

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

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Reorganización de empresas. Escisión. Requisitos.

Sumario:

I. El marco reglamentario contempla como uno de los supuestos de reorganización el destino de una parte del patrimonio de una sociedad a los fines de crear una nueva firma, modalidad de reestructura que se corresponde con una escisión-constitución que encuadra en el inc. b) del sexto párrafo del art. 77 de la ley del tributo y, por ende, sujeta al cumplimiento de la totalidad de los requisitos exigidos por este artículo y por el segundo párrafo del art. 105 de la reglamentación.

II. Respecto a los requisitos puntualmente consultados se observa que:

1. Teniendo en cuenta que “XX S.A.I.C.” –empresa que se reorganiza mediante un proceso de escisión/constitución– viene desarrollando las actividades de aserrado y cepillado de madera implantada y plantación de bosques en forma previa a la fecha de la reorganización, ello permite considerarla una “empresa en marcha”, y debería tenerse por cumplido el requisito establecido en el pto. I del art. 105 del decreto reglamentario del gravamen.

2. De proseguirse en la nueva sociedad constituida –escisionaria–, durante los dos años posteriores a la fecha de la reorganización, con la actividad de plantación de bosques y “XX S.A.I.C.” con la actividad de aserrado y cepillado de madera implantada, ambas desarrolladas con anterioridad a la reestructuración, el requisito de mantenimiento de la actividad previsto en el primer párrafo del art. 77 de la ley del gravamen y en el pto. II del segundo párrafo del art. 105 de su decreto reglamentario se encontrará cumplido.

3. En el presente caso se advierte que el ochenta y dos por ciento (82%) de “XX S.A.I.C.”, cuya titularidad pertenece a tres sociedades pasará a formar la totalidad del capital de la nueva sociedad que se crea al efecto y que tales firmas deberán mantener al menos el ochenta por ciento (80%) del importe de dicho capital por el plazo de dos años, a partir de la fecha de la reorganización, cumpliéndose de esta forma con las previsiones contenidas en el octavo párrafo del art. 77 de la ley y en el inc. b) del art. 105 del decreto reglamentario. Exigencia ésta que deberán observar también las seis personas físicas que seguirán desempeñando el rol de accionistas en “XX S.A.I.C.” respecto de la misma, atento a su doble carácter de antecesora y continuadora en relación al patrimonio que conserva.

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 sobre la procedencia de

encuadrar como escisión libre de impuestos, en los términos del inc. b) del sexto párrafo del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) y sus normas complementarias, a la reestructuración societaria mediante la cual escindiría parte de su patrimonio para destinarlo a la creación de una nueva sociedad anónima.

Al respecto, informa que “XX S.A.I.C.” es una sociedad anónima constituida el .../10/82 e inscrita en el impuesto a las ganancias desde 1983, que se dedica principalmente al aserrado y cepillado de madera implantada (Cód. act. 161002), y como actividad secundaria a la plantación de bosques (Cód. act. 021010).

Expresa que a los fines de dar mayor eficiencia a sus negocios está evaluando realizar un proceso de escisión societaria en los términos del art. 88 de la Ley de Sociedades Comerciales, mediante el cual “XX S.A.I.C.” –escidente– destinará el ochenta y dos por ciento (82%) de su patrimonio, integrado por los lotes con forestación, a la creación de una nueva sociedad que tendrá como actividad principal la plantación de bosques, quedando el dieciocho por ciento (18%) restante del patrimonio en la firma escidente, la que continuará con la mencionada actividad de aserrado y cepillado de madera implantada.

Con respecto a su composición accionaria, y conforme copia del F. 899/A que adjunta, relativo al impuesto sobre los bienes personales acciones y participaciones, señala que está integrada por tres personas jurídicas que cuentan con el ochenta y dos por ciento (82%) del capital social y que el otro dieciocho por ciento (18%) lo poseen seis personas físicas, exponiendo concretamente que tales personas jurídicas pasarán a ser los únicos accionistas de la empresa a crearse y que las personas físicas pasarán a ser los únicos accionistas de “XX S.A.I.C.”.

Añade que en atención a su situación fiscal, en el proceso de reorganización empresarial que va a encarar, no se producirá el traslado de créditos ni quebrantos impositivos a la empresa escisionaria, y que la valuación de los activos que se transfieran se hará a los valores contables registrados en la contabilidad de “XX S.A.I.C.”.

Bajo el contexto descripto considera que dado que la empresa escisionaria se constituye a partir de la reorganización no le resulta aplicable a dicha sociedad la condición de empresa en marcha, reiterando con referencia al requisito de mantenimiento de la actividad que “XX S.A.I.C.” proseguirá con la principal que viene desarrollando de aserrado y cepillado de madera implantada, en tanto la escisionaria que se creará comenzará a desarrollar la actividad de plantación de bosques que hasta el momento de la reestructura también realizaba la firma escidente.

Afirma que las citadas actividades serán mantenidas en cada una de las sociedades por el término de dos años, aclarando que de igual manera se cumplirá con el mantenimiento de la composición accionaria, y que incluso las sociedades accionistas se comprometen a mantener sus actuales socios por dicho plazo.

En razón de lo expuesto opina que la reorganización proyectada –escisión– encuadra dentro de las previsiones establecidas en los arts. 77 y 78 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y sus normas complementarias.

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

Asimismo, cabe advertir que este servicio asesor abordará los temas puntualmente consultados – empresa en marcha, mantenimiento de actividad y mantenimiento de participación– desde un punto de vista teórico y basándose en la información brindada por la presentante, sin pormenorizar aspectos específicos para los cuales no cuenta con los datos necesarios, más aun teniendo en cuenta que la situación planteada es de ocurrencia potencial, sin llevar a cabo verificación alguna, la que eventualmente estará a cargo del área operativa pertinente.

Aclarado ello, comenzando con el análisis del encuadre legal de 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) exime del gravamen a los resultados que pudieran surgir de los procesos de reorganización de sociedades, fondos de comercio y en general empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza.

El mismo dispositivo legal, en su sexto párrafo, establece que “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) ...”.

Por su parte, el inc. b) del primer párrafo del art. 105 del decreto reglamentario de la ley del tributo establece que existirá 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 ...”.

De la normativa transcrita se puede advertir que el marco reglamentario contempla como uno de los supuestos de reorganización el destino de una parte del patrimonio de una sociedad a los fines de crear una nueva firma, modalidad de reestructura que se corresponde con una escisión, constitución que encuadra en el inc. b) del sexto párrafo del art. 77 de la ley del tributo y, por ende, sujeta al cumplimiento de la totalidad de los requisitos exigidos por este artículo y por el segundo párrafo del art. 105 de la reglamentación.

Particularmente en lo que concierne al cumplimiento en el caso de los requisitos de empresa en marcha y mantenimiento de la actividad con posterioridad a la fecha de la reorganización, aludidos por la consultante en su presentación, cabe reseñar el primer párrafo del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), que dispone 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”.

Por su parte, el segundo párrafo del art. 105 del decreto reglamentario de la ley del gravamen dispone que para los casos de fusión y escisión de empresas deberá cumplirse, entre otros, los siguientes requisitos:

I. Que a la fecha de la reorganización, las empresas que se reorganizan se encuentren en marcha: se entenderá que tal condición se cumple, cuando se encuentren desarrollando las actividades objeto de la empresa, o cuando habiendo cesado las mismas, el cese se hubiera producido dentro de los dieciocho meses anteriores a la fecha de la reorganización.

II. 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”.

De la lectura de la normativa transcrita precedentemente se desprende en primer lugar que con el fin de establecer si la empresa se encuentra en marcha se debe corroborar no sólo que la misma esté desarrollando actividades incluidas en su objeto, sino también que dichas actividades sean las mismas o estén vinculadas con la o las que seguirá desarrollando la empresa continuadora.

Así también se puede mencionar que, la restricción de empresa en marcha está ligada a impedir que las firmas que han dejado de realizar actividades por un término mayor a dieciocho meses se reorganicen con el solo fin de trasladar beneficios a una empresa erróneamente denominada sucesora.

En ese sentido, en el Dict. Di.A.Téc. 57/05 se observó que dicho requisito “... se encuentra directamente vinculado a las pautas aplicables a un proceso de reorganización libre de impuestos en los términos del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias”, agregando que “... como bien lo dice la respectiva norma reglamentaria, las sociedades se considerarán ‘en marcha’ ‘... cuando se encuentren desarrollando las actividades objeto de la empresa’”.

A partir de ello y teniendo en cuenta que conforme surge de la presentación, “XX S.A.I.C.” –empresa que se reorganiza mediante un proceso de escisión/constitución– viene desarrollando las actividades de aserrado y cepillado de madera implantada y plantación de bosques en forma previa a la fecha de la reorganización, ello permite considerarla una “empresa en marcha”, y debería tenerse por cumplido el requisito establecido en el pto. I del art. 105 del decreto reglamentario del gravamen.

En cuanto a la exigencia normativa de la permanencia en la actividad, en opinión de los Dres. Asorey “... 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”. De esta forma diferencia este criterio de identidad de objeto del seguido por el derecho societario señalando que “... 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” (Rubén O. y Fátima Asorey “Reorganizaciones Empresariales Libres de Impuestos”, 2.ª Edición actualizada y ampliada, Edit. La Ley, Buenos Aires, julio 2013, págs. 56/57).

Con relación a ello, en el Dict. Di.A.Téc. 71/07 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 esta manera, requiere el cumplimiento, como condición resolutoria, de la continuación de la actividad que se venía desarrollando ...”.

En igual sentido y conforme se opinara en los Dicts. Di.A.Téc. 75/08 y 30/09 la identidad de objeto "... amerita que la o las empresas continuadoras deban seguir manteniendo actividades que generen tanto ingresos como costos o 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".

En dichos pronunciamientos se aludió al Dict. D.A.T. y J. 18/85, en el cual se sostuvo, al tratarse el tema de la continuación de las actividades de la antecesora en un proceso de escisión, que "... el adjetivo indefinido 'alguna' sería suficiente para caracterizar la continuidad del funcionamiento de una actividad con respecto a varias ...", y que ello "... se compatibilizaría con el propósito del instituto jurídico de la escisión, consistente en una descentralización no empresaria ... pero si organizativa".

Del mismo modo en el Dict. Di.A.Téc. 46/07 se destacó que "... resultará suficiente para el cumplimiento de la condición precitada que cada una de las entidades escisionarias continúen desarrollando alguna de las actividades de la o las empresas reestructuradas y no su globalidad".

Este último acto de asesoramiento hizo mención a su par Dict. Di.A.Téc. 54/05 relativo a un caso donde se escindía de una sociedad, con actividad operativa y actividad inversora, la mayor parte del patrimonio relacionado con esta última actividad para integrarlo a las inversiones de su controlante, la cual sólo desarrollaba este tipo de operaciones (inversiones), concluyéndose que "... al proseguirse en cada patrimonio escindido respectivamente la actividad que se realizaba con anterioridad a la reestructuración, ..., el requisito aludido en apart. II del segundo párrafo del art. 105 del reglamento de la Ley de Impuesto a las Ganancias, se encontraría cumplido en cuanto a la continuación de alguna de las actividades de la firma antecesora en la continuadora. Ello, por supuesto, cuando dicha actividad se mantenga durante el lapso dispuesto por las normas (dos años desde la fecha de reorganización)".

De conformidad con los fundamentos expuestos, en el caso planteado se interpreta que de proseguirse en la nueva sociedad constituida –escisionaria–, durante los dos años posteriores a la fecha de la reorganización, con la actividad de plantación de bosques y "XX S.A.I.C." con la actividad de aserrado y cepillado de madera implantada, ambas desarrolladas con anterioridad a la reestructuración, el requisito de mantenimiento de la actividad previsto en el primer párrafo del art. 77 de la ley del gravamen y en el pto. II del segundo párrafo del art. 105 de su decreto reglamentario se encontrará cumplido.

Sentado ello, cabe ahora abocarnos al análisis del cumplimiento del requisito de mantenimiento de la participación en el capital de las continuadoras en la figura de escisión, siendo dable recordar a tales fines que el octavo párrafo del art. 77 de la ley del tributo prevé 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".

Agregando el párrafo siguiente que "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 años contados desde la fecha de la reorganización".

Por su parte, la última parte del inc. b) del primer párrafo del art. 105 del decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias dispone 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” (el subrayado nos pertenece).

Es decir que la viabilidad de una reorganización por escisión-fusión o por escisión-constitución exige que el ochenta por ciento (80%) del capital de las empresas continuadoras pertenezca a los titulares de la empresa o empresas que se reorganizan (antecesoras), pues ello impediría que se transfiera el capital hacia terceros en una magnitud que daría lugar a un traslado de atributos impositivos a quien no le pertenecen.

Con relación a las escisiones donde se destina parte del patrimonio de una sociedad a la creación de una nueva empresa, los citados autores entienden que “... se dispone que el ochenta por ciento (80%) del capital de las nuevas entidades consideradas en conjunto deben pertenecer a los titulares de la entidad predecesora”, y consideran que ello “... facilita los supuestos de escisión propiamente dicha o división cuando es necesario separar en distintos entes o empresas a los titulares de las empresas antecesoras, debiendo señalarse que tal forma de computar el capital no procede en los restantes tipos de escisión” (op. cit. pág. 198).

En línea con ello y con respecto a los condicionamientos impuestos sobre la participación en el capital la doctrina ha expresado que tienen “... su razón de ser en que los titulares de los capitales bajo distinta estructura jurídica no efectúen operaciones con terceros, que originen la realización de un beneficio de los bienes que disponían antes de la reorganización”, entendiendo que “Al mantener el monto del capital no se configura tal realización y las nuevas inversiones que se pueden producir a través del aumento del capital tampoco originan tal fenómeno” (Rubén O. Asorey, “Reorganizaciones Empresariales”, La Ley, 1996, pág. 55).

Asimismo, cabe remitirse a lo expresado, en diversos pronunciamientos, entre ellos el Dict. Di.A.Téc. 50/09, que al tratar el requisito de mantenimiento de la participación en el capital de las continuadoras recomienda no perder de vista que las normas atinentes están orientadas “... incuestionablemente a marginar de la tributación las operaciones y los resultados de las mismas, cuando fueran la consecuencia de decisiones empresariales conducentes a una nueva adecuación de sus estructuras siempre que no impliquen en su esencia la transferencia de bienes a terceros que, con tal motivo, provoquen desequilibrios en la real titularidad patrimonial de las partes involucradas”.

En igual orden de ideas en el Dict. Di.A.Téc. 34/09 se concluyó que “... una reorganización resultará viable, en los términos de la ley tributaria, mientras el cambio de participación en el capital total de la entidad continuadora no implique una reducción superior al veinte por ciento (20%) sobre el importe que tenían los titulares de las antecesoras en las mismas, suponiendo esto último que no se produzca una transferencia a terceros superior a dicho monto”.

En virtud de las consideraciones expuestas, este departamento entiende que para considerar cumplido el requisito en cuestión, del importe escindido del capital destinado a cada una de las dos continuadoras, deberá conservarse al menos, el ochenta por ciento (80%) en poder de los titulares del capital de la antecesora.

Ello de conformidad con lo sostenido en el Dict. Di.A.Téc. 39/02, en cuanto a que "... a efectos de evitar que los contribuyentes obtengan beneficios tributarios en razón de la forma de reorganización que elijan tanto la firma que se crea a partir de la escisión como la que sigue con la antigua denominación social, revisten la calidad de empresas continuadoras, debiendo cumplimentar cada una de ellas el requisito de mantenimiento de la participación en el capital por un lapso no inferior a dos años".

Ateniéndonos a los dichos de la presentante se advierte que el ochenta y dos por ciento (82%) de "XX S.A.I.C.", cuya titularidad pertenece a tres sociedades pasará a formar la totalidad del capital de la nueva sociedad que se crea al efecto y que tales firmas deberán mantener al menos el ochenta por ciento (80%) del importe de dicho capital por el plazo de dos años, a partir de la fecha de la reorganización, cumpliéndose de esta forma con las previsiones contenidas en el octavo párrafo del art. 77 de la ley y en el inc. b) del art. 105 del decreto reglamentario. Exigencia ésta que deberán observar también las seis personas físicas que seguirán desempeñando el rol de accionistas en "XX S.A.I.C." respecto de la misma, atento a su doble carácter de antecesora y continuadora con relación al patrimonio que conserva.

Por último, cabe agregar a las salvedades ya realizadas respecto del alcance del presente análisis, que la viabilidad de la reorganización planteada también dependerá de lo que resuelva oportunamente la Inspección General de Justicia en el 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.