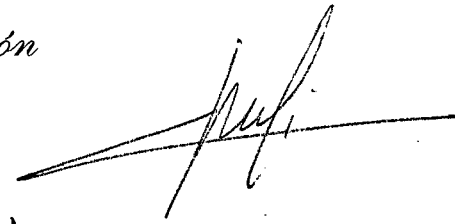


Corte Suprema de Justicia de la Nación



Buenos Aires, 14 de noviembre de 2017.

Vistos los autos: "Loma Negra CIASA c/ EN - AFIP DGI - Resol. 2/08 (OIGC) s/ Dirección General Impositiva".

Considerando:

1°) Que el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal n° 6 hizo lugar a la demanda promovida por Loma Negra CIASA con el objeto de que se revoque la resolución 2/2008 por la cual el organismo recaudador había desestimado el recurso deducido por la accionante en los términos del art. 74 del decreto reglamentario de la ley 11.683 contra la resolución 18/2007 que había rechazado -como acto libre de impuestos en los términos de los arts. 77 y 78 de la Ley de Impuesto a las Ganancias- la reorganización societaria por fusión de empresas, mediante la cual la accionante había incorporado a Materflet S.A. (confr. fs. 181/184).

2°) Que en su sentencia, el magistrado de primera instancia señaló que de las constancias de la causa surgía que se encontraba reconocido por ambas partes que aquellas sociedades -Loma Negra CIASA y Materflet S.A.- celebraron una fusión por absorción mediante la cual la primera absorbió a la segunda; y que tal reorganización societaria fue informada a la AFIP el 16 de febrero de 2004 a fin de dar cumplimiento a la resolución general 2245 de dicho organismo. Puntualizó que el acuerdo definitivo de fusión fue suscripto el 15 de abril de ese año con vigencia a partir del 1° de diciembre del año anterior, y que el 13 de mayo de 2005 la actora inició el respectivo trámite de inscripción ante la Dirección Provincial de Personas Jurídicas.

Asimismo expresó que de la verificación llevada a cabo por el Fisco surgía que se encontraban cumplidos todos los requisitos respecto de la actividad efectuada por las empresas reestructuradas, la participación accionaria a la fecha de la reorganización, el mantenimiento de la actividad por parte de la continuadora y el importe de participación señalado por el art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Puso de relieve que el único requisito que la AFIP consideró incumplido -y por el cual ese organismo rechazó la reorganización societaria, en los términos solicitados por la peticionaria- fue el de acompañar la constancia de haber efectuado la publicidad e inscripción en el Registro Público de Comercio.

A juicio del magistrado, la omisión señalada por el organismo recaudador no justificaba el rechazo de los efectos impositivos de la reorganización pues la actora había iniciado el respectivo trámite ante la Dirección Provincial de Personas Jurídicas de la Provincia de Buenos Aires y había acompañado la constancia que daba cuenta de ello ante el organismo recaudador, lo que no fue tenido en cuenta por este a efectos de tener por cumplido el requisito establecido en la resolución general 2245 y en el art. 83 de la ley 19.550. Agregó a ello que, posteriormente, tal trámite culminó con la inscripción en dicho registro, por lo cual la observación formulada por el organismo recaudador había quedado subsanada. Del mismo modo, rechazó el argumento de la AFIP en tanto sostenía que la actora había demorado seis años en completar la inscripción. Al respecto, el juez afirmó que Loma Negra CIASA había iniciado el trámite de inscripción el 13 de mayo de 2005, y que fue la Dirección Provincial de Personas

Corte Suprema de Justicia de la Nación



Jurídicas la que demoró más de cinco años en realizar la inscripción. Al ser ello así, consideró que no era razonable que la demora en efectuar la inscripción por parte de la autoridad de aplicación fuese en detrimento de la accionante, máxime cuando esta había acompañado la constancia del respectivo trámite, tal como lo preveía la norma antes citada.

3°) Que la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, revocó lo decidido en la anterior instancia y, en consecuencia, rechazó la demanda (confr. fs. 210/213). Para decidir en el sentido indicado, el tribunal de alzada sostuvo que si bien era cierto que al tiempo de efectuarse la comunicación pertinente no existía norma alguna que fijase un plazo dentro del cual debieran cumplirse la totalidad de los requisitos exigibles, no resultaba irrazonable que, ante la falta de uno de ellos -la inscripción y publicidad requeridas por la ley de sociedades-, y pasado un tiempo prudencial desde el inicio del trámite, la AFIP desconociera -como lo hizo- la reorganización societaria.

Agregó que ello era sin perjuicio del derecho que, en el concepto de ese tribunal, asistía al contribuyente de solicitar nuevamente el reconocimiento de aquella reorganización, de conformidad con lo establecido en el art. 77 de la ley del tributo, una vez obtenido la totalidad de los requisitos exigidos por la norma. En la misma línea de razonamiento, afirmó que no podía aceptarse la dilación indefinida en el cumplimiento del art. 105 del decreto reglamentario 1344/1998, "puesto que ello llevaría a permitir que, con el mero trámite de postergar el pedido de autorización e inscripción ante los organismos pertinen-

tes, se pueda obstaculizar o, incluso, frustrar en forma definitiva el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización reconocidas al organismo fiscal por la ley 11.683" (fs. 212 vta.).

4°) Que contra lo así decidido Loma Negra CIASA interpuso recurso extraordinario (fs. 230/245) que, tras ser contestado por el Fisco Nacional (fs. 252/256 vta.), fue concedido en cuanto se encuentra en discusión el alcance e interpretación de normas de carácter federal, y denegado por la causal de arbitrariedad (confr. auto de fs. 298). Dicha denegación parcial dio motivo a la interposición del recurso de hecho -identificado como CAF 13192/2008/1/RH1- que corre agregado por cuerda.

5°) Que el recurso interpuesto resulta formalmente admisible toda vez que se ha puesto en tela de juicio la interpretación de normas de carácter federal (arts. 77 y concordantes de la ley 20.628, sus modif. y disposiciones reglamentarias), y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa es contraria al derecho que la recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3°, de la ley 48). Asimismo cabe recordar que según reiterada doctrina del Tribunal, si las causales de arbitrariedad invocadas por el recurrente se vinculan de modo inescindible con la cuestión referente a la interpretación de normas de carácter federal, ambos extremos deben ser examinados en forma conjunta (confr. Fallos: 330:2206; 329:3577; entre muchos otros).

6°) Que en primer lugar corresponde señalar que el Tribunal no comparte el criterio expuesto por la señora Procura-

Corte Suprema de Justicia de la Nación



dora Fiscal en su dictamen, en el que se afirma que el acto impugnado por la actora es nulo por encontrarse afectado por los vicios allí mencionados, relativos a la competencia del funcionario actuante y al procedimiento para su dictado (confr. fs. 262/265). Al respecto corresponde remitir, en lo pertinente, a las razones dadas por esta Corte al pronunciarse en los autos "Grupo Posadas S.A." (Fallos: 339:434), respecto del dictamen emitido por la señora Procuradora Fiscal en las citadas actuaciones (considerando 5°).

7°) Que en cuanto al fondo de la controversia, cabe destacar, en primer término que el art. 77, tercer párrafo, de la ley 20.628 establece que la reorganización empresaria deberá ser comunicada a la Dirección General Impositiva "en los plazos y condiciones" que ese organismo establezca. Del mismo modo, el decreto reglamentario de esa ley (art. 105) prevé el recaudo de la comunicación al organismo recaudador y el deber del cumplimiento de los requisitos necesarios dentro del plazo que el mencionado organismo determine. En particular, se requiere el cumplimiento de los recaudos de publicidad e inscripción establecidos en la ley 19.550 y sus modificatorias.

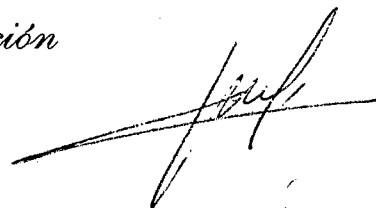
En virtud de tales disposiciones, la Dirección General Impositiva dictó la resolución general 2245, vigente al momento de los hechos, en cuyo art. 2° se estableció, en lo que tiene relevancia para la decisión del caso en examen, que "La comunicación ... deberá efectuarse, por las entidades continuadoras, mediante nota simple ante la dependencia de este Organismo en que se encuentran inscriptas y deberá contener como mínimo, los siguientes datos: ... d) Constancias de haber cumplimentado

los requisitos de publicidad e inscripción establecidos por el Código de Comercio o, **en el supuesto que esta última no hubiera sido otorgada, la de iniciación de los trámites respectivos ante las autoridades competentes**" (el resaltado corresponde al Tribunal).

8°) Que de la norma transcripta surge con claridad que si la inscripción del acto societario aún no fue otorgada al momento en que el contribuyente formula la pertinente comunicación de la reorganización al ente recaudador, la presentación de las constancias que acrediten la iniciación de los trámites de inscripción ante las autoridades competentes -tal como lo hizo la actora- es bastante para tener por cumplido el aludido recaudo. Por consiguiente, de cumplirse los restantes requisitos exigibles -aspecto este último que no ha sido controvertido en el *sub examine*- asiste al contribuyente el derecho de gozar de los beneficios establecidos en los arts. 77 y 78 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Ello es así, máxime cuando no se ha acreditado que la demora que insumió el trámite de inscripción ante la Dirección Provincial de Personas Jurídicas fuera imputable a un accionar negligente de la empresa actora. A ello se suma el hecho de que finalmente -el 5 de julio de 2010- se llevó a cabo la correspondiente inscripción. En las condiciones indicadas, cabe concluir que la decisión del *a quo* carece del necesario respaldo normativo.

9°) Que, por lo demás, tampoco proporciona adecuado sustento a la sentencia apelada la referencia que esta realiza -para abonar su juicio respecto de la razonabilidad del criterio seguido por la AFIP en la resolución impugnada en estos autos- a

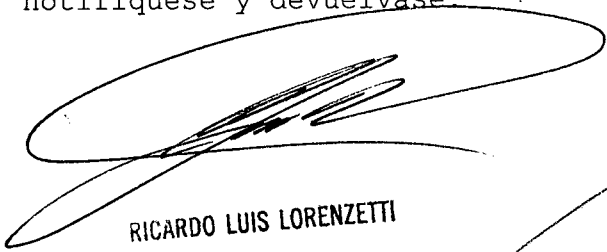
Corte Suprema de Justicia de la Nación



la posibilidad que asistiría a la actora de efectuar "un nuevo trámite a fin de obtener -de ser procedente- el beneficio previsto en el art. 77 de la ley del impuesto a las ganancias" (confr. fs. 213, segundo párrafo). En efecto, no debe perderse de vista que el art. 1º de la citada resolución general 2245 establece que la comunicación al organismo recaudador debe realizarse "dentro de los (180) ciento ochenta días corridos contados a partir de la fecha de la reorganización". Al ser ello así, una segunda comunicación, realizada después de vencido el plazo fijado en esa norma, resultaría extemporánea; y tal extemporaneidad no podría dispensarse por la demora en la culminación del trámite de inscripción del acto societario ante el mencionado organismo provincial pues, como se señaló, el citado reglamento solo exige, en tales supuestos, que el contribuyente presente la constancia de haber iniciado el trámite respectivo. Por lo demás, no se advierte de qué manera, en la situación de autos, pudieron verse frustradas las facultades de verificación y fiscalización reconocidas al organismo fiscal por la ley 11.683, máxime si se tiene en cuenta que la actora adecuó su conducta a las normas de un reglamento dictado por ese mismo organismo recaudador.

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Vuelvan los autos al tribunal de origen para que, por quien corresponda, se dicte un nuevo fallo con arreglo a lo decidido en la presente. Con costas. Reintégrese el depósito obrante a fs. 2 del recurso de

hecho. Agréguese la presentación directa a los autos principales, notifíquese y devuélvase.



RICARDO LUIS LORENZETTI



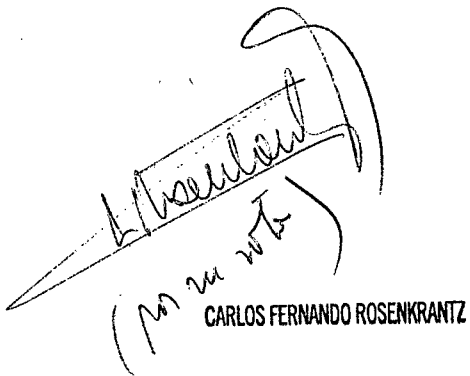
JUAN CARLOS MAQUEDA



ELENA I. HIGHTON de NOLASCO



HORACIO ROSATTI



CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ

VO-//-

Corte Suprema de Justicia de la Nación



-//-TO DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ

Considerando:

1°) Que el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal n° 6 hizo lugar a la demanda promovida por Loma Negra CIASA con el objeto de que se revoque la resolución 2/2008 por la cual el organismo recaudador había desestimado el recurso deducido por la accionante en los términos del art. 74 del decreto reglamentario de la ley 11.683 contra la resolución 18/2007 que había rechazado -como acto libre de impuestos en los términos de los arts. 77 y 78 de la Ley de Impuesto a las Ganancias- la reorganización societaria por fusión de empresas, mediante la cual la accionante había incorporado a Materflet S.A. (confr. fs. 181/184).

2°) Que en su sentencia, el magistrado de primera instancia señaló que de las constancias de la causa surgía que se encontraba reconocido por ambas partes que aquellas sociedades -Loma Negra CIASA y Materflet S.A.- celebraron una fusión por absorción mediante la cual la primera absorbió a la segunda; y que tal reorganización societaria fue informada a la AFIP el 16 de febrero de 2004 a fin de dar cumplimiento a la resolución general 2245 de dicho organismo. Puntualizó que el acuerdo definitivo de fusión fue suscripto el 15 de abril de ese año con vigencia a partir del 1° de diciembre del año anterior, y que el 13 de mayo de 2005 la actora inició el respectivo trámite de inscripción ante la Dirección Provincial de Personas Jurídicas. Asimismo expresó que de la verificación llevada a cabo por el Fisco surgía que se encontraban cumplidos todos los requisitos

respecto de la actividad efectuada por las empresas reestructuradas, la participación accionaria a la fecha de la reorganización, el mantenimiento de la actividad por parte de la continuadora y el importe de participación señalado por el art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Puso de relieve que el único requisito que la AFIP consideró incumplido -y por el cual ese organismo rechazó la reorganización societaria, en los términos solicitados por la peticionaria- fue el de acompañar la constancia de haber efectuado la publicidad e inscripción en el Registro Público de Comercio.

A juicio del magistrado, la omisión señalada por el organismo recaudador no justificaba el rechazo de los efectos impositivos de la reorganización pues la actora había iniciado el respectivo trámite ante la Dirección Provincial de Personas Jurídicas de la Provincia de Buenos Aires y había acompañado la constancia que daba cuenta de ello ante el organismo recaudador, lo que no fue tenido en cuenta por este a efectos de tener por cumplido el requisito establecido en la resolución general 2245 y en el art. 83 de la ley 19.550. Agregó a ello que, posteriormente, tal trámite culminó con la inscripción en dicho registro, por lo cual la observación formulada por el organismo recaudador había quedado subsanada. Del mismo modo, rechazó el argumento de la AFIP en tanto sostenía que la actora había demorado seis años en completar la inscripción. Al respecto, el juez afirmó que Loma Negra CIASA había iniciado el trámite de inscripción el 13 de mayo de 2005, y que fue la Dirección Provincial de Personas Jurídicas la que demoró más de cinco años en realizar la inscripción. Al ser ello así, consideró que no era razonable que la

Corte Suprema de Justicia de la Nación



demora en efectuar la inscripción por parte de la autoridad de aplicación fuese en detrimento de la accionante, máxime cuando esta había acompañado la constancia del respectivo trámite, tal como lo preveía la norma antes citada.

3°) Que la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, revocó lo decidido en la anterior instancia y, en consecuencia, rechazó la demanda (confr. fs. 210/213). Para decidir en el sentido indicado, el tribunal de alzada sostuvo que si bien era cierto que al tiempo de efectuarse la comunicación pertinente no existía norma alguna que fijase un plazo dentro del cual debieran cumplirse la totalidad de los requisitos exigibles, no resultaba irrazonable que, ante la falta de uno de ellos -la inscripción y publicidad requeridas por la ley de sociedades-, y pasado un tiempo prudencial desde el inicio del trámite, la AFIP desconociera -como lo hizo- la reorganización societaria.

Agregó que ello era sin perjuicio del derecho que, en el concepto de ese tribunal, asistía al contribuyente de solicitar nuevamente el reconocimiento de aquella reorganización, de conformidad con lo establecido en el art. 77 de la ley del tributo, una vez obtenido la totalidad de los requisitos exigidos por la norma. En la misma línea de razonamiento, afirmó que no podía aceptarse la dilación indefinida en el cumplimiento del art. 105 del decreto reglamentario 1344/1998, "puesto que ello llevaría a permitir que, con el mero trámite de postergar el pedido de autorización e inscripción ante los organismos pertinentes, se pueda obstaculizar o, incluso, frustrar en forma definitiva el ejercicio de las facultades de verificación y fiscaliza-

ción reconocidas al organismo fiscal por la ley 11.683" (fs. 212 vta.).

4°) Que contra lo así decidido Loma Negra CIASA interpuso recurso extraordinario (fs. 230/245) que, tras ser contestado por el Fisco Nacional (fs. 252/256 vta.), fue concedido en cuanto se encuentra en discusión el alcance e interpretación de normas de carácter federal, y denegado por la causal de arbitrariedad (confr. auto de fs. 298). Dicha denegación parcial dio motivo a la interposición del recurso de hecho -identificado como CAF 13192/2008/1/RH1- que corre agregado por cuerda.

5°) Que el recurso interpuesto resulta formalmente admisible toda vez que se ha puesto en tela de juicio la interpretación de normas de carácter federal (arts. 77 y concordantes de la ley 20.628, sus modif. y disposiciones reglamentarias), y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa es contraria al derecho que la recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3°, de la ley 48). Asimismo cabe recordar que según reiterada doctrina del Tribunal, si las causales de arbitrariedad invocadas por el recurrente se vinculan de modo inescindible con la cuestión referente a la interpretación de normas de carácter federal, ambos extremos deben ser examinados en forma conjunta (confr. Fallos: 330:2206; 329:3577; entre muchos otros).

6°) Que el art. 77, tercer párrafo, de la ley 20.628 establece que la reorganización empresaria deberá ser comunicada a la Dirección General Impositiva "en los plazos y condiciones" que ese organismo establezca. Del mismo modo, el decreto regla-

Corte Suprema de Justicia de la Nación



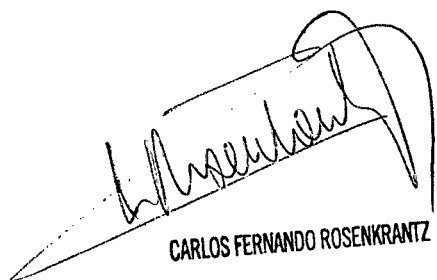
mentario de esa ley (art. 105) prevé el recaudo de la comunicación al organismo recaudador y el deber del cumplimiento de los requisitos necesarios dentro del plazo que el mencionado organismo determine. En particular, se requiere el cumplimiento de los recaudos de publicidad e inscripción establecidos en la ley 19.550 y sus modificatorias.

En virtud de tales disposiciones, la Dirección General Impositiva dictó la resolución general 2245, vigente al momento de los hechos, en cuyo art. 2° se estableció, en lo que tiene relevancia para la decisión del caso en examen, que *“La comunicación ... deberá efectuarse, por las entidades continuadoras, mediante nota simple ante la dependencia de este Organismo en que se encuentran inscriptas y deberá contener como mínimo, los siguientes datos: ... d) Constancias de haber cumplimentado los requisitos de publicidad e inscripción establecidos por el Código de Comercio o, **en el supuesto que esta última no hubiera sido otorgada, la de iniciación de los trámites respectivos ante las autoridades competentes**”* (el resaltado corresponde al Tribunal).

7°) Que de la norma transcripta surge con claridad que si la inscripción del acto societario aún no fue otorgada al momento en que el contribuyente formula la pertinente comunicación de la reorganización al ente recaudador, la presentación de las constancias que acrediten la iniciación de los trámites de inscripción ante las autoridades competentes -tal como lo hizo la actora- es bastante para tener por cumplido el aludido recaudo. Por consiguiente, de cumplirse los restantes requisitos exigibles -aspecto este último que no ha sido controvertido en el

sub examine- asiste al contribuyente el derecho de gozar de los beneficios establecidos en los arts. 77 y 78 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Ello es así, máxime cuando no se ha acreditado que la demora que insumió el trámite de inscripción ante la Dirección Provincial de Personas Jurídicas fuera imputable a un accionar negligente de la empresa actora. A ello se suma el hecho de que finalmente -el 5 de julio de 2010- se llevó a cabo la correspondiente inscripción. En las condiciones indicadas, cabe concluir que la decisión del *a quo* carece del necesario respaldo normativo.

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Vuelvan los autos al tribunal de origen para que, por quien corresponda, se dicte un nuevo fallo con arreglo a lo decidido en la presente. Con costas. Reintégrese el depósito obrante a fs. 2 del recurso de hecho. Agréguese la presentación directa a los autos principales, notifíquese y devuélvase.



CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ

DISI-//-

Corte Suprema de Justicia de la Nación



-//-DENCIA PARCIAL DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON HORACIO ROSATTI

Considerando:

1°) Que esta Corte comparte los fundamentos del dictamen de la señora Procuradora Fiscal, a cuyos términos corresponde remitir en razón de brevedad.

2°) Que la postura que aquí se adopta no solo responde a una interpretación armónica de la totalidad del ordenamiento jurídico, sino que impide un desdoblamiento procedimental del beneficio previsto en el art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

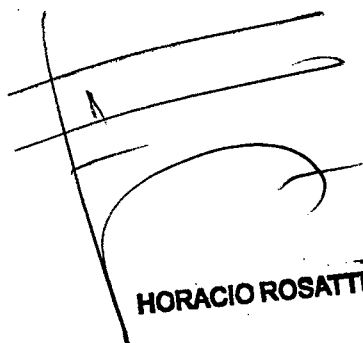
En efecto, va de suyo que la decisión sobre la reorganización societaria que invoca la parte actora impacta directamente en los tributos involucrados —en concreto, en los saldos técnicos y de libre disponibilidad de la empresa antecesora Matherflet S.A., que la actora ha trasladado en la declaración jurada del impuesto al valor agregado por el período 01/04—. Por ende, la denegación del beneficio llevada a cabo tres años después, el 27 de septiembre de 2007, debió generar la correlativa determinación tributaria de ese impuesto en los términos del art. 16 de la ley 11.683, circunstancia que no ha sido acreditada en la causa.

3°) Que este criterio no conlleva, necesariamente, una dilación irrazonable de la decisión sobre la reorganización societaria invocada por la actora. Lejos de ello, traslada el análisis de la cuestión al cauce adjetivo natural de la relación entre el contribuyente y el Fisco Nacional; esto es, la determi-

nación de la obligación tributaria, con las causales de extinción que la rigen y que, eventualmente, podrían haber operado en el caso (arts. 16, 17, 56 y 65 de la ley 11.683).

En esos términos, más allá de su efecto sobre el contribuyente, la decisión redunda en una mayor eficiencia recaudatoria ya que evita el posible fenecimiento de los poderes del Fisco sobre los tributos adeudados con motivo de la reorganización y permite, llegado el caso, su ejecución (art. 92 de la ley 11.683).

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario interpuesto, y se revoca la sentencia apelada. En consecuencia, en uso de las facultades previstas en el art. 16 de la ley 48, se hace lugar a la demanda interpuesta con los alcances aquí indicados. Con costas. Reintégrese el depósito obrante a fs. 2 del recurso de hecho. Agréguese la presentación directa a los autos principales, notifíquese y devuélvase.



HORACIO ROSATTI

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Recurso extraordinario interpuesto por **Loma Negra CIASA**, representada por el **Dr. Walter Keiniger**, con el patrocinio letrado de la **Dra. María Soledad González** y el **Dr. Tomás E. García Botta**.

Traslado contestado por el **Fisco Nacional - AFIP - DGI**, representado por la **Dra. María Alejandra Incolla Garay**.

Recurso de hecho interpuesto por **Loma Negra CIASA**, representada por el **Dr. Walter Keiniger**, con el patrocinio letrado del **Dr. Tomás E. García Botta**.

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I**.

Tribunal que intervino con anterioridad: **Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal n° 6**.

Para acceder al dictamen de la Procuración General de la Nación ingrese a:

<http://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumento.html?idAnalisis=741446&interno=1>