

X JORNADAS TRIBUTARIAS DE DGI

ENAJENACIÓN ESTABLECIMIENTO COMERCIAL Tratamiento frente al IVA e IRAE

ESTABLECIMIENTO COMERCIAL

- No existe en nuestro marco jurídico una definición legal.
- Concepto según J. Schwartz: “el establecimiento comercial es una universalidad mueble integrada por un conjunto de bienes materiales e inmateriales destinados al desarrollo de una actividad organizada para la producción o comercialización de bienes o prestación de servicios.”
- Diferenciación con el concepto de sociedad comercial.
- Fiscalmente las normas recogen el concepto de

TRANSFERENCIA

ESTABLECIMIENTO COMERCIAL

- **Nuestras normas de derecho comercial no determinan cuando se produce la enajenación establecimiento comercial.**
- **Según la doctrina mayoritaria se determina cuando una parte transfiere los medios a otra para que la adquirente continúe el giro de negocios.**
- **No implica que deban transferirse la totalidad de activos de un negocio, sino que se transfiera el core business.**

TRANSFERENCIA

ESTABLECIMIENTO COMERCIAL

- Contablemente tanto en la NIIF 3 así como en la Sección 19 de la NIIF para Pymes se define una combinación de negocios como: una operación en la que una entidad –adquirente- obtiene el control de uno o más negocios distintos (de la adquirida).
- En el ordenamiento de normas tributarias contamos con el Decreto 597/988 que determina: “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”

MODALIDADES DE TRANSFERENCIA

- **Adquisición de títulos patrimoniales**
- **Compraventa de activos netos**
 - **Fusión por absorción**
 - **Escisión**
 - **Transferencia activos parcial sin disolución**

Según las NIIF ambas modalidades son Combinaciones de Negocios y se tratan por el método de la adquisición.

EFFECTO SECUNDARIO

FUNDAMENTAL : VALOR LLAVE

- Según NIIF la plusvalía representa el pago realizado por sobre el valor razonable neto de activos y pasivos identificables, como reconocimiento de beneficios futuros de los activos que no es posible reconocer y valorar individualmente.
- A nivel impositivo el valor llave surge por la diferencia entre el precio de la operación y el valor fiscal del patrimonio que se transfiere (art. 18 Dec 150/007)
- Componentes: clientela, know how, reputación, procesos y certificaciones, ventajas competitivas

CONSECUENCIAS IMPOSITIVAS - IRAE

ADQUIRENTE

- i) El valor pagado en más respecto del valor patrimonial fiscal (llave) se reconocerá como un activo que no podrá ser amortizado (art 94 Dec. 150/007).
- ii) Si se produce una llave negativa el comprador debe reconocer una ganancia ya que se considerará como Renta Bruta (art. 18 Dec 150/007 y Cons. 4.599).
- ii) Los bienes adquiridos deben mantener el valor fiscal que tenían para el enajenante y debe mantener los criterios de revaluación y

CONSECUENCIAS IMPOSITIVAS - IRAE

ENAJENANTE

- **i) El valor llave positivo integrará la Renta Bruta en la liquidación del IRAE (lit F y G artículo 17 T4).**
- **li) en caso de llave negativa debe reconocer pérdida deducible para su liquidación de IRAE.**

CONSECUENCIAS IMPOSITIVAS - IVA

ADQUIRENTE

- i) Los bienes adquiridos seguirán el tratamiento que corresponda individualmente para el IVA.
- li) En caso de valor llave positivo el mismo estará alcanzado a tasa básica.
- lii) Si en cambio el valor llave fuera negativo tendrá incidencias en el IVA de la operación según se verá en el tratamiento para el VENDEDOR.

CONSECUENCIAS IMPOSITIVAS - IVA

ENAJENANTE

- **i) Verá la transferencia de bienes gravada por IVA en los casos que corresponda.**
- **li) En caso de valor llave positivo el mismo estará alcanzado a tasa básica.**
- **lii) Si en cambio el valor llave fuera negativo podrá prorratarlo en el valor de los activos transferidos.**

CUADRO RESUMEN IVA E IRAE

IMPUESTO	ADQUIRENTE	EJANENANTE
IVA	Valor llave: iva compras Bienes: iva compras	Valor llave: iva ventas Bienes: iva ventas
Consulta 3.347 MI IVA TB = Monto operación + Pasivos - Activos ex – Activos TM MI IVA TM = Monto Activos TM		
IRAE	Valor llave positivo: <u>no se amortiza</u> Valor llave negativo: Renta Bruta Valuación bienes: mantiene criterios del vendedor	Valor llave positivo: Renta Bruta Valor llave negativo: Pérdida deducible

FACULTAD DE EXONERACIÓN DEL PE

- El artículo 26 de la Ley 16906 y el artículo 68 del Título 4 otorgan al Poder ejecutivo la facultad de exonerar IVA, IRAE e ITP en fusiones, escisiones y transformaciones que permitan a la empresa solicitante expandirse o fortalecerse.

RESPONSABILIDAD FRENTE A DGI DEL **SUCESOR**

- **Art. 22 CT determina responsabilidad solidaria de sucesores en obligaciones tributarias, limitada al valor de los bienes adquiridos.**
- **El CT determina que la responsabilidad cesará al año en que DGI tomara conocimiento de la transferencia.**

PRINCIPALES DIFERENCIAS CON NIIF

	CONTABLE	FISCAL
COSTO ADQUISICIÓN	PRECIO + COSTOS DIRECTOS	PRECIO
VALUACIÓN	VALOR RAZONABLE	VALOR ENAJENANTE
LLAVE POSITIVA	DIFERENCIA PRECIO Y VALOR RAZONABLE DEL PATRIMONIO	DIFERENCIA ENTRE PRECIO Y VALORES FISCALES
	NIIF 3 NO AMORTIZA NIIF PYME AMORTIZA SEGÚN VIDA ÚTIL	NO AMORTIZA
	RECONOCE PÉRDIDAS POR DETERIORO	VALOR HISTÓRICO
LLAVE NEGATIVA	GANANCIA PARA COMPRADOR Y PERDIDA PARA EL VENDEDOR	IDEM

CASO ESPECIAL : VENTA **ESTABLECIMIENTO AGROPECUARIO**

- En consultas 3.674 y 4.448 DGI expresó que no constituía enajenación de establecimiento comercial la venta de un establecimiento rural.
- Sin embargo en la consulta 5.529 (2013) la administración tributaria cambió su criterio considerando la venta de un inmueble rural como venta de establecimiento comercial y por tanto se verifica en caso de corresponder el valor llave y sus consecuencias en el IRAE y el IVA.

CASO ESPECIAL : VENTA **ESTABLECIMIENTO AGROPECUARIO**

- **Según el CR el establecimiento rural se define como: “..propiedad inmueble que, situada fuera de los ejidos...se destine o pueda destinarse a la cría, mejora o engorde de Ganado o al cultivo de la tierra.”**
- **Código de Comercio: “..no se considerarán mercantiles ...las ventas que hacen los labradores y hacendados de los frutos de sus cosechas y ganados.”**

CASO ESPECIAL : VENTA

ESTABLECIMIENTO AGROPECUARIO

- La norma legal de IRAE las incluye dentro de quienes obtienen rentas empresariales pero claramente fuera del concepto de “empresas” en su artículo 3.
- En sede IRAE tienen un tratamiento diferente de las empresas marcado principalmente por:
 - Opción IMEBA
 - Sistema de pagos mensuales no obligatorio a diferencia de empresas.
 - Régimen de determinación ficta de la renta diferenciado.

COMENTARIOS FINALES

- **i) El efecto de valuación de bienes manteniendo el valor fiscal del vendedor perjudicará al adquirente en un escenario futuro de venta de esos bienes a valor de mercado. Se gravaría la misma ganancia 2 veces dado que la llave no es amortizable ni deducible.**
- **li) El hecho de mantener los criterios de valuación y amortización del enajenante pueden implicar asimetrías con en el tratamiento fiscal de activos similares anteriores del adquirente.**
- **lii) Además los criterios de valuación tienen incidencia en el IVA en el sentido que el comprador está pagando en realidad los bienes a valor de mercado y la diferencia con valores fiscales es**

COMENTARIOS FINALES

- iv) En casos de empresas en liquidación por concursos judiciales o simplemente por cierre podría generarse un valor llave por la diferencia entre el valor de mercado de los bienes que integren su activo y el valor fiscal de los mismos.
- v) De existir pérdidas fiscales acumuladas en el enajenante no pueden ser utilizadas por el adquirente.
- vi) De contar alguno de los activos con beneficios promocionales no podrán ser aprovechados por el adquirente.

COMENTARIOS FINALES

- **vii) En casos de empresas que obtengan ingresos no gravados por IRAE ni IVA, la generación del valor llave en caso que ocurra una compraventa estaría alcanzada por IRAE e IVA.**
- **Viii) ¿Cuándo y cómo se determina los casos en que la venta de inmuebles rurales configuran una venta de establecimiento comercial?**

GRACIAS POR SU ATENCIÓN