

DICTAMEN D.A.T. 28/13
Buenos Aires, 30 de agosto de 2013
Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Reorganización de empresas. Escisión de sociedad de hecho en empresas unipersonales. Actividad: agropecuaria y de arrendamiento de campos. Aparcería.

Sumario:

I. El proceso donde la sociedad de hecho se disuelve y divide la totalidad de su patrimonio en dos empresas unipersonales configura, de cumplir los demás requisitos exigidos por las normas legales, una escisión que 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), ello así, siempre y cuando la actividades agropecuarias llevadas a cabo por la sociedad las continúen las personas físicas con carácter de explotación empresaria.

II. En la medida en que se lleve a cabo en cada explotación unipersonal la actividad agropecuaria en forma directa o mediante contratos de aparcería, capitalización de hacienda o similares que involucren no sólo la inversión de capital sino también el esfuerzo personal de los sujetos continuadores ya sea de manera conjunta o separada, el requisito de actividades vinculadas que establecen el primer párrafo del art. 77 de la ley y el apart. II del segundo párrafo del art. 105 del decreto reglamentario se deberá considerar cumplido.

Por el contrario, si alguno de los sujetos continuadores (o ambos) restringe su actividad únicamente a operaciones de arrendamiento, tal requisito no se juzgará perfeccionado y la reorganización empresaria proyectada no gozará de los beneficios impositivos previstos en la citada norma legal.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen la presentación efectuada por los Sres. Juan y Roberto, en representación de la sociedad del asunto, mediante la cual consultan –en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05– acerca de la viabilidad 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), al proceso por el cual dicha sociedad se disolvería y dividiría en dos la totalidad de su patrimonio, de manera de continuar cada uno de sus dos socios en forma separada con la actividad que venía ejerciendo aquélla.

Sobre el particular aclaran que la sociedad es una empresa de familia, que fue constituida en el año 2000, a los efectos de mantener en su patrimonio un inmueble rural y que la actividad de la misma consiste en la explotación directa e indirecta (cría de ganado, cultivos agrícolas, explotación conjunta y arrendamientos parciales) del inmueble rural.

A su vez destacan que la misma posee dos cuotapartistas con una participación del 50% en el capital social, que se encuentra en marcha y que no posee quebrantos impositivos acumulados ni franquicias pendientes de utilización.

Uno de los interrogantes de su planteo es: "... si correspondería acordar al proceso de reestructuración sometido a consideración el carácter de reorganización libre de impuestos según los términos del art. 77 de la ley del tributo, en tanto no existe certeza sobre el tratamiento de no gravabilidad de la reorganización descripta, 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: i. transformación de sociedad irregular; y ii. continuidad en empresas unipersonales".

Al respecto citan varios antecedentes administrativos –Dicts. D.A.T. y J. 42/74, 13/80 y 19/85, y Di.A.Téc. 19/07, 25/10, 58/11, 5/06 y 6/09– que considera aplicables y concluyen que conforme con lo plasmado en ellos: "... la reorganización de empresas irregulares, tal como la escisión de una sociedad de hecho en dos nuevas entidades de igual carácter –empresas unipersonales–, encuadra en los términos legales dada la amplitud contenida en la redacción del art. 77 de la ley, que contempla la reorganización de sociedades, fondo de comercio y en general empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza. Es decir que la situación expuesta configura uno de los supuestos involucrados en la ley".

Expuesto ello entienden que una: "... razonable hermenéutica del artículo citado, conduce a que el mismo contempla el caso de separación de socios o grupos de socios, cada uno de los cuales prosigue con una parte de la actividad antecesora".

La otra duda que se les genera atañe al requisito de mantenimiento de actividad, en cuanto a "... si las empresas ‘continuadoras’ deberían mantener idéntica actividad (es decir, explotación directa e indirecta del inmueble rural) o si podrían mantener similar actividad –es decir, en forma parcial– (sólo explotación directa del inmueble rural y/o eventualmente, sólo explotación indirecta del inmueble rural –mediante explotación conjunta, por arrendamientos, contratos de aparcería, capitalización de hacienda, entre otros–)".

Sobre el particular, citan el Dict. Di.A.Téc. 35/09, el cual trató una situación similar pero no idéntica a la que se encuentra bajo estudio, entendiéndose allí que quienes continuarán la actividad de alquiler de inmuebles al ser personas físicas liquidarán sus rentas de acuerdo con las previsiones de la primera categoría pues no revestirán el carácter de empresas unipersonales, dado que no se verificaría en dicha circunstancia la conjunción de factores productivos que otorga tal calidad.

Además, aduce que en dicho pronunciamiento se concluyó que no cabría otorgar al proceso de reestructuración que tratara el carácter de reorganización libre de impuestos, aplicable a sociedades, fondos de comercio, y en general empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza.

Con relación al mismo tema también traen a colación el Dict. Di.A.Téc. 82/11 manifestando que en él se concluye, que desde el punto de vista de los requisitos de mantenimiento de actividad, las empresas que centran sus operaciones en contratos de aparcería, capitalización de hacienda y otros contratos atípicos de explotación conjunta continúan desarrollando actividades que generan tanto ingresos como costos y gastos análogos a los de la explotación agropecuaria directa, por lo tanto deberían ser consideradas actividades vinculadas a la misma.

II. Antes de comenzar a analizar la cuestión planteada cabe advertir que este servicio asesor abordará los temas específicamente consultados desde un punto de vista teórico y de acuerdo con la información brindada por los presentantes, sin pormenorizar aspectos específicos para los cuales no cuenta con los datos necesarios, más aún considerando que se trata de situaciones de ocurrencia potencial.

A su vez se aclara que el análisis en cuestión se efectuará 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 o idoneidad de los medios de prueba presentados.

Aclarado ello, cabe recordar que el art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) prevé en su primer párrafo 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: ... b) la escisión o división de una empresa en otra u otras que continúen conjunto las operaciones de la primera ...”.

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, 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 aquél 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”.

A su vez, el último párrafo del citado art. 105 prevé que sus disposiciones “... serán también aplicables, en lo pertinente, a los casos de reorganización de empresas o explotaciones unipersonales”.

Respecto de la normativa transcripta, cabe señalar que el primer párrafo del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias al aludir a las entidades susceptibles de ser

reorganizadas menciona a las sociedades y, además, a los fondos de comercio y en general empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza en los términos de dicha disposición.

Asimismo, dicho dispositivo contempla en su inc. b), como uno de los supuestos de reorganización, el fraccionamiento de una sociedad en nuevas “entidades” jurídica y económicamente independientes que prosiguen las actividades de la primera.

Ahora bien, en cuanto al alcance que corresponde otorgar al término “entidad” cabe traer a colación lo expresado en los Dicts. Di.A.Téc. 5/06, 19/07 y 25/10, entre otros, en los cuales se estimó que debe “... considerarse que la reorganización tratada por la norma legal se halla vinculada especialmente al concepto de empresa o fondo de comercio, en su significación de conjunto funcional y orgánico, independientemente, en alguna medida y aspectos, del número de los que participan del acervo social”.

Siguiendo dicha tesitura, en tales pronunciamientos, se concluyó que debe admitirse que la figura de la reorganización resulta aplicable al: “... supuesto en que las continuadoras revistan la naturaleza de empresas unipersonales”, agregando, además, que tal situación se materializa cuando se verifica en la explotación unipersonal una conjunción de distintos factores productivos que involucran no sólo la inversión de capital sino también el esfuerzo personal del comerciante.

Como derivación de las manifestaciones precedentes puede afirmarse que las entidades involucradas en una reorganización libre de impuestos serán las que generen resultados derivados de actividades empresarias, es decir, resultados de tercera categoría que se determinen de acuerdo con las pautas del apart. 2 del art. 2 de la ley del tributo.

Es decir, que cuando la normativa inherente a reorganizaciones libres de impuestos se refiere a: entidad involucra el concepto de empresa o explotación, ello con independencia de que los titulares de la misma sean sociedades o personas físicas.

Respecto del concepto de “empresa” los citados Dicts. Di.A.Téc. 5/06 y 25/10 definen a tal término como “Organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión del capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla”.

De acuerdo con los fundamentos expuestos, este servicio asesor considera que el proceso donde la sociedad de hecho se disuelve y divide la totalidad de su patrimonio en dos empresas unipersonales configura, de cumplirse los demás requisitos exigidos por la normativa aplicable, una escisión que 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), ello así, siempre y cuando las actividades agropecuarias llevadas a cabo por la sociedad las continúen las personas físicas con carácter de explotación empresaria.

En lo atinente al requisito de mantenimiento de la actividad dispuesto por el primer párrafo del citado art. 77 de la ley del gravamen, al que aluden los consultantes, cabe considerar también las pautas que fija el decreto reglamentario mediante el apart. II del segundo párrafo del art. 105, el cual establece como condición para los casos de fusión y escisión, para las empresas resultantes:

“Que continúen desarrollando por un período no inferior a dos años, contados a partir de la fecha de reorganización, alguna de las actividades de la o las empresas reestructuradas y 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”.

Al respecto cabe traer a colación el Dict. Di.A.Téc. 59/06 que hace referencia a la obra del Dr. Rubén O. Asorey (“Reorganizaciones Empresariales”, Ed. La Ley, Buenos Aires, mayo de 1996, pág. 49), quien interpreta que la exigencia de la permanencia en la actividad de la firma antecesora “... denota una adherencia al criterio denominado de identidad de objeto, exigiendo similitud en las actividades de las empresas antecesoras y sucesoras, posiblemente con la finalidad de evitar procesos de reorganización que sólo tengan por finalidad beneficios fiscales”.

En el mismo sentido, también alude al Dict. D.A.T. 90/95 donde se señala 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 ...”.

Así pues, en el citado Dict. D.A.T. 59/06 se concluyó 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”.

Específicamente para los casos de escisión, en el Dict. Di.A.Téc. 82/11, se advirtió, citando a su par D.A.T. y J. 18/85, 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”.

Con relación a los contratos de aparcería y capitalización de hacienda, en el citado Dict. Di.A.Téc. 82/11, se tuvo en cuenta que: “... en los mismos se verifica la asociación de dos partes consideradas coproductores, las cuales colaboran para llevar adelante la explotación, asumiendo proporcionalmente los riesgos inherentes a dicha actividad agropecuaria”.

Agregando luego que: “... las sociedades escisionarias mantendrán actividades que generarán tanto ingresos como costos y gastos originados en operaciones análogas o equivalentes a las que venían efectuando directamente las empresas antecesoras, es decir que la utilización de contratos de aparcería y capitalización de hacienda, así como aquéllos donde se verifique la asunción de los riesgos inherentes de la actividad agropecuaria, no desvirtúa el cumplimiento del requisito de mantenimiento de las antecesoras previsto en el art. 77 de la ley del gravamen y en el art. 105, apart. II de su reglamentación, cuando tales firmas predecesoras hayan desarrollado la actividad agropecuaria en forma directa”.

Llegado a este punto nos queda por analizar el carácter de actividad susceptible de reorganizarse, desde el punto de vista tributario, del arrendamiento de campos.

Aquí cabe volver al punto de que para el desarrollo de una actividad en forma de empresa o explotación, tal como se adujera en el Dict. D.A.T. 5/06, deben confluír una conjunción "... de los factores: capital, trabajo, producción, distribución y resultado".

Además allí se destacó, remitiendo a doctrina especializada, que: "... para que una actividad desarrollada por una persona física pueda ser caracterizada como empresa o explotación unipersonal, será necesario que se verifique en los hechos una conjunción de los distintos factores productivos, ésto es que involucre no sólo la inversión de capital sino también el esfuerzo personal del comerciante".

Agregando a ello que: "... la mera y pasiva circunstancia de alquilar un inmueble no puede de ninguna manera considerarse una explotación" (Cfr. "Identidad tributaria del resultado de venta de bienes inmuebles dados en locación"; Rosendo S. Oliver; Revista Doctrina Tributaria, Editorial Errepar, Tomo II, pág. 113).

En ese marco argumental, el pronunciamiento concluyó que: "... en atención a que las personas físicas escidentes, titulares de la sociedad a disolver, continuarán con la actividad que lleva a cabo la firma –alquiler de inmuebles–, no estaríamos en presencia de empresas unipersonales, puesto que no se verificaría la mentada conjunción de factores productivos que caracterizan a dicha figura sino que, por el contrario supone la obtención, por parte de dichos titulares, de rentas de primera categoría".

En síntesis, esta área asesora interpreta que en la medida en que cada explotación unipersonal lleve a cabo la actividad agropecuaria en forma directa o mediante contratos de aparcería, capitalización de hacienda o similares que involucren no sólo la inversión de capital sino también el esfuerzo personal de los sujetos continuadores, ya sea de manera conjunta o separada, el requisito de actividades vinculadas que establecen el primer párrafo del art. 77 de la ley y el apart. II del segundo párrafo del art. 105 del decreto reglamentario se deberá considerar cumplido.