

INFORME N° 006 - 18

TEMA

Impuesto de Sellos. Exención del artículo 297 inciso 9) del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011 y mods.). Aumento de Capital. Prima de Emisión.

DIRECTOR EJECUTIVO

Vistas las presentes se cumple en expresar lo siguiente.

ANTECEDENTES

Se originan estas actuaciones con motivo de un oficio remitido por un Registro Público de Comercio, en razón de los hechos que a continuación se detallan.

La “**empresa AA**” Sucursal Argentina (la “Sucursal”) le ofreció a “**BB SRL**” (la “Sociedad”), con fecha 2 de enero de 2017, la transferencia de un fondo de comercio en concepto de aporte en especie mediante “Carta Oferta”, la que se consideraría aceptada si la Sociedad enviaba a la Sucursal dentro de 48 horas de recibida aquella, copia de las actas de asamblea en las que se aprobara la oferta recibida.

Surge de la copia simple del “ACTA DE REUNIÓN DE SOCIOS” agregada al expediente que, en la misma fecha, la Sociedad resolvió su aprobación de conformidad a lo siguiente: suscripción e integración de cuotas sociales representativas de capital, e integración del saldo como prima de emisión.

Obran en el expediente diversos antecedentes emanados de esta Autoridad de Aplicación:

- Informes Técnicos N° 77/95, 112/02, 3/13 y Consultas N° 169/99, 59/02, 138/03, 21/04, 232/04.

- Copia de un Memorando, emitido en el marco de los autos “**CC**”, mediante el cual el Depto. Sellos y Transmisión Gratuita de Bienes entendió que el instrumento (Carta Oferta) no genera obligación de tributar según lo dispuesto por el artículo 260 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011 y mods.). Esto fue así comunicado al Registro Público de Comercio, por la Gerencia General de Coordinación Legal y Administrativa.

El requerimiento recibido en esta oportunidad solicita se informe “... si los instrumentos formalizados mediante carta oferta en el caso de marras, se

encuentran alcanzados por el impuesto de Sellos. Asimismo, a fin de evitar contradicciones, se expida si mantiene el criterio adoptado por el Departamento de Sellos y Transmisión gratuita de bienes en expediente administrativo respecto del art. 297, incisos 9 y 55 del Código Fiscal."

TRATAMIENTO

El presente versa sobre la transferencia de un fondo de comercio de una sociedad a otra, ambas integrantes del mismo conjunto económico, en concepto de aumento de capital. La misma se instrumentó mediante una carta oferta, con fecha 2 de enero de 2017, dirigida por la "Sucursal" a la "Sociedad", con el objeto de aumentar el capital de esta última, oferta que se consideraría aceptada si dentro de las 48 horas de recibida se enviaba el acta de aprobación de asamblea.

Un tipo de negocio como el aquí analizado, en el que su perfeccionamiento se produce como consecuencia de una **oferta** y su posterior **aceptación**, debe analizarse a la luz de lo establecido en el artículo 260 del Código Fiscal (Ley N° 10.397 t.o. 2011 y mods., y cc. de textos anteriores) que establece:

"Los actos, contratos y operaciones realizados por correspondencia epistolar, telegráfica, o generados por medios electrónicos con firma digital, están sujetos al pago del impuesto de Sellos desde la aceptación de la oferta en los términos del artículo 980 del Código Civil y Comercial.

A los efectos de lo previsto en el párrafo anterior se entenderá que la aceptación se encuentra formalizada cuando se reúnan algunos de los siguientes requisitos:

a) Recepción por parte del proponente, de la reproducción de la propuesta o sus enunciaciones.

b) Recepción por parte del proponente, de los presupuestos, pedidos o propuestas firmadas por sus destinatarios".

Es decir que el acto gravado requiere de la existencia de dos elementos:

a) oferta;

b) aceptación en los términos del artículo 980 del Código Civil y Comercial de la Nación (recepción por el proponente de la aceptación) con las especificaciones de los incisos a) o b) de la norma legal fiscal.

Desde tal premisa, y ya brindando respuesta en particular a lo

requerido, pueden hacerse las siguientes consideraciones:

a) En cuanto al primero de los planteos formulados, esto es si los instrumentos formalizados mediante "carta oferta", se encuentran alcanzados por el Impuesto de Sellos, cabe destacar que la misma no cumple con los requisitos necesarios para ser considerada "instrumento" público o privado. Es decir que, por sí misma no es generadora del hecho imponible que da lugar al pago del citado gravamen, conforme a lo previsto en los artículos 251 y 260 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011 y mods.). En tal sentido, en la contestación, en los autos "**CC**" s/ Transferencia de Fondo de Comercio, da cuenta de la evaluación de una "carta oferta" en el marco del citado artículo 260, en su redacción anterior a la modificación introducida por la Ley N° 14.880 (Impositiva 2017), que sólo requería la aceptación y no la recepción de ésta por el proponente.

En el caso ahora examinado, de la documentación agregada al expediente, surge que el mismo día de materializada la oferta, mediante acta de reunión de socios se resolvió:

- Aprobar el aporte de capital ofrecido.
- Suscribir y emitir las cuotas sociales e integrar la prima de emisión por el saldo.

Como se advierte, en la especie existen tanto una "**oferta**" como su "**aceptación**", aunque no consta que esta última se haya perfeccionado de acuerdo al artículo 980 del Código Civil y Comercial de la Nación -con las especificaciones de los incisos a) o b) del analizado artículo 260 del Código Fiscal (Ley N° 10.397 t.o. 2011 y mods.).

Independientemente de ello, se aprecia que examinada la cuestión a la luz de lo establecido en el artículo 297 inciso 9) del Código Fiscal (Ley N° 10.397 t.o. 2011 y mods.) mediante el que se exime del Impuesto de Sellos a la: "*9) Constitución de sociedades y todo acto relacionado con su transformación, aumento de capital, prórroga del término de duración, fusión, escisión y división*", puede advertirse que los términos en que ha sido concebida la norma reflejan que no sólo se deja al margen del pago del gravamen a los actos sociales expresamente previstos en ella, sino también a todo aquel "*... relacionado...*" con los mismos.

En el particular, se trata específicamente de la transferencia de

un fondo de comercio con el objeto de aumentar el capital de la Sociedad que lo recibe, del siguiente modo:

- a) suscribiéndose determinada cantidad de cuotas sociales;
- b) integrándose una "prima de emisión".

Así, es claro que lo destinado al incremento del capital social, sobre el cual se emitirán las respectivas cuotas sociales, encuentra recepción expresa en la norma arriba transcrita.

Asimismo, respecto de la "prima de emisión" debe expresarse que su finalidad es que los nuevos accionistas/asociados integren el sobreprecio que surge de la diferencia entre el valor real de las acciones/cuotas y el valor nominal de las mismas, a efectos de no ocasionar el perjuicio que los actuales socios/asociados sufrirían en su participación sobre las reservas existentes, como consecuencia de una suscripción a la par (ver: Jorge Daniel Grispo - "*Ley General de Sociedades. Ley N° 19.550 (t.o. Ley N° 26.994)*" Tomo III-, con cita de Juan M. Farina -"*Tratado de Sociedades Comerciales. Parte Especial*", Zeus, Rosario, 1980, tomo II B pág. 246-; Matías E. Garat y Martín Gené - "*Supuestos de obligatoriedad de la prima de emisión*"- ED 220-1009; "*Sedalana S.A. v/Fisco Nacional*", 25/11/1940; "*Sociedad Comercial del Plata S.A. c/Fisco Nacional (DGI) s/ repetición*" CSJN, 6/4/1964; "*Akerman Julián c/ Biocoverly S.A. s/ ordinario*" C.N.A.C. Sala C, 23 de febrero de 2017).

En definitiva, representa un valor económico ligado particularmente al aumento del capital social estimándose que, por tal razón, debe considerarse un "acto relacionado" al mismo, en los términos del artículo 297 inciso 9) del Código Fiscal (Ley N° 10.397 t.o. 2011 y mods.) resultando procedente, a su respecto, la dispensa legal del gravamen en cuestión.

b) En lo relativo a la segunda cuestión planteada, concretamente "*... si mantiene el criterio adoptado por el Departamento de Sellos y Transmisión gratuita de bienes en expediente administrativo respecto del art. 297, incisos 9 y 55 del Código Fiscal*", cabe expresar lo siguiente.

La citada área basó su respuesta en lo decidido a través de la Consulta N° 232/04, oportunidad en la que, a raíz de una transferencia de un fondo de comercio, se resolvió que debía ingresarse el Impuesto de Sellos por la diferencia entre el aporte efectuado y el valor del fondo de comercio transferido.

Corresponde destacar que del análisis de dicho antecedente

surge que las partes no procedieron a conceptualizar a tal diferencia de valores como "prima de emisión" y ello resulta acorde a la naturaleza del acto instrumentado, en tanto se trataba de un aporte de capital en especie realizado para la constitución de una sociedad anónima. Por lo tanto, la diferencia entre el referido aporte y el valor del fondo transferido, nunca podría haberse tratado de una "prima de emisión" cuya finalidad, es proteger a los accionistas preexistentes de aquellos que suscriben las nuevas acciones como consecuencia de un aumento de capital. En consecuencia, la situación de hecho analizada en la Consulta N° 232/04 no se condice con la examinada en el expediente en tratamiento.

CONCLUSIÓN

Por lo expresado corresponde concluir que la operatoria traída a consideración, que involucra una transferencia de fondo de comercio para la concreción de un aumento de capital con prima de emisión, se encuentra exenta del pago del Impuesto de Sellos por aplicación del artículo 297 inciso 9) del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011 y mods.).

Vº Bº DIRECTOR EJECUTIVO

18 / 05 / 18.-