

DICTAMEN D.A.T. 16/16
Buenos Aires, 18 de mayo de 2016
Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Reorganización de sociedades. Escisión-fusión. Criterio de identidad de objeto. Incumplimiento del requisito de mantenimiento de la actividad. Su tratamiento.

Sumario:

I. Para considerar al proceso consultado libre de impuestos debería cumplirse con el mantenimiento de la actividad de las empresas reestructuradas, en virtud de lo establecido en el primer párrafo del art. 77 de dicha ley.

II. “AA S.A.” emprenderá, luego de la reestructura en cuestión, el desarrollo de un parque industrial para su explotación –cuya forma legal debería adecuarse a las normas contenidas en los Tít. V y VI del nuevo Código Civil y Comercial–, lo cual requiere de una estructura operativa diferente e implica la asunción de riesgos distintos a los inherentes a las actividades inversora, industrial e inmobiliaria –alquiler– ejercidas por las antecesoras, por lo que se observa el incumplimiento del criterio rector llamado de “identidad de objeto”.

Por ello, la reestructura planteada no puede encuadrarse en el régimen de reorganización de sociedades previsto en el art. 77 del texto legal y, en consecuencia, no gozará de los efectos impositivos que en el mismo se contemplan –traslado de derechos y obligaciones fiscales y no gravabilidad de los resultados que surgen con motivo de la reorganización–.

III. Dicho lo que antecede, deviene abstracto el análisis de si, en el caso de que el proyecto bajo estudio fuera susceptible de ser comprendido por el régimen de reorganización societaria, quedaría encuadrado en el inc. b) o en el c) del sexto párrafo del citado artículo.

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 la reestructuración societaria que pretende realizar, absorbiendo tres inmuebles que se escindirán del patrimonio de la firma “FF” S.A., con la que integra un mismo conjunto económico, encuadra en los términos del inc. c) del sexto párrafo del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones.

Al respecto informa que “AA. S.A.” fue creada y constituida como sociedad de responsabilidad limitada en el año 1922 –transformándose en sociedad anónima el .../.../75– y desde entonces forma parte del “Grupo XX”, señalando que su planta se encuentra en la localidad de ..., pcia. de ..., y que la última modificación al Estatuto Social fue el .../.../00, detallando también las fechas y los números de escritura que identifican los sucesivos aumentos de capital y emisión de acciones que efectuara.

Expresa que conforme con su estatuto la sociedad tiene por objeto realizar por sí o por intermedio o asociada a terceros, actividades: "A. Industriales: por fundición, refinación y laminación de metales no ferrosos y elaboración de óxidos de los mismos, y productos derivados y conexos; B. Comerciales: por compra, venta, importación y exportación de los artículos de su fabricación ... C. Inmobiliarias: mediante la compra, venta, permuta, fraccionamiento, urbanización, arrendamiento y administración de inmuebles urbanos y rurales, construcción de edificios ... y D. Financieras: realizar todo tipo de operaciones financieras ...".

No obstante lo dicho, aclara que actualmente su actividad dentro del grupo está concentrada en "BB. S.A.", de quien es su accionista controlante y locadora del predio y la planta industrial para la fabricación de óxido de metales no ferrosos y la elaboración de aleaciones a base de zinc.

En consonancia con ello, indica que se encuentra inscrita ante este organismo en las actividades de "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados n.c.p." (Cód. Act. Nº ...) y "Alquiler de maquinaria y equipo n.c.p., sin personal" (Cód. Act. Nº ...).

Por otra parte manifiesta que su capital social esta compuesto por ... acciones, destacando que el cincuenta por ciento (50%) del mismo se encuentra en poder de "GG", "HH", "II" y "JJ", cada uno con el doce coma cincuenta por ciento (12,50%), en tanto que "DD. S.A." y "EE. S.A." cuentan con el cuarenta por ciento (40%) y diez por ciento (10%) restante respectivamente.

Añade que además de "AA S.A." y su controlada "BB S.A.", el "Grupo XX" está integrado por "FF S.A.", que se dedica a la fabricación de aleaciones de metales no ferrosos, comprendiendo la fundición, laminación, corte y elaboración de aleaciones, teniendo por actividad más importante la fundición y laminación de cobre y sus aleaciones, siendo el principal productor de flejes de bronce fosforoso, alpacas y aleaciones especiales, además de haber realizado en forma complementaria la locación de inmuebles de su propiedad.

Para más detalle enumera las actividades declaradas por "FF S.A." ante el organismo: "Fundición de metales no ferrosos" (Cód. Act. Nº ...), "Fabricación de productos primarios de metales preciosos y metales no ferrosos n.c.p. y sus semielaborados" (Cód. Act. Nº ...), "Venta al por mayor de mercancías n.c.p." (Cód. Act. Nº ...), "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes urbanos propios o arrendados n.c.p." (Cód. Act. Nº ...) y "Recuperación de materiales y desechos metálicos" (Cód. Act. Nº ...).

Refiere, también, que las ... acciones que componen su capital son poseídas por las mismas personas físicas y jurídicas y con idénticos porcentajes que en "AA S.A."

Descriptas las empresas involucradas en la reestructura, expresa que "AA S.A." y "FF S.A." son las propietarias de un predio de ... m², de los cuales ... m² corresponden a superficie industrial, precisando que ... m² le pertenecen a "AA S.A.", mientras que "FF S.A." es dueña de los restantes ... m².

Dicho esto, explica que se encuentra en desarrollo el proyecto de crear un área del tipo "parque industrial" dentro del predio mencionado precedentemente, el que se irá implementando a largo plazo, constituyendo el primer paso la reorganización objeto de consulta y concentrando dicho proyecto en la firma "AA S.A.", la que se dedicará en forma plena al desarrollo de tal emprendimiento inmobiliario.

Concretamente, manifiesta que la reorganización societaria prevista se instrumentaría a partir de un proceso de escisión-fusión por el cual "FF S.A." escinde una parte de su patrimonio conformada por los

tres inmuebles que actualmente figuran registrados en su contabilidad bajo el rubro “Bienes de uso”, ítems “Terrenos ... - pcia. de ...” y “Construcciones sobre terrenos”, los que serán absorbidos por “AA S.A.”, firma ésta que continuará realizando su actividad inmobiliaria, la que se verá ampliada por el desarrollo del parque industrial, mientras que “FF S.A.” con el patrimonio no escindido seguirá desarrollando la actividad de fabricación de aleaciones de metales no ferrosos con su actual denominación, atributos societarios y fiscales.

A los fines de la correcta identificación de los inmuebles involucrados en la reestructura planteada, acompaña un croquis del área para individualizar las partidas que se incluyen en la escisión y una planilla con los titulares de los mismos, explicando en virtud de dicha documentación que los inmuebles que denomina: “A. Pdo-pda ... y B. Pdo-pda ...” ya forman parte del patrimonio de “AA S.A.”, y que los inmuebles objeto de la reorganización, son los inmuebles identificados como “C. Pdo-pda ...; D. Pdo-pda ... y E. Pdo-pda ...”.

En particular, indica que actualmente A está alquilado por “BB S.A.”, B es una laguna de tratamiento de aguas y espacios libres, E se encuentra desocupado, mientras que en C y D funciona la planta de “FF S.A.” y espacios libres.

Bajo el contexto expuesto, la consultante considera que a la reorganización proyectada, que se realizará entre empresas pertenecientes al mismo conjunto económico, le resultan exigibles sólo dos requisitos, el de identidad de objeto y el de mantenimiento del importe de la participación, previstos en el primer y octavo párrafo del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones).

Para fundar su postura, en primer lugar, hace mención a sendas interpretaciones judiciales –v.g. fallo de la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa “Blainstein S.A. c/A.F.I.P.” del 18/10/07, de la Sala B de la Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza en la causa “Diario Los Andes-Hnos. Calle v. A.F.I.P.” del 17/10/08 y de la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa “Instituto Rosenbusch S.A. Biología Experimental Agropecuaria s/recurso de apelación” del 15/7/99–, donde se sostiene que verificada la existencia de conjunto económico, de conformidad con el art. 77 de la ley del tributo y el art. 105 del decreto reglamentario resulta improcedente exigir el cumplimiento de los requisitos que este último expresamente prevé para los casos de fusión y escisión.

En la misma línea conceptual trae a colación lo dictaminado por la procuradora general de la Nación en el caso “International Engines South America S.A.”, y se expone en la transcripción de los argumentos que emanan del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaído en “Frigorífico Paladini S.A. c. A.F.I.P. s/demanda” del 2/3/11, en cuanto a que “... si se considera que el apelante comunicó también su reorganización bajo la forma del art. 77, inc. c), al interponer el recurso de apelación en sede administrativa, y que el ente recaudador no ha invocado precepto alguno que imposibilite reconocer efectos jurídicos a lo notificado en esos términos, se advierte que la negativa de la Cámara a atender toda queja respecto de la concreta aplicación de ese precepto al caso de Autos –a raíz de un excesivo apego a las formalidades de los procedimientos– se presenta revestida de un injustificado rigor formal ...” advirtiéndose que “Se desprende de aquí la indudable relevancia que la realidad económica posee en la evaluación de los requisitos exigidos en este tipo de procesos –en especial, cuando se encuentra involucrado, como en este caso, un ‘conjunto económico’– a fin de cumplir cabalmente con la intención del legislador ...”.

A partir de la reseña jurisprudencial efectuada entiende que la Corte, apartándose de ritualismos inútiles, ha definido la cuestión aplicando el criterio de la realidad económica, dejando de lado el hecho

de que la inclusión en el inc. c) del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias no haya sido invocada desde la primera comunicación, poniendo énfasis en la esencia de la situación planteada y en que, en los hechos, se verificaba la existencia de conjunto económico, quedando de lado las restantes previsiones que establece el art. 105 del decreto reglamentario de la ley, por expresa disposición legal.

A su juicio, y teniendo en cuenta que los accionistas de las empresas antecesoras –“AA S.A.” y “FF S.A.”– y de la continuadora –“AA S.A.”– son los mismos, se verifica la existencia de conjunto económico, interpretando, a partir de que la integración societaria común asciende al ciento por ciento (100%) del capital social, que a la reestructura proyectada debe atribuírsele el tratamiento previsto en el inc. c) del sexto párrafo del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, quedando excluidos los requisitos exigidos por el segundo párrafo del art. 105 del decreto reglamentario.

En cuanto al mantenimiento del importe de participación del capital social, advierte que, aún tratándose de un requisito a futuro, las condiciones están dadas para garantizar su cumplimiento, por tratarse de sociedades que constituyen el mismo grupo económico desde hace décadas, y son integradas por los mismos accionistas, estimando que ello debe ser tenido en cuenta como pasible de configuración, lo que podrá ser verificado por la Administración una vez transcurridos los dos años que establece la ley.

No obstante el temperamento expuesto, y aún cuando no le caben dudas respecto de la existencia de conjunto económico, la consultante afirma que también cumple los requisitos para los supuestos de escisión-fusión que prevén, tanto el inc. b) del art. 77 de la ley como el art. 105 del decreto reglamentario, indicando que se verifican los requisitos previstos en este último artículo, puesto que ambas sociedades se encuentran en marcha, continuarán con sus actividades con posterioridad a la reorganización y las realizan desde hace mucho más de doce meses.

II. Expuesta la temática sometida a consideración, corresponde aclarar en primer término que la Subdirección General ..., mediante la Nota N° .../14 (SD.G. ...), le comunicó a la rubrada la admisión formal de su presentación como consulta vinculante.

Asimismo, cabe advertir que este servicio asesor abordará sólo los aspectos puntualmente consultados de la reorganización sobre la base de la información brindada por la presentante, sin llevarse a cabo verificación alguna, la que estará a cargo del área operativa pertinente en oportunidad de formalizarse el trámite respectivo. Por lo tanto, no se opinará sobre los medios de prueba que pudieron ser presentados.

Sentado ello, procede señalar que el art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones, dispone 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:

a) La fusión de empresas preexistentes a través de una tercera que se forme o por absorción de una de ellas;

b) la escisión o división de una empresa en otra u otras que continúen en conjunto las operaciones de la primera;

c) las ventas y transferencias de una entidad a otra que a pesar de ser jurídicamente independientes, constituyan un mismo conjunto económico”.

En tanto, el octavo párrafo del referido artículo prevé 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”.

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 ...”.

En tanto su inc. c) especifica que habrá conjunto económico “... cuando el ochenta por ciento (80%) o más del capital social de la entidad continuadora pertenezca al dueño, socios o accionistas de la empresa que se reorganiza”, indicando además que “... éstos deberán mantener individualmente en la nueva sociedad, al momento de la transformación, no menos del ochenta por ciento (80%) del capital que poseían a esa fecha en la entidad predecesora”.

Reseñada la normativa que la presentante considera que podría resultar aplicable a la reestructura en cuestión, consistente en la escisión-fusión de tres inmuebles entre empresas de un mismo conjunto económico, cabe analizar en primer lugar, y con carácter previo a determinar si, eventualmente, se trata aquí de un caso comprendido en el inc. b) o de uno contemplado por el inc. c) del sexto párrafo del art. 77 de la ley, si están dadas las condiciones para que la reorganización pueda ser considerada realizada en los términos del mencionado artículo y, de esa forma, ser merecedora de los beneficios impositivos reclamados.

Con tal finalidad, esta Dirección estima procedente traer a colación las Acts. Nº .../14, .../14 y .../14 (DI ...), en las que la Dirección de ..., al referirse al requisito de mantenimiento de las actividades dispuesto por el primer párrafo del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones, concluyó que “... es aplicable a todos los supuestos de reorganizaciones empresariales definidos por la ley como libres de impuestos, incluidas las ventas y transferencias entre empresas pertenecientes al mismo conjunto económico, en el marco allí previsto”.

Al respecto, surge de la presentación que “FF S.A.” continuará con su actividad industrial, con la única diferencia de que no tendrá la propiedad de los inmuebles, los que pasarán al patrimonio de “AA S.A.”, firma ésta que con sus inmuebles y el patrimonio absorbido emprenderá el desarrollo de un parque industrial para su explotación luego de la reestructura en cuestión.

Por otro lado, cabe advertir que al definir a un “parque industrial” la doctrina especializada refiere a un terreno subdividido en parcelas, conforme con un plan general, dotado de infraestructura –carreteras, medios de transporte– y servicios públicos, que cuente o no con fábricas construidas (por adelantado) y con servicios e instalaciones comunes necesarias para el establecimiento de plantas industriales.

Además, es dable indicar que el nuevo Código Civil y Comercial prevé en su Tít. VI una regulación especial para los “conjuntos inmobiliarios” –categoría en la que incluye a los parques industriales–, en el sentido de que, conforme al art. 2075, “Todos los conjuntos inmobiliarios deben someterse a la normativa del derecho real de propiedad horizontal” (arts. 2037 a 2072 del Tít. V), “... con las modificaciones que establece el presente título, a los fines de conformar un derecho real de propiedad horizontal especial”.

A partir de tales definiciones se evidencia que el desarrollo y explotación del parque industrial que ejercerá “AA S.A.”, cuya forma legal debería adecuarse a las precitadas normas, requiere de una estructura operativa diferente e implica la asunción de riesgos distintos a los inherentes a las actividades inversora, industrial e inmobiliaria –alquiler– ejercidas por las antecesoras, por lo que se observa el incumplimiento del criterio rector llamado de “identidad de objeto”.

Por ello, la reestructura planteada no puede encuadrarse en el régimen de reorganización de sociedades previsto en el art. 77 del texto legal y, en consecuencia, no gozará de los efectos impositivos que en el mismo se contemplan –traslado de derechos y obligaciones fiscales y no gravabilidad de los resultados que surgen con motivo de la reorganización–.

Dicho lo que antecede, deviene abstracto el análisis de si, en el caso de que el proyecto bajo estudio fuera susceptible de ser comprendido por el régimen de reorganización societaria, quedaría encuadrado en el inc. b) o en el c) del sexto párrafo del citado artículo.

Referencia normativa:

– [Res. SD.G.T.L.I.-A.F.I.P. 15/17](#).