

DICTAMEN Di.A.L.I.R. 2/19
Buenos Aires, 18 de diciembre de 2019
Fuente: página web A.F.I.P.

Impuesto a las ganancias. Tercera categoría. Enajenación de acciones. Aportes irrevocables no capitalizados por la empresa que los recibió. Su contabilización como costo de adquisición de las acciones vendidas. Improcedencia. Acto gravado para la empresa que recibió el aporte y lo destinó a la absorción de pérdidas, pues implicó un enriquecimiento a título gratuito.

Sumario:

I. No corresponde incluir en el costo de adquisición de las acciones enajenadas por “XXX S.A.” el monto correspondiente a los aportes irrevocables efectuados por dicha empresa que no fueron capitalizados.

II. Los montos recibidos por “YYY S.A.” en calidad de aporte irrevocable que no fueron capitalizados sino destinados a la absorción de pérdidas contables, configuran un enriquecimiento a título gratuito para aquella y, por lo tanto, se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias.

Texto:

I. Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección ..., a los fines de que este servicio asesor dilucide, en el marco del punto ... de la ... Nº .../... (...), si los aportes irrevocables efectuados por “XXX S.A.I.C.” integran el costo de las acciones que enajena, así como también si los aportes irrevocables recibidos por “YYY S.A.”, destinados a la absorción de pérdidas resultan ganancias para dicha empresa ante la inexistencia de contraprestación de su parte.

II. En primer término, y a los fines de una adecuada comprensión del alcance de la consulta, cabe señalar lo siguiente:

1. Conforme surge del informe de la División ... de la Dirección ... –obrante a fs. ...– en el marco de una verificación efectuada a “XXX S.A.” con relación al impuesto a las ganancias, período fiscal ..., se analizaron las operaciones de venta de acciones de tres firmas controladas (“... S.A.”, “YYY S.A.” y “... S.A.”) que efectuó a dos compañías radicadas en Uruguay (...), pertenecientes a su mismo grupo económico.

Así pues, se observó que la transferencia de las acciones de la firma “YYY S.A.” se llevó a cabo en una primera etapa en el período fiscal ... y en el ejercicio siguiente ... se desprendió del remanente que poseía del paquete accionario de ésta.

En dicho contexto, y previo a cada una de las ventas del paquete accionario, "XXX S.A.I.C." efectuó aportes irrevocables para futura suscripción de acciones, los cuales no fueron objeto de capitalización sino que por decisión de la asamblea de accionistas de "YYY S.A." se destinaron a la absorción de pérdidas acumuladas y/o del ejercicio en que se efectivizaron.

En virtud de ello se plantean las siguientes cuestiones a resolver:

a) En lo concerniente a "XXX S.A.", si los referenciados aportes irrevocables pueden integrar el costo de las acciones enajenadas a fin de calcular la pertinente ganancia bruta –cfr. fs. ...–.

Sobre el particular, la firma incluyó en el costo de venta impositivo los aportes irrevocables para la futura suscripción de acciones que había, oportunamente, realizado a "YYY S.A."

Al respecto, el Fisco consideró que dicho accionar contradecía lo establecido en el art. 61 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y el temperamento vertido en el Dict. Di.A.Téc. 2/09, motivo por el cual se estimó pertinente propiciar un ajuste a "XXX S.A.I.C.", consistente en detraer el importe de tales aportes del costo de venta.

Asimismo, se rechazó el argumento esgrimido por la responsable, quien alegó que se había visto obligada a sanear patrimonialmente a sus empresas controladas a fin de evitar la disolución societaria por pérdida de capital (arts. 95, 96 y 206 de la Ley 19.550), por cuanto se constató que a pesar de las pérdidas sufridas la empresa no se encontraba dentro del supuesto de reducción obligatoria de capital contemplado por la normativa comercial y que su patrimonio se incrementó notablemente al cierre del ejercicio 2014.

b) En lo que se refiere a "YYY S.A.", si tales aportes irrevocables al no ser capitalizados y destinados a la absorción de pérdidas contables –que en determinados supuestos ... ni siquiera fueron integrados, producto de efectuarse una conversión del crédito que ... poseía con dicha sociedad–, se erigen en ganancias ante la inexistencia de contraprestación por parte de esta última a favor de su accionista –cfr. ...–.

Con relación a este ajuste, se señala que "YYY S.A." absorbió pérdidas contables en el ejercicio ... y en el ejercicio ..., con los aportes irrevocables realizados por "XXX S.A.I.C." y "CCC S.A." en ambos casos, sin que se emitieran nuevos títulos o acciones que redundaran en un beneficio para las empresas aportantes –cfr. fs. ...–.

Sobre el particular, el área fiscalizadora entendió que toda vez que los aportes irrevocables realizados por los socios no recibieron contraprestación alguna constituyen un enriquecimiento a título gratuito alcanzado por el apart. 2 del art. 2 de la ley del gravamen.

2. A fs. ... obra el informe elaborado por la División ..., quien interpretó, en lo concerniente al primer aspecto consultado, que dentro del costo de adquisición de las acciones "... no resultan abarcados los aportes irrevocables efectuados pero que (...) no resultaron capitalizados, por la simple circunstancia de que tales erogaciones no tuvieron la contraprestación en acciones a favor del aportante, y mal se puede pretender integrar el costo de algo que no se llegó a generar".

Así pues entendió que la circunstancia de que "XXX S.A.I.C." haya procedido a cumplir con lo establecido en el art. 96 de la ley societaria, restableciendo el equilibrio patrimonial mediante la

absorción de las pérdidas, permite sostener que se trata de aportes genuinos destinados a revertir el estado de disolución, y que los mismos se diferencian del aporte irrevocable, "... el cual es ingresado como única y excluyente destino el de ser capitalizado. Ergo, no resulta procedente incluir en el costo de las acciones enajenadas tales aportes".

Por otra parte, y con relación al otro aspecto consultado trajo a colación la Actuación Nº .../... (DI ...), en virtud de la cual concluyó que los aportes irrevocables realizados por los socios con destino a la absorción de pérdidas acumuladas sin contraprestación alguna para los aportantes ("XXX S.A.I.C." y "CCC S.A.") se erigen en un enriquecimiento a título gratuito que trae aparejado un incremento patrimonial para "YYY S.A.", el que corresponde imputar al ejercicio ... por ser en este ejercicio que se decide destinarlos a la absorción de pérdidas contables.

3. Por su parte, la División ..., en el Dictamen Nº .../... –que luce agregado a fs. ...– compartió el precitado informe técnico y consideró pertinente elevar el terra en consulta conforme el punto ... de la ... Nº .../... (A.F.I.P.).

III. La Dirección de ..., luego de encuadrar la consulta en el punto ... de la precitada ... –cfr. Actuación Nº .../... (DI ...)—, analizó la cuestión de fondo en el informe que obra bajo la Actuación Nº .../... (DI ...) de fecha ... –conformado mediante las Notas Nº .../... (DI ...) y .../... (SDG ...) de fechas ... y ..., respectivamente—.

Al respecto, y con relación al primer aspecto consultado, trajo a colación el art. 61 de la ley del tributo y el Dict. Di.A.Téc. 2/09, en virtud de los cuales opinó que no corresponde la inclusión de los aportes irrevocables dentro del costo de venta de las acciones.

Asimismo, precisó que otra de las razones que respaldan dicho temperamento consiste en que "... no se trata de aportes capitalizados y que los mismos fueron ingresados a la firma sin contraprestación ninguna. Al ser de esta manera los montos que transfiere el socio a la sociedad no representan para éste un medio para adquirir acciones de la misma sino fondos que le transmite sin exigencia ninguna".

En otro orden de ideas, y con relación a la segunda cuestión consultada, entendió, sobre la base del criterio sentado en la Actuación Nº .../... (DI ...), que "... los pasivos de la sociedad para con los socios que no se llegaron a aportar ni capitalizar y por lo tanto no dieron lugar a la emisión de participaciones en el capital de dicha firma deudora, en la medida que se permitan compensar con los quebrantos acumulados de la misma deberán computarse como un enriquecimiento a título gratuito alcanzado por el impuesto a las ganancias, ya que esto implica la condonación de dichas deudas".

Por su parte, se refirió a aquellos aportes realizados por los socios con el manifiesto fin de capitalizarse que se destinaron a la absorción de pérdidas antes de efectuada su incorporación al capital social, respecto de lo cual se remitió al Dict. Di.A.Téc. 26/07 y concluyó que "... en la medida que los aportes irrevocables no se capitalicen tienen las características de un pasivo o de un incremento patrimonial para la sociedad receptora, de forma que si se realiza su compensación con quebrantos equivaldría a que el socio aportante condone dicho pasivo o que la sociedad disponga de ese incremento de patrimonio por el cual no existió contraprestación alguna. Ello en ambos casos genera para la firma una utilidad que encuadraría como un enriquecimiento a título gratuito alcanzado por el gravamen en razón del apart. 2 del art. 2 de la Ley de Impuesto a las Ganancias".

IV. En tal estado de los actuados, se procederá a analizar la consulta planteada, en el marco previsto por la ... Nº .../... (A.F.I.P.).

1. En primer término, cabe referirse al primer aspecto consultado, el cual gira en torno a dilucidar la procedencia de incluir los aportes irrevocables efectuados por "XXX S.A.I.C." dentro del costo impositivo atribuible a las acciones de "YYY S.A.", en oportunidad de determinar la ganancia bruta generada como producto de su enajenación.

Al respecto, cabe señalar que el art. 61 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) prevé que "Cuando se enajenen acciones ... la ganancia bruta se determinará deduciendo del precio de transferencia el costo de adquisición actualizado (...) Tratándose de acciones liberadas se tomará como costo de adquisición su valor nominal actualizado. A tales fines se considerará, sin admitir prueba en contrario, que los bienes enajenados corresponden a las adquisiciones más antiguas de su misma especie y calidad" –el subrayado es propio del presente informe–.

Como puede apreciarse, la norma es clara y precisa en el sentido de indicar que a los efectos de la determinación de la ganancia bruta de las acciones que se enajenan se detraerá del precio de venta su valor de origen o de compra actualizado, considerando primero los títulos de mayor antigüedad.

Ahora bien, tal como surge de los obrados, en el caso particular "XXX S.A." incluyó dentro del costo de adquisición de las acciones enajenadas los aportes irrevocables que efectuó con anterioridad a dicha venta y que no habían sido capitalizados hasta dicho momento.

Al respecto, la doctrina ha explicado que el denominado "aporte irrevocable de capital" "nace por concretas necesidades de la actividad comercial, y tiene lugar cuando un socio o tercero entregan fondos a la sociedad, que ésta requiere para su desenvolvimiento empresario, con ánimo de acceder a la participación social y gozar de los beneficios de un socio" –cfr. Ricardo A. Nissen, "Ley de Sociedades Comerciales", Tº. III, Editorial Abaco, segunda edición, pág. 175–.

En tal sentido, la Ley 19.550 y sus modificaciones prevé un mecanismo específico para que los socios –o eventualmente terceros– materialicen los aportes de capital, consistente en la suscripción y posterior integración de las acciones y el consiguiente aumento del capital social de la entidad emisora –cfr. arts. 194 y sgs. de la Ley General de Sociedades, referido al aumento de capital de las sociedades anónimas–.

Así ello, "... para que haya aporte durante la vigencia del contrato de sociedad, deben respetarse las normas que para su concreción, requiere específicamente la Ley 19.550, a través de un procedimiento que, a la par que permite a la sociedad hacerse de capitales para afrontar su actividad mercantil, protege adecuadamente el derecho de cada uno de los socios de mantener invariable su participación en la misma" –Nissen, op. cit.,–.

En ese orden de ideas, la aceptación de las sumas por una sociedad "... implica la obligación inmediata del órgano de administración de la sociedad de adoptar los recaudos formales necesarios para la capitalización de las mismas ...", a los efectos de dar satisfacción al aportante, para que de inmediato disfrute de su calidad de socio –cfr. Nissen, op. cit., p. 175–.

Es decir que, para que el ingreso de fondos a una sociedad pueda ser considerado como aporte societario se requiere el cumplimiento de una serie de exigencias que van más allá de la simple voluntad del aportante, y que deben ser cumplimentados por la entidad destinataria para que aquellos sean formalmente capitalizados.

En efecto, se ha dicho al respecto que "... es indudable que para la existencia de una decisión del órgano competente la incorporación de fondos no pueda imputarse 'definitivamente' a la cuenta capital (...) la incorporación del aporte no puede imputarse definitivamente a la sociedad como acto referido al capital sin que exista aprobación de tal decisión por el órgano competente, por lo cual sin autorización asamblea dichos saldos deben ser considerados como deudas para el receptor y obviamente crédito para el aportante" (Pereira Omar O. "Consideraciones sobre los aportes para futuros aportes de capital". Revista Impuestos, T. XLIII-A, Editorial La Ley, pág. 497 y sgs.) –cfr. Dict. D.A.L. 57/04–.

Como puede observarse, los aportes irrevocables tienen como finalidad conceder a quien los realiza el status de socio –con la pertinente emisión de acciones a su favor–, circunstancia esta que, si no llega a concretarse, modifica la naturaleza de los fondos entregados, transformándose en pasivos societarios.

En consecuencia, si las sumas ingresadas en concepto de "aporte irrevocable de capital" no tuvieron como contrapartida la emisión de las correspondientes acciones a favor del aportante dentro de los plazos legales sino que, antes bien, los mismos fueron utilizados para absorber pérdidas sin contraprestación a favor del aportante, no podrían bajo ningún aspecto considerarse un costo de adquisición de acciones que nunca se emitieron a su favor.

Más aun, un criterio contrario al aquí sostenido conduciría a distorsionar el método de valuación de las acciones, previsto por el art. 61 de la ley del gravamen –costo de adquisición–, al habilitar a la responsable a computar –como mayor costo impositivo– un importe que no formó parte del precio de compra de los respectivos títulos.

En tal inteligencia, este servicio jurídico concluye que el costo de adquisición de las acciones enajenadas por "XXX S.A." no incluye el monto correspondiente a los "aportes irrevocables" efectuados por dicha empresa y que no resultaron capitalizados.

2. En lo que hace al segundo interrogante planteado, consistente en esclarecer si los aportes irrevocables recibidos por "YYY S.A.", que fueron destinados a la absorción de pérdidas contables resultan ganancias para dicha empresa, cabe efectuar las siguientes consideraciones:

En primer término, corresponde puntualizar que la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones, en su art. 2, considera ganancias "... sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indique en ellas: (...) 2. Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el art. 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales ...".

Sobre el particular, se ha expresado que "Respecto de los sujetos empresa (...) la ley grava todas sus ganancias, obtenidas en el país o en el exterior, seas periódicas o de tipo eventual, relacionadas o no con su objeto o con su actividad principal o con sus actividades accesorias, hagan o no

profesión habitual del cumplimiento de cualquiera de tales actividades, con la sola excepción – exención para la ley, art. 20, inc. u) de las ganancias consistentes en donaciones o legados ...” –cfr. Carlos A. Raimojdi, Adolfo Atchabahian, *El Impuesto a las Ganancias*, tercera edición, Buenos Aires, editorial Depalma, 2000, pág. 27–.

En efecto “... no hay duda de que la Ley 20.628 se inclinó decididamente hacia la idea de redito-ingreso (...) el gravamen afectó toda clase de ganancias o enriquecimientos.

Fue denominado impuesto a las ganancias pero esta expresión pareciera vincularse más bien, con un concepto mercantil, por lo cual preferimos decir que es un impuesto al incremento a acrecentamiento patrimonial de cualquier tipo producido en un período de tiempo” –Giuliani Fonrouge y Navarrine, *Impuesto a las Ganancias*, editorial Depalma. Buenos Aires. 1980, pág. 69–

Sobre el particular, también se ha señalado que “La ley, por lo tanto, hace suya la doctrina de la empresa fuente, sustancialmente identificada con la teoría del balance de la doctrina contable francesa” –Jarach; *Impuesto a las Ganancias*; Editorial Cangallo; pág. 69–.

Siguiendo dicha línea de razonamiento, cabe advertir que “La teoría del balance abandona como elemento básico de la definición la oposición de los conceptos renta y capital, considerando simplemente renta al crecimiento del potencial económico del titular entre dos momentos distintos. El solo hecho de la existencia de un aumento en el patrimonio neto que ha acrecido el poder de compra del individuo, habilita, según este criterio, para considerar existente la renta gravable” Enrique Reig, *Impuesto a las Ganancias*, undécima edición, ediciones Macchi, Buenos Aires, 2006, pág. 66–.

Como puede observarse, los entes empresariales –ésto es, aquéllos incluidos en los incs. a), b) del art. 49 de la ley del tributo, según su texto vigente durante los períodos fiscalizados, deben tributar el impuesto a las ganancias respecto de todos los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que obtengan en el ejercicio de su actividad –salvo que se trate de ganancias expresamente excluidas del ámbito de imposición del gravamen–.

Pues bien, en el particular se plantea si los fondos recibidos por “YYY S.A.” en concepto de aportes irrevocables que no fueron capitalizados sino destinados a la absorción de pérdidas contables deben ser considerados ganancia en el marco de la precitada normativa legal.

Al respecto, en el informe elaborado bajo la Actuación Nº .../... (DI ...), conformada por la Nota Nº .../... (DI ...), esta Asesoría Letrada tuvo oportunidad de abordar el tratamiento tributario que cabe conceder a la absorción de pérdidas contables mediante reintegro de capital u otra figura análoga, indicando en dicha ocasión que “... la absorción de pérdidas contables importa un enriquecimiento a título gratuito en cabeza de la encartada, derivado de la condonación de deuda que realiza el socio mayoritario”.

Así ello, sostuvo que este incremento del patrimonio de la sociedad “... es, a todas luces, a título gratuito puesto que en rigor el socio no ha recibido como contrapartida participación alguna en el capital de la sociedad ni tampoco contraprestación dineraria”.

En ese marco, se señaló que "... cuando una persona condona la deuda a otro sujeto tributario, en rigor, está incurriendo en una liberalidad que representa para el destinatario de los montos un enriquecimiento a título gratuito, representando para este último (sociedad) un incremento patrimonial alcanzado por el impuesto a las ganancias, en virtud de lo normado en el art. 2, apart. 2 de la ley del tributo".

Conforme surge del antecedente precitado, el incremento del patrimonio de la sociedad producto de la absorción de pérdidas contables mediante reintegro del capital social o figura análoga –sin que exista una contraprestación por parte de la empresa receptora–, importa para esta última un enriquecimiento a título gratuito que se encuentra gravado por el impuesto a las ganancias.

Siguiendo dicha línea de razonamiento, y toda vez que en el caso particular "YYY S.A." recibe aportes por parte de sus socios mayoritarios que no fueron capitalizados sino destinados a la absorción de pérdidas, corresponde concluir que tales importes configuran un enriquecimiento a título gratuito para aquélla y, por lo tanto, se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias.

En virtud de las consideraciones precedentes, esta Asesoría concluye que el incremento patrimonial producido como consecuencia de la absorción de pérdidas contables, constituye para la rubrada un enriquecimiento a título gratuito, alcanzado por el apart. 2 del art. 2 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto citado.

V. Habiendo emitido opinión sobre el asunto sometido a análisis, se propicia elevar los obrados a la Subdirección a los fines de que, en caso de compartir el temperamento expuesto, gire los mismos a su par de a los efectos indicados en la N° .../... (A.F.I.P.).