



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE GRADUADOS

**TRABAJO FINAL DE LA CARRERA: “Especialización en
Tributación”**

**“EFECTOS FISCALES DE LAS TRANSFERENCIAS DE FONDOS
DE COMERCIO DENTRO Y FUERA DE UN CONJUNTO
ECONÓMICO”**

Autor: GODAGNONE CARLOS GASTÓN

Tutor: MARTÍNEZ CARLOS JAVIER

Córdoba, 16 de marzo de 2015



EFFECTOS FISCALES DE LAS TRANSFERENCIAS DE FONDOS DECOMERCIO DENTRO Y FUERA DE UN CONJUNTO ECONÓMICO por GODAGNONE CARLOS GASTÓN se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I.....	3
MARCO CONCEPTUAL	3
CAPÍTULO II	8
ANÁLISIS DE TRIBUTACIÓN	8
1. A NIVEL NACIONAL.....	9
1.1. EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	9
1.2. EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS	16
2. A NIVEL PROVINCIAL	19
2.1. EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS	19
2.2. EN EL IMPUESTO DE SELLOS	20
2.3. EN TASAS RETRIBUTIVAS DE SERVICIOS.....	20
3. A NIVEL MUNICIPAL.....	20
3.1. EN LA CONTRIBUCIÓN QUE INCIDE SOBRE LA ACTIVIDAD COMERCIAL, INDUSTRIAL Y DE SERVICIOS	20
3.2. EN TASAS DE ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA	21
CAPÍTULO III.....	21
REORGANIZACIÓN LIBRE DE IMPUESTOS	21
1. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS.....	21
2. ANÁLISIS NORMATIVO.....	23
2.1. ASPECTO TÍPICO	25
2.2. ASPECTO SUBJETIVO	30
2.3. ASPECTO OBJETIVO	32
2.4. ASPECTOS TEMPORAL Y FORMAL	34
2.4.1. Mantenimiento de la Actividad.....	35
2.4.2. Participación en el Capital	37
2.4.3. Comunicación de la Reorganización	39
2.4.3.1. Publicidad e inscripción	41
CAPÍTULO IV	44
OTROS ASPECTOS PROCEDIMENTALES	44
1. Vía recursiva.....	44
2. Responsabilidad Solidaria	45
CONCLUSIONES Y PROPUESTAS	48
ANEXO I	51
ANEXO II.....	55
ANEXO III	56
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	59

INTRODUCCIÓN

Las operaciones de fusiones y adquisiciones de empresas (F&A), durante los noventa, dejaron de constituir un fenómeno aislado, en la historia de la economía argentina, para convertirse en transacciones cada vez más frecuentes (Kulfas, 2001). En este contexto, las Transferencias de Fondos de Comercio (TFC) asumen un papel fundamental ya que constituyen uno de los vehículos de instrumentación de las mentadas F&A, que tienen como protagonistas principales a los grandes jugadores.

Por otra parte, los vaivenes de nuestro mercado laboral también pueden promover la dinámica del mercado de fondos de comercio mediante la inserción de pequeños y medianos emprendedores en busca de mejores condiciones.

Así pues, desde los empresarios individuales más pequeños hasta los grandes grupos económicos contemplan esta figura ya sea para concretar una oportunidad de inversión o desinversión, según el caso, o bien como instrumento alternativo a la hora de llevar a cabo una reorganización empresarial.

En estos casos, las cuestiones de carácter tributario adquieren particular relevancia porque, muchas veces, constituyen el factor determinante de la decisión a tomar. Por ende, tal como sostiene Villegas (1993?), se torna indispensable contar con reglas de juego claras, precisas y estables, lo que depende del legislador, y que, a su vez, resulten de aplicación directa, transparente, coherente y previsible, por parte de la administración, de manera tal que sea posible proyectar razonablemente la existencia y magnitud de la obligación tributaria, es decir, lo que se espera que el Fisco le pueda exigir al que decida participar de una TFC. En última instancia, afirma dicho autor, también será imprescindible un adecuado acceso a los organismos jurisdiccionales a través de normas procesales que garanticen el cumplimiento de los preceptos consagrados por la Constitución Nacional y de las leyes que la reglamentan, en cuya virtud se evalúa la conveniencia o no de cada opción.

En la misma línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) destaca “la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria”¹.

Concretamente, nos referimos al principio de seguridad jurídica que, al decir de Spisso (2010), si bien no está expresamente contemplado por nuestra Constitución Nacional (CN) surge implícitamente de su Art. 33 y de diversos tratados internacionales de derechos humanos de rango constitucional en virtud del Art. 75, inc. 22, de la CN.

De hecho, el máximo tribunal le reconoce expresamente jerarquía constitucional, en numerosas causas². Por lo tanto, si alguna norma, aplicada en algún caso concreto, implicara una flagrante violación de este principio podría ser tachada de inconstitucional.

En especial, las normas que regulan las TFC, desde la Ley 11.867 de Transmisión de Establecimientos Comerciales e Industriales (LTFC) hasta las que son específicamente tributarias (sustantivas y adjetivas), a nuestro criterio, contienen disposiciones imprecisas, oscuras, complejas y vagas, que nos impiden disponer de un marco de seguridad jurídica apto para la toma de decisiones.

De ahí que tanto la doctrina cuanto la jurisprudencia (administrativa y judicial) y demás antecedentes que hemos podido relevar evidencian una disparidad de criterios que nos aleja de un tratamiento uniforme.

En consecuencia, surge la necesidad de realizar un aporte que represente un enfoque integral del tema escogido y contribuya a dilucidar el tratamiento aplicable a la luz de la normativa vigente.

A tal fin, nos proponemos dar respuesta a los siguientes interrogantes, los cuales constituyen los aspectos centrales por indagar:

¿Qué se entiende por fondo de comercio?

¿Cuál es la verdadera carga tributaria que incide sobre la TFC?

¿Cuándo una TFC configura una reorganización empresarial libre de impuestos?

¿Cuál es el alcance de la responsabilidad del sucesor?

¹ Ver, por ejemplo, “Fleischmann Argentina Inc.” (1989); “Multicambio S.A.” (1993).

² Ver, por ejemplo, “Penta S.R.L.” (1958); “Ítalo Juan Ottolagranó” (1959); “Jawetz, Alberto” (1994); “Bernasconi S.A.” (1998).

Para ello, se inicia el desarrollo del presente trabajo en busca de un marco conceptual apropiado que nos permita superar la carencia de normas impositivas que definan la expresión “Fondo de Comercio” (FC).

Luego, en el Capítulo II, se analiza la gravabilidad de las TFC en cada tributo tanto a nivel nacional, así como también a niveles provincial y municipal, según la normativa vigente, la doctrina, los antecedentes administrativos que representan la opinión del Fisco y la jurisprudencia administrativa y judicial.

Una vez conocida la carga tributaria potencial, corresponde verificar si se cumplen o no los requisitos que determinan la procedencia de la figura de reorganización empresarial libre de impuestos, lo cual resulta bastante dificultoso debido a la imprecisión de las normas que la regulan, las cuales generan más sombras que luces a causa de una deficiente técnica legislativa que trataremos de poner en evidencia en el Capítulo III.

Para finalizar el desarrollo, nos enfocamos en las normas de procedimiento aplicables al tema en cuestión con el fin de resaltar aspectos tales como la vía recursiva y la responsabilidad solidaria del adquirente de un FC.

Por último, las conclusiones y propuestas.

CAPÍTULO I

MARCO CONCEPTUAL

En primer lugar, resulta determinante reconocer cuándo estamos en presencia de una TFC a los fines fiscales, lo cual se torna sumamente complejo debido a que en nuestro ordenamiento jurídico no existe una definición legal de aquello que constituye el objeto de las transferencias que regula la Ley 11.867. No obstante, de la enumeración que contiene su Art. 1³ surge la mayoría de las definiciones doctrinarias de las cuales se pueden extraer, entre otros, los siguientes aportes:

³ “Declárase elementos constitutivos de un establecimiento comercial o fondo de comercio, a los efectos de su transmisión por cualquier título: 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”.

Según Halperín, el FC “está integrado por bienes materiales e inmateriales, que el art. 1, ley 11.867, enumera enunciativamente (...) Los elementos materiales incluyen las instalaciones (máquinas de toda clase, estanterías, mostradores), herramientas e implementos, mercaderías elaboradas o a elaborar (materias primas) o adquiridas para el tráfico o el servicio del fondo, etc.

Los elementos inmateriales (...) incluyen: las marcas, el nombre, la enseña, dibujos y modelos industriales, patentes de invención, procedimientos de fabricación, distinciones y honores, etc.”⁴.

Por su parte, Etcheverry considera que el FC constituye “una estructura jurídica apta para permitir la venta de una organización o empresa económica en bloque, facilitando la labor del empresario adquirente, que puede continuar con la explotación sin solución de continuidad”⁵.

A su vez, Fontanarrosa “establece que la hacienda es el conjunto de bienes organizados para la explotación de la empresa”⁶.

A su turno, Gutiérrez Zaldívar adhiere a los conceptos de Fernández y Gómez Leo, “quienes expresan que el Fondo de Comercio constituye una universalidad formada por todos los elementos que lo integran. Que no es una simple universalidad (...) sino un conjunto de cosas y derechos, un verdadero organismo económico, con perfecta unidad, constituido por elementos estáticos (*materiales*: instalaciones, mercaderías, maquinarias, etcétera, e *incorporales*: nombre, derecho al local, patentes y marcas, etcétera) y un elemento dinámico o funcional, conocido en la doctrina italiana con el nombre de ‘avviamento’, que en nuestro país se denomina llave –crédito y atracción sobre el público determinante de la clientela–”⁷.

Por último, para Fernández es “un conjunto de fuerzas productivas, derechos y cosas que tanto interior como exteriormente se presenta como un organismo con perfecta unidad por los fines a que atiende, que no son otros que la obtención de beneficios económicos en el orden comercial e industrial”⁸.

⁴ Tomado de: Esparza, G. (2005). *Transferencia de fondo de comercio (Ley 11.867 comentada)*. Buenos Aires: Editorial La Ley, p.4.

⁵ Tomado de: Zunino J. O. (2000). *Fondo de comercio (Régimen legal de su transferencia – Sociedades comerciales)*. [1982]. Ciudad de Buenos Aires: Editorial Astrea, 2da ed., p.8-9.

⁶ Tomado de: Núñez, E. J. y Franzone, M. L. (2008). *Transferencias de Fondos de Comercio*. [2002?]. Buenos Aires: Editorial Errepar, 2da ed., p.5.

⁷ Tomado de: Núñez, E. J. y Franzone, M. L. (2008). *Transferencias de Fondos de Comercio*. [2002?]. Buenos Aires: Editorial Errepar, 2da ed., p.5.

⁸ Tomado de: Zunino, J. O. (2000). *Fondo de comercio (Régimen legal de su transferencia – Sociedades comerciales)*. [1982]. Ciudad de Buenos Aires: Editorial Astrea, 2da ed., p.7-8.

Con este último concepto se identificaría el Fisco Nacional ya que en algunos pronunciamientos tales como los Dictámenes (DAT) 11/1998 y 82/1998, se puede apreciar una versión ampliada de aquel, al incluir también a las obligaciones.

Un concepto similar, aunque sin incluir a las obligaciones, surge del Dict. (DAJ) 147/1964 que, además, agrega: “Estos elementos conservan su individualidad y pueden venderse separadamente sin transferencia del fondo. Pero esto sólo es posible en cierta medida, pues no se concibe el traspaso de la ‘llave-clientela’ sin el establecimiento (Fernández: ‘Código de Comercio Comentado II’ - arts. 450/579 - pág. 94)”. No obstante, en aquella ocasión se consideró que una venta de maquinarias e instalaciones, en realidad, configuraba una TFC y que, por no haberse dado cumplimiento a las disposiciones de la Ley 11.867, el Fisco se encontraba habilitado para “impugnar la validez de la operación y hacer efectivo su crédito contra los bienes de la deudora, como si no hubieran salido de su patrimonio”. Al respecto, entendemos que toda TFC podrá efectuarse válidamente con relación a terceros previa publicación (Art. 2, LTFC) de modo tal que los acreedores puedan ejercer su derecho de oposición. Ahora bien, no toda venta de activos reviste el carácter de TFC. Es decir, se trata de una cuestión de hecho y prueba que dependerá de cada caso concreto.

Más recientemente, se dijo en el Dict. (DAT) 03/2011 que la transferencia de la totalidad de activos y pasivos de una sucursal a una S.A., ambas de una sociedad del exterior, constituye una TFC. A simple vista, no quedaba margen como para no admitirla como tal, más aun habiendo aclarado el contribuyente que iba a realizar la TFC “mediante el procedimiento previsto en la Ley N° 11.867”. Sin embargo, no tuvo la misma suerte el caso del Dict. (DAT) 06/2008, a pesar de que el contribuyente también había manifestado que “daría cumplimiento a los requisitos de publicidad e inscripción previstos por la Ley N° 11.867”. En tal supuesto, se dejó de reconocer el carácter de TFC al no transferirse el pasivo lo que resultaba, a su criterio, incompatible con una TFC porque “cuando hablamos de la transmisión de un fondo de comercio nos estamos refiriendo al traslado de una actividad como unidad económico jurídica, lo cual en este caso no se configuraría, pues en concreto se están transmitiendo sólo los bienes utilizados en el desarrollo de la actividad sin tener en cuenta los demás rubros patrimoniales generados por la misma”. En consecuencia, se entendió que no se estaba transmitiendo una universalidad jurídica o de hecho. A su vez, según Dict. (DAT) 30/2000, una universalidad jurídica “es un conjunto de bienes,

derechos y obligaciones que poseen identidad patrimonial”. En la misma sintonía, se desprende del Dict. (DAT) 61/2008 que el traslado de una universalidad jurídica o de hecho consiste en el traslado de bienes y deudas. Luego, en virtud del Dict. (DAT) 63/2010 “deberá considerarse fondo de comercio a la actividad que se comporte como una universalidad jurídica o de hecho”. Por tal razón, se admitió como TFC la entrega de acciones representativas de inversiones en transporte automotor a cambio de acciones en empresas de transporte ferroviario, por consistir “en el traspaso de universalidades de hecho conformadas por dos actividades inversoras”.

Por nuestra parte, coincidimos con Zunino (2000) en cuanto a que el régimen de la Ley 11.867 beneficia al adquirente “al permitirle asumir la titularidad del establecimiento sin más pasivo que el que expresamente acepte” (p.49). Asimismo, dicho autor sostiene que de la enumeración de su Art. 1 surge la determinación precisa “de lo que constituye el fondo de comercio (...) para que, sobre todo, el adquirente sepa lo que compra en caso de no estipularse nada en especial” (p.228). Es decir, ni la falta de especial indicación respecto de la asunción del pasivo asociado al FC que se transmite, ni la inclusión de alguna cláusula especial (legalmente permitida⁹) que lo excluya expresamente le quitan al objeto de la transferencia su calidad de FC.

De todos modos, según Dict. (DAL) 31/2003, tampoco se reconoció el carácter de TFC a la transferencia de la totalidad del patrimonio integrado por un FC, bienes inmuebles y pasivos, pero a distintos destinatarios “motivo por el cual no puede entenderse que dicha transmisión comprende una universalidad jurídica”; ni a la transferencia de los bienes destinados a una determinada actividad con parte de los pasivos relacionados porque, a criterio del Fisco, no representaba el traslado de una universalidad jurídica o de hecho (Dict. [DAT] 72/2008).

En nuestra opinión, más allá de que el objeto de la transferencia, a criterio del Fisco, represente o no una universalidad, a los fines del tratamiento tributario aplicable lo relevante es que constituya un FC y, en tal sentido, ya hemos visto que no pierde su condición de tal, por más que no se transfiera el pasivo y aunque no encuadre en el concepto de universalidad jurídica o de hecho que el Organismo Recaudador pretende hacer prevalecer. De hecho, en el propio Dict. (DAT) 11/1998, con el que empezamos este recorrido, se los considera como si se tratara del mismo concepto, como luego veremos en el Capítulo III.

⁹ Ver, a modo de ejemplo, Dict. (DATyJ) 23/1975.

Por otra parte, muchas veces se confunde TFC con cesión del paquete accionario. Tan es así que, por ejemplo, la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) en la causa “Piazza, Atilio y otros” (26/04/1967) dijo que: “Existe una transferencia de fondo de comercio encubierta bajo una ostensible venta del paquete accionario”. No obstante, se aclaró que el traspaso de la totalidad de las acciones de una S.A. no necesariamente implica la TFC. De hecho, en “Piazza, Alfredo Félix y otros” del 02/10/1968, la Sala A (TFN) sostuvo, en sentido contrario a la anterior, que se trataba de una operación de transferencia de acciones.

Cabe aclarar que en el primer caso citado, se resolvió en favor de una TFC en virtud de determinadas obligaciones asumidas por la cedente de las acciones, según contrato, que excedían de una simple cesión de acciones. Al año siguiente, el 16/12/1968, el TFN repitió el criterio al sentenciar en el caso “Vignes, Alberto J.”. Esto es, desestimando la venta del paquete accionario para hacer prevalecer la figura de la TFC con base en la realidad económica, entre otros aspectos. Sin embargo, compartimos el voto en disidencia del que se desprende que de ninguna manera se puede interpretar que los actuales Arts. 1 y 2 de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario (LPT) autorizan a juzgar que dicha operación configura un negocio jurídico diferente cuando, en realidad, constituye una venta del paquete accionario.

Además, la aplicación de la doctrina que emerge de los fallos que postulan que una verdadera cesión de acciones, en realidad, constituye una TFC podría configurar un supuesto de doble imposición sobre el mismo FC en aquellos casos en que se incorpora a una sociedad como aporte de capital por parte de algún socio. Concretamente, dicho FC quedaría alcanzado por los tributos pertinentes en dos oportunidades; la primera, cuando el aporte tenga lugar, salvo que se cumplan los requisitos de una reorganización empresarial libre de impuestos; y por segunda vez, al momento en que el socio, eventualmente, decidiera ceder su participación; otra razón por la cual no compartimos tal postura.

Distinto es el caso del Dict. (DATyJ) 13/1976 que aborda la venta del paquete accionario de una “sociedad” de socio único ya que, como se dijo en dicha oportunidad, “más allá de la discusión del criterio respecto a la gravabilidad o no de tales transferencias, lo que debe examinarse previamente es si propiamente se venden acciones de una sociedad existente o si, por el contrario, bajo la apariencia jurídica de una venta de acciones, en realidad se transfiere la titularidad de una explotación que recaía en manos de una sola persona y no de una sociedad”. En

tal sentido, se expresa que “el derecho argentino (...) no admite sociedades de socio único (...) En consecuencia, debe entenderse en el presente caso que no se ha transferido, propiamente hablando en Derecho, el paquete accionario de una sociedad anónima, ya que en rigor no había sociedad, ya sea porque la misma debe ser considerada disuelta, ya sea por aplicación del citado Art.12 de la ley de Procedimientos Tributarios. Cuando el contribuyente vende lo que se pretende que sea el paquete accionario de una sociedad anónima (...) en realidad transfiere una explotación de la que es único titular, al margen de las normas que regulan la transferencia de fondos de comercio. En tal concepto, pues, caben formular los ajustes correspondientes”.

Por último, con buen criterio, surge del Dict. (DAT) 84/2001 que: “Si se tratara de la transferencia de un fondo de comercio, la misma se concretaría entre las firmas y no entre sus accionistas, quedando los bienes y deudas que integraban el patrimonio de la vendedora dentro del patrimonio de la compradora y pasando la primera a poseer los fondos obtenidos a raíz de la aludida venta”.

CAPÍTULO II

ANÁLISIS DE TRIBUTACIÓN

En este capítulo se analiza la gravabilidad de las TFC en cada tributo en particular, con el objetivo de averiguar cuál es la verdadera carga tributaria que se debe afrontar ante una TFC.

En primer lugar, se abordan las implicancias impositivas en el orden nacional para luego examinar la incidencia de los impuestos y tasas vigentes a niveles provincial y municipal.

A su vez, dentro de cada tributo se verifica si los elementos que configuran el Hecho Imponible (HI) se cumplen en el caso de una TFC. Nos referimos a los aspectos objetivo, subjetivo, temporal, territorial y cuantitativo, los cuales deben surgir de una norma con jerarquía de ley formal emanada del Poder Legislativo, en virtud de los principios de legalidad (Arts. 4, 17 y 75, inc. 2, de la CN) y de jerarquía normativa (Art. 31 de la CN).

1. A NIVEL NACIONAL

1.1. EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Abrimos esta sección con el siguiente interrogante: ¿En qué medida están gravadas las TFC por el IVA?

Como hemos observado, las TFC constituyen un HI complejo en virtud de los elementos involucrados que se pueden clasificar en dos grandes rubros en busca de su correcto encuadramiento: por un lado, los que pueden ser objeto de “ventas de cosas muebles” (bienes de cambio y bienes de uso), cuyo análisis no genera inconvenientes por estar claramente definida su inclusión en el ámbito del impuesto (Art. 1, inc. a)]¹⁰; por otro lado, se agrupan los componentes que pueden ser objeto de la figura de “cesión de derechos” (bienes intangibles) y las obligaciones de no hacer. Para determinar si dichas figuras encuadran en el ámbito del impuesto debemos remitirnos, en virtud del inc. b) del Art. 1¹¹, al Art. 3 que dispone: “Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación” (no otras), lo cual se corresponde con el inc. e) de dicho artículo cuando expresa: “Las locaciones y prestaciones de servicios que se indican a continuación” (no otras).

En virtud de lo expuesto, quedan gravadas, exclusivamente: las obras incluidas en el Art. 3, las locaciones (de cosas, obras y servicios) que encuadren en este y no todas las prestaciones sino exclusivamente las prestaciones de servicios contempladas en dicho artículo. Esta última aclaración viene a colación del Art. 8 del Decreto 692/1998 Reglamentario de la Ley de IVA (DR)¹² que en aras de reglamentar el pto. 21)¹³ del inc. e) del mencionado Art. 3, amaga con

¹⁰ “Las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país efectuadas por los sujetos indicados en los incisos a), b), d), e) y f) del artículo 4, con las previsiones señaladas en el tercer párrafo de dicho artículo”.

¹¹ “Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3, realizadas en el territorio de la Nación” (parte pertinente).

¹² “Las prestaciones a que se refiere el punto 21., del inciso e), del artículo 3 de la ley, comprende a todas las obligaciones de dar y/o de hacer, por las cuales un sujeto se obliga a ejecutar a través del ejercicio de su actividad y mediante una retribución determinada, un trabajo o servicio que le permite recibir un beneficio.

No se encuentran comprendidas en lo dispuesto en el párrafo anterior, las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos, excepto cuando las mismas impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial, circunstancias que también determinarán la aplicación del impuesto sobre las prestaciones que las originan cuando estas últimas constituyan obligaciones de no hacer”.

¹³ “Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina” (parte pertinente).

extender, más allá del marco legal, el alcance del término “prestaciones” cuando su 1er párrafo apunta también a todas las obligaciones de dar, aunque, finalmente, solo dispara contra las obligaciones de hacer.

A su vez, respecto del 2do párrafo de dicha norma reglamentaria la CSJN tiene dicho que “las normas reglamentarias deben ser interpretadas conforme a los alcances de la ley reglamentada (...) y en esa inteligencia cabe entender que cuando la disposición examinada explicita que las referidas transferencias o cesiones de uso de derechos se hallan sujetas al impuesto alude -en concordancia con la ley reglamentada- al caso en que aquéllas son conexas o se encuentran relacionadas con locaciones o prestaciones gravadas” (“Metrovías S.A.” – 09/09/2014).

Siguiendo el criterio del Máximo Tribunal podríamos interpretar que las cesiones de derechos involucradas en una TFC de ninguna manera pueden quedar comprendidas en las normas que estamos comentando, en tanto no impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial. No obstante, interpretamos que el Art. 8 (DR) viene a confirmar que el pto. 21) del inc. e) del Art. 3, al utilizar el vocablo “prestaciones” no se refiere a cualquier prestación en general sino, exclusivamente, a “prestaciones de servicios” en particular (1er párrafo) y, además, a las cesiones de derechos y obligaciones de no hacer, por sí mismas, bajo determinadas circunstancias (cuando impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial); esto último en virtud del 2do párrafo del precepto en cuestión que, de este modo, extiende el alcance del HI por vía reglamentaria, razón por la cual se encontraría viciado de inconstitucionalidad por afectar los principios de legalidad (Arts. 4, 17 y 75, inc. 2, de la CN) y de jerarquía normativa (Art. 31 de la CN), además de constituir un exceso reglamentario que, en principio, violaría el Art. 99, inc. 2), de la CN.

En la misma línea general, Gorosito (1996) –en calidad de Subdirector General de Legal Tributaria–, al pronunciarse en disidencia respecto del Dict. (DAT) 16/1996, señala que “en modo alguno podrían considerarse comprendidos en el objeto del impuesto actos que no se encuentran dentro de la enumeración del art. 1º antes referida, esto es, venta de cosas muebles, locación y prestación de servicios e importación definitiva de cosa mueble”.

En conclusión, las cesiones de derechos, más allá de que impliquen o no un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial, solo resultarán alcanzadas cuando queden

comprendidas en el último párrafo del inc. e) del Art. 3¹⁴ (incorporado como tal por Ley 23.871). Por su parte, las obligaciones de no hacer están excluidas del objeto del IVA, tanto solas como acompañadas, ya que de ningún modo encuadran en el Art. 3, inc. e), aun cuando se haya pretendido incorporarlas por vía reglamentaria.

No obstante, sorprende la postura de la Sala B del TFN adoptada el 16/12/2005 en la causa “Telesport S.A.” en cuanto interpreta que “el artículo 3, último párrafo de la ley del impuesto ha establecido una indudable ampliación del objeto del tributo, expresando que la cesión de derecho puede ser alcanzada por el gravamen en las condiciones previstas en la ley sustantiva”; y a renglón seguido agrega: “Que, para ello, y atento a la letra ‘y’, la cesión de derechos resulta gravada independientemente de la vinculación o relación con alguna prestación gravada, conexidad que sólo resulta relevante para la aclaración de los servicios accesorios. Refuerza esta tesis el hecho indudable de que la cesión de derechos, como ampliación genérica del objeto del tributo, tiene, a su vez, sus propias excepciones previstas en la última frase de la aludida disposición (que son los derechos de autor de escritores y músicos)”. De más está decir que no compartimos.

Para conocer la opinión del Fisco, podemos comenzar por el Dict. (DAT) 137/1992 en el cual se analiza el tratamiento correspondiente al canon que se cobra en virtud de un contrato de concesión privada. En dicha oportunidad, se dijo que la cesión de derechos “no se halla incidida por el Impuesto al Valor Agregado, salvo que se perfeccione a su respecto el supuesto contemplado en el último párrafo del artículo 3° (...) Es decir, que si la asistencia técnica convenida involucra en cualquier medida alguna locación o prestación gravada, ésta comprendería también la cesión de la explotación de la marca a los efectos de la responsabilidad frente al tributo”. Estamos de acuerdo; sin embargo, dos años más tarde, a través del Dict. (DAT) 151/1994, se señaló, luego de reconocerse que una cesión de derechos considerada individualmente se encuentra al margen del gravamen, que por tratarse de un contrato que contempla “algunas obligaciones de hacer y otras de no hacer, que configuran verdaderas prestaciones, en los términos contenidos en el artículo 1169 del Código Civil (...) Dichas prestaciones, de acuerdo con lo legislado en el artículo 3°, inciso e), apartado 20 [actual pto. 21)],

¹⁴ “Cuando se trata de locaciones o prestaciones gravadas, quedan comprendidos los servicios conexos o relacionados con ellos y las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial, con exclusión de los derechos de autor de escritores y músicos”.

del texto legal, resultan incididas por el IVA”. En su opinión, queda alcanzada la totalidad de los conceptos involucrados, mas no por el Art. 3, inc. e), “in fine”, sino por sí mismos, inclusive las obligaciones de no hacer. Con tal criterio, no hubiese sido necesario invocar el último párrafo del artículo mencionado, tal como aparece al final de dicho dictamen.

Asimismo, cabe citar el Dict. (DAL) 49/1996 en el cual se interpreta que en virtud del pto. 21) del inc. e) del Art. 3 “se encuentran alcanzados por el mismo las restantes locaciones y prestaciones *de servicios* no mencionadas precedentemente en el texto del artículo” (énfasis nuestro). Esto confirma la obviedad de la delimitación y contribuye a sostener nuestra postura. Luego repite dicha interpretación, pero ahora con la intención de gravar ciertos contratos de concesión privada, invocando la generalización del gravamen, cuando ni siquiera estaba vigente el actual Art. 8 del DR, al margen de su ilegalidad. Aún si aceptáramos, por un momento, la validez legal de dicho dispositivo, en tal supuesto quedaría alcanzada la totalidad del canon que surge de un contrato de concesión privada que por definición¹⁵ no tiene nada en común con una TFC.

Con buen criterio, en el Dict. (DAL) 85/1999 (posterior a las modificaciones introducidas por Dcto. 692/1998) se señala que la cesión de derechos en forma aislada “no es una venta de cosa mueble, ni una locación o prestación de servicios, ni una importación definitiva de cosas muebles (...) no correspondiendo, por lo tanto entenderla alcanzada por el tributo”. De todos modos, como el caso en cuestión también involucra prestaciones de servicios gravadas, se concluye que la cesión del derecho al uso de una marca queda alcanzada, mas no por sí misma, sino por acompañar a dichas prestaciones gravadas¹⁶.

¹⁵ La Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires en autos “Iarussi, Alfredo A. y otros c/Automóvil Club Argentino” (08/03/1983), ha expresado que dicho contrato se define como “aquel por el cual una parte se obliga a otorgar autorización a otra para la explotación de un servicio que le compete y desea prestar a terceros, obligándose esta otra a realizar tal explotación en su propio nombre, por su cuenta y a su riesgo, por tiempo limitado y bajo el control de aquélla, entregándole la primera o no, bienes para la explotación y comprometiéndose o no la última a abonar una compensación (cfr. Gastaldi, José M., ‘El Contrato de Concesión Privada’, Astrea, 1974, pág 325)” (Dict. (DAL) 49/1996);

Dict. (DAT) 04/2001: “cuando la reglamentación condiciona la gravabilidad de las transferencias o cesiones de uso y goce de derechos, a que impliquen una concesión de explotación comercial o industrial, se refiere a aquellas que efectúa el titular de un derecho, quien actuando en carácter de concedente, autoriza su explotación a un tercero - concesionario-, participando del resultado económico proveniente de la misma”;

Dict. (DAL) 49/2004: “en la medida en que el cedente quede al margen del negocio, dicha cesión no implica una concesión de explotación comercial o industrial, en los términos del artículo 8° del Decreto Reglamentario de la ley del impuesto”.

¹⁶ Véase, en igual sentido, Dict. (DAT) 91/1999.

A su turno, el Dict. (DAT) 04/2001, que tampoco aborda particularmente un caso de TFC, aporta algunas consideraciones del Fisco en cuanto al alcance del 2do párrafo del Art. 8 del DR cuando se desprende que, en virtud de dicha reglamentación, la operación no resulta gravada cuando comprende exclusivamente una cesión de derechos y una obligación de no hacer. Compartimos este criterio hasta que se señala “que el caso a que se refiere la aclaración reglamentaria es el de la mera transferencia o cesión individual o bien integrando un fondo de comercio”, lo cual resulta, al menos, preocupante pues de esta manera caerían siempre dentro de la órbita de imposición por el solo hecho de cumplirse la condición de integrar un FC, condición que no se encuentra prevista ni siquiera en el reglamento.

Otro criterio, al menos curioso, es el que emana del Dict. (DAT) 33/2002 relativo a un caso de cesión de marcas y otros activos intangibles vinculados. En dicho pronunciamiento se expresa que las únicas cesiones gravadas son aquellas que tienen por objeto los derechos de propiedad que menciona el inc. e), Art. 3, “in fine”, pero siempre que no se transmitan en propiedad, es decir, cuando solo impliquen la cesión de uso y goce. En tal sentido, se resalta que “la transferencia definitiva de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial, no se encuentra gravada por el Impuesto al Valor Agregado, aún existiendo conexidad con locaciones o prestaciones de servicios gravadas”; a su vez, se pone de relieve que las cesiones de derechos no encuadran en el 1er párrafo del Art. 8 del DR por no revestir el carácter de prestaciones de servicios, con lo cual sí coincidimos.

También consideramos que el citado Art. 3, inc. e), “in fine”, de alguna manera, sirve de apoyo a nuestra postura respecto del alcance del término “prestaciones” ya que si estuvieran comprendidas en el pto. 21) de dicho inciso todas las demás prestaciones en general, además de las prestaciones de servicios, entonces, no hubiera sido necesaria la incorporación de este párrafo por parte del legislador puesto que, en ese caso, ya hubiesen quedado contempladas en dicha norma “las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos” per se, al revestir el carácter de prestaciones (Art. 1.169 del Código Civil)¹⁷ a cargo de una de las partes en algunos contratos como, por ejemplo, los de TFC. En cuanto a la referencia a “los servicios conexos o relacionados con ellos”, entendemos que alude a los pocos conceptos que quedaron expresamente excluidos

¹⁷ “La prestación, objeto de un contrato, puede consistir en la entrega de una cosa, o en el cumplimiento de un hecho positivo o negativo susceptible de una apreciación pecuniaria”.

del objeto del impuesto, con posterioridad a su generalización. Además, se ve reflejada la teoría de la unicidad en consonancia con el último párrafo del Art. 7¹⁸. Al respecto, preferimos interpretar dicha teoría en base al principio de legalidad en lugar de aferrarnos al principio de accesoriedad puesto que ni el último párrafo del Art. 3, ni el último párrafo del Art. 7 distinguen entre prestaciones principales y accesorias; es por ello que interpretamos que la primera de dichas normas dispone que ante la realización simultánea de distintas prestaciones, si hay alguna gravada por estar comprendida en el inc. e) del artículo en cuestión, aunque luego esté exenta, atrae hacia la imposición a determinados servicios exceptuados y a aquellas cesiones de derechos no excluidas expresamente. Una vez identificadas cuáles son las prestaciones que caen dentro del objeto del impuesto, ya sea en forma directa o por atracción, luego pasamos al Art. 7 para revisar las exenciones. Llegada esta instancia, si alguna de las prestaciones involucradas en la TFC, cualquiera sea su naturaleza (venta o locación), se encuentra exenta, decimos que la presencia de locaciones de servicios gravadas tornará improcedente dicha exención, en virtud del Art. 7 “in fine”.

Ahora bien, toda TFC sin especificación es comprensiva de los elementos que enumera el Art. 1 de la Ley 11.867, siendo que algunos de ellos pueden transferirse por vías alternativas. Por ejemplo, el derecho al local se puede materializar mediante contrato de locación, si se trata del propietario del inmueble donde aquel funciona, o por contrato de cesión de locación o, en su caso, de sublocación cuando sea locatario.

En el primer supuesto, el propietario del inmueble y del FC que se transfiere, al otorgar en locación el local en que se explota realiza el HI del Art. 3, inc. e), pto. 21), razón por la cual la operación en su conjunto quedará sujeta a tributación, en virtud de lo expresado ut supra, excepto la parte atribuible a obligaciones de no hacer.

Ahora bien, si el titular del FC que se transmite no resulta ser el propietario del inmueble, en caso de no haberse reservado en forma expresa el derecho al local, dicho elemento se entenderá comprendido en la operación y su transmisión podrá instrumentarse ya sea por medio de una cesión de locación, o a través de un contrato de sublocación. En caso de optar por la primera modalidad, dicha cesión no importa un contrato de locación sino el traspaso del derecho de uso y

¹⁸ “La exención establecida en este artículo no será procedente cuando el sujeto responsable por la venta o locación, la realice en forma conjunta y complementaria con locaciones de servicios gravadas, salvo disposición expresa en contrario”.

goce y de las obligaciones del locatario, resultantes de una locación anterior (Zunino, 2000). Por ello, no se tendrá por configurado un HI del inc. e) del Art. 3 y, en consecuencia, cada elemento integrante de la operación compleja recibirá el mismo tratamiento impositivo que correspondería si se realizara cada uno en forma aislada (divisibilidad).

Distinto sería el efecto si se diera el caso de sublocación, ya que importa un nuevo contrato de locación, donde el locatario (titular del FC) asume la calidad de locador y, como tal, realiza el HI contemplado por el Art. 3, inc. e), pto. 21), que atrae hacia la imposición a todos los demás elementos (con excepción de la parte atribuible a obligaciones de no hacer), en principio exceptuados, en virtud del último párrafo del inc. e) (unicidad).

En tal sentido, la SALA IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (CNACAF) tiene dicho que si el contrato involucra actos de asesoramiento tales como la ubicación territorial, la elección del local adecuado, su ambientación y decoración, entre otros, entonces pasa a estar todo gravado ya que algunas de esas prestaciones están alcanzadas por el inc. e) del Art. 3 (“La Caballeriza” – 18/06/2009). Si bien en aquella oportunidad se abordaba el tratamiento de un contrato de franquicia, consideramos que la doctrina que emerge de dicho fallo resulta aplicable a casos de TFC.

Es decir, en cada caso concreto se deberá proceder al análisis de las cláusulas específicas del contrato de TFC; si de estas resulta que la transferencia comprende únicamente ventas de cosas muebles, cesiones de derechos y obligaciones de no hacer, las primeras quedarán sujetas al impuesto, en tanto las restantes prestaciones no generarán obligaciones tributarias en concepto de IVA, tal como argumentan Núñez y Franzone (2008).

No obstante lo expuesto, cuando la TFC se produzca dentro del marco de una reorganización empresarial libre de impuestos, las ventas de cosas muebles involucradas en dicha operatoria no se considerarán ventas y, como tales, no estarán alcanzados por el IVA en virtud del 2do párrafo del inc. a) del Art. 2¹⁹.

¹⁹ “No se considerarán ventas las transferencias que se realicen como consecuencia de reorganizaciones de sociedades a fondos de comercio y en general empresas y explotaciones de cualquier naturaleza comprendidas en el artículo 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones. En estos supuestos, los saldos de impuestos existentes en las empresas reorganizadas, serán computables en la o las entidades continuadoras.”

1.2. EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

La incidencia del Impuesto a las Ganancias (IG) sobre una TFC depende, básicamente, del sujeto que la realice; aunque, actualmente, con la reactivación del apart. 3) del Art. 2 (LIG)²⁰, a partir de la sanción de la Ley 26.893 (B.O. 23/09/2013), el margen de discusión ha quedado reducido a la cuantía de la obligación resultante de dicha operación, dejando de lado la cuestión de la gravabilidad.

No obstante, dado que la condición del sujeto que intervenga seguirá siendo determinante del método de imputación aplicable, entre otros efectos, dedicaremos esta sección a dilucidar el tratamiento fiscal que corresponde en el IG cuando se transfiere un FC explotado por una empresa unipersonal. Concretamente, lo que se intenta determinar es si las rentas generadas por dicha operatoria tributan según la teoría de la fuente²¹ (Art. 2, apart. 1) y sus excepciones o si, por el contrario, corresponde la aplicación de la teoría del balance²² (Art. 2, apart. 2). En todo caso, el contribuyente es el mismo ya que, según Raimondi y Atchabahian (2010)²³, el sujeto pasivo es la persona física titular de la empresa unipersonal, en lugar de esta última. No obstante, algunos autores sostienen que las rentas son directamente obtenidas por la persona física²⁴, mientras que otros entienden que aquellas provienen de su empresa unipersonal²⁵.

En nuestra opinión, la TFC no es realizada por la empresa unipersonal sino por la persona física titular de aquel ya que si, por ejemplo, el FC se destinara a una S.A. como aporte de capital sería la persona física quien asumiría el carácter de accionista. Esta postura necesariamente implica la desafectación previa. No obstante, el Art. 72 del Decreto 1344/98 Reglamentario de la LIG (DR) dispone: “Cuando las empresas o explotaciones unipersonales, comprendidas en los incisos b), c) y en el último párrafo del artículo 49 de la ley cesen en sus actividades, se entenderá que a los efectos del impuesto continúan existiendo hasta que realicen la totalidad de sus bienes o

²⁰ “Los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables” (parte pertinente).

²¹ “Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación”.

²² “Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior”.

²³ Tomado de: Campastro, M. C. (2013). Impuesto a las ganancias. Empresas unipersonales: la delgada línea que divide “gastos personales” de “conceptos deducibles” [Versión electrónica]. *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)*.

²⁴ Ver, por ejemplo, D'Agostino (1994).

²⁵ Ver, por ejemplo, Núñez y Franzone (2008).

éstos puedan considerarse definitivamente incorporados al patrimonio individual del único dueño, circunstancia que se entenderá configurada cuando transcurran más de DOS (2) años desde la fecha en la que la empresa o explotación realizó la última operación comprendida dentro de su actividad específica”.

Así, por vía reglamentaria, se intenta dar respuesta al interrogante planteado a través de una especie de ficción encubierta. Recordemos que una ficción, al decir de Gorosito (2004), es una disposición jurídica que da por cierto un hecho, sin admitir prueba en contrario. Según dicho autor, se trata, en rigor, de “una verdad que no es la real, que sólo existe en la ley”, en este caso en el DR, y, por ende, se aparta de la lógica y la normalidad.

Por ello, sostenemos que dicha norma afecta el principio de razonabilidad (Art. 28, CN) al recurrir a una ficción, razón por la cual sería cuestionable aun cuando estuviera plasmada en la propia ley. Además, viola el principio de legalidad (Arts. 4, 17 y 75, inc. 2, de la CN) en cuanto extiende la vida tributaria del sujeto empresa más allá del cese.

Entonces, ¿cuál sería el tratamiento aplicable a las TFC que se realicen dentro y fuera de los 2 años contados a partir del cese de actividad?

Como ya hemos señalado, la TFC constituye una operación compleja que, generalmente, involucra la transmisión de bienes de cambio y bienes de uso y otras prestaciones (obligaciones de no hacer y cesiones de derechos).

Al respecto, podemos sostener con apoyo en el Art. 57 (LIG)²⁶ que del propio cese pueden surgir ganancias atribuibles a bienes de cambio y que son de 3ra Categoría, es decir, derivan de la empresa unipersonal y, como tales, quedan sujetas a la teoría del balance. Dicha circunstancia sería inevitable independientemente de la fecha de TFC. En cambio, los ingresos provenientes de la enajenación de bienes de uso, obligaciones de no hacer y cesiones de derechos, entendemos que son directamente obtenidos por la persona física, por más que la operación tenga lugar dentro de los 2 años posteriores al cese. De todos modos, en el caso de bienes de uso, aunque consideremos que dichas ganancias no derivan de la empresa unipersonal, igualmente están

²⁶ “Cuando el contribuyente retire para su uso particular o de su familia o destine mercaderías de su negocio a actividades cuyos resultados no están alcanzados por el impuesto (recreo, stud, donaciones a personas o entidades no exentas, etcétera), a los efectos del presente gravamen se considerará que tales actos se realizan al precio que se obtiene en operaciones onerosas con terceros.

Igual tratamiento corresponderá dispensar a las operaciones realizadas por una sociedad por cuenta de y a sus socios”.

gravadas por constituir una de las excepciones a la teoría de la fuente en virtud del mencionado apart. 3) del Art. 2. Como tales, se imputan por lo devengado por tratarse de rentas de 3ra Categoría, según el inc. e) del Art. 49 (LIG)²⁷, más allá de la aplicación o no del Art. 72 (DR). Lo mismo ocurre con las sumas percibidas en contraprestación de obligaciones de no hacer relativas al ejercicio de una actividad comercial o industrial (inc. f, Art. 45, LIG)²⁸; en cambio, constituirían rentas de 4ta Categoría si retribuyeran el abandono de un oficio o profesión, y, como tales, se imputarían por lo percibido

Con relación a los activos inmateriales, tales como: derechos de llave, marcas, patentes de invención y similares, la utilidad que pudiera ocasionar su transmisión constituye ganancia gravada, aun cuando no se cumplan los requisitos que exige la teoría de la fuente (otra excepción, en virtud del inc. h, Art. 45, LIG)²⁹, de 2da Categoría y, como tal, se imputa por lo percibido. En este punto, conviene traer a colación un fallo del TFN del 15/05/1963 –época en la que estaba vigente el Impuesto a los Réditos– en el cual se concluye, sobre la base de una parte de la doctrina citada en el Capítulo I, que “es evidente que el derecho a local como elemento separable de la ‘llave’ no es la ‘llave’ misma y, por lo tanto, su transferencia no está alcanzada por el impuesto a los réditos” (“Banco Francés e Italiano para la América del Sud”). Por nuestra parte, creemos que, dada la redacción actual del citado inc. h) del Art. 45, el uso de la expresión “y similares”, aunque no sea lo más apropiado, dejaría dentro del ámbito del impuesto a todas las cesiones de derechos que surgen de la enumeración del Art. 1 de la Ley 11.867, aun cuando se puedan distinguir del concepto de “llave”, respecto del cual también se observa su inclusión en los Arts. 60; 77 y 88, inc. h), de la ley. Se trata de un concepto que no solo no encuentra definición en el derecho tributario sino tampoco en las demás ramas del derecho. De hecho, la ley 11.867 ni siquiera lo menciona. Sí se ha ocupado de definirlo buena parte de la doctrina, pero más allá de las discusiones doctrinarias sobre su alcance, podemos decir que a los fines fiscales

²⁷ “Las demás ganancias no incluidas en otras categorías”.

²⁸ “Las sumas percibidas en pago de obligaciones de no hacer o por el abandono o no ejercicio de una actividad. Sin embargo, estas ganancias serán consideradas como de la tercera o cuarta categoría, según el caso, cuando la obligación sea de no ejercer un comercio, industria, profesión, oficio o empleo”.

²⁹ “Los ingresos que en forma de uno o más pagos se perciban por la transferencia definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares, aun cuando no se efectúen habitualmente esta clase de operaciones”.

entendemos como tal a la diferencia entre el valor global de TFC y el valor resultante de la sumatoria de los valores de mercado de cada elemento del FC susceptible de valuación separada.

Por lo expuesto, podría presentarse el caso de que las rentas provenientes de la misma operación deban ser imputadas a distintos períodos fiscales, con el consiguiente efecto arrastre que dicho supuesto generaría sobre la alícuota aplicable. Esto revela la necesidad de un cambio legislativo que contribuya a dar un tratamiento uniforme a este tipo de operaciones.

Mientras tanto, y a pesar de que no conozcamos ningún antecedente al respecto, es posible inferir que si la transferencia por cese de actividad se produce dentro de los dos años contados a partir de la última operación de la empresa comprendida en su actividad específica (venta, locación o prestación de servicios) el Fisco pretenderá alcanzar con el impuesto a la totalidad del precio que se obtenga por aquella como si fuera obtenida por un sujeto empresa que ya no existe, salvo que se configure una reorganización empresaria libre de impuestos, que más adelante analizaremos. Ahora bien, una vez transcurrido dicho plazo, recién ahí, no habría objeción con relación a que se transfieren bienes (cosas y derechos) ya incorporados al patrimonio individual de su único dueño y, como tales, los resultados que pudieran surgir tributarán en virtud de la teoría de la fuente y sus excepciones.

2. A NIVEL PROVINCIAL

2.1. EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

En virtud del Art. 173³⁰ del Código Tributario de la Provincia de Córdoba (CTP) podemos decir que tanto la enajenación de bienes de uso así como también las cesiones de derechos y

³⁰ “El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Córdoba, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso - lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice, zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado, estará alcanzado con un impuesto sobre los Ingresos Brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes y en la Ley Impositiva Anual.

La habitualidad deberá determinarse teniendo en cuenta especialmente la índole de las actividades, el objeto de la empresa, profesión, o locación y los usos y costumbres de la vida económica.

Se entenderá como ejercicio habitual de la actividad gravada el desarrollo, en el ejercicio fiscal, de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto, cuando los mismos sean efectuados por quienes hagan profesión de tales actividades.

La habitualidad no se pierde por el hecho de que, después de adquirida, las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua”.

obligaciones de no hacer, se encuentran excluidas del objeto del impuesto dado que no se cumple la condición de habitualidad.

2.2. EN EL IMPUESTO DE SELLOS

Al respecto, resulta aplicable el Art. 237 (CTP) que dispone: “En las enajenaciones de establecimientos comerciales o industriales, la base imponible estará dada por el precio convenido, el valor total del Patrimonio Neto o del Activo según corresponda al objeto de la transferencia, que surja del último balance realizado, o el que se practique al efecto, si fuera mayor que aquél.

A estos efectos, el valor total del Patrimonio Neto o del Activo según corresponda, deberá ser actualizado según la variación del Índice de Precios al por Mayor -Nivel General- correspondiente al período comprendido entre el penúltimo mes anterior al mes en que se practicó el balance general y el penúltimo mes anterior al momento en que se efectivice la transferencia”; y una vez determinada la base imponible queda sujeta a la alícuota del 15%, en virtud del Art. 32, apart. 6.1), de la Ley 10.250 Impositiva Anual de la Provincia de Córdoba (LIA).

2.3. EN TASAS RETRIBUTIVAS DE SERVICIOS

En virtud del Art. 284 (CTP) y de los Arts. 83 (apart. 3.4.1) y 105 (LIA), por toda inscripción de TFC en el Registro Público de Comercio corresponde tributar la suma de \$ 246 y la tasa fija equivalente a cuatro Jus por las actuaciones administrativa y judicial, respectivamente.

3. A NIVEL MUNICIPAL

3.1. EN LA CONTRIBUCIÓN QUE INCIDE SOBRE LA ACTIVIDAD COMERCIAL, INDUSTRIAL Y DE SERVICIOS

A nuestro criterio, resultan aplicables las mismas consideraciones efectuadas en la sección relativa al análisis de la incidencia del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos (2.1.) a lo que

agregamos, como observación, que a simple vista de los Arts. 258³¹ y 261³² del Código Tributario Municipal (CTM), se habría omitido el término “habitual” en el primero de ellos.

3.2. EN TASAS DE ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

A propósito, por toda “Inscripción y Transferencia de negocios sujetos a inspección” corresponde tributar la suma de \$ 290, en virtud de los Arts. 387 (CTM) y 98, inc. b), de la Ordenanza Tarifaria Anual.

CAPÍTULO III REORGANIZACIÓN LIBRE DE IMPUESTOS

1. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS

El concepto de reorganización y, al mismo tiempo, la expresión “conjunto económico”, aparecen por primera vez en nuestro sistema tributario en 1943, a partir de la sanción del Decreto-Ley 18.229 (ratificado por Ley 12.922), que introdujo algunas modificaciones en la Ley 11.682 de Impuesto a los Réditos con la finalidad primordial de erradicar determinadas prácticas consistentes en aprovechar que la utilidad por la venta de bienes de uso no estaba gravada para elevar, sin obstáculo fiscal, sus valores de transferencia entre empresas vinculadas (Asorey, 1996).

³¹ “EL ejercicio de cualquier actividad comercial, industrial, de servicios, u otra a título oneroso y todo hecho o acción destinado a promoverla, difundirla, incentivarla o exhibirla de algún modo, está sujeto al pago del tributo establecido en el presente Título, conforme a las alícuotas, adicionales, importes fijos, índices y mínimos que establezca la Ordenanza Tarifaria Anual, en virtud de los servicios municipales de contralor, salubridad, higiene, asistencia social y cualquier otro no retribuido por un tributo especial, pero que tienda al bienestar general de la población. Asimismo, se incluyen todas las acciones que por sí o por intermedio de otras instituciones vinculadas o asociadas, desarrolle el Municipio a fin de promover el desarrollo de la economía local y la competitividad de los sectores productivos, fijando la ordenanza Tarifaria Anual los importes que retribuirán este servicio” (parte pertinente).

³² “LA habitualidad está determinada por la índole de las actividades que dan lugar al hecho imponible, el objeto de la empresa, profesión o locación y los usos y costumbres de la vida económica. El ejercicio habitual de la actividad gravada deber ser entendido como el desarrollo en el ejercicio fiscal- de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las alcanzadas por el tributo, con prescindencia de su cantidad o monto cuando las mismas se efectúan por quienes hacen profesión de tales actividades. El ejercicio en forma discontinua o variable de actividades gravadas, no hace perder al sujeto pasivo del gravamen su calidad de contribuyente” (parte pertinente).

Con dichos cambios normativos se le otorgó al Fisco la facultad de impedir que, en los casos de reorganización de fondos de comercio, el valor amortizable de los bienes transferidos superara el importe resultante de deducir las amortizaciones impositivas de los precios de costo para la sociedad antecesora, con lo cual quedó expresamente prohibida toda posibilidad de abuso, al menos por esta vía.

Por otra parte, señala Asorey (1996), las primeras precisiones respecto del concepto de conjunto económico se pueden observar en el Decreto Reglamentario de la Ley 11.682, a partir de las modificaciones introducidas por el Decreto 6188/52, que ya lo definía en función de “la proporción mínima de capital que debía continuar en la entidad sucesora” (p.29).

Más allá de estas normas primitivas, buena parte del régimen de reorganización, tal como lo conocemos en la actualidad, se originó a fines de 1969 con la reforma instaurada por la Ley 18.527.

A su turno, la Ley 21.604 sustituyó el Art. 76 (actual Art. 77) de la Ley de Impuesto a las Ganancias para incorporar como sujetos del régimen de reorganización a las “empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza” y, por otra parte, eliminar del actual séptimo párrafo la expresión “de fondos de comercio”, para las operaciones que tuvieran lugar a partir del 28 de julio de 1977, inclusive.

Por su parte, la Ley 21.911 intercaló entre los párrafos tercero y cuarto del viejo Art. 70 (LIG) el cuarto párrafo del actual Art. 77 que contempla los efectos del incumplimiento de los requisitos legales y reglamentarios. De este modo, el Poder Ejecutivo quedó facultado para establecer requisitos adicionales más allá de los que exige el propio texto legal. Sin embargo, existen límites al ejercicio de dichas atribuciones, tal como veremos más adelante.

Por último, la Ley 25.063 se encargó de incorporar los últimos tres párrafos del Art. 77 (LIG) que hacen referencia al requisito de mantenimiento, previo y posterior a la fecha de la reorganización, de la participación absoluta y relativa en el capital de las empresas que se reorganizan, según corresponda.

Así llegamos al texto vigente del Art. 77, cuya parte pertinente analizaremos a continuación, conjuntamente, con las demás normas complementarias y reglamentarias.

2. ANÁLISIS NORMATIVO

En virtud del 6to párrafo del Art. 77: “Se entiende por reorganización:

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

Por su parte, el 1er párrafo del Art. 105 (DR) precisa el alcance de los incisos precedentemente transcritos, en función de la proporción mínima de capital que deberá mantenerse en la entidad continuadora. De este modo, el mentado régimen pretende apartarse de los conceptos societarios en ejercicio de la autonomía del derecho tributario que, de alguna manera, habilita el Art. 1 de la Ley 11.683.

Al mismo tiempo, se establece una serie de requisitos legales y reglamentarios para todos los tipos de reorganización en general y algunos para cada tipo en particular, cuyo abordaje se realizará con énfasis en aquellas exigencias que afectan a las TFC dentro del marco de un conjunto económico (Art. 77, inc. c), LIG), a lo cual se circunscribe el alcance del presente capítulo.

Mas allá de las bondades del régimen en cuestión, lo que a nosotros nos interesa es verificar que las normas que lo integran se caractericen por su claridad, razón por la cual nos abocaremos a analizar aquellos aspectos que, desde varios años atrás, vienen generando controversias en la relación fisco–contribuyente debido a una deficiente técnica tanto legislativa como reglamentaria.

Ya hemos mencionado que, en tanto se configure una reorganización empresaria desde el punto de vista fiscal, las TFC quedan excluidas del ámbito de aplicación de los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado, y que, además, resulta procedente el traslado de los atributos fiscales. A su vez, en el caso del Impuesto a las Ganancias entendemos que tampoco estarán alcanzados los resultados que se generen en cabeza de los titulares de las sociedades involucradas, siempre que se originen a causa de la reorganización. Con relación a los atributos susceptibles de ser trasladados a la entidad continuadora, coincidimos con Halladjian (2008) que

sostiene que el listado del Art. 78 (LIG)³³ es meramente enunciativo. En igual sentido, Asorey (1996) entiende que: “El principio de transmisión genérica de derechos y obligaciones fiscales está enunciado en el reglamento de la ley de impuesto a las ganancias al afirmar ‘las empresas continuadoras gozarán de los atributos impositivos que de acuerdo con la ley y este reglamento poseían las empresas reorganizadas’” (p.120), a lo que agregamos “en proporción al patrimonio transferido” a los fines de completar el inc. a) del Art. 106 (DR) que es el único inciso que hace referencia a los distintos tipos de reorganización, en general.

Asimismo, dicho autor expresa que la enunciación del Art. 78 de la ley “carece de importancia pues por el principio genérico de sucesión consagrado en la legislación la omisión de mención por parte del legislador de algunos de tales derechos y obligaciones no obstaculiza a la presencia de los mismos en la entidad continuadora” (p.121).

Tan es así, que el propio Fisco se ha ocupado de aclarar que “la enunciación esbozada por la norma legal se circunscribe a los atributos fiscales relevantes a los fines de la determinación del impuesto a las ganancias de la continuadora, lo cual no obsta a la libre transmisión de otros

³³ “Los derechos y obligaciones fiscales trasladables a la o las empresas continuadoras, en los casos previstos en el artículo anterior, son:

- 1) Los quebrantos impositivos no prescriptos, acumulados.
 - 2) Los saldos pendientes de imputación originados en ajustes por inflación positivos.
 - 3) Los saldos de franquicias impositivas o deducciones especiales no utilizadas en virtud de limitaciones al monto computable en cada período fiscal y que fueran trasladables a ejercicios futuros.
 - 4) Los cargos diferidos que no hubiesen sido deducidos.
 - 5) Las franquicias impositivas pendientes de utilización a que hubieran tenido derecho la o las empresas antecesoras, en virtud del acogimiento a regímenes especiales de promoción, en tanto se mantengan en la o las nuevas empresas las condiciones básicas tenidas en cuenta para conceder el beneficio.
- A estos efectos deberá expedirse el organismo de aplicación designado en la disposición respectiva.
- 6) La valuación impositiva de los bienes de uso, de cambio e inmateriales, cualquiera sea el valor asignado a los fines de la transferencia.
 - 7) Los reintegros al balance impositivo como consecuencia de la venta de bienes o disminución de existencias, cuando se ha hecho uso de franquicias o se ha practicado el revalúo impositivo de bienes por las entidades antecesoras, en los casos en que así lo prevean las respectivas leyes.
 - 8) Los sistemas de amortización de bienes de uso e inmateriales.
 - 9) Los métodos de imputación de utilidades y gastos al año fiscal.
 - 10) El cómputo de los términos a que se refiere el artículo 67, cuando de ello depende el tratamiento fiscal.
 - 11) Los sistemas de imputación de las provisiones cuya deducción autoriza la ley.

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

Para utilizar criterios o métodos distintos a los de la o las empresas antecesoras, la nueva empresa deberá solicitar autorización previa a la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias lo exijan”.

derechos fiscales -como ser saldos a favor- integrantes del patrimonio de una de las empresas antecesoras” (Dict. [DAT] 39/2001).

En este orden de ideas, ante la reorganización entre una empresa unipersonal antecesora y una S.A. continuadora, se dijo que “podría válidamente sostenerse que las deudas fiscales de la antecesora han sido transferidas a la segunda por aplicación del principio de transmisión genérica de atributos impositivos” (Dict. [DAL] 75/2002).

A continuación, haremos un recorrido por los distintos aspectos que integran dicha figura, entre los cuáles distinguimos:

- 2.1. Aspecto típico
- 2.2. Aspecto subjetivo
- 2.3. Aspecto objetivo
- 2.4. Aspectos temporal y formal

Es decir, para que una TFC se pueda beneficiar con los efectos fiscales mencionados se deben verificar, conjuntamente, todos los aspectos antedichos.

2.1. ASPECTO TÍPICO

En este punto, traeremos a discusión los párrafos 5to, 6to, inc. c), y 7mo del Art. 77 (LIG) y sus respectivas normas reglamentarias.

En primer lugar, se desprende del aludido 5to párrafo³⁴ que de los dos efectos fiscales que produce la reorganización, la exclusión del gravamen se verifica de pleno derecho, sin más trámite, mientras que el traslado de los atributos fiscales requiere la aprobación previa del Fisco en determinadas circunstancias. Es decir que cuando no haya derechos y obligaciones de índole fiscal trasladables, obviamente, no debería tramitarse aprobación alguna, sino que bastaría con la comunicación de la reorganización. Sin embargo, surge del Dict. (DAT) 11/1998 que “la transferencia de una de las múltiples actividades de una empresa se considera, a los fines de este artículo, parcial, requiriéndose para que dé lugar a los efectos impositivos previstos para la reorganización de empresas, la previa autorización de la Dirección General Impositiva”, pese a que el contribuyente había manifestado la ausencia de atributos a trasladar. A su turno, se expresa

³⁴ “Cuando por el tipo de reorganización no se produzca la transferencia total de la o las empresas reorganizadas, excepto en el caso de escisión, el traslado de los derechos y obligaciones fiscales quedará supeditado a la aprobación previa de la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA”.

en el Dict. (DAL) 31/2003 que la mencionada aprobación “es necesaria para que proceda la transferencia parcial de los derechos y obligaciones como para obtener los beneficios que implica la no gravabilidad del fenómeno reorganizativo”. En tal sentido, la Sala A – TFN en la causa “De Alvear, Jorge Emilio” el 23/03/2007 confirmó la resolución apelada que, entre otras cuestiones, había determinado la improcedencia de la reorganización por TFC de una empresa unipersonal a una S.R.L., con la consecuente gravabilidad de la operación, por no haberse solicitado la aprobación previa tratándose de una transferencia parcial.

En cambio, se observa en el Dict. (DAT) 64/2008 que luego de admitirse la reorganización se entendió “que para realizar el pasaje de los derechos y obligaciones fiscales a la firma cesionaria se debería contar con la aprobación previa de esta Dirección General”, lo que daría la pauta de que en este caso concreto se exigió al solo efecto del traslado de los atributos fiscales, como dice la ley.

Asimismo, entendemos que de no aprobarse el traslado de los derechos y obligaciones fiscales, lo único que puede evitar la AFIP es que se produzca uno de los efectos de la reorganización, pero de ninguna manera está facultada para impedir la reorganización como tal, en tanto se cumplan los demás requisitos legales y reglamentarios.

Por otra parte, el precepto en discusión nos lleva a interpretar que los únicos casos posibles de reorganización empresaria que requieren la aprobación previa del Fisco, cuando corresponda, son los que se ubican en el inc. c) del Art. 77, excepto que se trate de transferencia total. Además, se puede inferir que si el legislador hubiese tenido la intención de someter todos los casos del inc. c) al cumplimiento del requisito en cuestión, entonces, directamente esa exigencia estaría contemplada en dicho inciso. De ahí que consideramos que todas las TFC son susceptibles de encuadrar en el inc. c), aunque impliquen la transferencia total de la entidad que se reorganiza. De hecho, su texto no distingue entre transferencia parcial y total; entonces, no corresponde distinguir si la norma no lo hace de acuerdo al conocido adagio “ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus” citado por la CSJN en la causa “Soldati, Santiago Tomás” del 15/10/2013.

Sin embargo, el Organismo Fiscal, en general, solo admite la inclusión del proceso en el inc. c) del Art. 77 (LIG) cuando se trata de transferencia parcial porque considera que es la única modalidad que posibilita la subsistencia de la entidad que se reorganiza (Dict. [DAT] 64/2008). Pero, el hecho de que se transfiera la totalidad de una empresa no necesariamente implica que no

subsista, ya que en todos los casos de transferencia onerosa, aun cuando sea total, la contraprestación pasaría a integrar el patrimonio de la entidad antecesora si se tratara de una sociedad.

Además, a diferencia de lo que opina el Fisco³⁵, el Ministerio de Economía (Res. 927/06 dictada dentro del marco del régimen de consulta vinculante)³⁶, la Dirección Nacional de Impuestos (Memorando 398/05)³⁷, parte de la doctrina³⁸ y de la jurisprudencia (TFN en “Establecimiento Modelo Terrabusi S.A.I.C.”, Sala B, 05/09/03)³⁹, decimos que el requisito de subsistencia no surge de la ley ni del reglamento, por lo que no resulta exigible. Es más, el inc. c) del Art. 105 (DR)⁴⁰ obliga a cada titular (uno o más) participante del proceso a traspasar individualmente a la sociedad continuadora, no menos del 80% del capital que poseía afectado a la entidad predecesora. Una vez cumplida dicha pauta mínima, nada impide que el traspaso alcance el 100% del capital. Curiosamente, encontramos algunos pronunciamientos del propio Fisco que, indirectamente, pueden servir de apoyo a nuestra postura. Nos referimos: en primer lugar, a los Dictámenes (DAT) 04/2002 y 01/2011 que admiten la reorganización de una empresa unipersonal consistente en el traspaso de su FC en concepto de aporte de capital por parte de su único dueño para la constitución de una sociedad, aunque no subsista la entidad antecesora; en segundo término, en otro antecedente administrativo también se consideró aplicable el inc. c) del Art. 77 (LIG), por tratarse de la TFC, aun cuando abarcaba la totalidad del patrimonio, de una sucursal a una S.R.L., ambas de una sociedad del exterior, sin siquiera mencionar el “requisito” de subsistencia (Dict. [DAL] 62/2002). En otros supuestos análogos al precedente, se sostuvo que “las dos firmas subsisten jurídicamente a la reorganización hasta que alguna se liquide, siendo esto lo que se debe tener en cuenta para aplicar la norma analizada” (Dict. [DAT] 60/2006; Dict. [DAT] 03/2011). En este punto, interpretamos que el Fisco quiere significar que cuando la

³⁵ Ver, por ejemplo, Dict. (DAT) 26/2004; Dict. (DAT) 60/2006; Dict. (DAT) 64/2008; Dict. (DAT) 50/2009; Dict. (DAT) 09/2010; Dict. (DAT) 25/2010; Dict. (DAT) 35/2010; Dict. (DAT) 63/2010; Dict. (DAT) 03/2011).

³⁶ Tomado de: <http://www.ambito.com/suplementos/novedadesfiscales/ampliar.asp?id=1259>

³⁷ Tomado de: Dict. (DAT) 25/2010.

³⁸ Ver, por ejemplo, Núñez (2005; 2013).

³⁹ Tomado de: “Establecimiento Modelo Terrabusi SAIC”, CSJN (2009); <http://www.cronista.com/impresageneral/Resena-de-Jurisprudencia-Tributaria-20031215-0069.html>

⁴⁰ Dispone que habrá conjunto económico “cuando el OCHENTA POR CIENTO (80%) o más del capital social de la entidad continuadora pertenezca al dueño, socios o accionistas de la empresa que se reorganiza. Además, éstos deberán mantener individualmente en la nueva sociedad, al momento de la transformación, no menos del OCHENTA POR CIENTO (80%) del capital que poseían a esa fecha en la entidad predecesora”.

antecesora se disuelve sin liquidarse, no resulta aplicable el inc. c) por ser de aplicación, en su caso, el inc. a) del mencionado artículo. Ahora bien, también podría disolverse y liquidarse (ver Anexo I), así como tendría la opción de no disolverse, por más que la transferencia sea total, y ninguna de estas circunstancias torna inaplicable el inc. c), al menos a primera vista. Resulta oportuno aclarar que las sociedades comerciales solo se disuelven si se verifica alguna de las causales del Art. 94 de la Ley 19.550 de Sociedades Comerciales (LSC) entre las que no aparece contemplada la TFC, aun cuando abarque la totalidad del patrimonio.

Respecto de la jurisprudencia favorable a nuestra postura, podemos citar la causa “Massalin Particulares S.A.” del 14/05/2013 en la cual la Sala III – CNACAF expresa con relación a las entidades antecesoras que “la ley no exige que éstas subsistan luego de la reorganización en el marco de un conjunto económico”. En idéntico sentido, la sentencia de la CSJN en “Inter Engines South América S.A.” (18/06/2013) remite al Dictamen de la PGN que al analizar el inc. c) del Art. 77 (LIG) sostiene “nada hallo en la norma que limite tal posibilidad a que sólo se transmita una parte de los bienes de una empresa”.

Situación similar ocurre con el supuesto requisito de dar determinada especie de contraprestación a cambio del FC que se transfiere. Al respecto, ninguna norma legal ni reglamentaria exige que deba consistir en instrumentos de capital. No obstante, tanto el Fisco⁴¹, la Dirección Nacional de Impuestos (Memorando N° .../03)⁴², buena parte de la jurisprudencia⁴³ y algunos autores, como por ejemplo Rajmilovich (2006)⁴⁴ y Núñez (2013), sostienen que la figura de reorganización fiscal no incluye las operaciones que se cancelen por medio de dinero o documentos, sino solo aquellas que involucren participaciones sociales como contraprestación.

Afortunadamente, la Sala V – CNACAF en la causa “Grupo República S.A.” del 19/08/2009 afirmó que “el artículo 77, inciso c), la ley 20628 tampoco exige que la venta de los bienes se haga a cambio de la entrega de títulos representativos del capital, porque la emisión y entrega de acciones constituye una forma de pago pero no es la única impuesta en la norma”; y, más

⁴¹ Ver, por ejemplo, Dict. (DAT) 23/2005; Dict. (DAT) 61/2008; Dict. (DAT) 03/2011).

⁴² Tomado de: Dict. (DAT) 61/2008).

⁴³ Ver, por ejemplo, “Castelo, Soledad I. Garro de”, Sala C – TFN (1986); “S.A. La Nación”, Sala D – TFN (1986); “Banco Sudameris Argentina S.A. – Atlantis S.A. de Préstamos y Edificación – Gonzalo C. Porta”, Sala A – TFN (1999); “Grupo República S.A. – República Compañía de Inversiones S.A. – Alejandro A. Tachella Costa”, Sala A – TFN (2002).

⁴⁴ Tomado de: Dict. (DAT) 03/2011.

recientemente, en la sentencia recaída en autos “BBVA Banco Francés S.A.” del 08/05/2014 dejó sentado que “el Fisco se limita a invocar de una manera dogmática el criterio sostenido en el aludido Dictamen de Asesoría Técnica 23/2005, con respecto a la necesidad de que exista un pago en acciones o títulos representativos del capital, sin objetar la finalidad ni las consecuencias impositivas concretas de la transferencia examinada (...) Por tales razones, corresponde (...) declarar la nulidad de las resoluciones administrativas apeladas, pues en ellas se denegaron los beneficios establecidos en los artículos 77 y 78 de la ley 20.628, y sus modificatorias, sin la base legal necesaria para que los actos administrativos del organismo recaudador puedan ser considerados como válidos”.

Finalmente, el 7mo párrafo del Art. 77 (LIG)⁴⁵ nos obliga a comparar: Precio de TFC vs. Valores Impositivo y de Plaza.

A propósito y más allá de los valores asignados a los fines de la transferencia, si ésta se efectúa dentro del marco de una reorganización empresarial, la diferencia entre aquellos y el valor impositivo de los bienes transferidos no tributa en cabeza de la entidad que se reorganiza y la continuadora podrá amortizar los bienes de uso e inmateriales, en su caso, adquiridos con el tope del valor impositivo. En otros términos, la diferencia que pudiera existir entre los valores involucrados no tendrá incidencia impositiva. Mientras que si aquella no configura un caso de reorganización, la diferencia entre los valores de transferencia y de plaza queda sujeta a imposición y, a su vez, no es amortizable para el adquirente.

A su vez, consideramos que los valores estimados por AFIP, en virtud del Art. 130 (DR)⁴⁶, no pueden ser inferiores al piso legal que está dado por los respectivos valores impositivos, en virtud del traslado de los atributos fiscales.

⁴⁵ “En los casos de otras ventas y transferencias, no se trasladarán los derechos y obligaciones fiscales establecidos en el artículo siguiente, y cuando el precio de transferencia asignado sea superior al corriente en plaza de los bienes respectivos, el valor a considerar impositivamente será dicho precio de plaza, debiendo dispensarse al excedente el tratamiento que da esta ley al rubro llave”.

⁴⁶ “En las transferencias, ventas o fusiones de negocios a que se refiere el artículo 77 de la ley por un valor global, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, podrá estimar la parte del precio que corresponda a los bienes amortizables y el período que les resta de vida útil, a los efectos de establecer la cuota de amortización anual. Si se asignaran valores a cada bien amortizable y los mismos fueran superiores a los corrientes en plaza a la fecha en que se produce la circunstancia mencionada en el párrafo anterior, considerando el estado en que los mismos se encuentren, la citada ADMINISTRACION FEDERAL podrá estimarlos a los fines de la amortización impositiva”.

2.2. ASPECTO SUBJETIVO

Se refiere a los sujetos comprendidos, entonces: ¿Quiénes pueden beneficiarse con el Régimen de Reorganización? En virtud del 1er párrafo del Art. 77 (LIG) pueden reorganizarse las sociedades, de todo tipo, así como también las empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza. Por ahora, vamos a dejar de lado la expresión “fondos de comercio” porque, a nuestro entender, encuadra en el aspecto objetivo.

Luego, observamos que, en general, las normas tanto legales como reglamentarias que integran el régimen se refieren indistintamente a sociedades, empresas, explotaciones y entidades, quedando comprendidas como posibles beneficiarias del régimen de reorganización aquellas “entidades” que asumen el carácter de sociedades (sujetos de derecho) y, en general, empresas (actividades) y/o explotaciones (actividades) de cualquier naturaleza.

Sin embargo, nuestro ordenamiento jurídico únicamente nos aporta el concepto de sociedad, por lo cual trataremos de dilucidar el alcance de los demás conceptos. Para ello, nos remitimos a los pronunciamientos administrativos que reflejan la opinión en la materia del Organismo Recaudador que, como veremos, adhiere al criterio de amplitud receptado por el legislador.

Así, en el Dict. (DATyJ) 42/1974 se afirma que el vocablo “entidad” es comprensivo de las empresas unipersonales, sobre la base de las definiciones de la Real Academia Española, la Enciclopedia Omeba de Contabilidad, Economía y Finanzas y el Diccionario de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas; luego sostiene que “la reorganización tratada por la norma legal se halla vinculada especialmente al concepto de empresa o fondo de comercio (...) independientemente, en alguna medida y aspectos, del número de los que participan del acervo social”.

En la misma línea, podemos citar: Dict. (DATyJ) 13/1980 (tanto antecesora como continuadoras, son sociedades de hecho); Dict. (DATyJ) 19/1985 (sociedad de hecho como antecesora y empresas unipersonales como continuadoras); Dict. (DALyTT) 23/1988 (sucursal de sociedad del exterior antecesora y S.A. continuadora); Dict. (DAT) 04/2002 (empresa unipersonal antecesora y sociedad, regularmente constituida o no, continuadora); Dict. (DAT) 01/2011 (empresa unipersonal antecesora y S.A. continuadora).

Se puede observar que, en todos los casos, el Fisco admite la participación de empresas unipersonales y explotaciones de cualquier naturaleza, además de sociedades, aunque no se

encuentren regularmente constituidas. Solo resta definir los conceptos fiscales de empresas y explotaciones. Para ello, nos remitimos a los Dictámenes (DAT) 05/2006 (las entidades continuadoras no revisten el carácter de empresas unipersonales, sino de personas físicas, en razón de la actividad generadora de rentas de 1ra categoría); 63/2009 (no encuadra el aporte de inmuebles de personas físicas a S.A. porque las antecesoras obtienen rentas de 1ra categoría) y 25/2010 (S.R.L. antecesora y empresas unipersonales continuadoras), los que, a su vez, traen a colación la Circular 1.080 para el concepto de “empresario”⁴⁷ y el Dict. (DATyJ) 07/1980 para el concepto de “empresa”⁴⁸. Además, puntualizan que “para que una actividad desarrollada por una persona física pueda ser caracterizada como empresa o explotación unipersonal, será necesario (...) que involucre no sólo la inversión de capital sino también el esfuerzo personal del comerciante”. También sostienen “que el alcance correcto de la palabra ‘explotación’ está dada en economía ‘por la actividad que se caracteriza por la conjunción de los factores: capital, trabajo, producción, distribución y resultado. En consecuencia es obvio que la mera y pasiva circunstancia de alquilar un inmueble no puede de ninguna manera considerarse una explotación’ (Cfr. ‘identidad tributaria del resultado de la venta de bienes inmuebles dados en locación’; Rosendo S. Oliver; Revista Doctrina Tributaria, Editorial Errepar, Tomo II, pág. 113)”.

Por otra parte, el Fisco ha manifestado que la transformación de un fondo común de inversión en fideicomiso ordinario o, en su defecto, disolución anticipada y posterior reorganización entre ambos “se encuentra excluida del ámbito de aplicación del artículo 77 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, en atención a que las figuras que se pretenden reorganizar no revisten la condición de sociedades, empresas o explotaciones tal como lo exige la norma” (Dict. [DAT] 56/2003).

Por último, cabe analizar si el régimen que nos ocupa resulta aplicable a las reorganizaciones que involucren a sujetos del exterior. A criterio del Fisco: “el régimen que se analiza está destinado únicamente a aquellos que frente a las normas del gravamen asumen la calidad de

⁴⁷ “empresario es la persona física o sucesión indivisa, titular de un capital que a nombre propio y bajo su responsabilidad jurídica y económica, asume con intención de lucro la prestación habitual de servicios técnicos, científicos o profesionales, y organiza, dirige y solventa con ese fin, el trabajo remunerado y especializado de otras personas”.

⁴⁸ “Organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión del capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla”.

sujetos pasivos y deben liquidar el impuesto a las ganancias de acuerdo a las disposiciones generales de determinación del resultado neto imponible” (Dict. [DAT] 37/1997); “para gozar de las posibilidades que otorga la legislación argentina” la reorganización debe involucrar “explotaciones que determinen el tributo de acuerdo a las normas generales impuestas (...) para sujetos pasivos residentes en el país”, aun cuando dependa de vinculaciones entre sujetos del exterior (Dict. [DAT] 84/2003; Dict. [DAT] 50/2009); “Es decir no sería viable que en la reorganización societaria intervengan sujetos residentes o constituidos en otros estados que tributen por sus rentas de fuente argentina siguiendo las pautas aplicables a beneficiarios del exterior” (Dict. [DAT] 76/2009). A su vez, apoyan dicho temperamento en base a la opinión de Reig (1991), en su caso ampliada y actualizada por Gebhardt y Malvitano (2006), pese a reconocer que dichos autores interpretan que nuestra legislación también es aplicable a las reorganizaciones internacionales, ante la ausencia de distinción, aun cuando sus efectos “sólo estarán referidos a los entes de carácter local de aquéllas o sea sus subsidiarias o sucursales” (2012, p.971). Al respecto, coincidimos con Consoli y Domínguez (2012) en cuanto a que no comparten la interpretación que realiza el Fisco de la doctrina citada precedentemente. También, en el Dict. (DAT) 85/2001 se observa la misma cita doctrinaria, pero esta vez sin comentarios.

A modo de conclusión, sostenemos que pueden ser sujetos del régimen de reorganización fiscal todas las personas, físicas o jurídicas, cuya actividad económica les permita obtener rentas de 3ra Categoría dada la ubicación del Art. 77 dentro del Capítulo III del Título II de la LIG. Asimismo, interpretamos que cuando intervengan sujetos del país y del exterior, los efectos fiscales de la reorganización tendrán incidencia sobre todas las ganancias de fuente argentina que se generen y sobre las de fuente extranjera que obtengan dichos sujetos del país.

2.3. ASPECTO OBJETIVO

En esta sección haremos referencia a aquello que puede ser objeto de un proceso reorganizativo del tipo del inc. c) (Art. 77, LIG). En dicha norma, observamos que el legislador no ha reparado en especificar el objeto de las “ventas y transferencias”. Sin embargo, “la inconsecuencia o la falta de previsión no se suponen en el legislador, por lo que las leyes deben interpretarse siempre evitando darles un sentido que se [*sic*] ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas

con valor y efecto (Fallos: 321:2453; 322:2189 y 2701; 323:1787, entre muchos otros)” (“Picapau S.R.L.” – Dictamen PGN – 10/06/2002). Siguiendo la misma línea, el Dictamen del Procurador Fiscal en la causa “Club 20 de Febrero” (28/02/2005) expresa que “no puede alegarse que existe una redacción descuidada o desafortunada del legislador (Fallos: 307:517, entre otros)”. En tal sentido, no debemos olvidar que el 1er párrafo del Art. 77 comienza con la siguiente expresión: “Cuando se reorganicen sociedades, *fondos de comercio* y en general empresas y/o explotaciones” (énfasis nuestro); de la cual surgen, a nuestro criterio, los únicos bienes que puede tener por objeto el tipo de reorganización previsto por el inc. c) de su 6to párrafo.

Por su parte, el Organismo Fiscal sostiene que el inc. c) “no puede referirse a otra cosa que a las ventas de fondos de comercio” (Dict. [DATyJ] 45/1979). A su vez, el Dict. (DAT) 11/1998 aclara que quedan comprendidas aquellas ventas y transferencias que tengan por objeto una universalidad jurídica o de hecho, entendiéndose como tales a sucursales o fondos de comercio. Luego señala que “la venta de un fondo de comercio (...) es una condición ‘sine qua non’ para que se configure una reorganización en términos tributarios”. En consecuencia, “la mera transferencia de acciones en carácter de aporte a otras sociedades, no configura una venta de fondo de comercio y por lo tanto no califica como una reorganización de empresas” (Dict. [DAT] 82/1998). Además, el Dict. (DAT) 30/2000 agrega que “existirá reorganización de sociedades (...) siempre que se verifique la transmisión de una universalidad jurídica, esto es un conjunto de bienes, derechos y obligaciones que poseen identidad patrimonial”. Aquí se puede observar cómo el Fisco extiende el alcance del concepto de FC a las obligaciones, criterio que no compartimos por todo lo expuesto al comentar los Dictámenes (DAL) 31/2003; (DAT) 06/2008; (DAT) 72/2008, en el Capítulo I al que remitimos por razones de brevedad.

Aun así y más recientemente, el Organismo Recaudador sí admitió que un caso de transferencias recíprocas de tenencias accionarias se beneficiara con el régimen al concluir en el Dict. (DAT) 63/2010 que “la reorganización objeto de debate encuadra en el inciso c) del sexto párrafo (...) es decir como una transferencia *de bienes* entre empresas de un mismo conjunto económico, pues (...) consiste en el traspaso de universalidades de hecho conformadas por dos actividades inversoras” (énfasis nuestro).

Por su parte, la jurisprudencia tampoco pone fin a la discusión porque hasta el momento solo hemos tenido oportunidad de acceder a contados fallos que, al respecto, analizan si la venta de un bien aislado puede configurar o no una reorganización empresaria susceptible de encuadrar en el inc. c) del Art. 77 (LIG), pero no se detienen a distinguir entre TFC y traspaso de universalidades⁴⁹. No obstante, siguiendo la doctrina emergente de las sentencias que admiten la reorganización fiscal de un bien aislado, se podría inferir que también resultaría procedente la reorganización de un FC, aunque no se transmita el pasivo vinculado a este.

2.4. ASPECTOS TEMPORAL Y FORMAL

A continuación, nos abocaremos al análisis de todos aquellos requisitos cuyo cumplimiento gira en torno a la fecha de reorganización. En particular, nos referimos a las exigencias relativas a la actividad, la participación en el capital y la comunicación de la reorganización; pero antes de adentrarnos en sus respectivas condiciones, conviene recordar que se entiende como fecha de reorganización la de “comienzo por parte de la o las empresas continuadoras, de la actividad o actividades que desarrollaban la o las antecesoras” (Arts. 105 y 107 [DR]; Art. 4, RG 2513).

Al respecto, en un caso de fusión por absorción el Fisco consideró como fecha de reorganización la informada por las partes como tal (Dict. [DAT] 127/1992). A su vez, emerge del Dict. (DAT) 53/1994 (otro supuesto de fusión por absorción) que “la fecha de reorganización será coincidente, entonces, con la puesta en marcha de la reorganización operada y cuya manifestación ostensible está dada (...) por la oportunidad en que la nueva estructura entra en funcionamiento mediante la realización de las actividades”. En cambio, se desprende del Dict. (DAL) 52/2004, también fusión por absorción, que se tomó como fecha de reorganización la declarada por la entidad continuadora como fecha de inicio de las actividades que desarrollaba la antecesora, según formulario F. 460/J. Un año más tarde, a través del Dict. (DAT) 66/2005 (escisión), se estableció como fecha de reorganización la fecha de inicio de las actividades en cabeza de la sociedad continuadora, “según reflejo de registros de esta Administración Federal”. Por último, cabe citar el Dict. (DAT) 76/2009 del cual surge que “para determinar el comienzo de

⁴⁹ Ver, por ejemplo, “S.A. La Nación”, Sala D – TFN (1986); “Banco Sudameris Argentina S.A. – Atlantis S.A. de Préstamos y Edificación – Gonzalo C. Porta”, Sala A – TFN (1999); “Grupo República S.A. – República Compañía de Inversiones S.A. – Alejandro A. Tachella Costa”, Sala A – TFN (2002); “Grupo República S.A.”, Sala V – CNACAF (2009).

las actividades por parte de las empresas continuadoras deben confluír dos factores, que son la existencia legal de dichas firmas y la continuación en las mismas de las actividades que venían desarrollando las entidades antecesoras, ello teniendo en cuenta las normas legales aplicables”.

2.4.1. Mantenimiento de la Actividad

En primer lugar, como requisito común a todos los tipos de reorganización se exige “que la o las entidades continuadoras prosigan, durante un lapso no inferior a DOS (2) años desde la fecha de la reorganización, la actividad de la o las empresas reestructuradas u otra vinculada con las mismas” (Art. 77, 1er párrafo, “in fine”, LIG).

Al respecto, Asorey (1996) argumenta que: “Esta exigencia denota una adherencia al criterio denominado de identidad del objeto, exigiendo similitud en las actividades de las empresas antecesoras y las sucesoras, posiblemente con la finalidad de evitar procesos de reorganización que sólo tengan por finalidad beneficios fiscales” (p.49).

Por su parte, el Fisco se basa en el significado del vocablo “prosigan” según la Real Academia Española para entender que “la disposición bajo estudio requiere que la entidad predecesora haya efectivamente ejecutado, durante el período anterior a la reorganización, la actividad -aunque menos sea de naturaleza vinculada- que asumirá para sí su continuadora, para que se verifique que este último sujeto está en condiciones de ‘llevar adelante lo que se tenía empezado’ (...) No habrá reorganización de empresas merecedora del tratamiento asignado por la ley del impuesto a las ganancias, si la antecesora no ejecutó efectiva y fehacientemente la tarea que la continuadora está obligada a proseguir y mantener” (Dict. [DAT] 53/1994).

En tal sentido, la CSJN ha tenido por cumplido el requisito de mantenimiento posterior de la actividad en un caso de fusión por absorción en el cual se pudo constatar que la actividad de la continuadora coincidía con la que efectivamente realizaba la antecesora, aunque difiriera de la declarada ante AFIP por parte de esta última (“Frigorífico Paladini S.A.” – 02/03/2011). A su vez, el Máximo Tribunal en la causa “Grupo República S.A.” (20/12/2011) ratificó la sentencia de la Sala V – CNACAF (desfavorable al contribuyente), al concluir que la entidad antecesora no había logrado acreditar el desarrollo previo de la actividad que iniciara la continuadora, luego de ponderar una serie de elementos, tales como: escritura traslativa de dominio; informe pericial

contable; estatuto social; hasta la prohibición legal de realizar la actividad en cuestión, en virtud del Art. 28 de la Ley 21.526 de Entidades Financieras, entre otros.

No obstante, la Sala C del TFN tiene dicho que “siendo la actividad de la sociedad disuelta la que resulta de su objeto expresado en los estatutos sociales, es ésta la actividad que las actoras debieron probar -y no lo hicieron- que continuaban en forma personal” (Voto del Dr. Rodríguez en “Castelo, Soledad I. Garro de” del 28/02/1986). En cambio, AFIP considera que “el solo hecho de que una actividad se consigne en los estatutos de una firma no hace que la condición de mantenimiento previo o posterior de la misma se deba considerar cumplida, sino que para ello se requiere su efectiva realización” (Dict. [DAT] 29/2012). En la misma sintonía, la Sala III – CNACAF ha expresado que “no basta con que dichas actividades estén contempladas en los estatutos de la sociedad, sino que debe acreditarse la efectiva realización de actividades similares o vinculadas a las actividades de las sociedades reorganizadas” (“Massalin Particulares S.A.” del 14/05/2013).

Por otra parte, el 2do párrafo del Art. 105 (DR) reglamenta el requisito en debate, limitando su alcance a los casos de fusión y escisión. No obstante, el Dict. (DATyJ) 07/1981, de alguna manera, aclara que también resulta exigible en los supuestos comprendidos en el inc. c) del, por entonces, Art. 70 (actual Art. 77) de la LIG. En la misma inteligencia, podemos citar la causa “Instituto Rosenbusch S.A. de Biología Experimental Agropecuaria” del 15/07/1999 en la cual la Sala D – TFN critica su inclusión en el apart. II del, por entonces, Art. 109 (actual Art. 105) del DR considerando que: “La ubicación que le fue asignada, entre los requisitos que deben cumplirse en los casos de fusión y de escisión, pareciera que no alcanza al caso del conjunto económico, lo que ciertamente no es así, ya que como se ha visto, su incumplimiento tiene para la ley el carácter de condición resolutoria”. Al respecto, coincidimos en virtud de lo dispuesto en el 1er párrafo del Art. 77 (LIG). Sin embargo, creemos que lo que sí resulta exclusivamente aplicable a los casos de fusión y escisión es el concepto reglamentario de “actividad vinculada”. En otros términos, tratándose de TFC entre entidades del mismo conjunto económico, no se cumple la condición resolutoria del 3er párrafo del Art. 77 (LIG), por más que la entidad continuadora no prosiga una actividad idéntica a la desarrollada por su antecesora, en tanto exista vinculación, en el sentido de interdependencia, entre las respectivas actividades, aunque no permanezca la explotación dentro del mismo ramo (v. g. integración vertical por TFC de una

sociedad que se dedica a la locación de un local comercial a otra que desarrolla en éste su actividad operativa).

2.4.2. Participación en el Capital

En principio, vale aclarar que tanto el legislador como el reglamentador ante la posibilidad de exigir al dueño, socios o accionistas de la entidad antecesora, según el caso, las mismas pautas de participación en la titularidad tanto de las entidades antecesoras como de las continuadoras, en lugar de ello, han preferido realizar las siguientes distinciones, dentro de sus respectivas atribuciones:

✓ Al momento de la reorganización:

Que posean una participación, por lo menos, del 80% en el capital de la entidad continuadora (Art. 105, inc. c], DR). Al respecto, la jurisprudencia ha mostrado cierta flexibilidad en casos en los que no se llegaba a alcanzar, estrictamente, dicha pauta porcentual⁵⁰, mientras que del Dict. (DAT) 09/2003 se puede inferir que el Fisco no admite margen de tolerancia alguno.

✓ Con posterioridad a la reorganización:

Que mantengan en la continuadora durante, por lo menos, los 2 años posteriores a la fecha de la reorganización, por lo menos, el importe de participación resultante de la participación relativa mínima requerida en esta última al momento del acto reorganizativo (Art. 77, 8vo párrafo, LIG; Art. 108, 1er párrafo, DR; Arts. 6 y 15, RG 2513). Es decir, aunque se diluya la participación relativa de los titulares de la antecesora en la continuadora subsisten los efectos impositivos de la reorganización, en tanto se mantenga su participación absoluta (Asorey, 1996; Dict. [DAT] 84/2001).

Por el contrario, dicho requisito no resulta aplicable en los casos del 9no párrafo del Art. 77 (LIG)⁵¹.

⁵⁰ Ver, por ejemplo, “Ponieman Hnos. S.A.I.C.A.”, CNACAF (1965); “Lagazzio, Emilio Francisco”, CSJN (1972).

⁵¹ “El requisito previsto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando la o las empresas continuadoras coticen sus acciones en mercados autorregulados bursátiles, debiendo mantener esa cotización por un lapso no inferior a dos (2) años contados desde la fecha de la reorganización”.

✓ Con anterioridad a la reorganización

Que se cumpla el último párrafo del Art. 77 (LIG)⁵². Al respecto, el Fisco ha interpretado (en supuestos de fusión por absorción) “que el término antecesoras debe ser aplicado a ambas empresas partícipes en el proceso reorganizativo” (Dict. [DAT] 14/2001). En la misma línea, podemos citar el Dict. (DAT) 85/2001 el cual, a su vez, agrega que “de no ser de esta forma, los contribuyentes podrían decidir de acuerdo a sus conveniencias en el aspecto tributario cual empresa tendrá el carácter de absorbente o absorbida”. Asimismo, en el Dict. (DAT) 101/2002 se observa que “la firma absorbente tiene la doble condición de ser ‘antecesora’ con anterioridad a la fecha de reorganización y ‘continadora’ con posterioridad a dicha fecha”. El mismo razonamiento fue seguido en los Dictámenes (DAT) 39/2008 y 50/2009 que consideran antecesoras tanto a la absorbida como a la absorbente.

Por su parte, la jurisprudencia, hasta el momento, ha ratificado dicha postura fiscal⁵³.

No obstante, también resulta conveniente recordar que la CSJN tiene dicho que la primera regla de interpretación de las leyes consiste en “dar pleno efecto a la intención del legislador”⁵⁴. En tal sentido, surge del debate parlamentario de la ley 25.063 que: “El objetivo de estos agregados es impedir las operaciones de compra de empresas, con el propósito de reorganizarlas y aprovechar los quebrantos acumulados o los beneficios de regímenes de promoción que tuvieran otorgados”⁵⁵. Es por ello que el legislador consideró que, para lograr tal cometido, era suficiente con que la obligación de cumplir el requisito de participación previa alcanzara, exclusivamente, a los titulares de la entidad antecesora, ya que éstos son los únicos destinatarios legales y reglamentarios de todos los requisitos vigentes. En consecuencia, no corresponde extender dicha obligación a los titulares de la entidad continuadora preexistente a la fecha de reorganización, puesto que implicaría sustituir al Poder Legislativo en su función, debiendo

⁵² “No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, los quebrantos impositivos acumulados no prescriptos y las franquicias impositivas pendientes de utilización, originadas en el acogimiento a regímenes especiales de promoción (...) 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”.

⁵³ Ver, por ejemplo, “Galeno Argentina S.A.”, Sala III – CNACAF (2010); “Galeno Argentina S.A.”, CSJN (2012).

⁵⁴ Ver, por ejemplo, “Sigra S.R.L.” (1997); “Peña, Orlando” (2011); “NSS S.A.” (2014).

⁵⁵ Palabras del Senador Verna citadas en Dict. (DAT) 48/2000; Dict. (DAT) 84/2003.

limitarse su exigencia a lo que está plasmado en la norma tal como ha sido concebida por este último.

Otro aspecto controvertido que surge del último párrafo del Art. 77 (LIG) es el relativo a la participación que los titulares de la entidad antecesora deben acreditar haber mantenido. En nuestra opinión, se cumple el presente requisito cuando acrediten una participación previa, dentro de los plazos legales, equivalente, como mínimo, al 80% del importe de participación que reúnan a la fecha de reorganización, ya que la ley es clara al exigir “por lo menos el ochenta por ciento (80%) de *su* participación en el capital de esas empresas” (énfasis nuestro). Es decir, no es obligatorio que hayan detentado una participación mínima del 80% en el capital social de la entidad que se reorganiza, sino que se requiere que la tenencia particular de aquellos que sean sus titulares al momento del acto reorganizativo, se haya conservado, al menos, en ese nivel.

Sin embargo, el Fisco interpreta que a efectos del cumplimiento de dicho requisito no cabe admitir una participación previa inferior al 80% del capital de la entidad antecesora (Dict. [DAT] 09/2003; Dict. [DAT] 84/2003).

2.4.3. Comunicación de la Reorganización

Es obligatoria para cualquier tipo de reorganización, en virtud del Art. 77, 3er párrafo, “in fine” (LIG)⁵⁶. A su vez, el apart. IV del 2do párrafo del Art. 105 (DR) reitera tal exigencia⁵⁷, aunque resulta cuestionable su ubicación dentro de dicha norma ya que solo se refiere, expresamente, a los casos contemplados en los incs. a) y b), por lo cual pareciera que las TFC dentro de un conjunto económico estarían exceptuadas de su cumplimiento, lo cual sabemos que no es así por imperio legal. Por su parte, la AFIP, en ejercicio de dichas facultades, establece un plazo inicial de 180 días corridos contados a partir de la fecha de la reorganización, según el Art. 4 de la RG 2513. Además, esta última norma contempla el procedimiento a seguir y las demás condiciones a cumplir, los cuales se resumen en el Anexo II que se acompaña como parte del presente trabajo.

⁵⁶ “La reorganización deberá ser comunicada a la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA en los plazos y condiciones que la misma establezca”.

⁵⁷ “que la reorganización se comunique a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS y se cumplan los requisitos necesarios dentro del plazo que ésta determine”.

Con relación a la modalidad de fijar dicho plazo en días corridos, si existía alguna duda respecto de su validez constitucional la CSJN ha zanjado la cuestión en favor de ésta, ya que entiende que, en virtud de la expresión “normas que rijan los gravámenes” del 2do párrafo del Art. 4 de la Ley 11.683⁵⁸, no se exige “una ley formal, es decir emanada del Congreso, para establecer términos en días corridos, sino que (...) otras normas jurídicas generales de rango distinto pueden hacerlo, sin mengua de su eficacia o validez con sustento en su naturaleza de decreto reglamentario o resolución general”. Así, concluye “que el organismo recaudador puede válidamente fijar el plazo para la comunicación en días ‘corridos’, en uso de las atribuciones conferidas por el art. 77 (...) en consecuencia, debe revocarse la sentencia (...) en cuanto declaró la inconstitucionalidad del art. 1º de la resolución general (DGI) 2.245” (“Guido C. Caratti e Hijos S.R.L.” – 22/11/2011).

No obstante, creemos que el planteo de inconstitucionalidad no prospera, en última instancia, porque estaba dirigido a la declaración de invalidez constitucional por violación del principio de legalidad, mientras que se desprende de la propia sentencia comentada que la facultad conferida por el Art. 77 (LIG) constituye una delegación legislativa, lo que, a nuestro entender, resulta violatorio del Art. 76, 1er párrafo, de la CN⁵⁹. Es decir, hasta el momento no sabemos que resolvería la CSJN si el planteo se formulara en tal sentido.

En cuanto a los efectos de la falta de comunicación o, en su caso, comunicación defectuosa en razón de su contenido, el Organismo Fiscal tiene dicho que para “aquel que no comunica o comunica en forma extemporánea (...) la reorganización no se vería beneficiada con el tratamiento especial” (Dict. [DATyJ] 28/1986). En idéntico sentido, surge del Dict. (DALyTT) 48/1989 que “la falta de información (...) aunque los requisitos sustanciales se encuentren cumplidos, no constituye una mera infracción formal, sino que provoca el decaimiento de los beneficios”. En cambio, sostiene que “la ley ha privilegiado a la comunicación en sí misma más allá de su contenido (...) La comunicación temporánea pero no ajustada estrictamente a las normas reglamentarias no perjudica dicho tratamiento especial, si la misma posibilitó que esta

⁵⁸ “Para todos los términos establecidos en las normas que rijan los gravámenes a los cuales es aplicable esta ley, se computarán únicamente los días hábiles administrativos, salvo que de ellas surja lo contrario o así corresponda en el caso”.

⁵⁹ “Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca”.

Dirección pudiera ejercer eficazmente sus facultades de fiscalización, no obstante deberá meritarse el grado de apartamiento de las formalidades establecidas para determinar si se configuró una infracción sancionable” (Dict. [DATyJ] 28/1986; Dict. [DAT] 127/1992). Sin embargo, cabe aclarar que ambos pronunciamientos fueron emitidos cuando estaba vigente la RG 2245 que era más flexible que la actual RG 2513 en materia de contenido de la comunicación.

Por su parte, la Sala IV – CNACAF, en la causa “Santa Ana S.C.A.” (13/06/1989), sostiene que “aún en el supuesto de que no se hubieran cumplido estrictamente los requisitos establecidos en la mencionada resolución, ella sólo podría configurar una infracción formal pero no podría tener la virtud de modificar las circunstancias de hecho que rodearon esta causa”⁶⁰. La misma postura adopta la Sala D – TFN en “Commercial Unión Cía. Arg. de Seguros SA” del 19/06/2003, agregando que “hacer hincapié en este incumplimiento que se refiere a una disposición de rango normativo secundario, conduce a una interpretación excesivamente rigorista”.

En definitiva, compartimos que “la falta de comunicación de la reorganización de empresas, en las formas, plazos y condiciones dispuestas por la resolución mencionada, solo puede llegar a configurar una infracción a los deberes formales, pero no puede tener virtualidad suficiente como para desconocer la realidad económica que surge de las circunstancias acreditadas” (“Commercial Union Argent de Seguros S.A.”, Sala IV – CNACAF – 28/06/2007).

2.4.3.1. Publicidad e inscripción

Este requisito, a diferencia de los anteriores, no está previsto en la ley sino que surge del penúltimo párrafo del Art. 105 (DR)⁶¹. No obstante, aunque admitiéramos la validez legal del precepto en cuestión en virtud del 4to párrafo del Art. 77 (LIG), podemos observar que ni siquiera se menciona la Ley 11.867 de TFC. En consecuencia, ante un caso de TFC dentro de un conjunto económico los únicos trámites de publicidad e inscripción obligatorios a los fines fiscales dependerán de la naturaleza jurídica de los sujetos que se reorganizan. Por ejemplo:

⁶⁰ Tomado de: “Dorignac, Marcelo Eduardo”, Sala C – TFN (1996); “Samaqui S.A. – Jalen S.A.”, Sala C – TFN (2004).

⁶¹ “Para que la reorganización de que trata este artículo tenga los efectos impositivos previstos, deberán cumplimentarse los requisitos de publicidad e inscripción establecidos en la Ley N° 19.550 de sociedades comerciales y sus modificatorias”.

tratándose de empresas unipersonales antecesoras y sociedades comerciales (regularmente constituidas) continuadoras, deberán cumplirse los Arts. 44, 5, 10 y 14 (LSC), en cuanto al aporte del FC y a la constitución o aumento de capital, en su caso, respectivamente; a su vez, cuando el proceso reorganizativo se lleve a cabo entre sociedades comerciales (regularmente constituidas), también deberán cumplirse las normas citadas, excepto el Art. 44 (LSC) cuando la transferencia no se realice a modo de aporte de capital; en cambio, ante la hipótesis de sociedades no constituidas regularmente el propio Fisco ha interpretado que “el cumplimiento de los requisitos de publicación e inscripción establecidos en la Ley N° 19.550 de sociedades comerciales, para la procedencia de los efectos impositivos previstos (...) resulta de aplicación respecto de aquellas sociedades obligadas a su inscripción y registro en virtud de su forma jurídica, pero no alcanza a las sociedades irregulares a las que la norma legal sujeta a las disposiciones de su Capítulo IV exclusivamente” (Dict. [DATyJ] 13/1980). En igual sentido, el Dict. (DAT) 25/2010 expresa que “tanto para las escisiones como para las fusiones dichos aspectos están regulados por la Ley N° 19.550 de Sociedades Comerciales, norma que sólo se aplica cuando ocurren entre sociedades.

Por lo tanto, el caso que nos toca analizar donde la sociedad se separa en dos empresas unipersonales no está regulado por dicha ley societaria, y la única inscripción que, estimamos, se podría exigir en virtud de la misma es la de disolución de la sociedad de responsabilidad limitada”. Se trataba de un caso originalmente planteado como TFC de una S.R.L. a 2 empresas unipersonales con el compromiso de llevar adelante el procedimiento de la Ley 11.867, pero AFIP consideró adecuado reencuadrarlo como escisión. De ahí que si hasta el propio Fisco reconoce que los requisitos de publicidad e inscripción que contempla el DR no son exigibles en todos los casos, sino de acuerdo a las circunstancias de cada uno en particular, al menos, con el mismo criterio se debería ponderar el cumplimiento de aquellos requisitos no previstos en la ley ni en el reglamento. En otras palabras, una vez satisfechos los requisitos de publicidad e inscripción de la LSC aplicables, según cada caso concreto, no podrá denegarse el acceso a los beneficios fiscales, independientemente del grado de cumplimiento de las disposiciones de la Ley 11.867. No obstante, el Art. 5 de la RG 2513 establece la obligación de aportar, entre otros elementos: “Copia de la constancia de haber cumplido el requisito de publicidad establecido (...) en la Ley N° 11.867” (pto. 3], inc. c], Anexo II, RG 2513). Al respecto, insistimos en que dicha exigencia excede tanto el marco legal como el reglamentario. Sin embargo, la postura general del

Fisco es clara como puede observarse en el Dict. (DATyJ) 48/1984 (emitido durante la vigencia de la RG 2245 que era más flexible que la actual), según el cual se puede inferir que el incumplimiento del requisito citado, así como también el hecho de no haber iniciado los demás trámites respectivos ante las autoridades competentes, dentro de los plazos dispuestos por la RG 2513, determinan que el Ente Recaudador considere inexistente la reorganización empresaria en la esfera tributaria, por imperio del 4to párrafo del actual Art. 77. De todos modos, en virtud del Dict. (DAL) 46/1993, cuando la falta de cumplimiento obedezca a causas no imputables al contribuyente no provocará el decaimiento de los beneficios que otorga el régimen de marras. Luego, el Dict. (DAL) 62/2002, en principio, aparenta cierta flexibilidad al reconocer que “la jurisprudencia tanto administrativa como judicial, ha sostenido que el cumplimiento de los requisitos de índole formal (...) debe ser exigido en forma prudencial teniendo en cuenta las características de cada caso particular”, pero finalmente concluye que “la falta de cumplimiento de dichos requisitos tornan aplicable los términos del artículo 77, cuarto párrafo de la Ley de Impuesto a las Ganancias”. En la misma línea, se desprende del Dict. (DAT) 23/2005 que “el requisito de inscripción de la reorganización ante la autoridad de contralor competente resulta ineludible” y agrega que las firmas que se reorganizan tienen “la obligación de cumplir con los preceptos de las demás pautas legales y reglamentarias, como lo son la ley 11867 (...) y las resoluciones generales vigentes”. Por último, el Dict. (DAT) 01/2011 afirma: “En cuanto al requisito de publicidad que prevé la Ley 11.867 (...) cabe señalar que el punto 3 del inciso c) del Anexo II de la Resolución General N° 2.513 solicita la copia de la constancia de su cumplimiento, por lo tanto este servicio asesor entiende que resulta dicha condición exigible en función de lo establecido por la norma resolutive en los casos en que se transfieran patrimonios a los que se apliquen los preceptos de la citada ley”.

Por su parte, la jurisprudencia entiende que una vez comunicada la reorganización dentro de los plazos correspondientes, aunque la publicación sea defectuosa y la inscripción, ante la autoridad de aplicación, tardía, esto “no implica desconocer la operación realizada, debiendo entenderse a la luz de la norma regulatoria, que tales deficiencias se refieren a requisitos de carácter formal” (“Becton Dickinson del Uruguay S.A. Sucursal Argentina”, Sala C – TFN – 14/03/2008). A su turno, la Sala II – CNACAF confirmó dicha sentencia el 10/12/2009, al concluir “que el requisito exigido por la Administración y cuyo cumplimiento defectuoso, motivó

el acto administrativo impugnado, carecía de sustento normativo por no encontrarse previsto en las normas aplicables y vigentes al momento de los hechos”. Cabe aclarar que en aquella oportunidad, aún no estaba vigente la RG 2513 que incorporó expresamente la obligatoriedad de cumplimiento del requisito de publicidad previsto en la Ley 11.867. En virtud de ello, el tribunal de alzada se basó, exclusivamente, en las disposiciones vigentes sin distinguir entre requisitos sustanciales y formales.

CAPÍTULO IV

OTROS ASPECTOS PROCEDIMENTALES

Por último, para concluir el presente desarrollo haremos referencia a la vinculación entre las TFC y dos cuestiones sobresalientes en materia de procedimiento tributario, tales como la vía recursiva y la responsabilidad solidaria.

1. VÍA RECURSIVA

Una vez comunicada la reorganización el Fisco cuenta con los plazos acordados por las normas procesales pertinentes para ejercer sus facultades de verificación y fiscalización. En caso de detectar incompatibilidades con el régimen de marras, las entidades que se reorganizan, dentro de los 90 días corridos contados a partir de la notificación o del acaecimiento de alguna condición resolutoria, según el caso, deberán rectificar las declaraciones juradas presentadas al amparo de dicho régimen y, en su caso, ingresar el impuesto resultante. Si así no lo hicieren, la AFIP podrá impugnar dichas declaraciones juradas y proceder a la determinación de oficio. En el supuesto de disconformidad, los contribuyentes cuentan con las siguientes alternativas excluyentes:

- a) Recurso de reconsideración (Art. 76, inc. a], LPT);
- b) Recurso de apelación ante el TFN (Art. 76, inc. b], LPT);
- c) Cumplir la intimación de pago y luego repetir mediante demanda, ante el TFN o ante la Justicia Nacional (Art. 81, LPT).

Por otra parte, la RG 2513 también reglamenta el procedimiento a seguir por parte de las entidades continuadoras para formular las solicitudes de aprobación y autorización previas, cuando correspondiere. Así, su Art. 11 obliga al Fisco a resolver dentro de los 30 días corridos

contados a partir de la presentación de la multinota. En caso de denegatoria, entendemos que el contribuyente puede plantear su disconformidad dentro de los 15 días hábiles de notificada la resolución respectiva mediante la interposición del recurso de apelación, ante el Director General, y una vez confirmada será definitiva y sólo podrá impugnarse por la vía del Art. 23 de la Ley 19.549 (Art. 74, Dcto. 1397/79). Además, en virtud del carácter devolutivo de los recursos precedentes, el interesado podrá solicitar la suspensión de los efectos de la resolución apelada, por imperio del Art. 12 de la Ley 19.549.

2. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

Por último, nos abocaremos al análisis comparativo de las normas de procedimiento tributario que regulan la responsabilidad solidaria del adquirente de un FC a niveles nacional, provincial y municipal. Nos referimos al Art. 8, inc. d), Ley 11.683⁶²; Art. 38 del CTP⁶³; Art. 35, inc. 6), CTM⁶⁴; respectivamente.

⁶² “Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:
d) Los sucesores a título particular en el activo y pasivo de empresas o explotaciones que las leyes tributarias consideran como una unidad económica susceptible de generar íntegramente el hecho imponible, con relación a sus propietarios o titulares, si los contribuyentes no hubiesen cumplido la intimación administrativa de pago del tributo adeudado.

La responsabilidad del adquirente, en cuanto a la deuda fiscal no determinada, caducará:

1. A los TRES (3) meses de efectuada la transferencia, si con antelación de QUINCE (15) días ésta hubiera sido denunciada a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS.
2. En cualquier momento en que la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS reconozca como suficiente la solvencia del cedente con relación al tributo que pudiera adeudarse, o en que acepte la garantía que éste ofrezca a ese efecto”.

⁶³ “En los casos de sucesión a título particular en bienes o en fondos de comercio de empresas o explotaciones, el adquirente responderá solidaria e ilimitadamente con el transmitente por el pago de la obligación tributaria relativa al bien, empresa o explotación transferidos adeudados hasta la fecha de la transferencia.

Cesará la responsabilidad del adquirente:

1) (...)

- 2) Cuando el transmitente afianzara a satisfacción el pago de la obligación tributaria que pudiera existir, o hubiese solicitado la compensación contemplada en el último párrafo del Artículo 103 de este Código;
- 3) Cuando hubieren transcurrido dos (2) años desde la fecha en que el responsable comunicó el cambio de titularidad registral o que efectuó el empadronamiento según corresponda, ante la Dirección, sin que ésta haya determinado la obligación tributaria, reclamado administrativa o extrajudicialmente la obligación, o promovido acción judicial de cobro”.

⁶⁴ “RESPONDEN con sus bienes propios y solidariamente con los contribuyentes y, si los hubiere, con otros responsables, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:

- 6) Los sucesores a título particular (donatarios, legatarios y adquirentes) aún en caso de subasta, de bienes, fondos de comercio o del activo y pasivo de empresas o explotaciones, respecto de las obligaciones tributarias y accesorios relativos a los mismos adeudados hasta la fecha del acto u operación de que se trate, como así también de los originados en ocasión de éstos.

En primer lugar, se observa que la disposición nacional incluye la expresión “activo y pasivo” sin mencionar FC, mientras que las disposiciones provinciales y municipales sí lo contemplan. Incluso a nivel municipal, de algún modo, no solo se distingue entre ambas expresiones sino también entre los casos de TFC que cumplen los lineamientos de la ley 11.867 y aquellos que no lo hacen⁶⁵. Asimismo, de las 3 normas en juego se desprende la responsabilidad solidaria e ilimitada del adquirente, pero a nivel nacional también es subsidiaria. Por otra parte, observamos que en el orden nacional se distingue entre deuda determinada y no determinada. Al respecto, la doctrina se encuentra dividida. Por ejemplo, Dubois (1999) y Núñez y Franzone (2008) interpretan que la deuda fiscal no determinada es la única por la que puede atribuirse responsabilidad solidaria al sucesor. Mientras que Roldán Peiretti (2011) argumenta que la responsabilidad solidaria de aquel abarca la totalidad de la deuda fiscal devengada a la fecha de la TFC, esto es, tanto la deuda determinada así como también la no determinada. Nos ubicamos del lado de esta última postura ya que nos parece más ajustada a lo que dice la ley. Ahora bien, ¿qué se entiende por deuda determinada? Según los autores citados en primer término, equivale al concepto de deuda firme. Tampoco compartimos a partir de que la CSJN tiene dicho que “la ‘determinación’ a la que se refiere no tiene adjetivación o limitación alguna que permita introducir los matices interpretativos que pretende la recurrente al diferenciar entre aquellas cuyo pago sea exigible y aquellas otras que, por los motivos que fuere (...) no lo sean” (“Scania Argentina S.A.” – 08/06/2010).

En definitiva, interpretamos que el Fisco Nacional para hacer valer sus derechos sobre el FC que se transfiere dispone de las siguientes alternativas:

✓ respecto de la deuda fiscal determinada: durante el período de oposiciones del Art. 4 de la ley 11.867 (10 días a partir de la última publicación) cuando el FC todavía integra el patrimonio

Cesará la responsabilidad del sucesor a título particular:

- a) Cuando el Organismo Fiscal hubiese expedido certificado de libre deuda o cuando ante un pedido expreso de los interesados no se expidiera dentro del término de seis (6) meses;
- b) Cuando el contribuyente o responsable afianzara a satisfacción el pago de la deuda tributaria que pudiera existir;
- c) Cuando hubiera transcurrido el lapso de tres (3) años desde la fecha en que se comunicó en forma fehaciente y expresa al Organismo Fiscal la existencia del acto u operación origen de la sucesión a título particular, sin que aquél haya iniciado la determinación de oficio subsidiaria de la obligación tributaria o promovido acción judicial para el cobro de la deuda tributaria”.

⁶⁵ Art. 309 (CTM).- EN el caso de sucesión a título particular en fondos de comercio que no cumpla con las exigencias de la Ley nacional N° 11.867, se reputa que el adquirente continúa las actividades del transmitente y le sucede en las obligaciones fiscales, sin perjuicio del cese de su responsabilidad conforme lo dispuesto por el artículo 35° inciso “6” de éste Código.

del contribuyente o durante el plazo general de prescripción con el FC ya integrando el patrimonio del responsable solidario;

✓ respecto de la deuda fiscal no determinada: dentro de los tres meses posteriores a la fecha de TFC.

Otra cuestión a comparar es la relativa al plazo, cómputo y causales de caducidad de la responsabilidad del sucesor. En este punto, a nivel nacional se establece un plazo de 3 meses que se computa desde que la operación se efectúa. Dada la amplitud normativa, entendemos que cualquier medio de prueba sería válido para acreditar dicho momento. Además, se exige que se denuncie con 15 días hábiles de antelación a diferencia de las normas provinciales y municipales que no contemplan dicha exigencia. A su vez, a nivel provincial se establece un plazo de 2 años a contar desde que se “efectuó el empadronamiento” ante el Fisco, el cual se interrumpe con la determinación de oficio, reclamo administrativo o demanda de ejecución fiscal a diferencia de lo que ocurre a nivel municipal donde el plazo –de 3 años, en este caso– se interrumpe con el solo inicio de la determinación de oficio⁶⁶ o acción judicial, aunque no se interrumpe con el reclamo administrativo. Cabe destacar que la norma municipal es la más clara en cuanto al cómputo de dicho plazo.

Finalmente, la responsabilidad del adquirente también puede agotarse aun antes del vencimiento de los plazos respectivos por: reconocimiento expreso de la solvencia del enajenante (AFIP); aceptación de la garantía ofrecida (AFIP, DGR, DGRT); solicitud de compensación (DGR); extensión de certificado de libre deuda o cuando ante un pedido expreso no se expidiera dentro del plazo de 6 meses (DGRT).

A los fines de ilustrar un poco más acerca de las disposiciones precedentemente comentadas y sus normas complementarias proponemos algunos supuestos especiales que integran el Anexo III.

⁶⁶ Art. 151 (CTM).- EN los casos de liquidaciones, quiebras, convocatorias, concursos y transferencias de fondos de comercio regidos por la ley 11.867, la determinación de oficio se realizará sin mediar la vista del artículo 143° de este Código, solicitándose la verificación del crédito por ante el Síndico, Liquidador, Responsable o Profesional actuante, en los plazos previstos por la ley respectiva.

CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

De todo lo expuesto hasta aquí, queremos resaltar que estamos ante un grave problema de inseguridad jurídica que merece ser resuelto de inmediato para evitar que se sigan acumulando causas administrativas y judiciales que a pesar de sus similitudes, curiosamente, reciben un trato diferencial, lo que conlleva una clara violación del principio de igualdad consagrado por el Art. 16 de nuestra CN. A tal fin proponemos, como primera medida, la inclusión de una definición jurídico-tributaria de la expresión “fondo de comercio” en las diversas leyes impositivas aplicables, en ejercicio de la autonomía del derecho tributario. Asimismo, se recomienda que dicha definición contemple un listado taxativo de todos los elementos (rubros activos y pasivos) integrantes de un FC a los fines fiscales, que permita determinar con objetividad el encuadramiento correcto de los casos que se presenten, los cuales en la actualidad, como hemos observado, quedan librados al criterio de cada intérprete quien termina resolviendo sobre la base de una referencia legal que data del año 1934, a su vez empañada por doctrina, opiniones administrativas y jurisprudencia contradictorias. Además, resultará necesario redefinir el objeto del IVA, salvo que expresamente se establezca que a los fines de dicho impuesto se considera que un FC reviste el carácter de cosa mueble, con la finalidad de que las TFC reciban un tratamiento unificado, ya sea favorable al Fisco o al contribuyente, según la política tributaria. En otros términos, se recomienda simplificar el hecho imponible para que cada operación en su conjunto siga la misma vía, en lugar de fraccionarse entre sus componentes gravados, exentos y no alcanzados.

Lo mismo ocurre a niveles provincial y municipal con el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos y la Contribución que Incide Sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios, respectivamente, ya que al transferirse un FC no se cumple la condición de habitualidad, al menos por la parte del precio atribuible a los elementos que no revisten el carácter de bienes de cambio para el contribuyente lo que implica su exclusión del objeto hasta tanto se decida incluirlos de modo expreso.

Del mismo modo, sostenemos que debería modificarse la Ley de Impuesto a las Ganancias, de manera tal que se aclare si las rentas provenientes de la TFC explotado por una empresa unipersonal se deben atribuir al sujeto empresa o a la persona física titular de aquel. Mientras

tanto, sigue vigente el Art. 72 de su DR el cual contempla una especie de ficción reglamentaria que, como tal, consideramos inconstitucional por ser violatoria de los principios de legalidad y razonabilidad, como hemos señalado oportunamente, razón por la cual se recomienda su derogación.

Por otra parte, más allá de que se defina qué debe entenderse por “fondo de comercio” desde el punto de vista fiscal, también será necesario revisar el alcance del régimen de reorganización libre de impuestos en cuanto a su aplicación a dicha figura. Para ello, se sugiere volver a redactar el inc. c) del Art. 77 de la LIG para que quede establecido con precisión el objeto de aquellas ventas y transferencias a las que el legislador pretende beneficiar con el régimen de marras. Incluso, proponemos que en el mismo proyecto de reforma se contemple la modificación del 1er párrafo de dicho artículo que, a nuestro criterio, mezcla sujetos con objetos y actividades al enumerar sociedades, FC, empresas y explotaciones. Este tipo de deficiencias de técnica legislativa genera más dudas que certezas y, en definitiva, no contribuye a mejorar la calidad de nuestro sistema tributario. Tampoco coadyuvan, en tal sentido, las facultades otorgadas al Organismo Recaudador para fijar plazos y condiciones ni las atribuciones del Poder Ejecutivo para exigir, por vía reglamentaria, requisitos adicionales. Por ello, se estima conveniente su eliminación de los párrafos afectados del Art. 77 (LIG) a efectos de evitar eventuales planteos de inconstitucionalidad por clara violación del Art. 76 de la CN. En paralelo, proponemos derogar el 5to párrafo del mencionado Art. 77 porque atenta contra el principio de seguridad jurídica por las siguientes razones: en primer lugar, porque la procedencia del traslado de los atributos fiscales queda sujeta a la aprobación previa del Fisco, aun cuando se hayan cumplido los demás requisitos legales y reglamentarios; además, genera confusión no solo respecto del alcance de la denegatoria, en su caso, sino también con relación al alcance del inc. c) del 6to párrafo de dicho precepto el cual, entendemos, no se limita a los casos de transferencia parcial, de acuerdo a lo desarrollado.

Por último, en cuanto al régimen de reorganización, en caso de no abrogarse el 3er párrafo, “in fine”, del Art. 77 (LIG), se propone eliminar el apart. IV del 2do párrafo del Art. 105 (DR) puesto que no hace más que reiterar un requisito legal, en lugar de reglamentarlo. Además, conforme su ubicación dentro de la referida norma, podría inferirse que las TFC dentro de un conjunto económico han sido relegadas de su cumplimiento por vía reglamentaria.

Finalmente, podemos decir que en materia de responsabilidad del adquirente de un FC prevalece el inc. d) del Art. 8 de la Ley 11.683 por encima de la Ley 11.867, en virtud del Art. 1 (LPT). Por lo cual, en caso de haberse cumplido el requisito de denuncia con 15 días hábiles de antelación que exige la Ley 11.683, entonces, la TFC será válida y oponible a los fines fiscales, más allá del grado de cumplimiento del procedimiento previsto en la LTFC. En consecuencia, será procedente la responsabilidad personal y solidaria en cabeza del sucesor, si bien limitada al plazo de 3 meses en cuanto a la deuda contingente. Ahora bien, en el supuesto de que la transferencia, según contrato debidamente inscripto en el RPC, tuviera por objeto un FC sin especificar, es decir, sin que el adquirente haya admitido expresamente pasivo alguno, en nuestra opinión, no será aplicable el mencionado Art. 8, inc. d), por no configurarse un caso de sucesión en el “activo y pasivo”. Por tal motivo, se propone incluir en dicha disposición la expresión “fondos de comercio”, siguiendo la misma línea de los Códigos Tributarios locales. En cambio, si la supuesta TFC sí implicara la sucesión en el “activo y pasivo”, pero no se denunciara ante el Fisco dentro del plazo estipulado, el sucesor será responsable por la deuda tanto cierta como contingente durante el plazo general de prescripción, con independencia de que el Organismo Recaudador haya ejercido o no su derecho de oposición.

Alternativamente, proponemos la creación de un Impuesto Especial a la TFC cuya ley contemple todos los aspectos del hecho imponible, de modo tal que no deje lugar a dudas respecto de la existencia y magnitud de la obligación tributaria. Es más, se propone que incluya sus propias normas de procedimiento que precisen el alcance patrimonial y temporal de la responsabilidad del adquirente, con la consiguiente derogación del actual inc. d) del Art. 8 de la Ley 11.683. Igualmente, será necesario revisar las demás leyes impositivas a los fines de prevenir las eventuales controversias y reclamos, desde el punto de vista del contribuyente, que pudiera ocasionar la vigencia de esta nueva ley con respecto a la interpretación de las disposiciones aplicables a los períodos no prescriptos.

En otros términos, se espera que la letra de la ley refleje, con el más alto grado de fidelidad posible, el verdadero espíritu del legislador.

ANEXO I

CASOS ESPECIALES RELATIVOS A LA ADJUDICACIÓN DE BIENES A LOS SOCIOS POR DISOLUCIÓN, RETIRO O REDUCCIÓN DE CAPITAL, SUSCEPTIBLES DE IDENTIFICARSE CON TFC DENTRO DE UN CONJUNTO ECONÓMICO

1. Disolución por decisión de los socios (Art. 94, inc. 1], LSC)

Para ilustrar este punto se estima conveniente traer a colación la causa “Castelo, Soledad I. Garro de” del 28/02/1986 (Sala C – TFN); en particular, el voto del Dr. Rodríguez cuando expresa que “nada impide considerar cumplimentada en los términos del inc. b) del art. 70 de la L. 20628 la reorganización, ya que ‘la escisión o división de una empresa en otra u otras que continúen en conjunto con las operaciones de la primera’ no implica desde el punto de vista de la ley fiscal que deban cumplirse con [sic] los requisitos de la L. 19550, siendo indiferente a esos efectos que tal división proceda o se origine en la disolución de una sociedad”. A partir de dicho temperamento, se puede inferir que en tal supuesto si contáramos con una sola entidad continuadora, en lugar de 2 o más, también serían procedentes los efectos de la reorganización fiscal, pero, esta vez, en virtud del inc. c) de los Arts. 77 (LIG) y 105 (DR) si, además, se diera cumplimiento a los respectivos requisitos legales y reglamentarios.

2. Disolución por otras causales por expiración del término por el cual se constituyó (Art. 94, inc. 2], LSC)

Según el Dict. (DATyJ) 13/1980, cuando una sociedad regularmente constituida se disuelve por esta causal y continúa sus actividades en carácter de sociedad irregular, se interpreta que esta última es un nuevo ente jurídico que nace al mismo tiempo que se liquida la primera que, justamente, por haber entrado en liquidación “no se encontraría ya -desde el punto de vista legal- en condiciones de transformarse, fusionarse o escindirse, puesto que jurídicamente ha dejado de existir, si bien conserva su personalidad al solo efecto liquidatorio”. Hasta este punto estamos de acuerdo. No obstante, agrega que “este enfoque surgido de la interpretación de las normas comerciales que rigen la materia, podría verse modificado en lo que hace al aspecto fiscal”, por tratarse de identidad de socios, actividades y FC “por lo que [no] se produce el acceso a una

riqueza de la que antes no se disponía”; por ende, el Organismo Recaudador, a pesar de desestimar la aplicación de la figura de transformación en los términos de la LSC, reconoce una especie de transformación fiscal.

Al respecto, consideramos que dicho tratamiento sería improcedente por no configurarse un supuesto de transformación desde el punto de vista societario que es el único caso de transformación legalmente establecido a diferencia de los casos de reorganización. Ahora bien, si una sociedad regularmente constituida se disuelve, cualquiera sea la causal, y sus actividades son continuadas por otra sociedad, estaremos en presencia de un nuevo sujeto de derecho, en virtud de lo cual entendemos aplicable la figura del inc. c) del Art. 77 (LIG), en tanto se cumplan los requisitos legales y reglamentarios pertinentes.

3. Disolución por reducción a uno del número de socios, siempre que no se incorporen nuevos socios en el término de 3 meses (Art. 94, inc. 8], LSC)

En virtud de la Resolución (SDG TLI) 46/2011, dictada para evacuar una consulta vinculante, el Fisco admite la reorganización por la cual una explotación unipersonal asume el carácter de continuadora de una sociedad comercial que se disuelve por reducción a uno del número de socios, en tanto el proceso reorganizativo se lleve a cabo dentro del plazo de 3 meses de suspensión de la disolución. Luego agrega: “Una vez transcurridos los tres meses, y operado el plazo para la reconstitución de la pluralidad de socios, la sociedad se disuelve y entra en proceso de liquidación, no resultando viable la reorganización en los términos de la ley del gravamen en virtud de que ello no resulta compatible con la faz societaria en que se encuentra inmersa la sociedad, tendiente a la realización del activo y a la cancelación del pasivo, reembolso a los socios del capital aportado y distribución del saldo remanente que pudiera existir”.

Observamos que, en general, el Fisco sostiene que una vez verificada la causal de disolución, como la sociedad entra en liquidación y conserva su personalidad al solo efecto liquidatorio, no resultaría viable la reorganización por ser incompatible con dicha faz societaria (Dict. [DATyJ] 13/1980; Res. [SDG TLI] 46/2011), lo cual es parcialmente cierto en virtud de los Arts. 99 y 101 (LSC). Ahora bien, desde el punto de vista impositivo ninguna norma impide la reorganización en los términos del Art. 77 (LIG). De hecho: “Las sociedades en liquidación, mientras no

efectúen la distribución final, están sujetas a las disposiciones de la ley y este reglamento que les alcancen” (1er párrafo, Art. 6, DR); entre las cuales se encuentran las que integran el régimen de reorganización fiscal. Entonces, si armonizamos las normas fiscales y societarias en juego podemos concluir que no existe impedimento legal para que una sociedad en liquidación se reorganice libre de impuestos, salvo que el proceso implique una reorganización societaria. Concretamente, si la liquidación da lugar a una TFC y, además, se cumplen los recaudos necesarios para tener por configurado un conjunto económico, en los términos del inc. c) del Art. 105 (DR), no tendría que haber ninguna objeción, aun cuando no subsista la entidad antecesora.

4. Retiro por transformación de sociedades

En primer lugar, se aclara, cuando se configure una transformación societaria no será necesario dar cumplimiento a los requisitos del régimen de reorganización para acceder a los beneficios por el hecho de que interviene un solo sujeto que, simplemente, altera su ropaje jurídico, sin disolverse (Dict. [DALyTT] 48/1978; Dict. [DALyTT] 20/1988). No obstante, en el supuesto de reducción de capital provocada por el retiro de socios con motivo de la transformación, el reembolso, en especie, de las partes de los socios recedentes quedará sujeto a imposición, en virtud de los Arts. 3 (LIG) y 71 (DR), salvo que aquellos decidan continuar, con los bienes adjudicados, la actividad de la sociedad transformada, en forma individual o colectiva. En tal hipótesis, sería viable la aplicación del inc. c) del Art. 77 (LIG) si se cumplen los demás requisitos legales y reglamentarios; entre ellos, los relativos a la existencia de un conjunto económico, en los términos del DR, porque a los fines de su cumplimiento se permite la ausencia de algunos socios o accionistas de la entidad antecesora en la continuadora.

5. Retiro por otras causales

Por ejemplo: En la causa “Dorignac, Marcelo Eduardo” del 26/11/1996 la Sala C del TFN consideró que el retiro de un socio de una S.C.A. configuraba un supuesto de escisión fiscal y, por ende, resultaba aplicable el régimen de reorganización empresarial libre de impuestos. En nuestra opinión, se trata del retiro de uno de los socios con la consiguiente reducción de capital. Ahora bien, no toda reducción de capital necesariamente constituye una escisión fiscal, por más que se cumplan los demás requisitos legales y reglamentarios, sino únicamente aquellas que

involucran a todos los socios de la sociedad que se escinde. En cambio, interpretamos que sí resultaría aplicable el inc. c) del Art. 77 (LIG), en lugar del inc. b). En consecuencia, entendemos que está gravada en cabeza de la sociedad la diferencia entre el valor de plaza de los bienes adjudicados y su costo impositivo, por aplicación de los Arts. 3 (LIG) y 71 (DR), salvo que se configure una reorganización fiscal por encuadrar en el inc. c) del Art. 77 (LIG).

En igual sentido, podemos citar el Dict. (DATyJ) 42/1974 que se refiere al rescate de acciones con motivo del retiro de uno de los accionistas que continúa como empresa unipersonal una de las explotaciones agropecuarias de la S.A. En principio, podría considerarse que el patrimonio del que se desprende la sociedad se destina a la creación de una nueva entidad, aunque se trate de empresa unipersonal según el Art. 105 “in fine” (DR). No obstante, opinamos que el caso no encuadra en el concepto de escisión fiscal, puesto que no se cumple el requisito de participación en la continuadora por parte de los titulares de la antecesora ni se verifica la reducción proporcional del capital. Simplemente, uno de sus titulares se retira y se lleva la parte que le corresponde. En cambio, sí resultaría aplicable, a nuestro modo de ver, el inc. c) del Art. 77 (LIG) si, además, se cumplieran los restantes requisitos legales y reglamentarios.

ANEXO II

RG 2513	COMUNICACIÓN	SOLICITUD DE APROBACIÓN/AUTORIZACIÓN PREVIA
Vigencia	P/Presentaciones que se efectúen a partir del 15 de diciembre de 2008, inclusive	
Plazo General	180 días corridos	-
Extensión por Rechazo de la Presentación, por Cualquier Causa	5 días corridos	-
Aplicativos	AFIP DGI - REGIMEN INFORMATIVO DE REORGANIZACION DE SOCIEDADES Y EMPRESAS – VENTA Y TRANSFERENCIA - CONJUNTO ECONOMICO - Versión 2.0	AFIP DGI - SOLICITUD DE AUTORIZACION PREVIA - Versión 1.0
Acuse de Recibo	F.1016	F.1016
Declaración Jurada	F.8007	F.8004
Servicio web p/Confirmación y Seguimiento en Línea	"Reorganización de sociedades", opción "Confirmar Presentación"	
Plazo p/dar a Conocer el Resultado de los controles iniciales	2 días corridos	-
Plazo p/Presentación de multinota y demás documentación correspondiente	60 días corridos, a partir de la puesta a disp. de dicho resultado	15 días corridos, a partir de la presentación originaria
Solicitud de Prórroga General	Hasta 2 años más, a partir de la fecha de reorg.	-
Solicitud de Prórroga Excepcional	Más allá de los 2 años de la fecha de reorg.	-
Servicio web p/Solicitud de Prórroga	"Reorganización de sociedades", opción "Solicitar Prórroga"	-
DOCUMENTACIÓN e INFORMACIÓN A PRESENTAR	1. Copia del acuse de recibo	a) Los sistemas de amortización utilizados por la/s empresas antecesoras y los que utilizarán la/s continuadoras. b) Los métodos de imputación de utilidades y gastos al año fiscal seguidos por la/s empresas antecesoras y los que seguirán la/s continuadoras. c) Los sistemas de imputación de provisiones deducibles utilizados por la/s empresas antecesoras y los que utilizarán la/s continuadoras. d) Los motivos y fundamentos que dan origen a la presentación, de tratarse de las transferencias parciales previstas en el 5to párrafo del Art. 77 LIG
	2. Formulario de declaración jurada	
	3. Copia de la constancia de haber cumplido el requisito de publicidad establecido en la Ley 19550 y/o Ley 11867.	
	4. Copia de la constancia de inscripción de la reorganización, cuando correspondiere, en el R.P.C., o en su defecto, la documentación que acredite el inicio del trámite.	
	5. Copia de la constancia de autorización de la reorganización emitida por C.N.V., Sec. de Comunicaciones y Tribunal de Defensa de la Competencia, entre otros, de corresponder, o en su defecto, la documentación que acredite el inicio del trámite.	
	6. Detalle de las normas particulares que otorgan beneficios impositivos y/o previsionales a la empresa antecesora.	
	7. Detalle certificado por contador público independiente de los bienes y deudas de las empresas reorganizadas (sólo cuando las mismas sean unipers., o soc. de hecho o irregulares) al momento de la reorganización con su respectiva valuación	
	8. Copia del contrato de transferencia del fondo de comercio.	
Plazo p/dar a Conocer la Conformidad de AFIP	30 días corridos, contados desde la fecha de la última presentación efectuada	
PLAZO P/PRESENTAR DJ RECTIFICATIVAS EN CASO DE IMPROCEDENCIA DE BENEFICIOS	90 días corridos, a partir de la recepción de la notificación de AFIP o del acaecimiento de la causal, según el caso	-

ANEXO III

IMPLICANCIAS DEL CAMBIO DE TITULARIDAD SIN TFC

1. Cambio de titularidad por vencimiento del contrato de locación (sin TFC)

En tal supuesto, al no existir ningún tipo de relación entre los sucesivos titulares del negocio en cuestión, no se activan las cláusulas de solidaridad entre sí, ya que no se verifica la sucesión a título particular ante la ausencia de la figura de “adquirente”.

No obstante, a nivel municipal no se permite la baja sin certificado de libre deuda por lo que se deberán cancelar los tributos pendientes de pago para obtener el cese, en su caso (Arts. 130 y 297, CTM). Lo mismo ocurre a nivel provincial si no se realizan “transferencias” entre las partes involucradas (Arts. 49 y 214, CTP). A su vez, si existiera deuda fiscal no determinada a la fecha de cese, únicamente podrá ser reclamada al contribuyente ya que no habrá ningún responsable por deuda ajena.

A nivel nacional no existe ninguna disposición que impida el cese por falta de pago de los tributos adeudados. En todo caso, el Organismo Recaudador podrá ejercer sus facultades para perseguir tanto el cobro de la deuda fiscal determinada, así como también para la determinación de oficio resultante de la detección de deuda fiscal no determinada, pero siempre en cabeza del contribuyente al no haber “sucesores a título particular en el activo y pasivo de empresas”.

2. Cambio de titularidad y compraventa de algunos bienes aislados (sin TFC)

A nivel municipal no se da el caso de sucesión a título particular en tanto no configure una TFC. Lo mismo ocurre a nivel provincial, salvo que se verifique continuidad económica, aun cuando no se realice una TFC, y siempre que el enajenante conserve su inscripción en virtud del Art. 214 (CTP) que da lugar al nacimiento de la responsabilidad solidaria e ilimitada del adquirente en tal supuesto.

A nivel nacional, en la medida que la operación se encuentre debidamente documentada (facturas, etc.), será oponible a terceros, aun cuando no constituya una TFC, por lo que AFIP no podría impugnarla en aras de hacer valer sus derechos sobre los bienes transferidos como si no hubieran salido del patrimonio del deudor. Es decir, si no se realiza una TFC que implique

sucesión en el “activo y pasivo”, entonces, no habrá responsabilidad solidaria del adquirente. Distinto es el tratamiento en los ámbitos provincial y municipal porque sus respectivas normas aplicables sí se han ocupado de distinguir entre FC y “activo y pasivo”, como ya hemos señalado.

De ahí que al Fisco Nacional, además de ser legal, sí le resultaría conveniente encuadrar en el inc. c) del Art. 77 (LIG), toda TFC dentro de un conjunto económico, aunque no comprenda íntegramente el pasivo. De lo contrario, para recaudar los tributos originados por dicha operación y, eventualmente, las deudas ciertas y contingentes generadas con anterioridad solo podrá accionar contra el enajenante que ya no contará dentro de su patrimonio con los bienes transferidos. En otros términos, si AFIP deniega la reorganización por constituir una venta aislada de bienes, en lugar de una TFC, o tratándose de una TFC la desestima como tal por no transferirse el pasivo, la misma circunstancia determina que tampoco pueda tratarse de un caso de sucesión, en los términos del inc. d) del Art. 8 de la L. 11.683, de modo tal que no podrá atribuirse al adquirente ningún tipo de responsabilidad. En cambio, si admitiera la reorganización, al menos conservaría la posibilidad de perseguir la deuda histórica en cabeza del adquirente como responsable por deuda propia, en virtud del traslado de los derechos y obligaciones que genera dicho tratamiento.

Por ejemplo: En la causa “Federación Patronal Coop. Ltda. de Inversión, Crédito, Vivienda, Consumo y Servicios Múltiples” (Sala A – TFN – 14/03/2003) se observa que FP Coop. de Seguros Ltda. realiza un aporte de capital vía TFC para la constitución de FP Seguros S.A. dentro del marco del Dcto. 1300/98 y comunica la reorganización (a diferencia del TFN consideramos que resulta aplicable el inc. c) en lugar del inc. b) del Art. 77 (LIG) porque no se cumple la reducción proporcional del capital al entregarse acciones en contraprestación del FC transferido). Luego, modifica su denominación para adecuarla a su nuevo objeto social. Más tarde, se le determina de oficio deuda anterior a la fecha de la TFC lo cual entendemos, en principio, procedente puesto que se trata del mismo sujeto más allá de que haya cambiado su denominación y su objeto social. Es decir, se determina en cabeza del originario responsable por deuda propia cuyo eventual incumplimiento de la intimación administrativa de pago, le impediría al Fisco hacer valer la responsabilidad solidaria del sucesor a título particular una vez acaecido el vencimiento del plazo de caducidad. Esto último, por tratarse de deuda contingente a la fecha de la TFC y bajo el supuesto de que la TFC fue denunciada con 15 días hábiles de antelación. Ahora

bien, el razonamiento previo sería válido si no estuviéramos ante un caso de reorganización puesto que dicha figura, como hemos visto, provoca el traslado de los derechos y obligaciones fiscales en proporción al patrimonio transferido que al ser total, en este caso, no queda sujeto a la aprobación previa del Fisco, ya sea que se trate de una escisión fiscal, como sostiene el TFN, o de que encuadre en el mencionado inc. c). Ahí sí renace la posibilidad de reclamo en cabeza de FP Seguros S.A. por su carácter de continuadora y en virtud de su responsabilidad por deuda propia derivada de los efectos de la reorganización.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AFIP (2008). *Resolución General N° 2513*. Boletín Oficial de la República Argentina N° 31.524.
----- *Resolución (SDG TLI) 46/2011*.
- Asorey, R. O. (1996). *Reorganizaciones empresariales. Aspectos societarios, fiscales, antimonopólicos e internacionales*. Buenos Aires: Editorial La Ley.
- Campastro, M. C. (2013). Impuesto a las ganancias. Empresas unipersonales: la delgada línea que divide “gastos personales” de “conceptos deducibles” [Versión electrónica]. *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)*.
- CNACAF – SALA II. “*Becton Dickinson del Uruguay SA -SUC. ARG.-*”, sentencia del 10 de diciembre de 2009.
- CNACAF – SALA III. “*Galeno Argentina SA c/EN AFIP-DGI - R. 21/2007 s/DGI*”, sentencia del 11 de noviembre de 2010.
----- – ----- “*Massalin Particulares SA c/EN AFIP-DGI R. 6/2008 s/DGI*”, sentencia del 14 de mayo de 2013.
- CNACAF – SALA IV. “*Commercial Union Argent de Seguros SA*”, sentencia del 28 de junio de 2007.
----- – ----- “*La Caballeriza*”, sentencia del 18 de junio de 2009.
- CNACAF – SALA V. “*Grupo República SA c/AFIP-DGI*”, sentencia del 19 de agosto de 2009.
- CNACAF – SALA (?). “*Ponieman Hnos. SAICA*”, sentencia del 06 de septiembre de 1965.
- Código Civil.
- Código Tributario de la Provincia de Córdoba – Ley N° 6.006 (T.O. 2012).
- Código Tributario Municipal (T.O. 2013, Ordenanza N° 12.140).
- Consoli, G. y Domínguez G. (2012). Implicancias fiscales para los accionistas de sociedades absorbidas en el exterior [Versión electrónica]. *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)*.
- Constitución Nacional.
- CSJN. “*Penta SRL s/apela resolución de la Cámara de Alquileres*”, sentencia del 19 de diciembre de 1958.
----- “*Ítalo Juan Ottolagrano c/Arturo Verardi s/desalojo*”, sentencia del 15 de mayo de 1959.
----- “*Lagazzio, Emilio Francisco*”, sentencia del 25 de agosto de 1972.

CSJN. “*Fleischmann Argentina Inc. s/recurso por retardo–impuestos internos*”, sentencia del 13 de junio de 1989.

----- “*Multicambio S.A. s/recurso de apelación*”, sentencia del 01 de junio de 1993.

----- “*Jawetz, Alberto s/apelación resolución de la Caja de Retiros, Jubilaciones y Pensiones*”, sentencia del 24 de marzo de 1994.

----- “*Sigra SRL*”, sentencia del 25 de septiembre de 1997.

----- “*Bernasconi S.A. c. Municipalidad de Buenos Aires*”, sentencia del 12 de noviembre de 1998.

----- “*Establecimiento Modelo Terrabusi SAIC (T.F. 17.606-I) c/ DGI*”, sentencia del 17 de marzo de 2009.

----- “*Scania Argentina SA*”, sentencia del 08 de junio de 2010.

----- “*Peña, Orlando c/DGI*”, sentencia del 22 de febrero de 2011.

----- “*Frigorífico Paladini SA c/AFIP s/demanda*”, sentencia del 02 de marzo de 2011.

----- “*Guido C. Caratti e Hijos SRL c/R.(AFIP-DGI) 122/2001 s/DGI*”, sentencia del 22 de noviembre de 2011.

----- “*Grupo República SA c/AFIP DGI - R. 32/2001 y 71/2000 s/DGI*”, sentencia del 20 de diciembre de 2011.

----- “*Galeno Argentina S.A. c/EN - A.F.I.P.-D.G.I. - Res. 21/07 s/Dirección General Impositiva*”, sentencia del 28 de agosto de 2012.

----- “*Inter Engines South América SA*”, sentencia del 18 de junio de 2013.

----- “*Soldati, Santiago Tomás (TF 17.172-I) c/DGI*”, sentencia del 15 de octubre de 2013.

----- “*NSS SA c/GCBA s/proceso de conocimiento*”, sentencia del 15 de julio de 2014.

----- “*Metrovías SA (TF 24242-I) c/DGI*”, sentencia del 09 de septiembre de 2014.

D'Agostino, H. (1994). Transferencia de fondo de comercio. Tratamiento impositivo [Versión electrónica]. *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)*.

Decreto N° 1397/1979 Reglamentario de la Ley de Procedimiento Fiscal. *Boletín Oficial de la República Argentina N° 24.213*.

Decreto N° 692/1998 Reglamentario de la Ley de IVA. *Boletín Oficial de la República Argentina N° 28.918*.

- Decreto N° 1344/1998 Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias. *Boletín Oficial de la República Argentina* N° 29.030.
- DGI. Dirección de Asesoría Legal (DAL). *Dictamen N° 46/1993; Dictamen N° 49/1996; Dictamen N° 85/1999; Dictamen N° 62/2002; Dictamen N° 75/2002; Dictamen N° 31/2003; Dictamen N° 49/2004; Dictamen N° 52/2004.*
- Dirección de Asesoría Técnica (DAT). *Dictamen N° 137/1992; Dictamen N° 53/1994; Dictamen N° 151/1994 Dictamen N° 16/1996; Dictamen N° 37/1997; Dictamen N° 11/1998; Dictamen N° 82/1998; Dictamen N° 91/1999; Dictamen N° 30/2000; Dictamen N° 48/2000; Dictamen N° 04/2001; Dictamen N° 14/2001; Dictamen N° 39/2001; Dictamen N° 84/2001; Dictamen N° 85/2001; Dictamen N° 04/2002; Dictamen N° 33/2002; Dictamen N° 101/2002; Dictamen N° 09/2003; Dictamen N° 56/2003; Dictamen N° 84/2003; Dictamen N° 26/2004; Dictamen N° 23/2005; Dictamen N° 66/2005; Dictamen N° 05/2006; Dictamen N° 60/2006; Dictamen N° 06/2008; Dictamen N° 39/2008; Dictamen N° 61/2008; Dictamen N° 64/2008; Dictamen N° 72/2008; Dictamen N° 50/2009; Dictamen N° 76/2009; Dictamen N° 09/2010; Dictamen N° 25/2010; Dictamen N° 35/2010; Dictamen N° 63/2010; Dictamen N° 01/2011; Dictamen N° 03/2011; Dictamen N° 29/2012.*
- Dirección de Asuntos Legales y Técnica Tributaria (DALyTT). *Dictamen N° 23/1988; Dictamen N° 48/1989.*
- Dirección de Asuntos Técnicos (DAT). *Dictamen N° 127/1992.*
- Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos (DATyJ). *Dictamen N° 42/1974; Dictamen N° 23/1975; Dictamen N° 13/1976; Dictamen N° 45/1979; Dictamen N° 13/1980; Dictamen N° 19/1985; Dictamen N° 07/1981; Dictamen N° 48/1984; Dictamen N° 28/1986.*
- Esparza, G. (2005). *Transferencia de fondo de comercio (Ley 11.867 comentada)*. Buenos Aires: Editorial La Ley.
- Gorosito, A. M. (2004, marzo). Presunciones y ficciones en el derecho tributario. *Temas fundamentales de procedimiento tributario*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Recuperado de [http://200.69.2.4/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/4f7be83bd27bf34103256eb300834863/\\$FILE/Doctrina0604.pdf](http://200.69.2.4/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/4f7be83bd27bf34103256eb300834863/$FILE/Doctrina0604.pdf)

- Halladjian, C. (2008). Reorganización de empresas: análisis de sus principales aspectos [Versión electrónica]. *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)*.
<http://www.ambito.com/suplementos/novedadesfiscales/ampliar.asp?id=1259>
<http://www.cronista.com/impresageneral/Resena-de-Jurisprudencia-Tributaria-20031215-0069.html>
- Kulfas, M. (2001). El impacto del proceso de fusiones y adquisiciones en la Argentina sobre el mapa de grandes empresas. Factores determinantes y transformaciones en el universo de las grandes empresas de capital local. *CEPAL – SERIE Estudios y Proyectos – Oficina de la CEPAL en Buenos Aires*. Recuperado de <http://www.eclac.org/publicaciones/xml/0/7230/lc11530e.pdf>
- Ley N° 10.250 Impositiva Año 2015. *Boletín Oficial de la Provincia de Córdoba N° 223*.
- Ley N° 11.683 de Procedimiento Fiscal. *Boletín Oficial de la República Argentina N° 11.586*.
- Ley N° 11.867 de Transmisión de Establecimientos Comerciales e Industriales. *Boletín Oficial de la República Argentina N° 12.056*.
- Ley N° 19.549 de Procedimientos Administrativos. *Boletín Oficial de la República Argentina N° 22.411*.
- Ley N° 20.628 de Impuesto a las Ganancias (T.O. 1997). *Boletín Oficial de la República Argentina N° 28.703*.
- Ley N° 23.349 de Impuesto al Valor Agregado (T.O. 1997). *Boletín Oficial de la República Argentina N° 28.626*.
- Núñez, E. J. (2005). Ventas y transferencias en conjuntos económicos. Su encuadre jurídico-tributario a la luz de una reciente jurisprudencia administrativa [Versión electrónica]. *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)*.
- (2013). Ventas y transferencias en conjuntos económicos [Versión electrónica]. *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)*.
- Núñez, E. J. y Franzone, M. L. (2008). *Transferencias de Fondos de Comercio*. [2002?]. Buenos Aires: Editorial Errepar, 2da ed.
- Ordenanza N° 12.376 Impositiva Municipal Año 2015.
- Procuración General de la Nación. *Dictamen del 10 de junio de 2002 en “Picapau SRL” (CSJN – 20/09/2005)*.

- Procuración General de la Nación. *Dictamen del 28 de febrero de 2005* en “Club 20 de Febrero” (CSJN – 26/09/2006).
- Reig, E. J.; Gebhardt, J. y Malvitano R. H. (2012). *Impuesto a las ganancias*. [1961]. Buenos Aires: Editorial Errepar, 12a ed.
- Roldán Peiretti, G. D. (2011). Responsabilidad solidaria tributaria en la transferencia de fondo de comercio [Versión electrónica]. *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)*.
- Spisso, R. R. (2010, agosto). Potestad tributaria en el estado de derecho. En Montañó Durán, P. (ed.). *III^{as} Jornadas bolivianas de derecho tributario*, Sucre. Memoria recuperada de <http://www.ait.gob.bo/.../MemoriaIIIJornadasDerechoTributario.pdf>
- TFN – Sala A. “*Piazza, Alfredo Félix y otros*”, fallo del 02 de octubre de 1968.
- – ----- “*Banco Sudameris Argentina S.A. - Atlantis S.A. de Préstamos y Edificación - Gonzalo C. Porta s/apelación - Impuesto de Sellos*”, fallo del 13 de diciembre de 1999.
- – ----- “*Grupo República SA - República Compañía de Inversiones SA - Alejandro A. Tachella Costa s/apelación - impuesto de sellos*”, fallo del 21 de junio de 2002.
- – ----- “*Federación Patronal Coop. Ltda. de Inversión, Crédito, Vivienda, Consumo y Servicios Múltiples s/apelación*”, fallo del 14 de marzo de 2003.
- – ----- “*De Alvear, Jorge Emilio s/apelación - impuesto al valor agregado*”, fallo del 23 de marzo de 2007.
- TFN – Sala B. “*Telesport SA*”, fallo del 16 de diciembre de 2005.
- TFN – Sala C. “*Piazza, Atilio y otros*”, fallo del 26 de abril de 1967.
- – ----- “*Castelo, Soledad I. Garro de s/recurso de apelación - impuesto de sellos*”, fallo del 28 de febrero de 1986.
- – ----- “*Dorignac, Marcelo Eduardo s/recurso de apelación*”, fallo del 26 de noviembre de 1996.
- – ----- “*Samaqui SA - Jalen SA*”, fallo del 20 de mayo de 2004.
- – ----- “*Becton Dickinson del Uruguay SA Sucursal Argentina*”, fallo del 14 de marzo de 2008.
- TFN – Sala D. “*SA La Nación s/demanda de repetición - impuesto de sellos*”, fallo del 22 de abril de 1986.

TFN – Sala D. “*Instituto Rosenbusch SA de Biología Experimental Agropecuaria*”, fallo del 15 de julio de 1999.

----- – ----- “*Commercial Unión Cía. Arg. de Seguros SA s/recurso de apelación*”, fallo del 19 de junio de 2003.

TFN – Sala (?). “*Banco Francés e Italiano para la América del Sud*”, fallo del 15 de mayo de 1963.

----- – ----- “*Vignes, Alberto J.*”, fallo del 16 de diciembre de 1968.

Villegas, H. B. (1993?). *El contenido de la seguridad jurídica*. Recuperado de http://www.ipdt.org/editor/docs/02_Rev26_HBV.pdf

Zunino, J. O. (2000). *Fondo de comercio (Régimen legal de su transferencia – Sociedades comerciales)*. [1982]. Ciudad de Buenos Aires: Editorial Astrea, 2da ed.