

DICTAMEN D.A.T. 31/13
Buenos Aires, 19 de setiembre de 2013
Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Art. 77 de la ley. Reorganización de empresas. Escisión. Fecha de la reorganización.

Sumario:

I. No obstante que la corroboración de las circunstancias expuestas es tarea que le compete al juez administrativo a la luz del conocimiento de los hechos que circundan el caso, se interpreta que la fecha de reorganización a considerar en la escisión descripta es la que corresponde al momento en que las firmas escisionarias “C.C.” S.R.L., “E.E.” S.R.L. y “T.T.” S.R.L. comenzaron a desarrollar alguna de las actividades que viene ejerciendo la sociedad escidente “M.M.” S.A.C.I. y A., circunstancia que tiene lugar con la primera operación económica inherente al objeto social de aquéllas.

II. Atento a que el presente proceso escisionario y la constitución de las tres nuevas sociedades fue inscripto por la Inspección General de Justicia, la fecha de reorganización a considerar, a los efectos de computar el plazo de los dos años posteriores a la misma inherente a los requisitos de mantenimiento de la actividad y del capital, sería el 17/6/11, fecha del acto constitutivo de las tres firmas nuevas, siempre que en esa fecha se hubieran iniciado y continuado las actividades por parte de las firmas involucradas conforme con las pautas arriba descriptas.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen 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 fecha de reorganización que le corresponde al proceso de escisión realizado en el marco del régimen estatuido por el art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), a los fines de computar el plazo de los dos años inherente a los requisitos de mantenimiento de la actividad y del porcentaje de la participación en el capital.

Al respecto informa que la firma se dedica a la actividad agropecuaria e inició un proceso de reorganización societaria en los términos del apart. II del art. 88 de la Ley 19.550 y del inc. b) del precitado art. 77, mediante la escisión, sin disolución, de parte de su patrimonio con destino a la creación de tres sociedades: “C.C.” S.R.L., “E.E.” S.R.L. y “T.T.” S.R.L.

Para explicar dicho proceso de reestructuración enumera cronológicamente los actos y hechos que seguidamente se detallan:

- Actos societarios:

1. El 17/6/11 se celebra la asamblea ordinaria y extraordinaria de accionistas, la que aprueba en su pto. 6 la referida escisión sobre la base de un balance especial por escisión confeccionado al 31/3/11, y en el pto. 7 los contratos sociales de las tres nuevas sociedades.

2. El 22/9/11 se eleva a escritura pública la mencionada acta de asamblea.

3. El 23/9/11 se inician los trámites de inscripción de la escisión y de la formación de las tres sociedades nuevas ante la Inspección General de Justicia.

4. El 1/3/12 la citada Inspección General inscribe el proceso escisionario de “M.M.” S.A. y la constitución de las tres sociedades.

- Actos ante la A.F.I.P.:

1. El 26/9/11 en el caso de “M.M.” S.A. y el 27/9/11 en el de las nuevas sociedades, en cumplimiento del inc. a) del art. 1 y del art. 2 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.513/08 se presenta vía Internet la comunicación de la reorganización de las empresas continuadoras.

2. El 2/12/11 se da cumplimiento al art. 5 de la resolución citada precedentemente, informando los datos, aportando los elementos a disposición y solicitando ampliación del plazo para cumplimentar el resto de los elementos faltantes, tanto de “M.M.” S.A. como de las sociedades creadas.

3. El 28/2/12 se presenta un nuevo pedido de prórroga por no contar aún con la inscripción ante la I.G.J.

4. El 6/3/12 se presenta la documentación faltante, completando de esta forma los elementos requeridos por el Anexo II de la norma resolutive.

5. El 3/4/12 se contestaron los requerimientos emitidos por el organismo y notificados el 22/3/12 a todas las empresas involucradas en el proceso.

En el contexto descripto la consultante opina que la fecha de la reorganización que debe considerarse a los fines de computar el plazo de los dos años inherente a los requisitos de mantenimiento de la actividad y del capital, es la de la Asamblea Extraordinaria que aprueba la escisión –17/6/11–, puesto que entiende que en ese día se inicia el proceso de tal reestructura, a partir de la voluntad de los accionistas expresada en dicho acto societario.

II. En primer término, y antes de comenzar a analizar la cuestión específicamente consultada, cabe advertir que este servicio asesor se abocará a ello desde un punto de vista teórico y de acuerdo con la información brindada por la presentante, 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 e idoneidad de los medios de prueba presentados.

Sentado ello, 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 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 antepenúltimo párrafo del art. 105 del decreto reglamentario de la mentada ley instituye que se entenderá como fecha de reorganización “... la del comienzo por parte de la o las empresas continuadoras, de la actividad o actividades que desarrollaban la o las antecesoras”, receptando textualmente este organismo tal definición en el art. 4 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.513/13, que regula los trámites propios de las reorganizaciones.

De lo expuesto se desprende que la fecha a partir de la cual se deben contar los plazos inherentes a los requisitos en cuestión es el inicio de actividades por parte de las sociedades continuadoras.

Así opinó la ex Dirección de Asesoría Legal mediante el Dict. D.A.L. 12/01 al expresar que: “... el momento a partir del cual resulta eficaz a los fines impositivos la fusión de la referencia, es el de la fecha de inicio de actividad de la empresa continuadora, ello es, cuando ‘V.V.’ S.A., comenzó a desarrollar la actividad de su antecesora ‘P.P.’ S.A. ...”.

Al respecto la doctrina advierte que: “... la ‘fecha’ de la reorganización, tal como es definida por el art. 105 del decreto reglamentario, y a partir de la cual tienen lugar los efectos fiscales indicados con anterioridad, no puede confundirse con la fecha del ‘acto de la reorganización’. Dicho ‘acto’ reorganizativo no puede ser otro que el de la fecha del acta fundacional de las nuevas sociedades resultantes de la reorganización, o de los contratos en otro tipo de sociedades continuadoras, sin perjuicio de la terminación del cumplimiento posterior de los requisitos y las formalidades remanentes, conforme con los principios de la legislación comercial ...” (“Régimen Impositivo de las Reorganizaciones Empresariales”, Gustavo A. Krause Murguiondo, Lexis Nexis, año 2005, pág. 224).

El mismo autor alega que: “... a partir de la fecha del acta fundacional en las S.A. o de los contratos en otras sociedades, por el art. 69 de la ley del impuesto que regula la tasa del impuesto para las sociedades de capital, quedan sujetas al régimen de la ley del impuesto conforme al régimen de éstas y, por tanto, les resultan aplicables las normas del impuesto a partir de esa fecha, incluidas las relativas a las reorganizaciones empresarias” (op. cit. pág. 225).

Al analizar la relación jurídica entre ambos momentos, se interroga acerca de la incidencia de la “fecha de la reorganización”, considerada como la del comienzo de las actividades de la empresa predecesora por la empresa continuadora, afirmando que los efectos fiscales se producirán desde tal fecha “... la que obviamente debería ser posterior a la de la constitución de las entidades que surgen de la reorganización mediante el acta

fundacional de las S.A. o la suscripción de los contratos sociales en las otras sociedades ...”, mientras que: “... el perfeccionamiento posterior mediante la inscripción de dichos actos sociales no será óbice para que los efectos fiscales y tributarios se consideren aplicables ya a la ‘fecha’ de la reorganización prevista en el art. 105 del reglamento ...”(op. cit. págs. 226 y 227).

Ahondando sobre el particular, es dable resaltar que este servicio asesor en el Dict. D.A.T. 76/09 al analizar el momento a partir del cual se debía computar el plazo de los dos años posteriores a la reorganización en un caso de escisión, y en particular, en lo relativo a si debe considerarse la fecha de inscripción en la Inspección General de Justicia a tales efectos entendió que: “... para determinar el comienzo de las actividades por parte de las empresas continuadoras deben confluir dos factores, que son la existencia legal de dichas firmas y la continuación en las mismas de las actividades que venían desarrollando las entidades antecesoras, ello teniendo en cuenta las normas legales aplicables”, estimando por ello que “... la inscripción debe considerarse como un requisito legal más que debe ser cumplido respecto del momento a partir de cual se computarán los dos años posteriores, siendo el inicio de las actividades el parámetro a considerar”.

Así y sobre el período fundacional de estos sujetos cabe apuntar que: “... la sociedad –en cuanto sujeto de derecho– nace con el acuerdo de voluntades (acto constitutivo contractual) que se perfecciona con el consentimiento prestado por los firmantes (fundadores) e instrumentado por instrumento público”, dicho de otro modo “... la sociedad será tal desde el momento en que se produzca el consentimiento ...” (Arias Cáu, Esteban Javier, “Actos realizados por los directores durante el período de formación de la sociedad anónima”, La Ley 2000-D, 1045.), es decir, la sociedad internamente nace y existe con todos sus derechos y obligaciones a partir del acta fundacional aunque su inscripción registral constitutiva se realice con posterioridad.

En tal sentido, viene al caso puntualizar que la Dirección de ..., en su Actuación N° .../10 (DI ...), al analizar dichos factores destacó que el cómputo de los dos años desde el inicio de actividades por la continuadora “... lleva implícita la existencia de las empresas continuadoras que surgen del acto de reorganización, es decir, deberá haberse suscripto el acta fundacional en el caso de las sociedades anónimas –supuesto que se analiza–, o bien, respecto del resto de las sociedades el contrato social ...”, entendiendo a partir de ello que la fecha de reorganización “... puede ser anterior a la realización de los trámites registrales o de publicidad requeridos por la legislación comercial ...” puesto que el requisito de inscripción al que hace mención el art. 105 del Dto. 1.344/98 apunta a que la reorganización “... tenga los efectos impositivos previstos”, es decir a los fines de poder considerar como irrevocablemente adquiridos los beneficios fiscales derivados de este tipo de reorganizaciones.

No obstante ello, el área legal advierte que: “... una cuestión diversa es el momento que debe considerarse para el cómputo del plazo de dos años, especialmente en lo que al caso importa, para el mantenimiento de las actividades o del capital por las continuadoras”, siendo éstos últimos “... requisitos que deben concurrir a los efectos que la reorganización pueda ser encuadrada en el régimen de la ley y su reglamentación –la existencia de cierta participación y la escisión de determinada actividad–, es decir, se trata de requisitos que deben verificarse a priori, desde la fecha de inicio de actividades, o sea, aun antes de la correspondiente inscripción, y que deben continuarse por dos años, y que también, al igual que la inscripción, importan una condición resolutoria al régimen de reorganización de la ley del gravamen ...”.

Indicando que: "... esta circunstancia no implica que deba verificarse concurrentemente la inscripción y el inicio de actividades, ya que una interpretación armónica de la ley del impuesto –arts. 77 y 69– permite inferir que basta con la existencia del acta constitutiva de la sociedad, juntamente con el inicio de las actividades por la continuadora ..." –el resaltado corresponde al original–.

Así, pone de relieve que: "El inicio de actividades se refiere a una cuestión operativa de la empresa y, por ende, es de toda lógica que sea dicho momento el que deba considerarse para el cómputo del plazo de dos años. Dicha fecha de reorganización quedará firme, con efecto retroactivo, una vez obtenida la inscripción en el Registro Público, en el caso de que esta corresponda".

En virtud de las consideraciones expuestas, y si bien corroborar dichas circunstancias le compete al juez administrativo a la luz del conocimiento de los hechos que circundan el caso, se interpreta que la fecha de reorganización a considerar en la escisión descrita es la que corresponde al momento en que las firmas escisionarias "C.C." S.R.L., "E.E." S.R.L. y "T.T." S.R.L. comenzaron a desarrollar alguna de las actividades que viene ejerciendo la sociedad escidente "M.M." S.A.C.I. y A., circunstancia que tiene lugar con la primera operación económica inherente al objeto social de aquéllas.

Por ende, no se requiere que el requisito referido al cómputo del plazo en cuestión se efectúe desde la fecha de la inscripción de las escisionarias en la Inspección General de Justicia, sin perjuicio de que deberá cumplirse con dicho requisito a los efectos de gozar irrevocablemente de los beneficios del régimen de reorganización fiscal de la Ley de Impuesto a las Ganancias y de su decreto reglamentario.