

## **DICTAMEN D.A.T. 25/14**

**Buenos Aires, 31 de julio de 2014**

**Fuente: página web A.F.I.P.**

**Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Actividad agropecuaria. Reorganización de sociedades. Escisión-fusión. Doble escisión-constitución. Cambio de tipo societario. Inicio de actividades. Inscripción provisional. Capital social.**

Sumario:

I. En tanto que en el proceso reorganizativo objeto de consulta se conserve el importe escindido destinado a cada una de las continuadoras incluida “AAA” S.C.A. en al menos el ochenta por ciento (80%) en poder de los titulares de las antecesoras, la reorganización planteada encuadraría dentro del supuesto previsto en el inc. b) del art. 77 de la ley del gravamen.

II. Siempre que las sociedades escisionarias se dediquen a la producción agrícola y ganadera, aún bajo la modalidad de aparcería rural y mediante la capitalización de hacienda, se verificará la asunción de riesgos inherentes a dichas actividades, generándose ingresos y gastos por operaciones análogas o equivalentes a las que desarrollaban las empresas antecesoras, debiendo considerarse cumplido el requisito de mantenimiento de la actividad de las escidentes previsto en el art. 77 de la ley del gravamen y en el apart. II del segundo párrafo del art. 105 de su reglamentación. A su vez, las firmas “AAA” S.C.A. y “BBB” S.C.A., en su doble carácter de antecesoras y continuadoras, proseguirán alguna de las actividades que venían desarrollando, la primera de ellas, la explotación agropecuaria en campos de terceros, contratos de aparcería y/o capitalización de hacienda, mientras que la segunda continuará con la locación de inmuebles, produciéndose así una descentralización de actividades e intereses sociales compatible con el cumplimiento del requisito en debate.

III. La transformación del tipo social que realizarían las entidades societarias del caso, en la medida que no determine el incumplimiento de alguno de los requisitos que exigen las normas relativas a una reorganización libre de impuestos no significará un obstáculo para llevar a cabo la reestructuración pretendida, por cuanto sólo se cambiaría el tipo societario, sin que ello implique una modificación en la personalidad jurídica de las entidades, produciéndose así una continuidad jurídica de los derechos y obligaciones de los entes sociales.

IV. La fecha de reorganización a considerar a los fines del cómputo del plazo de dos años al que se refiere el art. 77 de la ley del gravamen, en cuanto exige el mantenimiento de la actividad y de un importe de participación, es la del inicio de la actividad o actividades por parte de las empresas continuadoras de la actividad o de alguna de las actividades que desarrollaba la o las antecesoras.

V. Más allá de las normas relativas a la reorganización, las firmas involucradas deberán cumplir las que regulan los acontecimientos que surgen de la creación de nuevas sociedades y su accionar (obligaciones fiscales de inscripción, facturación, presentación de declaraciones juradas, pago de anticipos e impuestos, etcétera) debiendo las escisionarias, para su inscripción ante el organismo, atenerse a los términos del art. 4 de la Res. Gral. A.F.I.P. 10/97 que habilita a las sociedades en formación a inscribirse, en forma provisional, por el término de noventa días corridos –prorrogable por un plazo igual– a los efectos de que la responsable presente la documentación que acredite su constitución definitiva “so pena” de disponer su baja automática.

VI. En cuanto a la procedencia de que el capital comanditado, por la transformación societaria a realizar, se represente en acciones a los efectos de establecer el capital al momento de la reorganización y su mantenimiento durante los años posteriores, corresponde advertir que si bien dicho asunto excedería la materia tributaria, en el caso particular no merecería reparos en tanto no se altere la participación de cada integrante en el patrimonio involucrado.

VII. Por otra parte y respecto a la hacienda que “BBB” S.C.A. transferirá a “AAA” S.C.A., corresponde dejar constancia que dicha operación resulta ajena a las dos reorganizaciones proyectadas, razón por la cual y bajo dichas condiciones, la misma se encontrará sujeta a imposición.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la contribuyente del epígrafe en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta acerca del encuadre del proceso de reorganización societaria que pretende realizar en el marco del régimen dispuesto por los arts. 77 y 78 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones).

Manifiesta que se contempla efectuar en un mismo acto societario un proceso de escisión-fusión entre dos sociedades mediante el cual cada una de ellas destinará parte de su patrimonio a la creación de dos nuevas sociedades escisionarias (doble escisión-constitución), mientras que las sociedades que se escinden “AAA” S.C.A. y “BBB” S.C.A. mantendrán parte de su patrimonio.

Al respecto señala que “AAA” S.C.A. desarrolla la actividad agropecuaria en campo propio y de terceros que alquila, incluyendo el perteneciente a “BBB” S.C.A. y que en los mismos realizó además actividades ganaderas de invernada, mientras que la otra sociedad que participará de la escisión-fusión (BBB) se dedica a la locación de inmuebles de su propiedad –oficinas– y a la ganadería en campo propio y/o de terceros.

Expresa que producto de la escisión las nuevas sociedades recibirán una parcela de campo de cada una de las sociedades escidentes, proyectándose que aquéllas se dedicarán a negocios de participación en la producción, es decir se contempla desarrollar una integración productiva mediante la modalidad de aparcería rural, ya sea agrícola o pecuaria y a través de la capitalización de hacienda, actividad que realizarán con la sociedad preexistente “AAA” S.C.A. y/o terceros.

Aclara que “AAA” S.C.A. mantendrá la totalidad de la hacienda y de los activos, bienes y maquinarias que le permitirán desarrollar la aparcería rural y continuar con la explotación de campos de terceros. A su vez, “BBB” S.C.A., más allá de aportar sus parcelas a las nuevas sociedades, transferirá la hacienda de su propiedad a “AAA” S.C.A., quedando así en su patrimonio sólo las oficinas que destina a locación y que seguirán con igual afectación.

Destaca que tanto “AAA” S.C.A. como “BBB” S.C.A., están compuestas por la participación de dos ramas familiares, se encuentran en marcha, no poseen quebrantos impositivos acumulados ni otras franquicias trasladables, aduciendo que además de perseguir los propósitos de eficiencia y mejora de la rentabilidad empresarial, la reorganización apunta a la división de las tenencias accionarias en las dos sociedades existentes, de modo que cada una de las nuevas sociedades quede bajo la titularidad exclusiva de cada rama familiar, en tanto que en aquéllas se mantendrán las tenencias conjuntas, como ocurre en la actualidad.

Asimismo, sostiene que este proceso de descentralización organizativa permitirá superar ciertas disfunciones que afectan el desarrollo pleno de la voluntad social. A su vez, la reorganización tiene como finalidad que al pasar a ser “AAA” S.C.A. una sociedad de explotación tanto para las dos nuevas sociedades como para terceras sociedades, logrará los beneficios de una mayor integración vertical, racionalidad en la organización del personal, reducción de riesgo climático y mejora en la rotación de los cultivos al utilizar diferentes campos de terceros.

Por otro lado, y a los fines de superar los problemas operativos que presentan las sociedades en comandita considera necesario, en el proceso de escisión proyectado, transformarlas en sociedades anónimas.

En lo concerniente a las participaciones sociales señala que, los accionistas de ambas sociedades originales mantendrán tanto en éstas como en las que se constituyen, en conjunto, el cien por ciento (100%) del capital, poseído al momento de la escisión.

Expone que los accionistas son personas físicas y que las proporciones de tenencia son las siguientes en “AAA” S.C.A.: “MM” cuarenta y nueve coma cinco por ciento (49,5%), “DD” cuarenta y nueve coma cinco por ciento (49,5%), “JJ” cero coma cinco por ciento (0,5%) y “LL” cero coma cinco por ciento (0,5%) sobre un total de cuatrocientos setenta y tres mil acciones y con respecto al capital comanditado “MM” cincuenta por ciento (50%) y “DD” cincuenta por ciento (50%) sobre cuarenta y tres mil cuotas; en tanto en “BBB” S.C.A. los accionistas son “MM” cuarenta y nueve coma cinco por ciento (49,5%), “DD” cuarenta y nueve coma cinco por ciento (49,5%), “JJ” cero coma cinco por ciento (0,5%) y “LL” cero coma cinco por ciento (0,5%) sobre un total de trescientos cuarenta y nueve mil doscientas acciones y el capital comanditado integrado por: “MM” cincuenta por ciento (50%) y “DD” cincuenta por ciento (50%) sobre treinta y ocho mil ochocientas cuotas –cfr. fs. .../...–.

Explica que la relación de canje de acciones por el patrimonio que se escinde de las antecesoras y la asignación de las nuevas tenencias en las firmas escisionarias se establecerá en función del valor del patrimonio neto que se asigne a cada una de ellas según el balance especial de escisión que se cerrará al 31/3/14, estipulándose como fecha de reorganización el 1/4/14.

En cuanto a la situación posterior a la escisión, ejemplificada a f. 7, se advierte la subsistencia de las dos sociedades primitivas con los mismos porcentajes de participación de sus titulares y el surgimiento de dos nuevas sociedades conformadas por los accionistas “MM” y “JJ” y “DD” y “LL”, respectivamente.

Sobre tal base específicamente consulta:

1. Si corresponde aplicar a la escisión-fusión de “AAA” S.C.A. y “BBB” S.C.A. el tratamiento previsto en los art. 77, inc. b), y 78 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) y en el art. 105 del decreto reglamentario.
2. Si las actividades de las antecesoras que continuarán las cuatro sociedades subsistentes durante el período de dos años conforme lo exige la Ley del Impuesto a las Ganancias, cumple con lo exigido por el art. 77 de la mencionada norma.
3. Si la transformación en sociedades anónimas de las sociedades antecesoras (“AAA” S.C.A. y “BBB” S.C.A.) y que las nuevas sociedades se constituyan bajo ese tipo societario resulta un obstáculo para la aplicación del régimen reorganizativo en trato.
4. Si a la luz del Dict. D.A.T. 76/09, se debe tomar como fecha de reorganización la inscripción de las sociedades escisionarias por la Inspección General de Justicia (I.G.J.), y si a partir de ese momento debe contarse el plazo de dos años exigido por las normas pertinentes.
5. De resultar de aplicación el criterio del dictamen precitado: a) las sociedades escindidas deben cerrar un ejercicio irregular entre la fecha del balance especial de escisión y la

inscripción ante la I.G.J.; b) cómo se concilia dicho criterio con la aplicación de las normas de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.513/08, en particular, en qué momento las nuevas sociedades deben solicitar su C.U.I.T.; c) si durante el período que transcurre entre la fecha de reorganización fijada en función del balance especial de escisión y la inscripción por parte de la I.G.J., tanto la facturación como las restantes obligaciones fiscales, como presentaciones de declaraciones juradas y pago de impuestos y anticipos siguen a cargo de las sociedades "AAA" S.C.A. y "BBB" S.C.A.

6. Si es correcto el tratamiento dado al capital comanditado, que será representado en acciones en virtud de la transformación societaria que se efectuará, a los efectos de cumplir con el requisito del capital al momento de la reorganización y durante los dos años posteriores.

A partir del análisis de los requisitos exigidos por las normas que regulan el régimen en trato, la consultante considera:

a) Que la escisión-fusión que se propone encuadra en los arts. 77 y 78 de la Ley del Impuesto a las Ganancias por tratarse de un supuesto previsto en el inc. b) del primero de ellos y en el inc. b) del art. 105 del decreto reglamentario cumpliendo los requisitos previstos en dichos artículos y normas concordantes.

b) Que las actividades que se desarrollarán cumplen con las exigencias legales y reglamentarias del régimen y cada una de las sociedades resultantes de la escisión, tendrán tanto ingresos como costos y gastos originados en operaciones análogas a las que venían efectuando antes de la reorganización, "AAA" S.C.A. y las nuevas empresas de carácter agrícola ganadero y "BBB" S.C.A. de naturaleza inmobiliaria.

c) Que la transformación no debe afectar al proceso de escisión libre de impuestos proyectado porque la misma sólo implica la adopción de una forma societaria distinta sin que se produzca la pérdida de la personalidad jurídica y que tal adecuación jurídica escapa al ámbito de imposición.

d) Que el criterio del Dict. D.A.T. 76/09 resulta improcedente ya que frente a los aspectos temporales manifestados, entiende correcto que cuando resulte aprobada la escisión se le pueda dar efecto retroactivo a la fecha en que las partes fijen como fecha efectiva de reorganización, momento a partir del cual las entidades antecesoras deberían desarrollar las actividades que correspondan a cada una de las continuadoras por cuenta y orden de éstas últimas. Además considera que, aun tratándose de una escisión, correspondería aplicar el criterio del Dict. D.A.T. 127/92.

e) Que es correcto el tratamiento dado al capital comanditado, porque ante la inexistencia de normas al respecto, se consideró, en forma equivalente, al capital comanditado como al comanditario, conformando ambos el capital social expresado en acciones.

II. Expuesta la temática traída a consideración, en primer término corresponde señalar que la Subdirección General de ... mediante la Nota Nº .../14 (SD.G. ...) del .../.../14, le comunicó a la rubrada la admisión formal de su presentación como consulta vinculante.

Asimismo, antes de comenzar a analizar las cuestiones específicamente consultadas, cabe advertir que este servicio asesor se abocará a ello desde un punto de vista teórico y de acuerdo con la información brindada por la presentante, sin llevar a cabo verificación alguna, la cual estará a cargo del área operativa pertinente, por lo tanto no se opinará acerca de la viabilidad e idoneidad de los medios de prueba que pudieron haberse presentado.

Realizadas estas salvedades, nos abocaremos al tema relativo a la viabilidad de encuadrar en el régimen de reorganizaciones libres de impuesto que disponen los arts. 77 y 78 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) a la escisión de la consultante y de "AAA" S.C.A. y la posterior fusión de los patrimonios escindidos en dos nuevas sociedades.

A tales fines, cabe recordar que el art. 77 de la ley del tributo, en su sexto párrafo dispone que se entiende por reorganización, entre otras modalidades, a la dispuesta en su inc. b), esto es "la escisión o división de una empresa en otra u otras que continúen en conjunto las operaciones de la primera".

A su vez, el inc. b) del primer párrafo del art. 105 del decreto reglamentario de la ley en trato establece que debe entenderse por "escisión o división de empresas: cuando una sociedad destina parte de su patrimonio a una sociedad existente o participa con ella en la creación de una nueva sociedad o cuando destina parte de su patrimonio para crear una nueva sociedad o cuando se fracciona en nuevas empresas jurídica y económicamente independientes, siempre que, al momento de la escisión o división, el valor de la participación correspondiente a los titulares de la sociedad escindida o dividida en el capital de la sociedad existente o en el del que se forme al integrar con ella una nueva sociedad, no sea inferior a aquel que represente por lo menos el ochenta por ciento (80%) del patrimonio destinado a tal fin o, en el caso de la creación de una nueva sociedad o del fraccionamiento en nuevas empresas, siempre que por lo menos el ochenta por ciento (80%) del capital de la o las nuevas entidades, considerados en conjunto, pertenezcan a los titulares de la entidad predecesora. La escisión o división importa en todos los supuestos la reducción proporcional del capital".

Con relación a la cuantía de capital que debe existir y mantenerse en las empresas continuadoras, establece el octavo párrafo del citado art. 77 de la ley que para que la reorganización tenga los efectos previstos en este dispositivo "... el 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 ...".

Respecto de ello, es dable destacar que el requisito de permanencia de la participación está referido a un “importe” no menor al que debían poseer a la fecha de reorganización los titulares de la o las empresas antecesoras en el capital de la o las empresas continuadoras.

Sobre dicho particular, cabe mencionar que autorizada doctrina, manifiesta que únicamente debe mantenerse el valor nominal resultante del porcentaje de capital y no el porcentaje en sí. Basándose en la modificación expresa de la norma reglamentaria que introdujo el nuevo alcance del requisito y en el criterio sostenido reiteradamente por este organismo recaudador (Rubén O. Asorey y Fátima Asorey, reorganizaciones empresariales libres de impuestos, Ed. La Ley, Buenos Aires, julio de 2013, pág. 94).

Los precitados autores señalan acerca de la incorporación del concepto de “importe” que efectúa la Ley 25.063 que “Es importante esta incorporación legislativa pues, pudiendo el legislador haber cambiado el criterio, reitera que se trata de un importe de participación y no de un porcentaje, consagrando el texto legal el criterio que sostuviéramos. Por el contrario, merece destacar que cuando el legislador establece el requisito de mantenimiento anterior del capital para poder utilizar quebrantos y franquicias exige la presencia de una ‘participación’, diferenciando su criterio en relación con el requisito bajo análisis” (op. cit., pág. 94).

Agregan que el tema fue abordado en numerosos dictámenes donde se ratificó que únicamente debe mantenerse el importe de la participación que se exige al momento de la fusión, permitiéndose en consecuencia fusiones posteriores continuas en la medida en que la participación de los accionistas de las firmas antecesoras en el capital de la continuadora se mantenga por el plazo exigido (op. cit., págs. 94/95).

En opinión de dichos autores, el cálculo de porcentaje de capital y de su importe nominal para cumplimentar los requisitos referidos al capital en las sociedades continuadoras debe efectuarse tomando el correspondiente capital social de los entes que participan en la reorganización (op. cit., pág. 97).

Asimismo, exponen los Dres. Rubén y Fátima Asorey al referirse a tal condición, que en los supuestos en que una sociedad destina parte de su patrimonio a una sociedad existente o participa con ella en la creación de una nueva sociedad, el reglamentador establece “... que el valor de la participación correspondiente a los titulares de la sociedad escindida en el capital de la sociedad existente o en el del que se forma al integrar con ella una nueva sociedad, no debe ser inferior a aquél que represente por lo menos el ochenta por ciento (80%) sobre el patrimonio destinado a tal fin” (op. cit., pág. 197).

Añaden que para los casos de creación de una nueva sociedad o fraccionamiento en nuevas empresas “... se establece que por lo menos el ochenta por ciento (80%) de patrimonio destinado a tal fin debe corresponder a los titulares de la sociedad escindida” (op. cit., pág. 199).

Con relación a esta cuestión el Dr. Gustavo Krause Murguiondo, sostiene que "... 'el importe de participación' que requiere el art. 77 de la ley es el establecido como valor absoluto o determinado al momento de la reorganización, equivalente al porcentaje mínimo ochenta por ciento (80%) fijado por el decreto reglamentario al momento de la reorganización, y que es admisible que durante el plazo de dos años fijado para su mantenimiento pueda ser inferior al ochenta por ciento (80%) del capital de la entidad sucesora, no por disminución del 'importe de participación' sino, por ejemplo, por incorporación de nuevos socios o de nuevos aportes de capital ..." (Régimen Impositivo de las Reorganizaciones Empresariales, 1.ª Edición, 2005, Editorial LexisNexis, pág. 193).

De acuerdo con ello surge como primera conclusión que, mientras se conserve durante el plazo legal fijado el importe escindido destinado a cada una de las continuadoras (incluida "AAA" S.C.A.) en al menos el ochenta por ciento (80%) en poder de los titulares de las antecesoras, la reorganización planteada encuadraría dentro del supuesto previsto en el inc. b) del art. 77 de la ley del gravamen.

En lo concerniente al requisito de mantenimiento de actividades, inicialmente, cabe indicar que el primer párrafo del citado art. 77 dispone que en las reorganizaciones que se realicen en sus términos los resultados que pudieran surgir en consecuencia "... 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".

Asimismo, tal exigencia es contemplada en el pto. II del segundo párrafo del art. 105 del decreto reglamentario, al requerir para este tipo de procesos "Que continúen desarrollando por un período no inferior a dos años, contados a partir de la fecha de la reorganización, alguna de las actividades de la o las empresas reestructuradas u otras vinculadas con aquéllas –permanencia de la explotación dentro del mismo ramo–, de forma tal que los bienes y/o servicios que produzcan y/o comercialicen la o las empresas continuadoras posean características esencialmente similares a los que producían y/o comercializaban la o las empresas antecesoras".

En cuanto al enunciado requisito, se ha dicho que "... desde la óptica del derecho fiscal, la exigencia legislativa del mantenimiento de actividades trata de evitar los beneficios de la no imposición y la transferencia de los atributos fiscales a quienes pretendan usar la figura societaria con finalidad de obtener el beneficio del goce de los atributos de 'empresas que han cesado en sus operaciones a otras que nada tienen que ver con sus actividades' como ha afirmado con acierto Reig" (Rubén O. Asorey y Fátima Asorey, Reorganizaciones Empresariales Libres de Impuestos, Ed. La Ley, Buenos Aires, julio de 2013, págs. 56/57).

Tal doctrina manifiesta que el legislador ha extrapolado el criterio de identidad de objeto – antiguamente aplicado a las reorganizaciones societarias en el ámbito del derecho comercial– al derecho tributario, aduciendo que en este contexto la similitud de actividades exige "... tiende a impedir el uso de los atributos fiscales de los entes

absorbidos con un exclusivo propósito fiscal, para evitar la disposición de atributos impositivos en situaciones que, en general, la legislación comparada considera no trasladables” (op. cit., pág. 57).

En línea con ello, en el Dict. D.A.T. 59/06 se postuló “... que la identidad de objeto amerita que la o las empresas continuadoras deban seguir manteniendo actividades que generen tanto ingresos como costos y gastos cuyo origen esté dado por operaciones análogas o equivalentes a las que venían efectuando la o las empresas antecesoras, es decir que no exista la intención de realizar un cambio estructural que resienta esencialmente dicha identidad de forma tal que pueda considerarse un nuevo emprendimiento”.

En el mismo sentido, en los Dict. D.A.T. 42/08 y 75/08, como en otros anteriores, se señaló que “... el tratamiento fiscal dispensado a la operatoria persigue proteger las reorganizaciones destinadas a la obtención de mejores condiciones de producción y eficiencia. De esa manera, requiere el cumplimiento, como condición resolutoria, de la continuación de la actividad que se venía desarrollando ...”.

Para clarificar, según el Dr. Krause Murguiondo, “En los casos de divisiones de empresas se ha considerado que es suficiente para el cumplimiento de la condición citada que la escisionaria continúe desarrollando ‘alguna de las actividades de la o las empresas reestructuradas’ y no su globalidad (Dicts. D.A.T. y J. 13/80 y 18/85). No existe necesariamente, además, la obligación de la empresa escidente de conservar en forma paralela las actividades que desarrollará la escisionaria. Esta interpretación posibilita una real separación de actividades empresarias y es acorde con lo que expresa el pto. II del art. 105 del Dto. reglamentario 1.344/1.998, cuando se refiere al desarrollo en las continuadoras de ‘alguna’ de las actividades de las empresas reorganizadas, previsto en el art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997). Como se señala en los dictámenes citados, ello posibilita una descentralización organizativa de las actividades empresarias” (op. cit. pág. 182).

Prosiguiendo con el análisis del requisito en debate, debe dilucidarse si la actividad que ejercerán tanto las firmas escisionarias, así como también “AAA” S.C.A., bajo la modalidad de aparcería agrícola y/o pecuaria, desvirtúa dicho requisito cuando las sociedades antecesoras se dedicaron en forma directa a la actividad agrícola y/o ganadera.

A tales fines debe recordarse que el art. 21 de la Ley 13.246 de arrendamientos y aparcerías rurales establece que “Habrá aparcería cuando una de las partes se obligue a entregar a otra animales, o un predio rural con o sin plantaciones, sembrados, animales, enseres o elementos de trabajo, para la explotación agropecuaria en cualesquiera de sus especializaciones, con el objeto de repartirse los frutos”.

Además en su art. 24 dispone que “La pérdida de los frutos por caso fortuito o de fuerza mayor será soportada por las partes en la misma proporción convenida para el reparto de aquéllos”.

Acerca de este tipo de contratos asociativos, la doctrina considera que ambas partes en el contrato de aparcería son coproductores, refiriéndose al mismo como “el típico contrato asociativo agrario. Generalmente, el dador (dueño de la tierra) entrega la tenencia de la misma al aparcerero para que éste la trabaje con destino a una actividad agropecuaria, a cambio de un porcentaje de los frutos que obtenga”, y que “Tanto el aparcerero dador como el aparcerero tomador aportan el capital de trabajo, es decir cada uno contribuye con parte de sus bienes, aptitudes y habilidades” (Osvaldo Balán, Claudia A. Chiaradía, Santiago A. Sáenz Valiente, Perla R. Olego y José E. Labroca, “La actividad agropecuaria”, aspectos impositivos, comerciales y laborales, págs. 505, 506 y 510).

Asimismo, el contrato de capitalización de hacienda es definido por dichos autores como aquél en que “... una o más personas (hacendados) entregan un rodeo de hacienda a un propietario de un inmueble rural (capitalizador) y ésta se obliga a proveer los medios necesarios para lograr el crecimiento y desarrollo de los animales con el objeto de repartirse los frutos o utilidades resultantes” (op. cit., pág. 525).

En el entendimiento de que la aparcería constituye un contrato de colaboración y estructura asociativa, otros autores explican que “... las partes se relacionan con la finalidad de repartirse los frutos resultantes de la explotación; ambos están supeditados al resultado, el cual puede ser ganancia o pérdida”, puntualizando que ambos son responsables con terceros y/o terceras personas que contraten a los efectos de la explotación (Josefina Bavera - Alfredo Brunotti - Teresa Stafforte - Ana Delrío - Lidia Giovannoni - Néstor Lazaretti - Analía Selva, Tratado Agropecuario, Errepar, año 2010, pág. 87).

Vinculado al tema, en el Dict. D.A.T. 82/11 se alude a lo establecido en la Instr. D.A.T. y J. Nº .../78 en la cual, con relación a los contratos entre el colono y el propietario del fundo, se dijo que “... la relación entre el propietario de un predio rural y el colono que se obliga a entregarle un porcentaje de la producción es una aparcería agrícola, que se caracteriza como un contrato autónomo regido por las disposiciones de la Ley 13.246”.

En dicho acto de asesoramiento se trajo a colación la Actuación Nº .../01 (Di. ...) en la que este servicio asesor entendió que el concepto de coproductor que la mencionada instrucción le atribuye al aparcerero dador “... hace presumir la existencia de una actividad productiva dentro de la cual sería posible considerar al inmueble rural como un factor de capital”.

Asimismo, se destacó que en el Dict. D.A.T. 81/92, al analizar el tratamiento impositivo de operaciones de capitalización de hacienda, este servicio asesor las asimiló al contrato de aparcería.

De este modo, siempre que las sociedades escisionarias se dediquen a la producción agrícola y ganadera, aun bajo la modalidad de aparcería rural y mediante la capitalización de hacienda, se verificará la asunción de riesgos inherentes a dichas actividades,

generándose ingresos y gastos por operaciones análogas o equivalentes a las que desarrollaban las empresas antecesoras, debiendo considerarse cumplido el requisito de mantenimiento de la actividad de las antecesoras previsto en el art. 77 de la ley del gravamen y en el apart. II del segundo párrafo del art. 105 de su reglamentación.

A su vez, las firmas “AAA” S.C.A. y “BBB” S.C.A., en su doble carácter de antecesoras y continuadoras, proseguirán alguna de las actividades que venían desarrollando, la primera de ellas, la explotación agropecuaria en campos de terceros, contratos de aparcería y/o capitalización de hacienda, mientras que la segunda continuará con la locación de inmuebles, produciéndose así una descentralización de actividades e intereses sociales compatible con el cumplimiento del requisito en debate.

Sentado ello, procede a continuación referirse a las dudas suscitadas en torno a la transformación en sociedades anónimas de las sociedades antecesoras y su posible impacto en el proceso reorganizativo planteado.

Hace a tal cuestión precisar que el art. 74 de la Ley de Sociedades Comerciales prevé que “Hay transformación cuando una sociedad adopta otro de los tipos previstos. No se disuelve la sociedad ni se alteran sus derechos y obligaciones”.

Sobre dicha figura la doctrina ha afirmado que “... la transformación no implica la disolución de la sociedad transformada, sino que ... ese acto supone la continuación del mismo organismo social modificado en su forma, aunque con el anterior substrato personal y patrimonial. Es el mismo sujeto jurídico titular de los derechos y obligaciones nacidos bajo la forma que se abandona, quien asume las relaciones jurídicas, aunque aparezca revestido externamente de una forma social diferente” (cfr. Nissen, Ley de Sociedades Comerciales. comentada, anotada y concordada. Tomo 2, Editorial Abaco, Bs. As., 1994, pág. 115).

También se ha expresado que “... cambia sólo el tipo societario pero no la personalidad: la sociedad sigue siendo la misma bajo otro tipo” (cfr. Jorge O. Zunino, Régimen de Sociedades Comerciales Ley 19.550. Revisado, ordenado y comentado, 10.º Ed. actualizada, Ed. Astrea).

En el mismo sentido la jurisprudencia ha concluido que “La transformación de una sociedad en otra no implica la disolución de la primera y constitución de una nueva, sino que la personalidad de la sociedad transformada se conserva con solución de continuidad” (cfr. C.Apel.C.C. Rosario, Sala II, 25/3/64, “Maercy y Hnos. S.C.A.”, “LL”, 115-471).

Considerando todas estas premisas, en el Dict. D.A.T. 3/05 se sostuvo que en la transformación societaria “... sin perjuicio del cambio del tipo social, persiste una continuidad de la sociedad primigenia, dado que la misma no se disuelve, subsistiendo sus derechos y obligaciones”.

Sobre la base de lo expuesto, en el Dict. D.A.T. 33/09 se consideró que "... mientras la transformación de las sociedades anónimas fusionadas no se asocie con el incumplimiento de alguno de los requisitos que establece la citada normativa de reorganización libre de impuestos, no deberá implicar en sí misma un obstáculo para la admisión de los beneficios del régimen estatuido por el mentado art. 77 de la ley del gravamen".

Consecuentemente con ello, se entiende que la transformación del tipo social que bajo la Ley de Sociedades Comerciales realizarían las entidades societarias del caso, en la medida que no determine el incumplimiento de alguno de los requisitos que exigen las normas relativas a una reorganización libre de impuestos no significará un obstáculo para llevar a cabo la reestructuración pretendida, por cuanto sólo se cambiaría el tipo societario, sin que ello implique una modificación en la personalidad jurídica de las entidades, produciéndose así una continuidad jurídica de los derechos y obligaciones de los entes sociales.

Sentado lo que antecede, procede analizar el planteo relativo a la fecha de la reorganización, aspecto temporal determinante a los fines del cómputo del plazo de dos años posteriores en el que debe mantenerse la actividad y el importe de la participación.

Sobre el particular debe recordarse que el tercer párrafo del art. 105 del decreto reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) dispone que "... se entenderá por fecha de la reorganización, la del comienzo por parte de la o las empresas continuadoras, de la actividad o actividades que desarrollaban la o las antecesoras", definición que es receptada por el art. 4 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.513/08.

Con relación a ello el Dr. Krause Murguiondo expone que, resultaría razonable entender que la "fecha de la reorganización" no debería ser anterior a la fecha del "acto" reorganizativo, pues hasta que éste se configure no habrá entidades continuadoras. A su juicio, entonces, por fecha del "acto" de la reorganización desde el punto de vista de la legislación del impuesto a las ganancias (que debe entenderse como un requerimiento adicional a la "fecha de la reorganización" indicada en el art. 105 del Dto. 1.344/98) debe entenderse la escrituración o suscripción definitiva de la reorganización, que contenga el acta fundacional de las "S.A." continuadoras o los contratos en otro tipo de sociedades, que se identificaría con lo que se ha dado en denominar "el acto definitivo de la reorganización", sin perjuicio del cumplimiento posterior de todos los requisitos y las formalidades legales remanentes (op. cit., págs. 221/222).

Agrega, que la "fecha de la reorganización" determina la fecha del fin del ejercicio irregular por cese de actividades de la sociedad o entidad predecesora, lo que implica que los ejercicios de las entidades continuadoras posteriores a esa "fecha" deberán incluir el patrimonio y resultados de las actividades pertinentes recibidos de la antecesora, a partir de esa fecha, incluyendo lo que corresponda a los "atributos fiscales" trasladados (op. cit., pág. 223).

Así pues, en el Dict. D.A.T. 76/09 aludido por la consultante, se interpretó que para determinar el comienzo de las actividades por parte de las empresas continuadoras deben confluir 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.

Por lo tanto, en ese dictamen, se postuló que "... la inscripción debe considerarse como un requisito legal más que debe ser cumplido respecto del momento a partir del cual se computarán los dos años posteriores, siendo el inicio de las actividades el parámetro a considerar".

Ahora bien, la consultante cuestiona este pronunciamiento, en el entendimiento que conforme al mismo debería tomarse como fecha de reorganización la de inscripción de las escisionarias por la Inspección General de Justicia, interpretando que tal temperamento resulta improcedente por cuanto lo correcto es que aprobada la escisión se le pueda dar efecto retroactivo a la fecha efectiva de reorganización fijada por las partes y a partir de la cual las entidades antecesoras deberían desarrollar las actividades correspondientes a los nuevos entes por cuenta y orden de estos últimos.

Respecto al cuestionamiento, esta instancia estima adecuado precisar que la verificación de la fecha de reorganización estará acotada a la validación de determinados hechos y no será producto de una decisión posterior de las firmas involucradas que pueda dar origen a efectos retroactivos.

Con este fundamento, en el citado Dict. D.A.T. 76/09 se ha referido a la inscripción en el registro de la autoridad de contralor societario a los fines de determinar el comienzo de la existencia jurídica de la empresa, en el sentido de que constituida definitivamente la sociedad adquiere tal carácter desde el día del acta de fundación, sin que ello implique una opinión acerca de que la fecha de reorganización deba coincidir con la de inscripción del acto de reorganización o del acto constitutivo.

A mayor abundamiento cabe señalar que con posterioridad al dictamen en cuestión, mediante el anexo de la Actuación Nº .../10 (Di. ...), se aclaró que si bien un acto reorganizativo o un acto de constitución societario deberá inscribirse, cuando se trate de sociedades obligadas por la norma, en el respectivo Registro de la Inspección General de Justicia o su equivalente según la jurisdicción que les corresponda, de acuerdo con las disposiciones de la Ley de Sociedades 19.550, siendo ésta una condición exigida por la Res. Gral. A.F.I.P. 2.513/08 para las reorganizaciones libres de impuestos del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), ello no implica que la fecha de dicha inscripción deba considerarse como fecha de reorganización, a partir de la cual se deben contar los plazos inherentes a los requisitos de mantenimiento de las actividades y del porcentaje de participación en el capital exigidos por las normas tributarias pertinentes. El parámetro para el cómputo de tales plazos es el inicio de actividades por parte de las sociedades continuadoras.

En cuanto al criterio emergente del Dict. D.A.T. 127/92, que alude a que la fecha a partir de la cual surte efectos la fusión por absorción que en el mismo se tratara, sería la fijada por acuerdo expreso entre partes, debe descartarse su aplicación al caso como pretende la consultante, por responder el mismo a la casuística allí debatida y no puede extrapolarse a otro contexto distinto, siendo que, además, a partir de la fecha referida en dicho supuesto las actividades de la sociedad absorbida se efectuaron por cuenta y orden de la absorbente.

Consecuentemente, cabe reiterar que la fecha de reorganización a considerar a los fines del cómputo del plazo de dos años al que se refiere el art. 77 de la ley del gravamen, en tanto exige el mantenimiento de la actividad y de un importe de participación, es la del inicio de la actividad o actividades por parte de las empresas continuadoras de la actividad o de alguna de las actividades que desarrollaba la o las antecesoras.

Además cabe destacar que más allá de las normas reglamentarias relativas a la reorganización, se deberán cumplir las que regulan los acontecimientos que surgen de la creación de nuevas sociedades y su accionar (obligaciones fiscales de inscripción, facturación, presentación de declaraciones juradas, pago de anticipos e impuestos, etcétera), las cuales aun cuando podrían no tener un efecto definitivo sobre la determinación de la fecha de reorganización, servirían de indicios a considerar al efecto.

En tal sentido, debe señalarse que como se expresara en el Dict. D.A.T. 35/04 la doctrina societaria coincide en conceder el carácter de “sociedad en formación” al período de vida de un ente societario que media entre la celebración del contrato de sociedad –o acta constitutiva– y la de su definitiva inscripción registral, además de que los entes en formación “... se encuentran, en principio sujetos a idéntico tratamiento impositivo que el preceptado para la sociedad definitivamente constituida, ello teniendo en consideración el tipo social adoptado”.

Específicamente cabe advertir que en lo que atañe a sociedades de capital, tal criterio fue receptado por el segundo párrafo del inc. a) del art. 69 de la ley del impuesto al disponer que las sociedades, entre otros sujetos que enumera, resultan alcanzadas por sus disposiciones “... desde la fecha del acta fundacional o de celebración del respectivo contrato, según corresponda”.

A partir de ello, y en cuanto a la fecha en que las escisionarias deben solicitar su C.U.I.T., corresponderá atenerse a los términos del art. 4 de la Res. Gral. A.F.I.P. 10/97 que establece que las sociedades en formación serán inscriptas como tales ante este organismo, en forma provisional, por el término de noventa días corridos –prorrogable por un plazo igual– a los efectos de que la responsable presente la documentación que acredite su constitución definitiva so pena de disponer su baja automática.

Al respecto, viene al caso señalar que en el citado Dict. D.A.T. 35/04 se aclaró que “... corresponderá al juez administrativo pertinente merituar en situaciones particulares la

procedencia de la extensión de dicho período a tenor de las especiales circunstancias invocadas y acreditadas por los interesados”.

Completando el análisis de los planteos objeto de consulta, en lo que concierne a la procedencia de que el capital comanditado, por la transformación societaria a realizar, se represente en acciones a los efectos de establecer el capital al momento de la reorganización y su mantenimiento durante los años posteriores, corresponde advertir que si bien dicho asunto excedería la materia tributaria, en el caso particular no merecería reparos en tanto no se altere la participación de cada integrante en el patrimonio involucrado.

Por otra parte y respecto a la hacienda que “BBB” S.C.A. transferirá a “AAA” S.C.A., corresponde dejar constancia que dicha operación resulta ajena a las dos reorganizaciones proyectadas, razón por la cual y bajo dichas condiciones, la misma se encontrará sujeta a imposición.

Por último, cabe agregar a las salvedades ya realizadas respecto del alcance del presente análisis, que la viabilidad de la reorganización planteada también depende de lo que resuelva oportunamente la Inspección General de Justicia en ejercicio de sus facultades de control de legalidad y poder de policía, concretadas en la fijación del correcto encuadramiento de las sociedades constituidas bajo el marco normativo de la Ley 19.550 y sus modificaciones, y dentro de las pautas reglamentarias establecidas por la misma.

Ver Consulta vinculante relacionada Nº 33/14 (SD.G.T.L.I.).