

DICTAMEN D.A.T. 33/14
Buenos Aires, 28 de noviembre de 2014
Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Reorganización de empresas. Transferencia de fondo de comercio entre integrantes de un mismo conjunto económico. Contraprestación con títulos representativos del capital de la sociedad continuadora.

Sumario:

I. Este servicio asesor entiende que al existir una transferencia de fondo de comercio entre una sucursal y una sociedad de responsabilidad limitada pertenecientes ambas a un mismo conjunto económico, dicha operación encuadrará en el inc. c) del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) siempre que, como se señala, se cumplan los requisitos que para este tipo de reestructura son exigidos por el citado artículo del texto legal y el art. 105 de su decreto reglamentario.

II. Considerando que la retribución con títulos representativos del capital de la sociedad continuadora a la sociedad extranjera a cambio de la incorporación del patrimonio de la sucursal de la que ostenta su titularidad, forma parte del proceso de reorganización encuadrado dentro del inc. c) del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), dicha transacción –producto de la reorganización– no resultará alcanzada por el tributo.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la firma del epígrafe en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta acerca de la posibilidad de encuadrar en los términos del inc. c) del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), como reorganización dentro de un conjunto económico al proceso por el cual se transferirá la totalidad del fondo de comercio de la sucursal local de una empresa extranjera, a una sociedad que se constituye a tal fin en Argentina bajo las normativas vigentes del país.

Asimismo inquiere si la contrapartida, consistente en la entrega de cuotas de capital de la sociedad continuadora a la aportante, como consecuencia de lo expresado, forma parte del mismo proceso, sin encontrarse sujeta al pago del citado impuesto.

Al respecto informa que “XX International” lleva a cabo su actividad como agente de calificación de riesgo en Argentina mediante una sucursal, inscripta como tal ante la Inspección General de Justicia el .../.../97, y que en virtud de la Res. Gral. C.N.V. 622/13, las sociedades que actúen como tales deben ser personas jurídicas constituidas en el país.

Indica que a raíz de esta exigencia debe reorganizar su actividad en Argentina mediante la transferencia del activo, pasivo y empleados de la sucursal a la sociedad denominada "XX Argentina, agente de calificación de riesgo", la que fue constituida a tales fines e inscrita ante la Inspección General de Justicia el .../.../13.

Remarca que la aportante "XX International" y la continuadora pertenecen al mismo grupo económico, siendo actualmente la primera titular y controlante de la segunda en un noventa por ciento (90%). El porcentaje restante del capital de la continuadora corresponde a "XX Argentina", que pertenece al mismo grupo económico.

Asimismo, especifica que la transferencia y reorganización del fondo de comercio de la sucursal se implementará mediante su aporte como capital a la continuadora, la que resolverá el aumento de su capital social y la emisión de cuotas como contraprestación por un importe equivalente al del patrimonio neto que resulte del balance especial de aporte de fondo de comercio al .../.../14, siendo la fecha efectiva de la reorganización el .../.../14 o el primer día del mes inmediato siguiente a la aprobación de la Comisión Nacional de Valores, lo que suceda en último término.

Además, aclara que una vez realizadas las pertinentes inscripciones ante la Inspección General de Justicia, completado el proceso de reorganización y las presentaciones derivadas del mismo, la aportante cancelará la inscripción de la sucursal.

Sobre el particular considera que "... la transferencia del fondo de comercio encuadra en el supuesto de transferencias en conjunto económico a que se refiere el art. 77, inc. c), de la Ley de I.G. toda vez que, como seguidamente se evidencia, se cumplen en el caso todos los requisitos legales e infralegales que la Ley de I.G. y su reglamentación establecen a tal efecto".

En tal entendimiento, aclara que en el caso planteado no resulta necesario el cumplimiento de los requisitos de empresa en marcha y de realización de actividades iguales o vinculadas en forma previa a la fecha de reorganización.

Con relación al cumplimiento de las restantes exigencias, detalla en el acápite V de su nota, lo siguiente:

"i. Existencia de transferencia en conjunto económico ... la aportante es titular del cien por ciento (100%) de la sucursal y, al día de la fecha, del noventa por ciento (90%) del capital social de la continuadora.

ii. Permanencia de la actividad ... la continuadora habrá de continuar con la actividad de calificación de riesgos que ha venido desarrollando la sucursal por un lapso mayor a los dos años exigidos ...

iii. Mantenimiento de la participación ... la aportante habrá de mantener el importe de participación en la continuadora por el plazo de dos años exigidos por la normativa vigente.

iv. Comunicación de la reorganización a la A.F.I.P. ... Este requisito también habrá de cumplirse en los términos de lo normado en la Res. Gral. A.F.I.P. 2.513/08".

Por otro lado y con relación a la modalidad de retribución por la transferencia del fondo de comercio interpreta que la entrega de cuotas de la sociedad de responsabilidad limitada a la

aportante es enteramente admisible en el marco del supuesto de reorganización empresaria de que se trata, haciendo referencia a la opinión vertida en tal sentido por esta Administración en los Dict. D.A.T. 61/08, 4/11 y 3/11.

II. Expuesta la temática traída a consideración, en primer término corresponde aclarar que la Subdirección General de ... mediante la Nota N° .../14 (SD.G. ...) del .../.../14, le comunicó a la rubrada la admisión formal de su presentación como consulta vinculante.

Asimismo, cabe dejar sentado que este servicio asesor abordará el tema consultado desde un punto de vista teórico, de acuerdo con la información brindada por la solicitante, analizándose sólo los aspectos técnicos puntualmente consultados, sin pormenorizar los específicos para los cuales no cuenta con los datos necesarios y sin efectuar verificación alguna, la que estará a cargo del área operativa pertinente.

Aclarado ello y a los fines de determinar el encuadre tributario que corresponde otorgar a la operatoria en cuestión, cabe recordar que el 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”.

El mismo dispositivo legal, en su sexto párrafo, establece que “Se entiende por reorganización: a) ... b) ... c) Las ventas y transferencias de una entidad a otra que, a pesar de ser jurídicamente independientes, constituyan un mismo conjunto económico”.

Asimismo, en su octavo párrafo dispone que “Para que la reorganización tenga los efectos impositivos previstos en este artículo, 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, de acuerdo con lo que, para cada caso, establezca la reglamentación”.

A su vez, el inc. c) del primer párrafo del art. 105 del decreto reglamentario de la mentada ley especifica 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”, 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”.

Como introducción al análisis de las normas relativas al traslado entre empresas de un mismo conjunto económico, cabe señalar que desde la doctrina se sostuvo que su dictado responde a que “... no se podía concebir la realización de utilidades en tales casos porque la existencia del conjunto hace que no exista una verdadera transferencia de la real propiedad de los bienes, fondos o explotaciones” (Rubén O. Asorey y Fátima Asorey, Reorganizaciones Empresariales Libres de Impuestos, Editorial La Ley, 2.º edición actualizada y ampliada, Ed. 2013, pág. 210).

Al respecto, en el Dict. Di.A.L.I.R. 62/02 el servicio asesor legal entendió que se inferirá "... la existencia de un conjunto económico entre las empresas reorganizadas cuando se verifique la equivalencia patrimonial entre las mismas. Es decir, que tiene lugar el conjunto económico cuando dos empresas pertenezcan a los mismos titulares en la proporción que establece la ley, lo que importa que la transferencia de una entidad a otra, no implique la generación de utilidades ni el traslado de beneficios impositivos a terceros".

En tal sentido, en dicho precedente se trae a colación lo expresado en el Dict. D.A.T. y J. 45/79 en el que se interpretó, refiriéndose a las transferencias entre empresas de un conjunto económico, que "... al hablarse de venta o transferencia no se está refiriendo la norma a cualquier operación entre las partes, sino a aquéllas que hacen a un conjunto de bienes que conforma lo que se entiende en la ciencia económica como reorganización de empresas". Colige así que el dispositivo se refiere concretamente a ventas de fondos de comercio.

En el caso que nos toca analizar se producirá el traslado de la totalidad de los bienes y deudas de una sucursal de empresa extranjera hacia una sociedad argentina creada a dicho efecto, a fin de que la actividad desarrollada en el país por la primera sea explotada por la segunda. Ello en el marco de las nuevas disposiciones emanadas de la Comisión Nacional de Valores a las que alude la consultante.

Se destaca que ambos entes pertenecen en forma directa –en un cien por ciento (100%) la sucursal y en un noventa por ciento (90%) la continuadora–, a la misma titular "XX International".

De lo dicho surge que la antecesora posee en forma directa el noventa por ciento (90%) del capital de la continuadora, y siendo que el decreto reglamentario exige como participación mínima el ochenta por ciento (80%) el requisito de permanencia de la titularidad del capital se encontrará cumplido, deviniendo en abstracto la referencia a su cumplimiento en forma indirecta por el diez por ciento (10%) restante, que según manifiesta corresponde a otra empresa del mismo grupo económico.

Por otro lado y con relación a la aclaración realizada por la consultante acerca de que, con posterioridad al proceso de reorganización, se resolverá la cancelación de inscripción de la sucursal, en virtud de lo dispuesto por la Comisión Nacional de Valores en el anexo de la Res. Gral. C.N.V. 622/13, Tít. IX, Cap. I, Sección I, art. 2, cabe expresar que aun cuando tal cancelación jurídicamente importa la liquidación de la sucursal ello no afectará la procedencia del régimen en el presente caso.

Bajo tales circunstancias, este servicio asesor entiende que la transferencia del fondo de comercio de la sucursal argentina a la sociedad de responsabilidad limitada pertenecientes ambas a un mismo conjunto económico, encuadrará en el inc. c) del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) siempre que, como se señala, se cumplan los requisitos que para este tipo de reestructura son exigidos por el citado artículo del texto legal y el art. 105 de su decreto reglamentario.

Luego de esa conclusión, corresponde dilucidar el otro punto consultado referido a si la modalidad de retribuir a la sociedad extranjera mediante la entrega de cuotas representativas del patrimonio que se traslada resulta comprendida dentro del mismo proceso de reorganización, libre de impuestos.

A dichos fines, cabe reproducir en primer lugar lo expresado por la Dirección Nacional de Impuestos en el Memorando Nº .../03, en el cual sostuvo que "... la circunstancia de haberse abonado como contraprestación una suma de dinero, constituye fundamento suficiente que desvanece la configuración de una reorganización societaria, toda vez que, el término no incluye a la mera compra que una sociedad haga de los activos de otra entidad si tal transferencia se efectúa por dinero o se paga por medio de documentos, ya que la característica de la reorganización es que la contraprestación que se da por la operación sean acciones o títulos de la sociedad (cfr. surge de Autos caratulados 'Castelo, Soledad I. Carro de s/recurso de apelación. Impuesto de sellos. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, 28/2/86'; 'Banco Sudameris Argentina S.A. Atlantis S.A. de Préstamos y Edificación. Gonzalo C. Porta s/apelación, impuesto de sellos. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 13/12/99')".

En igual sentido, en el Dict. D.A.T. 23/05 este cuerpo asesor advirtió que "... una retribución distinta a títulos representativos del patrimonio enajenado en razón de la transferencia de activos y pasivos (universalidad jurídica o de hecho) que se efectúe entre entidades integrantes del mismo conjunto económico haría que el esquema patrimonial de la primera diste de aquél que se generaría en el caso de que se diera la mentada transferencia sin retribución alguna. Esta última modalidad se correspondería con una reorganización típica en la que se puede aplicar sin restricciones el principio de neutralidad ya que consta de un traslado de bienes y deudas (que debiera constituir una universalidad de hecho) de una estructura de negocios a otra perteneciente a los mismos titulares sin que haya mella en el patrimonio de la empresa receptora. De esta forma no se verían afectados los resultados y atributos impositivos acaecidos hasta la operación de transferencia a nivel del conjunto económico y tampoco se generarían resultados entre las partes involucradas más allá de la transferencia patrimonial aludida".

En tal entendimiento, se concluye en coincidencia con la posición sustentada por la Dirección Nacional de Impuestos, que "... de haber existido dinero u otra contraprestación que no sea la de títulos representativos del patrimonio que se transfiere no deberá otorgarse a la reorganización planteada las prerrogativas previstas por el art. 77 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones)".

Prosiguiendo con esa línea argumental, este servicio asesor en el Dict. D.A.T. 61/08, en ocasión de analizar una transferencia de fondo de comercio entre una sucursal de empresa extranjera y una sociedad argentina donde existía contraprestación en dinero, reiteró que "... la modalidad de retribuir el patrimonio transferido no se corresponde con la situación tipificada en el inc. c) del octavo párrafo del art. 77 de la ley del gravamen, el cual se fundamenta en el principio de neutralidad fiscal. Es decir que se debe producir el traslado de bienes y deudas (universalidad jurídica o de hecho) de una entidad a otra del mismo conjunto económico sin que dicha situación haga mella en el patrimonio de la empresa receptora, no afectando los resultados y atributos impositivos producidos hasta la operación de transferencia a nivel del conjunto económico y los resultados entre las partes involucradas".

Además, en lo inherente a la imposibilidad de otorgar títulos representativos del capital a una sucursal respecto del patrimonio transmitido, en el acto de asesoramiento precitado se sostuvo que "... siendo la sucursal una representación de la sociedad constituida en el extranjero, más allá de poseer un patrimonio propio entre otras características particulares, la misma no deja de formar

parte de la matriz extranjera, por lo cual la incorporación del patrimonio de la sucursal podría retribuirse a la sociedad del exterior con acciones de la sociedad local”.

El mismo temperamento fue seguido en el Dict. D.A.T. 4/11 en el cual se citó el aporte de Darío Rajmilovich, quien con relación a las ventas o transferencias a las que alude el art. 77 de la ley del gravamen, sostiene que dichas operaciones serán las que “... consistan en ventas de verdaderas unidades económicas con relativa autonomía económica y funcional, no alcanzando a las meras ventas de bienes individuales, ni a transferencias que originen contraprestación en dinero o especie, o que sean resultado de liquidaciones o adjudicaciones de bienes, sino sólo mediante intercambio de acciones de la sociedad continuadora (Cfr. ‘Manual del Impuesto a las Ganancias’, Editorial La Ley, año 2006, págs. 604 y 605)”.

En función de lo expuesto, la retribución con títulos representativos del capital de la continuadora a la sociedad extranjera a cambio de la incorporación del patrimonio de la sucursal a la que ostenta su titularidad, forma parte del proceso de reorganización encuadrado dentro del inc. c) del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), por lo tanto dicha transacción –producto de la reorganización– no resultará alcanzada por el tributo.

Ver Consulta vinculante relacionada N° 14/15 (SD.G.T.L.I.).