

DICTAMEN D.A.T. 13/15
Buenos Aires, 6 de mayo de 2015
Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuestos a las ganancias y al valor agregado. Sociedades comerciales. Traslado de domicilio societario al exterior. Tratamiento tributario.

Sumario:

I. El cambio del domicilio al extranjero por parte de una sociedad constituida en el país no importa su disolución –cfr. art. 94 de la ley de sociedades– sino que mantiene su personalidad jurídica, en tanto el ordenamiento jurídico del país extranjero admita la migración de la sociedad reconociéndola como sujeto de derecho.

II. El referido cambio de domicilio podría generar diversas implicancias en el orden impositivo, a saber:

A. En el impuesto a las ganancias:

1. El traslado de la persona jurídica al exterior no involucra la transferencia de sus bienes a terceros, sino que los mismos se mantienen bajo su titularidad. En consecuencia, no se advierte bajo tal escenario que dicha circunstancia genere rentas alcanzadas por el impuesto a las ganancias.

2. En el caso de que existan activos pertenecientes a la firma que permanezcan situados en el territorio nacional, las rentas que éstos generen se encontrarán sujetas al impuesto de nuestro país.

En efecto, en caso de que dichos bienes conformen un establecimiento fijo de negocios se estará en presencia de la figura a la cual alude el inc. b) del art. 69 de la ley del tributo, cuyas ganancias –tanto obtenidas en Argentina como en el exterior– se verán incididas por el gravamen.

3. Si, en cambio, se tratara de activos aislados los beneficios obtenidos de su explotación se encontrarán sujetos al régimen previsto en el Tít. V de la Ley de Impuesto a las Ganancias, es decir que quien efectúe el pago de los mismos deberá practicar la retención del tributo con carácter de pago único y definitivo.

B. En el impuesto al valor agregado:

El proceso de traslado del domicilio al exterior no posee en sí mismo implicancias en dicho gravamen, no obstante se deja constancia que cualquier operación futura que realice en el país resultará alcanzada por el tributo solamente en la medida de que se verifique algunos de los hechos imposables previstos en la ley respectiva.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la firma “TT S.A.”, en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta los efectos impositivos derivados del proceso de traslado del domicilio de la firma de Argentina al exterior, más precisamente al Reino de España.

Sobre el particular señala que dicho traslado puede ser interpretado desde dos ópticas, en primer lugar como la extinción o liquidación de la empresa y su correspondiente baja ante la A.F.I.P. o, en segundo lugar, considerar que el traslado no significa la pérdida de personalidad de la compañía ni su disolución, sino que ocurre su migración, pasando a ser sujeto de derecho del nuevo país.

Aclara que en su opinión debiera aplicarse el segundo criterio, es decir que la sociedad mantendría su personalidad, modificándose sólo su domicilio, que es uno de los atributos de su personalidad.

Al respecto cita dictámenes emitidos por este organismo y la doctrina en ellos referida, la que en mérito a la brevedad se da por reproducida pero que en lo sustancial llevó a concluir que si la sociedad ha sido constituida según la legislación argentina la misma puede por voluntad de los socios y con la mayoría exigida por la ley societaria decidir trasladar el domicilio al exterior para continuar desarrollando su actividad en otro país, sin que el simple traslado de domicilio conlleve la pérdida de la personalidad jurídica ni su disolución, por no imponer este efecto la República Argentina y en la medida que el país de destino adopte igual modelo de atribución.

II. En primer término corresponde aclarar que mediante Nota N° .../14 (SD.G. ...), la Subdirección General de ... comunicó al contribuyente del asunto la aceptación de la consulta presentada como vinculante.

Asimismo, cabe señalar que este servicio asesor abordará el análisis tributario requerido desde un punto de vista teórico basado en la información aportada por la consultante y sin efectuar verificación alguna, la que estará a cargo del área operativa pertinente.

Aclarado ello, y entrando en el análisis de la normativa que regula la materia, cabe destacar que: “Nuestra Ley de Sociedades Comerciales 19.550 establece, en su art. 244, último párrafo (supuestos especiales), la posibilidad de que las sociedades comerciales reguladas por esta ley puedan transferir, mudar y/o cambiar el domicilio al extranjero, con lo cual nos encontraríamos ante un cambio de jurisdicción nacional ...” (cfr. Lovagnini Ricardo, “Algunas Ideas y Cuestiones Prácticas sobre la Viabilidad del Cambio de Jurisdicción a Nuestro País de las Sociedades constituidas en el Extranjero” - Doctrina Societaria y Concursal, Errepar, T.º XVII, pág. 1.155, setiembre de 2005).

Así, y respecto a la nacionalidad de la sociedad, destacada doctrina sostiene que: “Implica su inserción misma en un determinado régimen legal, respecto del cual dependerá jurídicamente, implica la determinación del estatus jurídico y le otorga la calidad de sujeto de derecho, delinea su capacidad y establece las normas que rigen su organización, funcionamiento y extinción” (cfr. Perciavalle Marcelo L. “Manual de Sociedades Extranjeras”, Ed. Errepar, Bs. As., pág. 5).

Sobre el particular deviene oportuno citar lo expresado por Favier Dubois, Eduardo M. (h) en su artículo: “Traslado de domicilio a Chile de sociedad anónima constituida en la Argentina y viceversa”, publicado en Doctrina Societaria y Concursal, Errepar (DSCE), T.º XI, agosto de 1999, en el que se indicó que: “Debe reputarse legalmente posible el traslado de domicilio al extranjero tanto en Argentina, en Paraguay y en Uruguay porque los respectivos ordenamientos societarios mencionan expresamente el caso, aun cuando no lo reglamentan sino que se limitan a disponer mayorías agravadas para las decisiones asamblearias (ver art. 244, cuarto párrafo, Ley 19.550 de Argentina ...)”.

Además en dicho escrito, haciendo referencia a Meirovich de Aguinis Ana M. “Empresas e Inversiones en el Mercosur”, Ed. Abeledo, Perrot, Bs. As., 1993, pág. 24, expresa que la posibilidad legal del traslado de domicilio al extranjero “... no implica causal legal de disolución en ninguno de los cuatro países”.

Así Fabier Dubois concluye que: “El traslado del domicilio de una sociedad anónima de un país a otro, con los alcances del cambio de la ley aplicable pero con el mantenimiento de su identidad como sujeto de derecho, sin necesidad de disolución ni liquidación, es jurídicamente procedente y así se acepta en la mayoría de los países del mundo”.

En particular para el caso que analiza expresa que: “El traslado de una sociedad anónima constituida en Argentina a Chile, y viceversa, es legalmente posible por cuanto se encuentra previsto por la legislación interna (art. 244, cuarto párrafo, Ley 19.550) e internacional vigente en Argentina (CIDIP II), y en tanto no se encuentra prohibido ni limitado por la legislación de Chile”. Agregando que: “En ambos casos deben cumplirse recaudos tendientes a garantizar los derechos de los accionistas, de los acreedores y de los trabajadores, así como la vigencia de las normas imperativas de ambos ordenamientos jurídicos, evitándose también una doble matriculación internacional”.

Al respecto cabe citar la Actuación N° .../12 (DI ...), en la que se analizó, al igual que en el caso que nos ocupa, el traslado de una sociedad al Reino de España; allí se dijo que “... nuestro país admite la migración de la sociedad con mantenimiento de la personalidad jurídica adoptando el denominado modelo de ‘sede real’, el cual considera ‘... que la sociedad tiene la nacionalidad del país en que radica su domicilio. En consecuencia, a la sociedad se le aplican las normas de este país aunque la sociedad se hubiera constituido originariamente en otro país ...’ (Goenechea Juan Miguel y García Cristina - ‘Traslado al Extranjero del Domicilio Social de las Sociedades Mercantiles Españolas tras la Entrada en Vigor de la Ley de Modificaciones Estructurales’ - Actualidad Jurídica - Uría Menéndez - 2009 - España)”.

En dicho entendimiento, y siguiendo el ejemplo dado por el autor español antes citado, la Dirección de ... entendió que “... si aplicamos esta tesis al traslado del domicilio social de una sociedad argentina al exterior podemos colegir que la misma perdería su nacionalidad y pasaría a estar regida por la legislación foránea, sin que se produzca alteración alguna de su personería jurídica”.

No obstante, resalta que “... para determinar si una sociedad puede válidamente transferir su domicilio al extranjero, no sólo deben analizarse las disposiciones de la legislación societaria de nuestro país sino también las disposiciones imperantes en el país donde el ente piensa radicarse. En efecto, ‘Es importante no descuidar las disposiciones legales del país donde se piensa instalar la sociedad, ya que pueden existir restricciones o limitaciones que perjudiquen la validez o eficacia del traslado ...’ (Benseñor Norberto R. - ‘Cuestiones Vinculadas con la Dinámica Societaria’ - Revista Digital de Derecho)”.

Conforme lo expuesto, se concluyó que “... si la sociedad ha sido constituida según la legislación argentina, la misma puede, por voluntad de los socios y con la mayoría exigida por la ley societaria, decidir trasladar el domicilio al exterior para continuar desarrollando su actividad en otro país, sin que el simple traslado de domicilio conlleve la pérdida de la personalidad jurídica ni su disolución ...” por no imponer este efecto la República Argentina y en la medida que el país de destino adopte igual modelos de atribución –el subrayado pertenece al texto original transcrito–.

A mayor abundamiento, y siguiendo similar línea de razonamiento, en el citado antecedente se indicó que la doctrina aclara que el traslado del domicilio al extranjero “... no es lo mismo que trasladar la titularidad de la empresa hacia una sociedad fusionaria extranjera. En el primer caso, la sociedad no se ha extinguido sólo que deja de estar su radicación en nuestro país para continuar en otro foráneo. En cambio la fusión produce la extinción” –Gotlib Gabriel y Vaquero Fernando M. - “Aspectos Internacionales de la Tributación Argentina”- Editorial La Ley - Buenos Aires 2005 - pág. 276 - En cita a Sclari Costa - “Fusión y Escisión Nacional y Transnacional de Sociedades”–.

En atención a las consideraciones expuestas, la citada Asesoría Legal entendió que “... el cambio del domicilio al extranjero por parte de una sociedad constituida en el país no importa su disolución –cfr. art. 94 de la ley de sociedades–, sino que mantiene su personalidad jurídica en tanto el ordenamiento jurídico del país extranjero admita la migración de la sociedad reconociéndola como sujeto de derecho”.

Ahora bien, corresponde a esta altura expedirse acerca de las implicancias fiscales que dicho proceso de traslado involucra.

Así, es preciso señalar que en la actuación anteriormente referida también se analizó la incidencia en el impuesto a las ganancias de la cuestión planteada, indicándose que el art. 119 de la Ley de Impuesto a las Ganancias –t.o. en 1997 y sus modificaciones– contempla el concepto de residencia, a los fines de establecer la existencia de vinculación de los sujetos con la materia gravada.

En dicho contexto, se señaló que el inc. d) de la citada norma indica como residentes nacionales, entre otros, a “... los sujetos comprendidos en el art. 69”, disposición que, a su vez, incluye a las sociedades anónimas, a quienes atribuye el carácter de sujetos pasivos del gravamen desde la fecha del acta fundacional o de celebración del respectivo contrato, según corresponda.

De este modo, se afirmó que revisten la calidad de residentes argentinos aquellos entes societarios que hayan sido constituidos en nuestro país, mientras que carecerán de tal calidad quienes se encuentren constituidos en el exterior.

Ello así, concluyó que atento a que la sociedad analizada en dicho antecedente había sido constituida en jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires resultaba, por ende, para la ley del gravamen residente de nuestro país.

Ahora bien, en el supuesto de cambio de domicilio se dijo que tal acción importaría que la entidad argentina cesara de estar constituida en la República Argentina para pasar a encontrarse regida por la legislación extranjera.

Ver Consulta vinculante relacionada N° 15/15 (SD.G.T.L.I.).