

DICTAMEN D.A.T. 37/12

Buenos Aires, 28 de setiembre de 2012

Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Reorganización de sociedades. Disolución de sociedad anónima. Continuación de sus actividades por parte de una fundación y otra sociedad anónima.

Sumario:

I. Las fundaciones no son unidades susceptibles de reorganizarse según los lineamientos del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), por no revestir el carácter de empresas o explotaciones, por lo tanto la reestructura que se plantea, en la que una sociedad anónima se disuelve y destina su patrimonio a una fundación y a otra sociedad anónima resulta un proceso al que no corresponde el amparo de la franquicia que dicho dispositivo prevé.

II. Dado el tiempo transcurrido sin que se demuestre interés en el planteo realizado se procede al archivo de las actuaciones.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por el escribano del epígrafe en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta sobre la procedencia de encuadrar como una reorganización libre de impuestos del art. 77, inc. b) de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), a la reestructura en la cual una sociedad anónima se disolverá y destinará la totalidad de su patrimonio a ser dividido entre sus socios, siendo éstos una fundación y otra sociedad anónima.

En el escrito presentado observamos que se considera al caso planteado como similar al que diera origen al Dict. D.A.T. 5/06, diferenciándolo en que aquí las empresas continuadoras no son empresas unipersonales sino una sociedad anónima y una fundación, y que ambas continúan la explotación agropecuaria como empresas generadoras de rentas de tercera categoría.

Asimismo, indica que la fundación participa en el capital social de la sociedad anónima a disolverse en un noventa y nueve por ciento (99%) y que el uno por ciento (1%) restante pertenece a la sociedad anónima accionista.

Además, señala que: "... la fundación va a explotar los campos agropecuarios que se le adjudiquen por la disolución de 'AA S.A.', actuando necesariamente a esos efectos la fundación 'BB' en la explotación comercial agropecuaria de los mismos como

‘empresa’, pero por las disposiciones legales y estatutarias que rigen a la fundación, siempre tales ganancias y el patrimonio social de la fundación se destinan únicamente a los fines de su creación, que es el de beneficencia, y en ningún caso se distribuyen, directa o indirectamente, entre los socios (y que como fundación legalmente no los tiene)”. Agrega que, en “... concordancia a dicha explotación comercial y obtención de ganancias del art. 69, inc. 3, de la Ley de Impuesto a las Ganancias surge que la fundación es contribuyente de impuesto a las ganancias a la alícuota del treinta y cinco por ciento (35%)”.

A su vez, manifiesta que la reestructura tiene como objeto cristalizar la voluntad de la fundadora de la entidad benéfica, ante su decisión testamentaria de instituir como su única y universal heredera a dicha fundación –que como tal pasó a poseer la participación mayoritaria de la sociedad “AA S.A.”–, y la limitación de las actuales normas de la Inspección General de Justicia que no permiten que las fundaciones sean propietarias de acciones que no cotizan en bolsa. De esta forma se considera que la fundación accederá a los campos, propiedad de la sociedad y a su explotación agropecuaria, a fin de dotarla de los bienes y recursos necesarios para que pueda desarrollar sus fines de beneficencia y caridad.

II. Expuesto el planteo sometido a consideración, en primer lugar, cabe recordar que mediante la Nota N° ... /11 (SDG ...), de fecha/11, la Subdirección General informó a la consultante que no corresponde otorgarle al planteo realizado, el carácter de vinculante, en razón de no haber sido efectuado por el correspondiente sujeto legitimado. Además la consulta no refiere a un hecho concreto individualizable, al no estar definidas las partes intervinientes, lo cual inhibe la creación del vínculo que requiere el instituto. Por tal motivo se aclaró en la misma comunicación, que la consulta se responderá con el alcance previsto en el art. 12 del Dto. 1.397/79 y sus modificaciones.

Aclarado ello, a fin de analizar la cuestión planteada, cabría delimitar determinadas cuestiones jurídicas respecto del alcance del concepto de “fundación” y sus implicancias, respecto de las reorganizaciones libres de impuestos y el cumplimiento de los respectivos requisitos.

En tal menester cabe traer a colación las disposiciones del primer párrafo del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) que prevé 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) ...

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

c) ...”.

Asimismo, 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 ...”.

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

Respecto de la normativa transcrita, 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 –además de las sociedades–, a los fondos de comercio y en general empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza en los términos de dicha disposición.

Ahora bien, en cuanto a cuáles son las entidades susceptibles de reorganizarse, cabe traer a colación lo expresado en los Dicts. D.A.T. 5/06, 19/07 y 25/10, 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 cabe admitir que la figura de la reorganización resulta aplicable a las explotaciones, comportando tales 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, se infiere que las entidades involucradas en una reorganización libre de impuesto 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.

Respecto del concepto de “empresa”, los citados Dicts. D.A.T. 5/06 y 25/10 lo definen 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”.

Por otra parte, cabe destacar que, en su obra “Régimen Impositivo de las Reorganizaciones Empresariales”, el Dr. Gustavo A. Krause Murguiondo opinó que: “... las entidades, asociaciones o fundaciones (estas últimas reguladas por la Ley 19.836, además de por el Código Civil) civiles que reúnan las características previstas para otorgar la exención del impuesto a las ganancias, y para encuadrarse en el art. 33 de Código Civil, difícilmente puedan subsumirse dentro de los conceptos de sociedades (definido en los arts. 1648, Código Civil; y 1, Ley 19.550), fondos de comercio,

explotaciones o empresas a que nos hemos referido antes al analizar el art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997), y que son las entidades que pueden ser beneficiarias de lo dispuesto en los arts. 77 y 78 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997)” (op. cit., 1.^a Edición, Buenos Aires, Lexis Nexis Argentina, 2005).

El mismo concepto, si bien no referido a las fundaciones, es tomado por el Dict. D.A.T. 56/03 donde se considera vedada la posibilidad de reorganizarse de acuerdo con las pautas del citado art. 77 a aquellos Fondos Comunes de Inversión y fideicomisos que no revistan la condición de empresas o explotaciones.

En cuanto a los elementos que diferencian a una fundación de cualquier empresa, podemos mencionar que las fundaciones están orientadas a un proyecto de utilidad pública, es decir tienen un objeto de bien común, sin propósito de lucro (art. 1 de la Ley 19.836), y que ello las aleja del fin empresarial de obtener utilidades para distribuir entre sus titulares. Tal diferencia hace que una reestructura que implique la fusión de una sociedad comercial y de una fundación involucre a dos instituciones que poseen objetivos distintos, las cuales independientemente de que realicen alguna actividad económica similar tienen un propósito diverso que se alcanza, en cada caso, con la utilización de medios disímiles (cabe tener en cuenta que una fundación generalmente recibe sus fondos de aportes y donaciones y destina tales recursos a actividades benéficas), y en razón de ello sostienen forzosamente estructuras de ingresos y costos diferentes e incompatibles con una integración eficiente y funcional.

Consecuentemente a lo expuesto, este servicio asesor entiende que las fundaciones no son unidades susceptibles de reorganizarse según los lineamientos del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), por no revestir el carácter de empresas o explotaciones, por lo tanto estima que la reestructura que se plantea, en la que una sociedad anónima se disuelve y destina su patrimonio a una fundación y a otra sociedad anónima, resulta un proceso al que no corresponde el amparo de la franquicia que dicho dispositivo prevé.

Sin perjuicio de la opinión expuesta, dada la falta de individualización de las partes intervinientes y el tiempo transcurrido desde la presentación sin que se demuestre interés alguno en la misma, este servicio asesor opina –salvo mejor criterio de la superioridad– que correspondería proceder a su archivo provisorio.