....	363
6. La prescripción y el régimen de reorganización.....	364

CAPÍTULO IX

OTROS IMPUESTOS NACIONALES

1. La reorganización frente a otros impuestos nacionales.....	367
1.1. Impuesto al Valor Agregado.....	367
1.2. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.....	371
1.3. Impuestos Internos.....	374
2. Otros impuestos nacionales derogados.....	376
2.1. Impuesto a los Capitales y a los Activos.....	376
2.2. Impuesto a las Ganancias Eventuales.....	377
2.3. Impuesto a los Beneficios Provenientes de Inversiones de Capital Extranjero.....	378
2.4. Impuesto a la Transferencia de Títulos-Valores.....	379

CAPÍTULO X

TRIBUTOS LOCALES

1. La reorganización frente a los tributos locales. Ingresos Brutos.....	381
1.1. Concepto de onerosidad.....	381
1.2. Disposiciones normativas.....	385
1.3. Convenio Multilateral.....	390
2. Impuesto de sellos.....	395
2.1. Concepto de onerosidad.....	395
2.2. Impuesto de sellos nacional de la ley 18.524 y del decreto 114/1993.....	396
2.3. Impuesto de Sellos de la Ciudad de Buenos Aires, La Rioja y Tierra del Fuego.....	402
2.4. Impuesto de Sellos de la Provincia de Buenos Aires y de otras jurisdicciones.....	407
3. Otras tasas y tributos locales.....	417
4. Impuesto a la transmisión gratuita de bienes.....	417

CAPÍTULO XI

NATURALEZA DE LAS NORMAS

1. Naturaleza de las normas fiscales sobre reorganizaciones libres de impuestos.....	419
1.1. No sujeción tributaria al Impuesto a las Ganancias.....	419
1.2. Tratamiento en otros gravámenes.....	423
2. Interpretación de las normas de no sujeción tributaria.....	423
2.1. Métodos interpretativos.....	425
2.2. Aplicación de distintos métodos interpretativos en nuestro ordenamiento.....	428
2.2.a. Realidad económica.....	429
2.2.b. Interpretación subjetiva.....	432
2.2.c. Interpretación literal.....	433
2.2.d. Interpretación estricta.....	434
2.2.e. Interpretación analógica.....	435
2.3. Reorganizaciones que no tengan propósitos exclusivamente fiscales.....	435
2.4. Propósitos de las reorganizaciones no sujetas a tributación.....	440
3. Antecedentes en otros ordenamientos fiscales.....	441

	Pág.
3.1. Antecedentes en la Unión Europea.....	441
3.2. Efectos en la Legislación Española de las normas comunitarias...	444
3.3. Efectos en la Legislación Italiana de las normas comunitarias	448
4. Reorganizaciones no beneficiadas por el régimen libre de impuestos.	448
4.1. Reorganizaciones que por sus características no califican como beneficiarias del régimen.....	449
4.2. Reorganizaciones que incurren en incumplimientos fiscales subsecuentes.....	451
4.3. Aprobación y rechazo del tratamiento fiscal de las reorganizaciones libres de impuestos	457

CAPÍTULO XII

REORGANIZACIONES EMPRESARIALES LIBRES DE IMPUESTOS
EN EL DERECHO COMPARADO

1. Características comunes de los regímenes de reorganizaciones empresariales libres de impuestos	465
2. El sistema en el <i>Internal Revenue Code</i> de los Estados Unidos.....	466
3. La legislación de España	471
4. La legislación en Latinoamérica.....	479
4.1. Regulación autónoma del tratamiento fiscal de reorganización empresarial.....	480
4.2. Principio de neutralidad fiscal.....	481
4.3. El requisito de "motivos económicos válidos"	483

CAPÍTULO XIII

REORGANIZACIONES EMPRESARIALES LIBRES DE IMPUESTOS
A NIVEL INTERNACIONAL

1. Reorganizaciones empresariales libres de impuestos a nivel internacional realizadas fuera de nuestro país.....	485
2. Reorganizaciones empresariales libres de impuestos a nivel internacional realizadas en nuestro país	488
3. La reforma del impuesto a las ganancias por la ley 26.893	496
4. Las ganancias de capital en los Modelos de Convención de Doble Imposición y las reorganizaciones empresariales	497
4.1. La imposición de las ganancias de capital con motivo de reorganizaciones empresariales.....	497

	Pág.
4.2. Los Modelos de la OCDE y Naciones Unidas	498
4.3. Remisión de los CDI a la legislación doméstica.....	503
4.4. Análisis de los CDIS suscriptos por Argentina	505
4.5. Conclusión	507

CAPÍTULO XIV

BUSINESS REORGANIZATIONS

1. Business reorganization.....	511
2. Business reorganization and fiscal law	511
3. Neutrality principle in fiscal law.....	511
4. Tax Aspects of business reorganizations.....	512
5. The concept of business reorganization in the income tax act	512
6. Mergers: Corporate and tax aspects.....	513
7. Characteristics of mergers in the argentine corporations act.....	514
8. Events of absence of merger	514
9. Merger under income tax act.....	515
10. Business fission: Corporate and tax aspects.....	516
11. Characteristics of spin-offs in commercial law	516
12. Characteristics of spin-offs in the argentine corporations act.....	517
13. Events of absence of spin-offs.....	517
14. Business fission under income tax act.....	518
15. Transfers within the same economic group	519
16. Characteristics of the transfers within the same economic group	519
17. Tax requisites for transfers within the same economic group	519
18. Absence of other requisites.....	520
19. Conveyance of corporate attributes	520
20. Conveyance of tax attributes.....	520
21. Other attributes.....	521
22. Business reorganizations and other national taxes	521
23. Business reorganizations and other local taxes	521
24. Stamp tax.....	522
25. Other local taxes	522
26. Fiscal Benefits	522
27. Income Tax Act.....	522

	Pág.
28. Change of year-end filing of tax return and advanced payments	523
29. Other effects of the reorganization. Reports and authorizations in the reorganization.....	523
30. International Reorganizations.....	523
31. International Reorganizations under Argentine Law	523

APÉNDICE

NORMAS LEGALES RELACIONADAS CON LAS REORGANIZACIONES EMPRESARIALES

Ley General de Sociedades N° 19.550, T.O. 1984 (Parte pertinente)	527
Ley 11.867 - Compraventa de casas de comercio, establecimientos industriales, etc.	537
Ley de Impuestos a las Ganancias T.O. 1997, con modificaciones posteriores (Parte Pertinente)	541
Decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias (Parte Pertinente)	545
Resolución General AFIP 2513/2008	551
Unión Europea. Propuesta de directiva del consejo relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones y aportaciones de activo efectuadas entre sociedades de estados miembros diferentes	567
Directiva del consejo 90/434/CEE de 23 de julio de 1990 (versión original).....	577
Directiva 2009/133/CE del Consejo de 19 de octubre de 2009	587
XVII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas.....	609
4° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina - Consejo Profesional de Ciencias Económicas de C.A.B.A.	613
Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (I.L.A.D.T.). Recomendaciones XXV Jornadas Latinoamericanas.....	617
Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires - Bases y lineamientos generales para una futura reforma tributaria	619

APPENDIX

MAIN RULES RELATED TO BUSINESS REORGANIZATIONS

Main rules related to business reorganizations	625
--	-----