

RESOLUCION SD.G.T.L.I.-A.F.I.P. 22/14

Buenos Aires, 13 de mayo de 2014

Fuente: página web A.F.I.P.

Impuesto a las ganancias. Reorganización de sociedades. Proceso de escisión. Mantenimiento de la actividad en forma parcial.

I. Se consultó 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), a la reestructuración societaria mediante la cual la consultante escindiría parte de su patrimonio para destinarlo a la creación de una nueva sociedad anónima –en adelante “YY”–. El mismo planteo se realiza respecto de la firma consultante –en adelante “XX”– agregando si, en su carácter de antecesora, puede incluso cambiar de actividad.

Particularmente, plantea la duda en cuanto al cumplimiento del requisito de mantenimiento de la actividad agropecuaria que viene desarrollando la consultante –XX– por parte de la nueva firma “YY”, esto es, si debería “... mantener idéntica actividad (es decir, explotación directa e indirecta del inmueble rural) o si podría 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–)”.

Concomitantemente solicita se le confirme si ambas sociedades, tanto la empresa escidente –XX– que continuará con la antigua denominación, como la firma escisionaria “YY” que se crea a partir de la escisión, deben ser consideradas empresas continuadoras y, por lo tanto, cumplir las dos el requisito de mantenimiento de la participación en el capital de la o las continuadoras por un lapso no inferior a los dos años.

II. Se concluyó que el marco reglamentario contempla como uno de los supuestos de reorganización el destino de una parte del patrimonio de una sociedad para crear una nueva firma 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, se encuentra sujeta al cumplimiento de la totalidad de los requisitos exigidos por el segundo párrafo del art. 105 de la reglamentación.

Además de proseguirse en la nueva sociedad constituida –escisionaria–, durante los dos años posteriores a la fecha de la reorganización, con alguna de las actividades desarrolladas por “XX” con anterioridad a la reestructuración, el requisito de mantenimiento de la actividad dispuesto en el primer párrafo del art. 77 de la ley del gravamen y por el pto. II del segundo párrafo del art. 105 de su decreto reglamentario, se encontrará cumplido. Ello sin perjuicio de que dicha actividad se ejerza en forma

directa y/o mediante contratos de capitalización de hacienda, de aparcería u otros en los que se verifique la asunción de los riesgos inherentes a la actividad agropecuaria.

Asimismo y si bien no existe por parte de la firma escidente la obligación de mantener paralelamente las actividades escindidas, sí debe continuar desarrollando las que no fueron separadas puesto que, de producirse el cambio o abandono de alguna de ellas dentro de los dos años de la fecha de la reorganización, se estaría incurriendo en el incumplimiento del requisito en cuestión.

Por otra parte, a fin de evitar que los contribuyentes vulneren la finalidad perseguida por el legislador con la introducción de las exigencias normativas relacionadas con el mantenimiento del porcentaje de participación, y no dejar al arbitrio de los titulares de la sociedad que se escinde la decisión sobre qué parte del patrimonio seguirá en la firma existente y cuál conformaría la empresa nueva para de esta forma conseguir, por ejemplo el traslado de atributos impositivos a terceros, ambas sociedades partícipes en el proceso escisorio, escidente y escisionaria, revisten el carácter de entidades continuadoras. Ratificándose de esta manera el temperamento vertido en el Dict. D.A.T. 39/02.

Consecuentemente, teniendo en cuenta que el patrimonio que se escinde de “XX”, equivalente al cincuenta y dos coma treinta y cuatro por ciento (52,34%), que pertenece a MM y a MA, pasará a formar el capital de la nueva sociedad “YY”, manteniendo así las nombradas –en esta última– la totalidad del importe de participación que poseían en la primera, el cual deberá ser mantenido por lo menos en un ochenta por ciento (80%) de la misma por el plazo de dos años, a partir de la fecha de la reorganización, de acuerdo con las previsiones contenidas en el octavo párrafo del art. 77 y del inc. b) del art. 105 del decreto reglamentario. Exigencia que deberán observar también los accionistas que permanezcan en “XX” respecto de ésta, atento su doble carácter de antecesora y continuadora por el patrimonio no escindido.

Con respecto al fallo de nuestro máximo Tribunal recaído en la Causa: “Galeno Argentina S.A. c/en (A.F.I.P.-D.G.I.) R. 21/07 s/D.G.I.”, del 28/8/12, traído a colación por la consultante en sustento de su tesis, se expresó que el mismo no establece una diferencia entre empresa antecesora y continuadora para el caso de escisión, lo que hace la Corte es confirmar que, a los efectos de evaluar el cumplimiento del requisito de la antigüedad en el mantenimiento de la participación, tanto las empresas absorbentes como las absorbidas resultan “antecesoras”, ratificando de esta manera el criterio plasmado en el Dict. D.A.T. 14/01. Y en lo que al caso importa, el Tribunal opinó que sólo la firma escindida reviste el carácter de empresa antecesora, sin entrar a definir el alcance que tiene el concepto de empresa continuadora en los supuestos de escisión.

Específicamente se observó que el hecho de que el Tribunal defina a la escidente como la única antecesora en un proceso de escisión para refutar la postura de la actora, no implica que en dicha figura exista una sola firma continuadora, en realidad siguiendo el mismo razonamiento que utilizó la Corte se estima que en los procesos de escisión, cuando la norma legal alude al importe de participación no menor al que debían poseer a esa fecha el o los titulares de las empresas antecesoras en el capital de la o las empresas continuadoras, se refiere a todas las firmas partícipes del proceso, criterio que va en línea con la finalidad perseguida por el legislador de evitar maniobras abusivas de estas figuras para usufructuar distintos beneficios fiscales.

