



Dictamen N° 12/2006

Dirección de Asesoría Técnica (DI ATEC)

15 de Febrero de 2006

DATOS DE PUBLICACIÓN

Boletín N° 110, 01 de Septiembre de 2006, página 1782

Carpeta N° 32, página 128

ASUNTO

IMPUESTO A LAS GANANCIAS - REORGANIZACION DE EMPRESAS. MANTENIMIENTO DE ACTIVIDAD. ESCISION-FUSION. "E.E." S.A.. CONSULTA VINCULANTE

TEMA

IMPUESTO A LAS GANANCIAS-ESCISION DE SOCIEDADES-REORGANIZACION DE LA EMPRESA-EXPLOTACION COMERCIAL

SUMARIO

II. A los efectos de verificar el cumplimiento de la condición de desarrollo de actividades iguales o vinculadas con anterioridad a la reorganización, es suficiente que cada una de las entidades escisionarias continúen desarrollando alguna de las actividades de la o las empresas reestructuradas y no su globalidad.

TEXTO

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la firma del asunto en los términos de la Resolución General N° 1.948, mediante la cual se consulta acerca de los requisitos de mantenimiento de actividad exigidos por la normativa del impuesto a las ganancias para las reorganizaciones libres de impuestos en el ámbito de una escisión con posterior fusión entre sociedades de un mismo conjunto económico.

Concretamente, explica que se trata de la escisión de "E.E." S.A., empresa que posee diversas actividades entre las que se destacan la metalúrgica, la inversora y la agropecuaria, siendo que esta última la viene desarrollando en forma directa mediante explotaciones agrícolas y ganaderas desde noviembre de 2003 en un campo que posee en la Provincia de..., el cual desde su compra en febrero de 2001 hasta la fecha antedicha fue alternativamente arrendado a la firma "B.B." S.A. o trabajado directamente.

Así pues expresa que "E.E." S.A. escindiré de su patrimonio los activos y pasivos correspondientes a la actividad agropecuaria y los destinará a un proceso de fusión en la que serán absorbidos por "B.B." S.A., continuando esta última con las actividades agrícolas y ganaderas de su predecesora.

Además, aclara que los accionistas de "E.E." S.A. son los cónyuges Gabriel ... con el 95% del capital, y Gloria ..., con el 5% restante, que además son los socios de "B.B." S.A. con el 85% y el 15% del capital respectivamente.

Siendo así las cosas, aduce que la consulta realizada "... tiene por objeto dar certeza sobre el tratamiento de no gravabilidad de la reorganización descrita, teniendo en cuenta la existencia de abundante jurisprudencia en materia de reorganizaciones y que la misma no es coincidente en cuanto a lo que se entiende por mantenimiento de actividad y actividades iguales o vinculadas". Asimismo, agrega que "Tampoco es uniforme la jurisprudencia en cuanto a la obligación en una escisión dentro de un mismo conjunto económico de cumplir con los requisitos adicionales del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias".

En el citado contexto la rubrada opina que la reorganización proyectada "... por tratarse de una escisión-fusión dentro de un mismo conjunto económico, lo que surge claramente de los datos descriptos ... ya que el accionista Gabriel ... por si sólo detenta más del 80% de las dos sociedades involucradas en la reorganización y si se incluye a los dos cónyuges se detenta el 100% del capital de ambas sociedades, no está sujeta a ningún requisito adicional".

Sin perjuicio de la aseveración formulada en último término, aclara que, a su juicio, las firmas involucradas en la reestructuración proyectada cumplen los requisitos adicionales exigidos por el artículo 105 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

II. Cabe en primer término advertir que este servicio asesor abordará el tema desde un punto de vista teórico y de acuerdo a la información brindada por la solicitante, sin pormenorizar aspectos específicos para los cuales no cuenta con los datos necesarios, más aún teniendo en cuenta que se trata de situaciones de ocurrencia potencial.

Asimismo, se aclara que sólo será analizado el aspecto consultado de la reorganización, sin llevarse a cabo verificación alguna, la cual estará a cargo del área operativa pertinente.

Realizadas que fueran las observaciones precedentes, seguidamente pasamos a analizar el tema consultado a la luz de las disposiciones legales vigentes en la especie.

En tal sentido, cabe recordar que el artículo 77 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), exime del gravamen a los resultados que pudieran surgir como consecuencia de la reorganización de sociedades, fondos de comercio y en general empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza, permitiendo asimismo el traslado de ciertos atributos impositivos de las empresas antecesoras a las continuadoras, en tanto se cumplan determinados requisitos.

A su vez, el sexto párrafo del mismo precepto prevé que se entenderá por reorganización, entre otros supuestos, a "... b) La escisión o división de una empresa en otra u otras que continúen en conjunto las operaciones de la primera".

Por su parte, el inciso b) del artículo 105 de la reglamentación del gravamen aclara que, a los fines de la norma legal antes reseñada, 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, 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 80% (ochenta por ciento) 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 80% (ochenta por ciento) del capital de la o las nuevas entidades, considerados en conjunto, pertenezcan a los titulares de la entidad predecesora", agregando que "La escisión o división importa en todos los supuestos la reducción proporcional del capital".

En virtud de ello, puede observarse que la reglamentación postula cuatro supuestos distintos de escisión (Rubén O. Asorey; Reorganizaciones Empresariales; Ed. La Ley 1996; pág. 82):

- a) cuando una sociedad destina parte de su patrimonio a una sociedad existente (escisión-fusión);
- b) participa con ella en la creación de una nueva sociedad;
- c) destina parte de su patrimonio a la creación de una nueva sociedad;
- d) se fraccionan en nuevas empresas jurídicas y económicamente independientes.

Ahora bien, el caso que nos ocupa se trata de una empresa -"E.E." S.A.- que, sin liquidarse, destina parte de su de su patrimonio a una sociedad existente - "B.B." S.A.-.

En consecuencia, asistimos en el sub-examine a uno de los denominados supuestos de escisión-fusión, donde el capital de una empresa primero es dividido en dos partes para luego ser absorbida una de éstas-de manera instantánea- por otro sujeto que continúa con la actividad desarrollada por la sociedad escidente.

Advertimos así que, contrariamente a lo sostenido por la presentante, el proceso reorganizativo bajo análisis encuadra en los incisos b) del sexto párrafo del artículo 77 de la ley del tributo, y b) del artículo 105 de su Decreto Reglamentario.

En ese orden de ideas, cabe subrayar que al delimitar los alcances del concepto de escisión, el reglamentador no ha formulado mención alguna en cuanto a la vinculación económica de los entes reorganizados, excepto en lo atinente al fraccionamiento "... en nuevas empresas jurídica y económicamente independientes ...", lo cual lleva a deducir que su intención ha sido abarcar a la totalidad de los supuestos posibles.

El criterio expuesto resulta coincidente con el arribado por la Dirección Nacional de Impuestos en el Memorando N° ..., en el cual concluyó, respecto de un caso en el que se pretendía encuadrar una fusión -inciso a) del artículo 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias- como transferencia de bienes entre entidades de un mismo conjunto económico -inciso c)-, que "... no resulta admisible que una reorganización encuadre en forma simultánea en dos incisos, toda vez que los mismos son taxativos y excluyentes entre sí".

Debemos añadir que la citada dependencia ministerial fundamentó su parecer en la opinión vertida en la materia por los Doctores Guilliani Fonrouge y Susana Navarrine, quienes afirman que "... la situación tratada en el inciso c) del artículo 70 -actual artículo 77- no pertenece a un caso de reorganización, que corresponde a otro tipo de operaciones, y fundamentalmente la fusión y escisión; nos hallamos ante un caso de transferencia de una universalidad jurídica, a la cual se le asignan efectos especiales cuando media conjunto económico, pero nada más" -Cfr. "Impuesto a las Ganancias"; Editorial De Palma, Segunda Edición, pág. 507).

También se pronuncia en idéntico sentido Aurelio Cid ("Los aspectos fiscales de la reorganización de empresas, Revista Derecho Fiscal, Tomo XXXII, págs. 1212/39), el cual dice que "... en los supuestos consagrados en el inc. c) del artículo 70 (actual artículo 77) no hay reorganización entendida como fusión o escisión, pues las sociedades involucradas en nada alteran su estructura jurídico-económica ni fiscal ...".

Conforme con las consideraciones que anteceden, y atento pues que la reorganización que nos ocupa consiste en una escisión de empresas, la misma se encuentra comprendida en el inciso b) del artículo 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) y, por ende, sujeta al cumplimiento de la totalidad de los requisitos exigidos por el segundo párrafo del artículo 105 de la reglamentación.

Habiéndose resuelto el primero de los interrogantes planteados, resta ahora determinar si se verifica en el presente caso el cumplimiento de los requisitos de mantenimiento de actividad en forma previa y posterior a la reorganización.

En tal sentido, el segundo párrafo del artículo 105 antes mencionado dispone que en los casos de fusión y escisión de empresas deberán observarse, entre otros, los siguientes requisitos:

"II) Que continúen desarrollando por un período no inferior a dos (2) 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";

"III) Que las empresas hayan desarrollado actividades iguales o vinculadas durante los doce (12) meses inmediatos anteriores a la fecha de la reorganización ...".

Con relación a la primera de las condiciones glosadas, resulta oportuno traer a colación lo expresado en el Dictamen Nº 18/85 (D.A.T.y J.), en el cual se sostuvo, al tratarse el tema de continuación de la actividad 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 sí organizativa".

De este modo, 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.

Por lo tanto, concluimos que la exigencia descripta se encontrará cumplida en la medida que las continuadoras, cada una, con alguna de las actividades desarrolladas por la empresa escidente, durante un lapso de tiempo no inferior a dos años desde la fecha de reorganización.

En cuanto al segundo de los requisitos descriptos, según desprende de los propios dichos de la consultante, la actividad agrícola y ganadera cuyos activos se escinden ha sido ejercida por "E.E." S.A. durante más de 12 meses con anterioridad a la reorganización -más concretamente desde noviembre de 2003-.

Atento a ello, esta asesoría estima que el requisito establecido por el punto III de la norma reglamentaria supra reseñada se verifica en el sub-examine, ello siempre que, reiteramos, las circunstancias fácticas presentes en el mismo se adecuen a lo informado por la rubrada.

Referencias Normativas:

- [Ley Nº 20628 \(T.O. 1997\) Artículo Nº 77 \(LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS\)](#)
- [Resolución General Nº 1948/2005](#)
- [Decreto Nº 1344/1998 Artículo Nº 105 \(DECRETO REGLAMENTARIO DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS.\)](#)

FIRMANTES

LILIANA INES BURGUEÑO Jefa Departamento Asesoría Técnica Tributaria Conforme:
03/02/2006 ALFREDO R. STERNBERG Director (Int.) Dirección de Asesoría Técnica
Conforme: 15/02/2006 JOSE NORBERTO DEGASPERI Subdirector General Subdirección
General Técnico Legal Impositiva

AFIP - Biblioteca Electrónica