

ENAJENACION DE ESTABLECIMIENTO COMERCIAL

Tratamiento frente al IVA e IRAE

Cr. Guillermo Tedesco

Cr. Juan Andrés Chaia

Setiembre de 2017.-

Índice

Introducción al tema – Conceptos y Consideraciones Previas.....	3
Distintos tipos de transferencia de una empresa	4
Compra - Venta de Acciones u otras participaciones patrimoniales	4
Fusiones y Escisiones.....	5
Enajenación de Establecimiento Comercial	7
Tratamiento Fiscal de la Enajenación de Establecimiento Comercial.....	8
Concepto de Transferencia	8
Formalidades – Solicitud de Certificado Especial.....	8
Tratamiento de la Enajenación de EC frente al IRAE	9
Normativa aplicable	9
Valor Llave.....	10
Tratamiento de la Enajenación de Establecimiento Comercial frente al IVA	13
Algunos ejemplos numéricos	14
El caso particular de la Venta Parcial de EC	16
Bibliografía utilizada.....	17

Introducción al tema – Conceptos y Consideraciones Previas

En nuestro país el Establecimiento Comercial (en adelante EC) está parcialmente regulado por las Leyes 2.904 de 26/09/04 y 14.433 de 30/09/75. Sin embargo, estas normas no establecen definiciones conceptuales relativas al mismo EC, sino que refieren a ciertas formalidades como ser publicaciones y procedimientos al momento de la enajenación. Por tanto, en Uruguay nos encontramos ante una ausencia de un cuerpo orgánico de normas que regulen y que especifiquen la definición de este concepto y de los bienes que lo componen.

Es ante esta situación de inexistencia de definiciones legales que tanto la doctrina como la jurisprudencia, han sido las encargadas de discutir y elaborarlas.

Si recurrimos a las definiciones del Derecho Comparado, podemos mencionar el Código Italiano de 1942, que en su Artículo 2555, define al EC o establecimiento mercantil como el *“...conjunto de los bienes organizados por el empresario para el ejercicio de su actividad profesional...”*.

En nuestro país, la doctrina ha definido al EC como: un conjunto de elementos heterogéneos (Mezzera Alvarez Schwartz); o una universalidad de hecho (Supervielle, Perez Fontana y Olivera García); o una universalidad de derecho (Firpo Marty) por mencionar a algunos autores.

Por su parte, Nuri Rodríguez Olivera, y Carlos López Rodríguez, en su obra “Manual de Derecho Comercial Uruguayo”, se han afiliado a la tesis de que estamos en presencia de un bien complejo integrado por diversos bienes individuales. Dicho bien complejo se caracteriza por tener un mayor valor que la suma de cada uno de aquellos que lo integran, considerados individualmente.

Por otro lado, también se ha definido al EC como el conjunto de elementos materiales e inmateriales, bienes y derechos organizados por su titular con la afectación funcional de servir para el ejercicio de una actividad mercantil.

En síntesis, debemos partir de la base de que no existe un bien esencial para estar ante la presencia de un EC, sino que estos varían de acuerdo a la naturaleza de la actividad desarrollada. Es decir, que no le da tal característica la presencia de un determinado bien, sino el conjunto de bienes de diferente naturaleza, organizados para la realización de una actividad comercial. Es así que pueden integrar el EC bienes corporales tales como las mercaderías, las instalaciones, los vehículos, etc. y bienes incorpóreos como el nombre, las marcas, las patentes, el Valor Llave, la clientela, etc.

Nuestro ordenamiento jurídico tampoco establece cuando se da o cuando existe una enajenación de EC. La doctrina y la jurisprudencia entienden que ésta acontece cuando el enajenante queda privado de los medios para continuar con el giro de los negocios como lo hacía antes y el adquirente está en posición de hacerlo como lo hacía el vendedor o por lo menos de manera similar¹. No existe un bien o un conjunto de bienes que deben conformar la operación a los efectos de que estemos ante una enajenación sino aquellos que permitan la continuidad de la explotación. Es así que la venta de solamente un activo, como ser una marca, puede considerarse una enajenación de EC cuando el negocio gira en torno a ésta.

¹ “Informe sobre Compraventa de Empresas” Dr. Luis Lapique.

Bernardo Superville en *“El Establecimiento Comercial, Noción – Disciplina - Naturaleza”*², dice que esta variedad de definiciones conceptuales hace que sean las partes las que deban definir el contenido del EC al momento de una operación de compra-venta, lo que trae aparejado una serie de dificultades debido a la falta de definición jurídica. Por su parte esta ausencia de definiciones legales sobre el contenido de que elementos integran un EC, se traduce en una dificultad fáctica al momento de determinar si se está ante una enajenación del EC, ante una enajenación parcial o ante la venta de determinados activos.

Distintos tipos de transferencia de una empresa

Creemos necesario previamente a adentrarnos en el análisis de las distintas formas de transferencia de empresas, distinguir tres conceptos diferentes:

Establecimiento comercial (EC), es un bien objeto de derecho que puede ser enajenado, arrendado, embargado, etc.

La sociedad comercial es en cambio un sujeto de derecho, una persona jurídica capaz de contraer derechos y obligaciones. A modo de ejemplo podemos mencionar a las Sociedades Anónimas o de Responsabilidad Limitada (SA o SRL) quienes a su vez, pueden ser titulares de uno o varios EC.

Empresa, desde un punto de vista económico, podemos definirla como la organización que combina capital y trabajo en la producción de bienes y/o servicios. Dicho concepto se vincula con el sujeto de derecho (es decir con la sociedad comercial SA, SRL etc.), con el objeto de derecho (EC), o con ambos.

Cabe destacar que la “empresa” no es objeto de derecho en nuestro ordenamiento jurídico, pero normalmente se habla de la adquisición o compra de la empresa cuando se adquiere el control de la persona jurídica que explota la empresa o los activos que conforman la empresa.

Para lo que ya se dijo y para lo que se dirá, en el caso de una empresa unipersonal, la forma de adquirir el EC es a través de la enajenación del mismo.

Compra - Venta de Acciones u otras participaciones patrimoniales

En nuestro país los contratos de compraventa de paquetes accionarios o transferencia de cuotas sociales es uno de los mecanismos utilizados por el que se produce la adquisición de empresas y a través de los cuales el comprador adquiere el control de una sociedad que explota el EC.

En esta hipótesis de compra de acciones, cuotas sociales u otras partes de capital, no son aplicables las normas relativas a la enajenación de EC, ya que no nos encontramos frente a una enajenación de un bien que pertenece a la misma sociedad, sino que lo que se está transfiriendo son las acciones, cuotas o partes sociales, que pertenecen al accionista, socio o cuotapartista en su caso, siendo éste en última instancia quien las está transfiriendo.

A modo de resumen, las principales características operativas de este tipo de operaciones, son las siguientes:

- Es un procedimiento rápido ya que generalmente no se requieren trámites ni autorizaciones,
- La operativa de la sociedad no se ve afectada

² Sueprvielle, Bernardo, El Establecimiento Comercial, Noción – Disciplina – Naturaleza, Impresora Uruguaya, Montevideo 1953, pagina 257.

- Puede existir el riesgo de existencia de pasivos ocultos
- El accionista / cuotapartista no tiene responsabilidad sobre los adeudos fiscales de la empresa

Aspectos Tributarios

En relación a los aspectos tributarios de este tipo de operaciones, nos referiremos brevemente al tratamiento frente al Impuesto al Valor Agregado y a la Imposición a las Rentas.

Con respecto al IVA podemos mencionar que la normativa vigente, en el literal A), del numeral 1) del artículo 19 del T.10 del T.O. de 1996, exonera la enajenación de títulos y cédulas, públicos y privados y valores mobiliarios de análoga naturaleza. Por lo que en nuestra opinión, la venta de acciones, cuotas sociales o partes de interés, no se encuentran alcanzadas por este impuesto³.

Respecto del IRAE en el caso que el enajenante sea contribuyente de este impuesto, si bien el resultado por tenencia de acciones está exento, el resultado por la venta de acciones o cuotas sociales está gravado. La renta gravada se determina como la diferencia entre el precio de venta y el costo fiscal de las acciones o participaciones⁴.

Sin embargo si el enajenante es una persona física residente o una entidad no residente debe tributar el IRPF o IRNR (siempre que no configure Establecimiento Permanente en el país), a la tasa del 12%, ya sea que los títulos sean nominativos o al portador⁵. La renta se determina en forma ficta como el 20% del precio de venta, salvo el caso particular de que se trate de cuotas sociales adquiridas previamente e inscriptas antes de los 30 días en el Registro Nacional de Comercio, en cuyo caso se podrá, a opción del contribuyente, calcular la renta como la diferencia entre el precio de venta y el valor fiscal de las cuotas.

Fusiones y Escisiones

La fusión y escisión se encuentran reguladas por la Ley 16.060 (Ley de Sociedades Comerciales – en adelante LSC).

La LSC como fuera mencionado también prevé la figura de la fusión, estableciendo en el artículo 115 que habrá fusión por incorporación o absorción, cuando una o más sociedades se disuelvan sin liquidarse y trasmitan sus patrimonios, a título universal, a otra sociedad ya existente.

A los efectos de realizar una fusión, es necesario contar con la conformidad de los accionistas de ambas sociedades y de los acreedores, lo que puede no ser sencillo debido a que todo el procedimiento de fusión podría depender de la oposición de terceros, que serían los acreedores.

³ Se aclara que existe parte de la doctrina que considera que la venta de participaciones en el capital social no expresados en acciones, no se encuentra dentro de las exoneraciones establecidas en el numeral 1) del artículo 19 del Título 10. Ver Dr. Andrés Blanco, El Impuesto al Valor Agregado – Volumen II, pág. 273.

⁴ Las acciones se valúan a opción del contribuyente al Valor Patrimonial Proporcional de acuerdo a normas del Impuesto al Patrimonio; a la cotización que tenga a la fecha de cierre de ejercicio; o por su valor de costo revaluado. El resto de las participaciones se deben valuar al Valor Patrimonial Proporcional Fiscal de acuerdo a normas del Impuesto al Patrimonio (Artículo 95 Decreto 150/007).

⁵ Cambio introducido por la Ley 19.149 del 24/10/2013, anteriormente a la vigencia de esta Ley, las rentas originadas en la enajenación de acciones al portador se encontraba exonerada.

La fusión además requiere de la formulación de balances especiales, el otorgamiento de un compromiso de fusión y la aprobación de la Auditoría Interna de la Nación. Además se debe tener en cuenta que para la realización de la fusión, se requiere la obtención de certificados especiales de DGI y BPS.

En el caso de la fusión por creación, dos o más sociedades se fusionan creando una nueva sociedad. En el caso de la fusión por absorción una sociedad, que subsiste, absorbe a la otra que deja de existir.

Sea en un caso de fusión o en el otro, se produce una transferencia del patrimonio a título universal y los socios de las sociedades que se disuelven reciben acciones o participaciones de las sociedades que subsisten.

Para el caso de la escisión, la normativa prevé dos modalidades: la disolución de una sociedad sin liquidarse y transfieren el patrimonio a dos o más sociedades que se crean, y cuando una sociedad sin disolverse transfiere parte de su patrimonio a título universal a una sociedad o sociedades que se crean.

Aspectos Tributarios

Cabe destacar que a nivel tributario no existe una definición de estos conceptos. Desde el punto de vista jurídico, como fuera mencionado, la fusión es una de las formas de adquirir el patrimonio de una empresa a título universal. Desde el punto de vista tributario, tanto la fusión como la escisión, han sido tratadas por la administración de igual forma que la compraventa de EC⁶, lo que será objeto de análisis en los puntos subsiguientes.

En cualquier caso, estamos frente a modalidades de transferencia de patrimonios, que se encuentran alcanzados tanto por el IRAE como por el IVA, en cabeza de la empresa que se fusiona o escinde, criterio sustentado por la Administración, ratificado en la Sentencia N° 1270/93 del año 1993.

La renta gravada por IRAE para la empresa que se disuelve, se determina como la diferencia entre el valor de las acciones o participaciones recibidas, menos el valor fiscal del patrimonio transferido. El precio a considerar estará compuesto por el valor de las acciones entregadas.

Con respecto al IVA, el ingreso a considerar a los efectos de este impuesto, es el valor de las acciones o participaciones. A diferencia de la enajenación de EC, como se verá, en este caso el valor de la transferencia es igual al valor de las acciones o participaciones recibidas por los titulares de la empresa escindida o fusionada, mientras que en la enajenación de EC, existe un precio previamente pactado por las partes

Cabe mencionar la posibilidad establecida en el artículo 26 de la Ley 16.906 (Ley de inversiones), recogida por el 68 del Título 4 del TO de 1996, que faculta al Poder Ejecutivo a exonerar del IRAE, del IVA y del ITP que gravan las fusiones, siempre que estas operaciones permitan fortalecer, o expandir a la empresa.

⁶ Cdor. Javier Metre: Adquisiciones, fusiones y reorganizaciones empresariales, Revista Tributaria N° 215 – pagina 253.

Enajenación de Establecimiento Comercial

Una forma alternativa a la compra de paquetes accionarios, acciones o cuotas sociales, utilizada en nuestro país para adquirir una empresa, es la compra o venta del EC.

Tal como fuera mencionado el EC está regulado principalmente por la Ley 2.904 de 26/09/04 y por la Ley 14.433 de 30/09/75.

Algunos aspectos formales

Sin ánimo de agotar el tema relativo a los requisitos legales de las partes que intervienen en este tipo de operaciones por exceder el objetivo de este trabajo, es importante mencionar que la Ley 2.904 del 26/09/1904, establece que toda enajenación a título singular de un EC, deberá ser precedida de avisos publicados durante 20 días en dos diarios de la capital, llamando a los acreedores del enajenante para que concurran al domicilio que se expresa en los avisos, a presentar sus créditos dentro del término de 30 días contados desde el siguiente a la primera publicación.

Las enajenaciones realizadas una vez transcurrido el término de 30 días que otorga la ley a los acreedores, hacen responsable al adquirente, solidariamente, con el enajenante, de las deudas de éste que consten en los libros y las de los acreedores que se hayan presentado en el plazo previsto.

Asimismo, se dispone la responsabilidad solidaria del adquirente de todas las deudas contraídas por el vendedor antes de la enajenación y de las que contraiga mientras no se haga el mencionado número de publicaciones.

Esta norma brinda al adquirente la posibilidad de limitar su responsabilidad a las deudas que surjan de los libros y a la de los acreedores que se presenten en el plazo previsto. En caso de no cumplirse con las publicaciones, se lo hace responsable de todas las deudas del enajenante, pasadas y futuras.

El Decreto-Ley 14.433 del 30/09/75, regula la promesa de enajenación de establecimientos comerciales, cuya celebración es facultativa ya que la norma no hace preceptiva su realización.

Desde la fecha de su inscripción en el Registro Público y General de Comercio, confiere al adquirente un derecho real respecto de cualquier enajenación, gravamen o embargo posterior y la posibilidad de exigir la escrituración forzada del bien cuando se hayan cumplido las obligaciones estipuladas y el enajenante se rehúse a realizar la transferencia.

Dentro de los quince días de la fecha (que debe constar en acta notarial) en que el comprador tome posesión del establecimiento se deben solicitar los certificados que las leyes exigen para el otorgamiento de la escritura definitiva, los cuales deben ser expedidos por las respectivas oficinas dentro de los 180 días de solicitados.

Si dentro del plazo de 150 días no se hubiere realizado la liquidación definitiva del adeudo tributario, el organismo practicará una liquidación provisoria disponiendo al efecto de un plazo de 30 días y consignado su importe, expedirá el recaudo pedido, con las reservas que correspondan.

Transcurridos dichos plazos sin que las oficinas pertinentes expidan el certificado ni se practique la liquidación definitiva o provisoria, las partes estimarán la deuda tributaria que tuviere el establecimiento comercial a enajenar y consignarán su importe ante el organismo recaudador correspondiente. Si éste no lo admitiere, lo depositarán en el Banco de la República Oriental del Uruguay.

Si no se solicitan los certificados dentro del plazo indicado, el promitente vendedor será pasible de una multa equivalente al 20% del precio estipulado, sin perjuicio a ser compelido a la escrituración forzada.

En caso de que se cumpla con los plazos y se obtengan los certificados o se consigne el importe de la deuda, el adquirente y el escribano quedan liberados de la responsabilidad solidaria que pudiere corresponderles, que básicamente es la responsabilidad por tributos ante el Banco de Previsión Social y la Dirección General Impositiva.

Aspectos Tributarios

Los aspectos tributarios serán objeto de análisis en los puntos siguientes.

Tratamiento Fiscal de la Enajenación de Establecimiento Comercial

Concepto de Transferencia

El artículo número 33 del Decreto 597/988, establece que se considera transferencia toda modificación total o parcial en la titularidad de la explotación, con entrega efectiva del establecimiento asiento de las actividades generadoras de tributos.

Esta norma agrega que los bienes y derechos que no sean transferidos al nuevo titular, se considerarán adjudicados al enajenante a todos los efectos fiscales.

Formalidades – Solicitud de Certificado Especial

Por su parte el artículo 36 del mencionado Decreto, se refiere a ciertas formalidades que deben cumplir tanto las clausuras como las transferencias. Esta norma establece que las clausuras, transferencias y liquidaciones definitivas de sociedades, importarán el cierre del ejercicio económico del sujeto pasivo, quien deberá presentar declaración jurada e inventario detallado de bienes y derechos que queden en su poder y abonar la totalidad de los tributos resultantes. Asimismo menciona que se deberá formular, conjuntamente con la última declaración jurada que se deba presentar, la solicitud de certificado especial, aportando la documentación que la Dirección General Impositiva estime conveniente.

La solicitud a la Dirección General Impositiva del certificado especial para enajenar total o parcialmente un EC está regulado principalmente por el artículo 87 del Título 1 del Texto Ordenado 1996 cuya fuente es la mencionada Ley 14.433 de 30/09/1975.

Este certificado es importante para dar seguridad jurídica, principalmente al adquirente por su calidad de responsable solidario de las obligaciones tributarias en función de lo dispuesto por el artículo 22 del Código Tributario.

Código Tributario, Artículo 22.- (Solidaridad de los sucesores).- Los adquirentes de casas de comercio y demás sucesores en el activo y pasivo de empresas en general, serán solidariamente responsables de las obligaciones tributarias de sus antecesores; esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que se reciban, salvo que los sucesores hubieren actuado con dolo. La responsabilidad cesará al año a partir de la fecha en que la oficina recaudadora tuvo conocimiento de la transferencia.

La Administración está obligada a dar el certificado si se reúnen las condiciones previstas o a determinar la deuda del promitente enajenante, estableciéndose un plazo para esto.

Cabe mencionar que los legitimados a solicitar el certificado especial son por su orden: en primer lugar, el enajenante y luego el adquirente y el escribano actuante. De acuerdo al artículo 87 T1 TO 96, el vendedor debe solicitar el certificado dentro del plazo de 15 días de la fecha en que el comprador tome posesión del EC, dicha fecha, se acredita con el acta notarial correspondiente. En caso que el vendedor no solicite el certificado en plazo, se establece que podrá solicitarlo el vendedor o el escribano, además de que el primero será pasible de una multa del 20% del precio estipulado.

La Administración Tributaria (en adelante AT) debe realizar una auditoría al enajenante y de acuerdo al artículo 87 T1 TO 96, posee un plazo para expedirse sobre si existe deuda tributaria o no, de 180 días. En caso que la AT no se pronuncie en el mencionado plazo, surge la posibilidad al adquirente de liberarse de su responsabilidad solidaria y además se establece un documento que sustituirá al certificado especial a efectos de proseguir con el proceso de enajenación.

Tratamiento de la Enajenación de EC frente al IRAE

Las operaciones de compra venta del EC se encuentran gravadas por IRAE al 25%, ya que la Ley menciona expresamente al resultado de esta operación como una renta bruta.

Normativa aplicable

En lo que tiene que ver con este impuesto, tenemos varios artículos tanto del Título 4 del Texto Ordenado 1996 como del Decreto 150/007.

Renta Bruta:

Dentro del Capítulo III del Título 4 donde se define la Renta Bruta encontramos el literal F del artículo 17 que establece lo siguiente:

“Constituirán, asimismo, renta bruta...

....F) El resultado de la enajenación de establecimientos o casas de comercio. Como fecha de la enajenación se tomará la de la efectiva entrega del establecimiento, lo que deberá probarse en forma fehaciente a juicio de la Dirección General Impositiva....”

En el artículo 18 del Decreto 150/007 se establece que:

“Transferencias.- El resultado de las operaciones que importen modificaciones en la titularidad de una empresa se determinará por diferencia entre el precio de la operación y el valor fiscal del patrimonio transferido”

Este resultado es lo que se denomina “Valor Llave”, que más adelante analizaremos como es su tratamiento en el IRAE.

Si bien a nivel de doctrina se planteó alguna duda respecto de si el resultado de una operación del tipo que estamos analizando, se computa en cabeza de la empresa o de sus titulares, la norma zanjó toda duda imputando dicho resultado a la sociedad y no a sus propietarios.

Valuación:

Otro de los temas que la normativa recoge es la forma de como se valúan los bienes, cuáles son los criterios de valuación y amortización de los mismos, así como normas sobre incobrables fiscales.

Los artículos a los que hacemos referencia son los siguientes:

Artículo 33 Título 4 TO 1996.- *“Enajenación de establecimientos o casas de comercio.- En los casos de enajenación de establecimientos o casas de comercio que realicen actividades gravadas, el adquirente deberá mantener el mismo valor fiscal de los bienes de la empresa al momento de su enajenación.”*

Artículo 72 Decreto 150/007.- *“Avalúo de bienes en empresas sucesoras.- En los casos de enajenación de empresas que desarrollen actividades gravadas, transformación, fusión o escisión de sociedades, y demás operaciones análogas, la sucesora mantendrá el valor fiscal de los bienes de la antecesora, los regímenes de valuación y de amortización, así como el cómputo de los plazos para aplicar las normas sobre malos créditos.*

La diferencia entre el precio de venta y el valor fiscal de los bienes transferidos, si aquél hubiera significado una inversión real para la empresa sucesora, constituirá el valor llave.”

Valor Llave

Como fuera mencionado, en las operaciones de compra venta de EC nos vamos a encontrar diversa naturaleza de bienes involucrados:

Bienes Materiales:

- Maquinarias,
- Muebles y Útiles,
- Equipos,
- Bienes de Cambio, etc, y por otro lado,

Bienes Inmateriales:

- Nombre Comercial,
- Diseños Industriales,
- Valor Llave

A modo de resumen, el Valor Llave surge como el resultado de la siguiente diferencia:

$$\text{VALOR LLAVE} = \text{PRECIO PACTADO} - (\text{PATRIMONIO TRANSFERIDO})$$

Entendiendo por patrimonio transferido, el valor fiscal de los bienes y obligaciones que forman parte de esta operación.

Además de lo antes señalado, la normativa de IRAE establece en el apartado G del artículo 24 del Título 4, que no es admitida fiscalmente la amortización de la Llave:

“Deducciones no admitidas.- No podrán deducirse los gastos, o la parte proporcional de los mismos, destinados a generar rentas no gravadas por este impuesto. A tales efectos no se considerarán rentas exentas las derivadas de la tenencia de acciones de la Corporación Nacional para el Desarrollo.

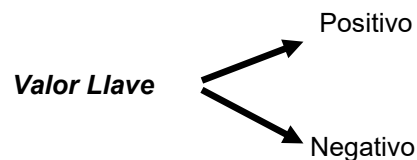
Tampoco serán deducibles:....

(...)

G) Amortizaciones de llaves....”

Tratamiento del Valor Llave

La ecuación por la que se determina el Valor Llave, es decir la diferencia entre el precio pactado y el valor fiscal del patrimonio transferido puede ser positiva o negativa.

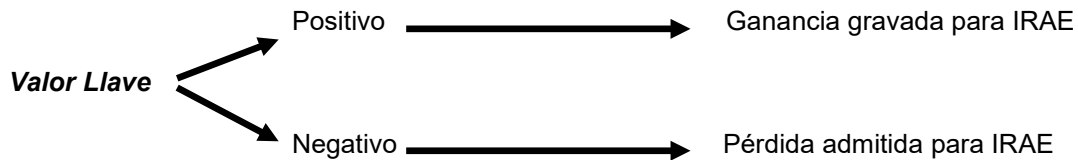


A continuación pasaremos a detallar cual es el tratamiento fiscal del Valor Llave tanto desde el punto de vista del vendedor como para el comprador.

Desde el punto de vista del vendedor

Si la Llave fuera positiva, es decir el precio de venta es mayor que el valor fiscal de los bienes y obligaciones transferidos, resulta una ganancia por lo que se trata de un resultado gravado por IRAE (Renta bruta, literal F, artículo 17 Título 4).

Si la llave es negativa, es decir el precio de venta es menor que el valor fiscal del patrimonio transferido, resulta una pérdida admitida.



Desde el punto de vista del comprador

Si la llave es positiva, se computará como un activo intangible, el cual no se podrá amortizar (Lit. G artículo 24 Título 4 artículo. 94 Decreto 150/007).

Si la llave es negativa, resulta una ganancia la cual constituye un resultado gravado por IRAE (Renta bruta, lit. B, artículo 16 Título 4).



(*) Posición de la Consulta N° 4.599 que implicó un cambio de criterio respecto de lo dictaminado en la consulta N° 3.753 la que no consideraba renta bruta del ejercicio a ese valor negativo.

A continuación detallamos un resumen de las principales implicancias que con respecto al IRAE trae aparejada la enajenación de un EC desde el punto de vista del comprador del mismo:

- Se mantiene:
 - el valor fiscal de los bienes transferidos por la de la vendedora,
 - los regímenes de valuación y de amortización,
 - el cómputo de los plazos para aplicar las normas sobre malos créditos.
- El Valor Llave no se podrá amortizar.

- No se podrán deducir pérdidas fiscales que arrastre la empresa adquirida⁷

Tratamiento de la Enajenación de Establecimiento Comercial frente al IVA

Al contrario que en el caso del IRAE, respecto del Impuesto al Valor Agregado, no hay ninguna normativa específica para este tipo de operación.

En términos generales podemos mencionar que el IVA grava la circulación interna de bienes, tal como lo establecen los artículos 1 y 2 del Título 10 del TO 1996.

“Artículo 1º.- Caracteres generales.- El Impuesto al Valor Agregado gravará la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional, la introducción de bienes al país y la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles.”

Por su parte el artículo 2 del mencionado Título define que se entiende por circulación de bienes:

“Artículo 2º.- Definiciones: A) Por circulación de bienes se entenderá toda operación a título oneroso que tenga por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad o que de a quien los recibe la facultad de disponer económicamente de ellos como si fuera su propietario. En tal caso se encuentran entre otros, las compraventas, las permutas, las cesiones de bienes, (...) “las expropiaciones, los arrendamientos de obra con entrega de materiales, los contratos de promesa con transferencia de la posesión, cualquiera fuera el procedimiento utilizado para la ejecución de dichos actos. Quedan asimiladas a las entregas a título oneroso, las afectaciones al uso privado por parte de los dueños, socios o accionistas de una empresa, de los bienes de esta” (subrayado nuestro).

Entendemos por tanto que la gravabilidad de la operación, no está en discusión, posición esta aceptada por la doctrina.

Sin embargo la discusión se plantea si estamos frente a la venta de un único bien, o de un conjunto de bienes.

Existen dos corrientes que aplican distintos criterios frente a cuál tasa grava el patrimonio transferido, podemos mencionar dos opiniones al respecto:

La corriente Universalista entiende que la transferencia es de un único bien y por lo tanto va a estar gravada la tasa básica (22%).

Por otra parte, la corriente Atomística entiende que se trata de una transferencia de un conjunto de bienes, por lo que hay que ver cada activo transferido y aplicarle la tasa de IVA correspondiente.

⁷ Posición de la Administración plasmada en la Consulta N° 3073, en consonancia con el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

La Administración se ha afiliado a esta última posición, de acuerdo a lo dictaminado en la Consulta N° 1626, la misma estableció que estamos frente a la venta de un conjunto de bienes, por lo que hay que considerar cada bien por separado y analizar su tratamiento frente al IVA individualmente. Por su parte, el Valor Llave, que surge por diferencia entre el precio pactado y el valor fiscal del patrimonio transferido, está gravado a la tasa básica.

El IVA Ventas del vendedor del EC, constituye un IVA compras para el comprador. Este podrá deducir dicho importe en la medida que esté afectado ya sea en forma directa o indirecta a sus operaciones gravadas.

Algunos ejemplos numéricos

- *Composición del Patrimonio*

El Patrimonio a transferir se compone de la siguiente manera:

Por un lado el total del Activo = \$ 10.000 compuesto por:

Bienes Exentos = \$ 2.000

Bienes gravados a tasa mínima (10%) = \$ 3.000

Bienes gravados a tasa básica (22%) = \$ 5.000

Por otro lado el total del Pasivo = \$ 4.000 por lo que el total del Patrimonio asciende a \$ 6.000

- *Precio de venta*

Vamos a considerar tres precios de ventas distintos:

- 1) \$ 10.000
- 2) \$ 6.000
- 3) \$ 4.000

Entonces:

- 1) Si el precio de venta fuera de \$ 10.000

Precio de venta – Patrimonio transferido = Valor llave

Entonces el Valor llave es \$ 4.000

Según Consulta N° 3437

Monto Imponible del IVA = Precio Pactado + Pasivo – Activos Exentos, por lo que en el ejemplo planteado ascendería a \$ 12.000

El IVA que resulte de esta operación será = \$ 2.280 calculado de la siguiente manera:

Activos transferidos a Tasa Mínima	3.000 x 10% = \$ 300	} \$ 2.280
Activos transferidos a Tasa Básica	5.000 x 22% = \$ 1.100	
Valor Llave resultante a Tasa Básica	4.000 x 22 % = \$ 880	

2) Si el precio de venta fueran \$ 6.000

Entonces el Valor llave es \$ 0 y el Monto Imponible de IVA será de \$ 8.000

El IVA que resulte de esta operación será = \$ 1.400 calculado de la siguiente manera:

Activos transferidos a Tasa Mínima	$3.000 \times 10\% = \$ 300$	} \$ 1.400
Activos transferidos a Tasa Básica	$5.000 \times 22\% = \$ 1.100$	
Llave resultante a Tasa Básica	\$ 0	

3) Si el precio de venta fuera 4.000

Entonces el Valor llave es negativa (\$ 2.000) y el Monto imponible de IVA será de \$ 6.000

El caso de la llave negativo se resuelve en la consulta 1626, prorrateándola entre los activos gravados a tasa mínima y tasa básica.

El IVA que resulte de esta operación será = \$ 1.050 calculado de la siguiente manera:

Activos transferidos a tasa mínima	$2.250 \times 10\% = \$ 225$	} \$ 1.050
Activos transferidos a tasa básica	$3.750 \times 22\% = \$ 825$	

El caso particular de la Venta Parcial de EC

Se aplican a la venta parcial de EC todas las consideraciones mencionadas al hablar de venta total. La interrogante en estos casos radica en determinar cuando estamos frente a una u otra.

Como fuera mencionado, la falta de definición jurídica al respecto, hace necesario el análisis caso a caso para zanjar esta situación.

Es de destacar que las consecuencias de tratar a estas operaciones como una venta total o parcial, recaerán sobre el comprador, ya que desde el punto de vista del vendedor, éste tendrá la misma carga impositiva (en lo que respecta al IRAE y al IVA) sea que se tratara de una u otra manera.

Por su parte para el comprador, como fuera mencionado, que se configure o no una enajenación de EC, implica consecuencias directas sobre: la posibilidad de existencia de un Valor llave, la aplicación de un determinado criterio de valuación (dado por el enajenante) de los bienes adquiridos, así como el criterio de amortización de los mismos.

Bibliografía utilizada

Cdor. Javier Metre: “Adquisiciones, fusiones y reorganizaciones empresariales”, Revista Tributaria N° 215 – Marzo – Abril de 2010.

“Informe sobre Compraventa de Empresas” Dr. Luis Lapique.

Dr. Fernando Cresci, Dr. Héctor Lopez. “Solicitud del Certificado especial de enajenación de establecimiento comercial ante la DGI. Un enfoque jurídico-teórico-práctico”.

Cdor. Enrique Ermoglio: “La enajenación de establecimiento comercial: aspectos contables e impositivos y diferencias entre los mismos” – Noviembre – Diciembre de 2005.

Cdor. Víctor Sujanov: “Tratamiento impositivo de las pérdidas de las empresas” – Revista Tributaria N° 145

Dr. Andrés Blanco: EL Impuesto al Valor Agregado, Volumen II.