

DICTAMEN Nº 8/12 (D.A.T.) - GANANCIAS - REGULARIZACIÓN DE UNA SOCIEDAD DE HECHO EN REGULAR. EXPLOTACIÓN AGROPECUARIA

Fecha: 10/02/12

Fuente: Internet AFIP - DGI

Sumario:

El proceso de regularización societaria contemplado en el Artículo 22 de la Ley de Sociedades Comerciales, por el cual se transfiere a la sociedad regularizada la titularidad de los inmuebles rurales inscriptos a nombre de los socios de la misma, no genera hecho imponible incidido por impuesto nacional alguno, en la medida que dichos inmuebles se encuentren afectados a la explotación en forma exclusiva y sin retribución alguna.

Ello por cuanto, más allá de que los socios de la firma resulten los titulares de los inmuebles, atento a la imposibilidad que las sociedades de hecho poseen de adquirir tales bienes, los mismos conforman impositivamente, en función de su afectación, el patrimonio de la consultante, motivo por el cual a través del citado proceso no se estarían transfiriendo bienes o derechos a terceros.

DESARROLLO

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la sociedad del epígrafe en los términos de la Resolución General Nº 1.948, mediante la cual consulta el tratamiento tributario a dispensar en el Impuesto a la Ganancias, a la transmisión del dominio de inmuebles rurales -inscriptos en condominio a nombre de sus socios- a una sociedad anónima, conjuntamente con el resto de sus bienes, a realizarse a través del proceso de regularización contemplado en el Artículo 22 de la Ley Nº 19.550.

Con relación a lo indicado la consultante expone que "Si bien los inmuebles rurales fueron adquiridos por los socios con el objeto de integrarlos en el mismo acto al patrimonio de la Sociedad de Hecho -lo que así se hizo en la realidad económica e impositiva-, formalmente su dominio se inscribió en condominio entre los socios atento que el estatus jurídico -Sociedad de Hecho- impedía transferirlos a su nombre.", agregando que los mismos, "...se incluyen como activo computable en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta de la Sociedad."

Agrega que los objetivos de la regularización pretendida consisten, entre otros, en obtener la estabilidad y la permanencia de la empresa la cual "...contribuye al desarrollo de la economía nacional mediante la producción agrícola ganadera utilizando moderna tecnología y maquinarias" como así también "...incrementar, más allá de lo imprescindible, las inversiones, por ejemplo en nuevas maquinarias, tales como modernos tractores, que por tratarse de bienes hoy registrables agravarían la distorsión entre la realidad económica e impositiva de su incorporación al patrimonio social, contrapuesta con la imposibilidad jurídica actual de registrarlos a nombre de la Sociedad de Hecho."

En orden a lo señalado y a tal fin, manifiesta que "...se procedería a la regularización de la Sociedad de Hecho en los términos del Artículo 22 de la ley de Sociedades Comerciales adoptando el tipo de Sociedad Anónima. En virtud de esa norma la sociedad regularizada continúa en todos los derechos y obligaciones de aquélla, incluyendo naturalmente todos sus bienes."

Así, y luego de hacer referencia a diversos precedentes administrativos y aportes doctrinarios inherentes al caso entiende que la transferencia del dominio de los inmuebles rurales a la sociedad anónima en carácter de aporte, no constituye una modificación, alteración o innovación en la situación patrimonial de la sociedad de hecho, ni un cambio o adición de bienes o valores, sino un acto accesorio e integrativo de la referida regularización, y por ende no resulta un acto sujeto al impuesto a las ganancias.

En tal sentido destaca que la transmisión del dominio a la sociedad anónima de los bienes registrables que ya integraban el patrimonio de la sociedad de hecho aunque no estuvieran inscriptos a nombre de ésta última, es un acto integrativo inherente e inexcusable de la regularización que configura un traspaso patrimonial meramente formal de los socios de la sociedad de hecho a la sociedad anónima, distinguiéndolo conceptualmente como "aporte integrativo" para diferenciarlo de un "aporte adicional" que pueda efectuarse contemporáneamente y en el mismo instrumento de regularización por el que se incorpore al capital de la sociedad anónima un bien que no integraba la sociedad de hecho.

Por ello, y en atención a las dudas que se le plantean respecto del alcance otorgado a la expresión "aporte adicional" en el Dictamen N° 56/07 (DI ATEC), y aludiendo a la incertidumbre que planteara el escribano interviniente acerca de su actuación como agente de retención del Impuesto a las Ganancias, efectúa la presente consulta.

Corresponde precisar que en dicho acto de asesoramiento, en el que se analizara la regularización de una sociedad de hecho en una sociedad anónima, efectuada de acuerdo con los lineamientos del Artículo 22 de la ley de sociedades comerciales, luego de asimilar tributariamente dicho proceso a una transformación societaria este servicio asesor opinó que "...la simple transformación en alguno de los tipos societarios contemplados en la ley 19.550 se encuentra excluida del marco legal previsto en el Artículo 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. **Ello más allá del aporte adicional de capital que hagan sus socios al incorporar el campo en condominio que ambos ostentan.**" (el resaltado no consta en el original).

II. Cabe advertir que este servicio asesor abordará el tema desde un punto de vista teórico y en base a la información brindada por la presentante, sin pormenorizar aspectos específicos para los cuales no cuenta con los datos necesarios.

Sentado ello, y a los efectos de resolver el tema objeto de debate, se entiende pertinente analizar en primer lugar, las disposiciones legales vigentes relativas a la regularización societaria, para luego de ello, examinar la incidencia tributaria de la transferencia de los inmuebles rurales en el referido proceso.

En tal sentido, cabe aludir al primer párrafo del Artículo 22 de la Ley N° 19.550 y sus modificaciones, el cual contempla que "La regularización se produce por la adopción de uno de los tipos previstos en esta ley. No se disuelve la sociedad irregular o de hecho, continuando la sociedad regularizada en los derechos y obligaciones de aquélla; tampoco se modifica la responsabilidad anterior de los socios."

Por otra parte el Artículo 74 de la referida ley prevé que "Hay transformación cuando una sociedad adopta otro de los tipos previstos. No se disuelve la sociedad ni se alteran sus derechos y obligaciones."

Con relación al tema bajo análisis cabe traer a colación el Dictamen N° 58/05 (DAT) en el cual este servicio asesor opinó que "...la figura de adecuación o regularización societaria, al igual que el instituto de transformación, carece de regulación normativa expresa, no obstante lo cual, y si bien ambos procesos no resultan idénticos, no pueden soslayarse las similitudes entre ambos, circunstancia que autoriza en principio a dispensar al primero los efectos impositivos previstos para el segundo."

Con respecto a las consecuencias impositivas de la transformación de sociedades, el entonces Departamento de Asuntos Técnicos y Jurídicos sostuvo en el Dictamen N° 48/78 (DATyJ), que una transformación implica la simple alteración de la forma societaria, con permanencia de los elementos sustanciales del ente, sin que se produzca la disolución de la sociedad transformada ni el nacimiento de un nuevo sujeto de derecho, no existiendo sucesión propiamente dicha de una entidad a otra, porque en rigor hay un sólo sujeto que se transforma, significando ello que los derechos, los débitos y las responsabilidades ante terceros pasa de "de jure" de una a otra.

Asimismo en el Dictamen N° 90/07 (DI ATEC) haciendo referencia a lo opinado en el Dictamen N° 58/05 (DAT) se consideró que "...en tanto el proceso de regularización social en análisis no involucre la transferencia de bienes o derechos a terceros este servicio asesor interpreta que la entidad regularizada conserva los créditos y derechos impositivos que detentara con anterioridad a su regularización", por lo cual se estimó que "...no le corresponde al proceso de regularización societaria planteado el tratamiento tributario establecido por los Artículos 77 y 78 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), ni genera hecho imponible incidido por impuesto nacional alguno, debiendo además conservar el mismo número de CUIT."

Ahora bien, en segundo lugar, y con respecto a la transferencia de los inmuebles rurales inscriptos en condominio a nombre de los tres socios, en el referido proceso de regularización societaria, sobre la cual la firma del asunto centraliza su consulta, procede efectuar las siguientes apreciaciones.

Cabe recordar que las sociedades de hecho, se encuentran imposibilitadas de inscribir a su nombre bienes registrables (inmuebles, buques, y automotores, entre otros).

Con respecto a ello, el Artículo 12 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, prescribe que "A los fines de la determinación del gravamen, integrarán el activo de las sociedades de hecho los inmuebles de propiedad de uno o más socios, afectados a la

explotación en forma exclusiva y sin retribución alguna, o cuando ésta sea inferior a la que se hubiera fijado entre partes independientes de acuerdo a los valores normales de mercado."

En consecuencia, los inmuebles rurales registrados inscriptos en condominio a nombre de los tres socios de la firma consultante, desde el punto de vista impositivo, en la medida que se corroboren los requisitos fijados en la citada norma reglamentaria, deben tomarse como parte integrante del patrimonio de la sociedad de hecho.

En relación con ello, la doctrina ha sostenido que en las sociedades de hecho "...no puede prevalecer la realidad registral, toda vez que no son sujetos con capacidad de adquirir bienes registrables", razón por la cual "El patrimonio de estos entes está constituido, por lo tanto, por todos los bienes afectados al desarrollo de su actividad sin importar a nombre de quién se encuentren registrados." (José D. LITVAK y Jorge GEBHARDT; "El Impuesto sobre los Bienes Personales"; Editorial Errepar, página 207).

En el presente caso, de la documentación adjuntada por la consultante -estado patrimonial al 30 de septiembre de 2010 y copias de las declaraciones juradas de los impuestos a las ganancias y a la ganancia mínima presunta del período fiscal 2010-, se observa que los inmuebles rurales objeto del presente acto, se encuentran comprendidos entre los bienes impositivos de la firma consultante.

Consecuentemente, a criterio de esta instancia el proceso de regularización societaria contemplado en el Artículo 22 de la Ley de Sociedades Comerciales, por el cual se transfiere a la sociedad regularizada la titularidad de los inmuebles rurales inscriptos a nombre de los socios de la misma, no genera hecho imponible incidido por impuesto nacional alguno, en la medida que dichos inmuebles se encuentren afectados a la explotación en forma exclusiva y sin retribución alguna.

Ello por cuanto, más allá de que los socios de la firma resulten los titulares de los inmuebles, atento a la imposibilidad que las sociedades de hecho poseen para adquirir tales bienes, los mismos conforman impositivamente, en función de su afectación, el patrimonio de la consultante, motivo por el cual a través del citado proceso no se estarían transfiriendo bienes o derechos a terceros.

En línea con ello, y respecto al planteo de la consultante vinculado al alcance de la conclusión del acto de asesoramiento al que alude, corresponde expresar que de las consideraciones hasta aquí efectuadas surge indudable que, en el marco de un proceso de regularización societaria del tipo analizado, la transferencia de la titularidad registral de bienes afectados a la explotación de la sociedad irregular en las condiciones apuntadas, de los socios hacia la sociedad ahora regularizada, no genera hecho imponible alguno en el Impuesto a las Ganancias.

Además la entidad regularizada deberá mantener el mismo número de Clave Única de Identificación Tributaria, conservando los créditos y derechos impositivos que detentara con anterioridad a su regularización.

Por último, cabe agregar que la viabilidad de la regularización planteada dependerá de lo que oportunamente resuelva la Inspección General de Justicia en el ejercicio de sus facultades de control de legalidad y poder de policía, concretadas en la fijación del correcto encuadramiento de

las sociedades constituidas bajo el marco normativo de la Ley N° 19.550 y sus disposiciones, y dentro de las pautas reglamentarias por ésta establecidas.

GABRIELA ADRIANA MITSUMORI - Jefa (Int.) - División Dictámenes Técnicos "A" A/c. Departamento Asesoría Técnica Tributaria

Conforme: 10/02/12 - DANIEL REMBERTO GONZALEZ - Jefe (Int.) - Departamento Asesoría Técnica Tributaria A/c. Dirección de Asesoría Técnica

Conforme: 4/04/12 - EDUARDO CARBONE - Subdirector General - Subdirección General de Técnico Legal Impositiva