

## **DICTAMEN D.A.T. 41/16**

**Buenos Aires, 21 de diciembre de 2016**

**Fuente: página web A.F.I.P.**

**Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Reorganización de sociedades. Constitución de una nueva sociedad. Explotación unipersonal a sociedad de hecho –hoy sociedad de la Sección IV, Cap. I, de la Ley General de Sociedades–. Requisitos de mantenimiento, participación en el capital y actividad de la antecesora.**

### **Sumario**

I. Conforme con los dichos del consultante, éste como titular de la empresa unipersonal pasará a poseer el noventa por ciento (90%) del capital social de la nueva sociedad, quedando el porcentaje restante en manos de sus hijos, lo que implica que más del ochenta por ciento (80%) de la entidad continuadora pertenecerá al dueño de la empresa unipersonal que se reorganiza, y al momento de la reestructura el mismo mantendrá individualmente dicho porcentaje de participación inalterado, en razón de lo cual se hallarían cumplidas las exigencias del inc. c) del primer párrafo del art. 105 del decreto reglamentario de la ley del gravamen en cuanto a la conformación de un conjunto económico.

II. En tal contexto, el traslado de la actividad de la empresa unipersonal del consultante a una sociedad a crearse encuadrará en las previsiones del inc. c) del sexto párrafo del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) como una venta y transferencia dentro de un conjunto económico, y mientras dicha estructura cumpla además con los otros requisitos que exige dicha ley y su reglamentación (v.g.: mantenimiento de la participación en el capital, mantenimiento de la actividad de la antecesora), gozará de los beneficios y atributos fiscales que el régimen citado otorga con relación a los bienes y actividad transferidos.

### **Texto**

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por el contribuyente del epígrafe en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta acerca de la viabilidad de encuadrar como una reorganización libre de impuestos, en los términos del inc. c) del sexto párrafo del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), a la transferencia del patrimonio afectado a su explotación unipersonal de carácter comercial a una sociedad de hecho –hoy sociedad de la Sección IV, Cap. I, de la Ley General de Sociedades– que constituirá con sus hijos y continuará con la misma actividad.

Al respecto manifiesta que dicha sociedad se formará con el ciento por ciento (100%) del capital de su empresa unipersonal, el que representaría el noventa por ciento (90%) o más del capital de aquella aportando el porcentaje restante sus hijos, indicando que entre los principales motivos de la transformación planteada, se encuentra la necesidad de incorporar a éstos como socios, mejorar la organización estructural de su empresa y realizar su adecuación jurídica.

De esa manera, el consultante opina que dado que luego de la reorganización la nueva sociedad continuará la actividad que ejerce la empresa unipersonal y que, además, el mismo mantendrá la titularidad de más del ochenta por ciento (80%) del capital de aquélla, la operación puede incluirse en el inc. c) del sexto párrafo del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y tratarse como una reorganización libre de impuestos.

II. Expuesta la temática sometida a consideración, corresponde aclarar en primer término que la Subdirección General de ... mediante la Nota N° .../15 (SDG ...), le comunicó al contribuyente la admisión formal de su presentación como consulta vinculante.

Además, cabe advertir que este servicio asesor abordará el análisis del tema puntualmente consultado de la reorganización que se proyecta realizar en base a la información brindada por la presentante, sin llevar a cabo verificación alguna, quedando ésta a cargo del área operativa pertinente, razón por la cual no se expedirá acerca de la viabilidad de los medios de prueba que pudieron ser presentados.

Sentado ello, previo a comenzar el análisis del tema y en tanto el consultante en su presentación no hace referencia a la actividad desarrollada, es dable señalar que del informe de admisión elaborado por el Departamento ..., que corre agregado a fs. ..., surge que dicha área ha constatado que la misma consiste en el mantenimiento y reparación de frenos y embragues, la que conforme los dichos del presentante es realizada de manera empresaria mediante la explotación unipersonal cuya reorganización pretende.

Efectuadas las aclaraciones que anteceden, procede recordar que el primer párrafo del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) establece que “Cuando se reorganicen sociedades, fondos de comercio y en general empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza en los términos de este artículo, los resultados que pudieran surgir como consecuencia de la reorganización no estarán alcanzados por el impuesto de esta ley, siempre que la o las entidades continuadoras prosigan, durante un lapso no inferior a dos años desde la fecha de la reorganización, la actividad de la o las empresas reestructuradas u otra vinculada con las mismas”.

A su vez, el segundo párrafo indica que “En tales casos, los derechos y obligaciones fiscales establecidos en el artículo siguiente, correspondientes a los sujetos que se reorganizan, serán trasladados a la o las entidades continuadoras”.

El mismo artículo en el inc. c) de su sexto párrafo comprende como uno de los tres modos de reorganización libre de impuestos a “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 inc. c) del primer párrafo del art. 105 del decreto reglamentario de la ley del gravamen especifica que habrá conjunto económico “... cuando el ochenta por ciento (80%) o más del capital social de la entidad continuadora pertenezca al dueño, socio o accionista de la empresa que se reorganiza”, indicando además que “... 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”.

A su vez, el último párrafo del citado art. 105 prevé que sus disposiciones “... serán aplicables, en lo pertinente, a los casos de reorganización de empresas o explotaciones unipersonales”.

Finalmente, el octavo párrafo del mencionado art. 77 dispone que “Para que la reorganización tenga los efectos impositivos previstos en este artículo, él o los titulares de la o las empresas antecesoras deberán mantener durante un lapso no inferior a dos años contados desde la fecha de la reorganización, un importe de participación no menor al que debían poseer a esa fecha en el capital de la o las empresas continuadoras, de acuerdo con lo que, para cada caso, establezca la reglamentación”.

Transcripta la normativa aplicable, en primer lugar corresponde definir el alcance que la ley pretendió otorgar a los términos “entidad” y “empresa”, resultando para ello esclarecedor lo expresado en los Dicts. Nº (DI ...) .../06, .../07 y .../10, en los cuales se reiteró la conclusión de su par Nº .../74 (D ...), en cuanto a que debe “... considerarse que la reorganización tratada por la norma legal se halla vinculada especialmente al concepto de empresa o fondo de comercio, en su significación de conjunto funcional y orgánico, independientemente, en alguna medida y aspectos, del número de los que participan del acervo social”.

Siguiendo dicha tesitura, en tales pronunciamientos se admitió que la figura de la reorganización resulta aplicable al supuesto en que las empresas involucradas revistan la naturaleza de empresas unipersonales, aduciendo que tal situación se materializa cuando se verifica en la explotación unipersonal una conjunción de distintos factores productivos.

En línea con este criterio y como resultado de las manifestaciones precedentes, en el Dict. Nº .../12 (DI ...) se sostuvo que “... las entidades involucradas en una reorganización libre de impuestos serán las que generen resultados derivados de actividades empresariales, es decir resultados de tercera categoría que se determinen de acuerdo con las pautas del apart. 2 del art. 2 de la ley del tributo”.

En tal sentido puede agregarse que el último párrafo del aludido art. 105 del reglamento al establecer, en lo pertinente, la aplicación de sus disposiciones a los casos de reorganización de empresas o explotaciones unipersonales, no realiza distinciones entre los distintos tipos de reorganización enunciados por el art. 77 de la ley del gravamen.

Sobre la base de las referidas consideraciones, en el mencionado Dict. Nº .../12 (DI ...) esta Asesoría entendió que “... cuando la normativa tributaria relativa a la reorganización libre de impuestos se refiere a ‘entidad’ o ‘empresa’ involucra el concepto de empresa o explotación con independencia de que los titulares de la misma sean sociedades o personas físicas”.

Respecto del concepto “empresa” los ya citados Dicts. Nº (DI ...) .../06 y .../10 definen al mismo como la “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 aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla”.

En el primero de dichos pronunciamientos se agrega que, tal como lo señala la doctrina, para el desarrollo de una actividad en forma de empresa o explotación deben confluir una conjunción “... de los factores: capital, trabajo, producción, distribución y resultado”. Por lo tanto “... para que una actividad desarrollada por una persona física pueda ser caracterizada como empresa o explotación unipersonal, será necesario que se verifique en los hechos una conjunción de los distintos factores

productivos, esto es que involucre no sólo la inversión de capital sino también el esfuerzo personal del comerciante”.

De acuerdo con las apreciaciones formuladas podemos concluir que las actividades empresarias desarrolladas por una persona física, generadoras de rentas de tercera categoría, conforman unidades productivas susceptibles de reorganizarse.

En tal orden de ideas, calificada doctrina considera que es posible la transformación de una empresa unipersonal en una sociedad de hecho a la que le resulta de aplicación el régimen de transferencia en conjunto económico prevista en el art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias en la medida que se cumpla con los requisitos exigidos (Rubén y Fátima Asorey, Reorganizaciones empresariales libres de impuestos, 2ª. Ed. Actualizada y ampliada, Ediciones La Ley, 2013, pág. 247).

En igual sentido se pronunció esta Asesoría en el Dict. Nº .../11 (DI ...) en el que con apoyo en el Dict. Nº .../02 (DI ...) se estimó que el traspaso de una empresa unipersonal comercial a una sociedad anónima, cuyo accionista mayoritario es el titular de la explotación “... encuadra en las previsiones del inc. c) del sexto párrafo del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) mientras dicha reestructura cumpla además con los otros requisitos que para el caso exige la mentada ley y su reglamentación (v.g.: mantenimiento de la participación en el capital, mantenimiento de la actividad de la antecesora)”.

A la misma conclusión se arribó en la Actuación Nº .../04 (DI ...), donde la ex Dirección de ..., en oportunidad de analizar una operación similar coligió que la reorganización en la que una empresa unipersonal se pretende convertir en una sociedad comercial se encuentra contemplada en los arts. 77 y 78 de la ley del impuesto, dentro del concepto de transferencia en conjunto económico, no obstante señalar que deberán ser cumplidos los porcentajes que la legislación estipula con esa finalidad.

En ese precedente el área legal observó que “... aquellas entidades que pretendan encuadrarse en la definición de conjunto económico y quieran gozar de los beneficios impositivos previstos en la ley del gravamen, deben cumplir con la condición de que un porcentaje determinado –el ochenta por ciento (80%)– del capital social de la empresa continuadora debe pertenecer al dueño, socios o accionistas de la empresa que se reorganiza, así como también, éstos deberán mantener individualmente en la entidad continuadora al momento de la transformación, no menos del ochenta por ciento (80%) del capital que poseían en la firma antecesora”.

Así pues, explica que para evaluar el porcentual requerido, “... debe considerarse el aporte de la sociedad unipersonal que conforma el capital social de la sociedad de responsabilidad limitada, y que 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, ello para que pueda entenderse que se trata de un proceso reorganizativo en los términos del inc. c) del art. 77 de la ley del gravamen y art. 105 de su decreto reglamentario”.

De conformidad con los fundamentos expuestos y considerando los dichos del consultante en su presentación, en el sentido que éste como titular de la empresa unipersonal pasará a poseer como mínimo el noventa por ciento (90%) del capital social de la nueva sociedad, quedando el porcentaje restante en manos de sus hijos, lo que implica que más del 80% de la entidad continuadora

pertenecerá al dueño de la empresa unipersonal que se reorganiza, y al momento de la reestructura el mismo mantendrá individualmente dicho porcentaje de participación inalterado, se interpreta que en el caso se hallarían cumplidas las exigencias del inc. c) del primer párrafo del art. 105 del decreto reglamentario de la ley del gravamen en cuanto a la conformación de un conjunto económico.

Dicho esto y teniendo en cuenta que, según manifiesta el presentante, en el proceso planteado la receptora del patrimonio de la explotación unipersonal sería una sociedad de hecho que se crearía a esos fines, se estima pertinente aclarar que mediante la Ley 26.994 se sancionó el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación vigente a partir del 1/8/15, modificándose también la Ley 19.550 de sociedades comerciales que se mantiene como ley especial –ahora llamada Ley General de Sociedades–, modificando la Sección IV del Cap. I de la misma, el que ya no contempla a la sociedad de hecho como una de las formas societarias.

En efecto, la citada sección agrupa en una misma regulación a aquellas sociedades, sin tipología específica, que la doctrina ha denominado “sociedades informales, residuales o simples”, en las que se incluyen a las que no se constituyan con sujeción a los tipos del Cap. II (colectivas, de capital e industria, en comandita simple, de responsabilidad limitada, en comandita por acciones y anónimas); a las que omitan requisitos esenciales y a las que incumplan con las formalidades exigidas por la ley, por no contar con instrumento escrito o por ausencia de publicidad e inscripción.

En virtud de ello, las sociedades que se constituyan a partir del 1/8/15 como ocurriría en el presente caso con la sociedad que recibiría el patrimonio de la explotación unipersonal que se reorganiza, de no adoptar uno de los tipos previstos en el aludido Cap. II de la Ley General de Sociedades, se registrará por lo dispuesto en la Sección IV del Cap. I de la misma.

Sin perjuicio de lo expuesto, cabe aclarar que desde la perspectiva del impuesto a las ganancias no se han producido modificaciones y/o aclaraciones normativas, por lo que las denominadas sociedades informales, residuales o simples de carácter comercial creadas conforme al nuevo ordenamiento societario, siempre que se mantengan en esa situación, resultarán encuadrables en el art. 49, inc. b) de la ley que lo rige, sin que el nuevo marco jurídico societario afecte en el caso la conclusión arribada en materia tributaria.

Habida cuenta de las consideraciones vertidas, y ateniéndonos a los dichos del presentante, este servicio asesor concluye que el traslado de la actividad de su empresa unipersonal a una sociedad a crearse encuadrará en las previsiones del inc. c) del sexto párrafo del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) como una venta y transferencia dentro de un conjunto económico, y mientras dicha reestructura cumpla además con los otros requisitos que exige dicha ley y su reglamentación (v.g.: mantenimiento de la participación en el capital, mantenimiento de la actividad de la antecesora), gozará de los beneficios y atributos fiscales que el régimen citado otorga con relación a los bienes y actividad transferidos.

Referencias normativas:

- [Ley 20.628](#).
- [Dto. 1.344/98](#).