

DICTAMEN D.A.T. 25/15
Buenos Aires, 24 de julio de 2015
Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias.
Reorganización de sociedades. Escisión. Mantenimiento de la actividad.

Sumario:

I. Atento a que la operación que nos ocupa consiste en una reorganización de empresas mediante la cual se escindirán una porción del patrimonio de la consultante para ser destinado a la creación de una nueva sociedad, siendo titulares del cien por ciento (100%) de esta última los mismos accionistas de la antecesora, este servicio asesor entiende que dicho proceso de reorganización se encuentra comprendido en el inc. b) del sexto párrafo del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) y, por ende, sujeto al cumplimiento de la totalidad de los requisitos exigidos por ese artículo y por el art. 105 de su decreto reglamentario.

II. Considerando que, conforme con los dichos de la consultante, la antecesora desarrollaba dos actividades, las cuales serán mantenidas individualmente por cada una de las continuadoras, el requisito aludido en el primer párrafo del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) y en el apart. II del segundo párrafo del art. 105 de su decreto reglamentario se encontrará cumplido en la medida que continúen desarrollando esas actividades durante un lapso de tiempo no inferior a dos (2) años, contados a partir de la fecha de la reorganización.

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 si el proceso de reorganización societaria que pretende realizar encuadra en el inc. b) del sexto párrafo del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), y en caso afirmativo, inquiriere sobre el efectivo cumplimiento del requisito de mantenimiento de la actividad.

Específicamente, manifiesta que se trata de una reestructura mediante la cual escinde una porción de su patrimonio destinándola a la constitución de una nueva sociedad, para que, con el fin de optimizar sus respectivos rendimientos, se consoliden separadamente en cabeza de cada una de ellas las dos actividades que actualmente desarrolla.

En tal sentido detalla que dicha sociedad ejerce las siguientes actividades: servicios inmobiliarios y explotación agropecuaria desde 10/01 y 9/75 respectivamente. Siendo el objeto de la reorganización su separación, pretendiendo integrar la primera de las actividades en la sociedad a crearse.

En lo concerniente a las participaciones sociales, menciona que tanto “RR” como “TT” poseen cada uno 2.150.000 acciones de “ZZ” S.A., siendo cada uno de ellos titulares del cincuenta por ciento (50%) de la empresa, y que con motivo de la reorganización, los mismos accionistas y en idénticas proporciones, constituirán la nueva sociedad con el patrimonio escindido.

Luego de emitir su opinión con relación al cumplimiento de cada uno de los requisitos exigidos por dicha norma reglamentaria, indica que su consulta tiene por fin evacuar principalmente dos dudas:

a) Determinar el correcto encuadramiento de la reorganización en el inc. b) del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias; y

b) el efectivo cumplimiento del requisito de mantenimiento de la actividad.

Al respecto entiende que corresponde enmarcar el caso planteado en el inc. b) del sexto párrafo del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) y en el inc. b) del primer párrafo del art. 105 de su reglamentación.

En lo que atañe al requisito de mantenimiento de la actividad, indica que “Al producirse la escisión y trasladar el patrimonio escindido a la sociedad anónima a crearse, ‘ZZ’ S.A. discontinuará la actividad inmobiliaria ... que venía desarrollando ...”.

No obstante, entiende que “... el requisito bajo análisis se cumple toda vez que el pto. II del art. 105 del D.R. establece que las sociedades reestructuradas deben continuar desarrollando por un período no inferior a dos (2) años, contados a partir de la fecha de reorganización, alguna de las actividades de la o las empresas reestructuradas ...” –el resaltado consta en el original–.

Por último, en aval a su postura trae a colación diversos aportes doctrinarios y jurisprudencia administrativa.

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

Asimismo, cabe destacar que este servicio asesor abordará el tema consultado desde un punto de vista teórico y de acuerdo con la información brindada por la solicitante, analizándose los aspectos puntualmente consultados, sin pormenorizar aspectos específicos para los cuales no cuenta con los datos necesarios y sin llevar a cabo verificación alguna, la cual 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 (2) 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) 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, siempre que, ... en el caso de la creación de una nueva sociedad o del fraccionamiento en nuevas empresas, ... 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—.

En virtud de la normativa expuesta y atento a que la operación que nos ocupa consiste en una reorganización de empresas mediante la cual se escindiría una porción del patrimonio de la consultante para ser destinado a la creación de una nueva sociedad, siendo titulares del cien por ciento (100%) de esta última los mismos accionistas de la antecesora, este servicio asesor entiende que dicho proceso de reorganización se encuentra comprendido en el inc. b) del sexto párrafo del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) y, por ende, sujeto al cumplimiento de la totalidad de los requisitos exigidos por ese artículo y por el art. 105 de su decreto reglamentario.

Alcanzada esa conclusión, corresponde ahora expedirnos sobre el segundo aspecto consultado, el cumplimiento del requisito de mantenimiento de actividad con posterioridad a la fecha de la reorganización.

Para ello, y adicionalmente a lo previsto en el primer párrafo del art. 77 de la ley del gravamen, procede recordar que el apart. II del segundo párrafo del art. 105 del reglamento dispone que en los casos de fusión y escisión de empresas debe observarse “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”.

En el caso que nos ocupa, la antecesora desarrollaba dos actividades bien diferenciadas entre sí, la actividad agropecuaria por un lado y la actividad inmobiliaria por otro, teniendo por finalidad la reorganización proyectada optimizar los rendimientos de cada una de las actividades, separándolas para que la antecesora mantenga la primera de ellas y la continuadora prosiga la segunda.

Al respecto, resulta oportuno traer a colación al Dict. D.A.T. y J. 18/85, en el que, con relación a una consulta vinculante sobre una escisión con separación de actividades, se sostuvo que el decreto

reglamentario al utilizar el término “alguna” “... contemplaría en el instituto de la escisión una separación de actividades de la escidente en favor de la escisionaria ...”.

Así, se entiende en el citado dictamen que tal adjetivo “... sería suficiente para caracterizar la continuidad del funcionamiento de una actividad con respecto a varias y los tiempos pretéritos de los verbos ‘producían’ y ‘comercializaban’ reflejarían el reconocimiento de una escisión integral de las actividades que se descentralizan, descartando, a su vez, el compromiso de que la o las predecesoras deban paralelamente conservar dichas explotaciones”, considerando también que todo ello “... compatibilizaría con el propósito del instituto jurídico de la escisión, consistente en una descentralización no empresaria (atento el conjunto económico requerido) pero si organizativa”.

En la misma tesitura, en el Dict. D.A.T. 30/09 esta Asesoría reiteró su opinión en cuanto a que “... resultaría 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, para que así se pueda cumplir con uno de los posibles objetos de una escisión que es la descentralización de actividades”.

A su vez y desde el punto de vista doctrinario, los Dres. Rubén O. Asorey y Fátima Asorey opinaron que “... existe una interpretación unánime en materia de escisión, en cuanto a que deben mantenerse únicamente algunas de las actividades de las empresas reorganizadas”, aclarando específicamente que “Si en la escisión-división la sociedad escindida tiene actividad inmobiliaria y de otro tipo, cada una de las sociedades resultantes podrán mantener alguna de tales actividades” (Reorganizaciones Empresariales Libres de Impuestos, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2.ª edición 2013, págs. 184 y 192).

De acuerdo con lo expuesto y considerando que, conforme con los dichos de la consultante, la antecesora desarrollaba dos actividades, las cuales serán mantenidas individualmente por cada una de las continuadoras, en opinión de este servicio asesor el requisito aludido en el primer párrafo del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) y en el apart. II del segundo párrafo del art. 105 de su decreto reglamentario se encontrará cumplido en la medida que continúen desarrollando esas actividades durante un lapso de tiempo no inferior a dos (2) años, contados a partir de la fecha de la reorganización.

Referencias normativas:

– [Res. SD.G.T.L.I.-A.F.I.P. - Consulta vinculante 28/15.](#)