

RESOLUCIÓN	
CV	090/2021

Córdoba, 20 de agosto de 2021.-

REF.: [REDACTED]

TRÁMITES N°: [REDACTED],

[REDACTED],
[REDACTED]
[REDACTED]

VISTO: Los trámites de referencia por medio del cual [REDACTED]

[REDACTED],
[REDACTED]
efectúan Consulta Vinculante en los términos del Capítulo Tercero del Título Segundo del Libro Primero del Código Tributario Provincial (CTP) -Ley N° 6006, T.O. 2021;

Y CONSIDERANDO:

I) QUE los contribuyentes presentan trámite de Consulta Vinculante a través del portal web de la Dirección General de Rentas respecto del Impuesto de Sellos.

Exponen que los señores [REDACTED], decidieron reorganizar la actividad de servicios agrícolas y pecuario que llevaban a cabo mediante una sociedad de hecho. Por ello, decidieron escindir la universalidad del fondo de comercio de dicha sociedad de hecho y aportar, en las proporciones correspondientes a cada uno de los socios, al capital de las sociedades [REDACTED], [REDACTED] y [REDACTED]. Con ese objetivo firmaron el 22 de mayo del año 2019 un Acuerdo Provisorio de División fijando los aspectos de la escisión y los aportes que realizarían a las sociedades mencionadas. El 7 de octubre de 2020 firmaron un Acuerdo Previo denominado de Transferencia de Comercio reiterando “*los mismos términos del Acuerdo Previo original acompañado a la demanda en relación a la escisión de la universalidad del fondo de comercio de la sociedad de hecho a favor de las escisionarias en el marco de una Reorganización Societaria, que se realiza esto como aporte de capital a las escisionarias (sin contraprestación de estas), pero agregando aspectos sobre utilización de nombre o enseña comercial, modelos industriales, clientela etc*” . Por último, comentan que “*Luego de acreditar las publicaciones en boletín oficial, transcurrido el plazo de*

ley y la no oposición de acreedores, se procede a firmar el 22 de marzo de 2021 el Acuerdo Definitivo (Escisión-Transferencia) por el cual se escinde la universalidad del fondo de comercio de la sociedad de hecho”.

Los consultantes formulan su opinión técnica jurídica aplicable al caso consultado. En primer lugar, plantean que los instrumentos acompañados no están sujetos al Impuesto de Sellos por los siguientes argumentos: “*los acuerdos previos de mayo de 2019 y octubre de 2020 no constituyen instrumentos en los términos del art. 226 del CTP, porque no pueden exigirse el cumplimiento de las obligaciones de sus cláusulas, ya que es necesario otro documento que en definitiva lo conforma el Acuerdo definitivo del mes de marzo de 2021. Los acuerdos detallados en los hechos constituyen una escisión en el marco de una reorganización societaria, que no establecen contraprestaciones que impliquen “ventajas” a las partes implicadas, y en opinión de esta parte no se encuentra alcanzado por el Impuesto de Sellos en ningún caso. Ello así porque la reorganización libre de impuestos, no paga el Impuesto al Valor Agregado, Ganancias, Ingresos brutos, ya que no existen transferencias onerosas de bienes y todas las empresas continuarán con la misma actividad de la antecesora. Por tales razones se considera que técnicamente los instrumentos que se han firmado no son onerosos y por lo tanto no se encuentra abarcado por el hecho imponible del art. 225 del CTP (caso de no sujeción)*”.

En segundo lugar, plantean que el hecho imponible estaría exento por disposición del art. 258 inc. 16 del Código Tributario Provincial – Ley 6006 T.O. 2015. Argumentan que “*no obstante lo anterior, en la misma línea, los hechos estarían abarcados por el propio art. 258 inc. 16 del CTP que expresamente instrumentos o actos vinculados a reorganizaciones, y que en definitiva en este caso se corresponden a los acuerdos previos de mayo de 2019, octubre de 2020 y marzo de 2021 antes citados, cuyos objetos sean entre otros la regularización, transformación, fusión, escisión, como así también aquellos por los cuales se dispongan aumentos o reducciones de capital y/o participaciones en su caso, y la cesión de partes de interés, cuotas o acciones. Conviene destacar que las exenciones o beneficios fiscales no son normas excepcionales, sino muy por el contrario son una norma sustantiva ordinaria más a la cual le son aplicables todos los criterios y métodos de interpretación jurídica (CTP art. 3). A este respecto la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido criterios interpretativos en materia de exenciones o excepciones deben estar basados, entre otros, en la intención o voluntad del legislador (Fallos: 328; 456, “Consultatio SA”), el propósito de la norma y su necesaria implicancia (Fallos: 315; 257 “Camarero”). En esta familia de fallos referidos a las exenciones la Corte en el caso “Prodecom S.A. (TF 20.862-I) c/ D.G.I.”, fallado el 8/2/11 ha resaltado que en la interpretación de las normas tributarias y de las exenciones no debe obviarse los propósitos generales de orden económico, financiero y de promoción de la comunidad tenidos a la vista por el legislador. En conclusión, si bien entendemos que no existe sujeción, en la exención citada existe un propósito claro de orden económico y financiero tendiente a favorecer la reorganización societaria de los instrumentos vinculados a ésta que no puede ser obviado en la respuesta a la presente consulta*”.

Acompañan la siguiente documentación: Acuerdo Provisorio de División del 22/05/2019; Acuerdo Previo de Transferencia de Comercio del 7 de octubre de 2020; Acuerdo

Definitivo (Transferencia – Escisión Impropia) del 22 de marzo de 2021; escrito de fecha 24/07/2020 del expediente electrónico judicial solicitando se imprima trámite de ley a la transferencia de fondo de comercio en los términos de la Ley 11867; Decreto del Juzgado 1ra. Instancia de fecha 01/09/2020; Decreto del Juzgado 1ra. Instancia de fecha 22/02/2021, Constancia de CUIT de la sociedad de hecho y escrito acompañado el 28 de mayo de 2021 ampliando su opinión técnica.

II) QUE se ha verificado que los contribuyentes no se encuentran en proceso de fiscalización, o de deuda en trámite o con un recurso interpuesto en sede administrativa, contencioso administrativa o judicial o planteos ante organismos interjurisdiccionales de corresponder, como así también, que no se hallan sometidos a juicios de ejecución fiscal respecto del gravamen que consultan. Al no haberse dado las causales de exclusión en el régimen de consulta vinculante, se declara la admisibilidad de la misma.

III) QUE la cuestión sometida a consulta versa en dilucidar si los instrumentos acompañados se encuentran gravados por el Impuesto de Sellos.

Primero es necesario abordar el argumento de la no sujeción de los instrumentos adjuntados. Respecto a la afirmación de que “*los acuerdos previos de mayo de 2019 y octubre de 2020 no constituyen instrumentos en los términos del art. 226 del CTP, porque no pueden exigirse el cumplimiento de las obligaciones de sus cláusulas, ya que es necesario otro documento que en definitiva lo conforma el Acuerdo definitivo del mes de marzo de 2021*”, observamos que de la lectura de los dos primeros acuerdos no surge que no puedan exigirse su cumplimiento ni que sea necesario otro documento para ello. En ninguno aparece mencionada la supeditación de sus efectos a la firma de un acuerdo definitivo. Es por ello, que los tres documentos son autónomos y autosuficiente pues ninguno necesita de otro para exigir su cumplimiento.

Por lo tanto, los tres instrumentos se encuentran sujetos a la imposición que establece el artículo 262 del CTP T.O. 2021 que establece: “*Por los actos, contratos u operaciones a que se refiere el artículo anterior, deberá pagarse el impuesto correspondiente por el solo hecho de su instrumentación con abstracción de su validez o eficacia jurídica o verificación de sus efectos. Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones, mencionados en la primera parte del artículo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones, sin necesidad de otro documento*”.

En segundo lugar, respecto a la no sujeción por falta de onerosidad de los instrumentos adjuntados, es necesario distinguir que el acuerdo de mayo de 2019 ha sido firmado sólo por los integrantes de la sociedad de hecho (y sus cónyuges para manifestar su asentimiento) y, en cambio, los otros dos instrumentos han sido suscriptos por estos y por las tres sociedades a las que se les transferirá parte del fondo de comercio como aportes de capital social.

En el primero de los acuerdos los señores [REDACTED] han acordado llevar a cabo la extinción de la mancomunidad y la división de los bienes. Entre ellos han pactado que bienes le corresponderá a cada uno y el destino que le darían. La reciprocidad de prestaciones se

manifiesta en que cada individuo tomará parte del conjunto de bienes de administración en común en la medida que permita a los demás a recibir el resto de los bienes.

Es decir, que existiría onerosidad como lo exige el primer párrafo del artículo 261 del CTP T.O. 2021 que dispone que “*por todos los actos, contratos u operaciones de carácter oneroso instrumentados que se realicen en el territorio de la Provincia; sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia; sobre operaciones realizadas a través de tarjetas de crédito o de compras y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuados por entidades financieras regidas por la Ley Nacional N° 21.526, se pagará un impuesto con arreglo a las disposiciones de este Título y de acuerdo con las alícuotas o cuotas fijas que establezca la Ley Impositiva Anual*”.

Del mismo modo, en los otros dos instrumentos existe onerosidad pues de los mismos surge que los señores [REDACTED], por un lado, y las sociedades [REDACTED] [REDACTED] y [REDACTED], por el otro, han acordado una transferencia de fondo de comercio de tal modo que [REDACTED], [REDACTED] y [REDACTED] se comprometen a aportar al capital social de las sociedades los montos allí indicados y estas aceptan dicha obligación. De esta manera, las sociedades podrán exigir a aquellos que realicen los aportes acordados y los señores [REDACTED] podrán exigir a las sociedades que cumplan con todo lo necesario para incluirlos como socios. Al ingresar como socios podrán luego disfrutar de los rendimientos de las sociedades a las que se integran en proporción al capital integrado.

La exención del artículo 294 inc. 16 del Código Tributario Ley N° 6006, T.O. 2021 (ex art. 258 inc. 16 del CTP T.O. 2015) abarca a los instrumentos o actos de constitución, modificación, regularización, transformación, fusión, escisión, prórroga y reconducción de sociedades y aquellos que dispongan aumentos o reducción de capital y/o participaciones, amortización y adquisición de cuotas o acciones por la sociedad y la cesión de partes de interés, cuotas o acciones. El inciso no incluye a todos los instrumentos de “reorganización societaria” sino solo a los taxativamente enumerados. Respecto a la sociedad de hecho, los tres instrumentos no tienen la finalidad de realizar ninguna de las acciones enunciadas en el precepto legal pues los instrumentos que tienen dichos efectos son aquellos que son realizados por los órganos societarios y de la forma indicada en la Ley General de Sociedades (LGS) o leyes complementarias. Los instrumentos acompañados, en cambio, son un contrato entre tres personas físicas que acordaron la forma en que se distribuirán los activos de una simple sociedad comercial, y dos contratos entre tres personas físicas y tres sociedades que se obligan a realizar las obligaciones referidas a la transferencia de un fondo de comercio.

Las sociedades de hecho integran el grupo que la Ley 19.550 denomina “sociedades no constituidas según los tipos del Capítulo II y otros supuestos”. Como tales, se rigen por lo dispuesto por esta Sección IV del Capítulo I (arts. 21 a 25) de la mencionada ley. En cambio, la escisión de las sociedades está regulada en la Sección XI del Capítulo I por lo que no rige para aquellas sociedades. Por eso, sostendemos que los instrumentos arriba analizados no tienen el efecto de realizar una escisión. Legalmente, sus efectos son los de realizar la disolución de la sociedad de hecho (art. 25 LGS) y la de transferir un fondo de comercio (Ley 11867). Para que pueda

considerarse que existe una escisión es necesario que se hayan cumplido con todos los requisitos de la Sección XI. En el presente caso no se observa que se haya dado cumplimiento a los mismos.

Es importante remarcar que como menciona el consultante para realizar una escisión debe aplicarse la ley 19.550 y no hace falta el cumplimiento de las formalidades y la publicidad prevista en la ley 11.867. En cambio, los instrumentos acompañados expresamente indican que su objeto es la de transferir un fondo de comercio, es decir, no han sido suscriptos para realizar una escisión. Esto también puede observarse en los escritos presentados por el consultante ante el juzgado civil y comercial y en los decretos emitidos por el tribunal.

Sin embargo, en los dos últimos instrumentos (Acuerdo Previo de Transferencia de Comercio del 7 de octubre de 2020 y Acuerdo Definitivo (Transferencia – Escisión Impropia del 22 de marzo de 2021), se realiza la transferencia de Fondo Comercio como aporte de Capital de tres Sociedades regularmente constituidas de acuerdo con la Ley N° 19550, por lo que se considerarían incluidos en el inciso 16 del artículo 294 del Código Tributario mencionado, en virtud de que constituyen actos vinculados con la constitución o modificación de las Sociedades a las cuales se destina como aporte el fondo transferido.

Por lo tanto, el primero de los documentos está gravado a una alícuota del 12 por mil por el punto 5.18 del art. 49 de la Ley Impositiva N° 10680 y los dos últimos instrumentos de transferencia de fondos de comercio están exentos en virtud de lo establecido en el inc. 16 del artículo 294 del citado Código Tributario.

POR lo expuesto y en virtud de lo establecido por los artículos 18, 22, 25 a 29 del Código Tributario Provincial -Ley N° 6006, T.O. 2021 - y lo previsto en el Capítulo 8 del Título II del Libro I de la Resolución Normativa N° 1/2017 y modificatorias;

**EL JUEZ ADMINISTRATIVO DE LA
SUBDIRECCIÓN DE JURISDICCIÓN DE ASESORÍA
R E S U E L V E:**

ARTÍCULO 1º.- ESTABLECER que el Acuerdo Provisorio de División del 22 de mayo del año 2019 es un instrumento gravado por el Impuesto de Sellos (arts. 261 y sgtes. del Código Tributario Provincial – Ley 6006 T.O. 2021) a una alícuota del 12 por mil, por los motivos expuestos en los considerandos.

ARTÍCULO 2º.- ESTABLECER que el Acuerdo Previo de Transferencia de Comercio del 7 de octubre de 2020 y el Acuerdo Definitivo del 22 de marzo de 2021 se encuentran beneficiados por la exención prevista en el art. 294 inc. 16 del Código Tributario Provincial – Ley 6006 T.O. 2021 por los motivos expuestos en los considerandos.

ARTÍCULO 3º.- La presente consulta y su respectiva respuesta vincularán exclusivamente al Consultante, a la Dirección General de Rentas y a la Dirección de Inteligencia Fiscal con relación al caso consultado, implicando para la solicitante la obligación de acatar estrictamente el criterio técnico-jurídico contenido en la presente; el cual deberá aplicarse a la determinación del gravamen, correspondiente a todos los períodos fiscales vencidos y no prescriptos y a los que venzan con posterioridad; y será de aplicación obligatoria hasta la vigencia de nuevas disposiciones legales, reglamentarias o de nuevos actos administrativos de alcance general o, en su caso, hasta su revocación o modificación por un pronunciamiento distinto. Cabe señalar que contra la presente respuesta la consultante podrá interponer Recurso de Reconsideración según las disposiciones previstas en el Artículo 152 y siguientes del Código Tributario Provincial -Ley N° 6006, T.O. 2021 y sus modificatorias-, ingresando con su clave CIDI o Clave Fiscal a la página web de la Dirección General de Rentas para luego acceder al link <https://rentascordoba.gob.ar/consultarclamos/recursos/00058>.

ARTÍCULO 4º.- PROTOCOLÍCESE, NOTIFÍQUESE a los interesados con copia de la presente resolución. Cumplido, **COMUNÍQUESE** a las **DIRECCIONES DE JURISDICCIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS** y a la **DIRECCIÓN DE INTELIGENCIA FISCAL** para la toma de razón. **ARCHÍVESE.**

LO
AF

CRA. LAURA ONTIVERO
SUBDIRECCIÓN DE JURISDICCIÓN ASESORÍA
R.G. 2096/2016