  
*Corte Suprema de Justicia de la Nación*  
*Año del Bicentenario de la Declaración de la*  
*Independencia Nacional*

Buenos Aires, 12 de abril de 2016.

Vistos los autos: "Grupo Posadas S.A. c/ AFIP - DGI s/ de-  
manda contenciosa".

Considerando:

1º) Que la Cámara Federal de Apelaciones de Posadas, al revocar lo decidido por el juez de la anterior instancia, rechazó la demanda dirigida a impugnar la resolución 156/10 de la Dirección Regional Posadas de la AFIP-DGI, mediante la cual el organismo recaudador negó la inscripción de la reorganización societaria llevada a cabo entre Grupo Posadas S.A., Link S.A. y Access Argentina S.A. como acto libre de impuestos, en los términos del artículo 77 de la ley del impuesto a las ganancias.


2º) Que para así decidir el tribunal de alzada consideró, en síntesis, que la aludida reorganización no tenía cabida en ninguna de las situaciones previstas en el citado artículo 77. En tal sentido, señaló que el caso no encuadraba en el inciso "a" del mencionado artículo pues no se disolvió ninguna sociedad ni se formó una tercera; que tampoco podía incluirse en el inciso "b" debido a que este preveía el supuesto de una sociedad que destinaba parte de su patrimonio a otra sociedad existente, lo que tampoco ocurría en autos; y, por otra parte, sostuvo que no había prueba alguna en la causa que acredite que haya tenido lugar la situación contemplada por el inciso c.

Aseveró que de las constancias de las presentes actuaciones surgía la existencia de tres sociedades: Grupo Posadas

S.A., Link S.A. y Access Argentina S.A.; y que si bien Link S.A. transfirió parte de su patrimonio, lo hizo "a **dos** empresas, el 60% a Grupo Posadas S.A. y el 40% a Access Argentina" (fs. 88 vta.; la letra destacada es del original). A juicio del a quo esta circunstancia impide el encuadramiento jurídico pretendido por la actora en las previsiones del inciso "b" del citado artículo 77 pues esta norma se refiere -según se afirma en la sentencia- al supuesto que se da "cuando **una** sociedad destina parte de su patrimonio a **otra** sociedad" (fs. 88 vta.; la letra destacada corresponde al original).

3°) Que contra lo así decidido, Grupo Posadas S.A. interpuso recurso extraordinario (fs. 94/107) que, tras ser contestado por el Fisco Nacional (fs. 114/119 vta.), fue concedido en los términos del auto de fs. 121/122. Sostiene la actora, en síntesis, que no existen razones para suponer que el propósito del legislador haya sido limitar la normativa sobre reorganización societaria libre de impuestos a las escisiones y fusiones entre dos sociedades, excluyéndose los casos en que interviniese un número mayor de aquellas.

4°) Que el recurso extraordinario es formalmente admisible toda vez que se ha puesto en tela de juicio la interpretación de normas de carácter federal (artículos 77 y concordantes de la ley 20.628 y sus modificaciones) y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa es contraria al derecho que el recurrente sustenta en ellas (artículo 14, inciso 3° de la ley 48).

  
*Corte Suprema de Justicia de la Nación*  
*Año del Bicentenario de la Declaración de la*  
*Independencia Nacional*

5º) Que en primer lugar corresponde señalar que el Tribunal no comparte el criterio expuesto por la señora Procuradora Fiscal en su dictamen, en el que se afirma que el acto de fecha 2 de febrero de 2010 de la Sección Trámites de la Agencia Sede Posadas de la DGI, en cuanto dispuso no hacer lugar a la solicitud de reorganización efectuada por Grupo Posadas S.A. el 18 de junio de 2009, es nulo por encontrarse afectado por los vicios allí mencionados, relativos a la competencia del funcionario actuante y al procedimiento para su dictado (conf. fs. 128/131).

Al respecto cabe recordar que dicho acto fue apelado por el contribuyente en los términos del artículo 74 del decreto 1397/79 (reglamentario de la ley 11.683), lo que dio lugar al dictado de la resolución 156 de la Dirección Regional Posadas del organismo recaudador, impugnada judicialmente en los presentes autos según se indica en el considerando 1º de esta sentencia. Al ser ello así, no se advierte que las circunstancias señaladas en aquel dictamen hayan producido lesión alguna al derecho de defensa del contribuyente ni que el Fisco Nacional se encuentre limitado a dar respuesta a las solicitudes formuladas con el objeto de que se inscriba una reorganización empresarial únicamente por la vía del procedimiento de determinación de oficio establecido en los artículos 16 y siguientes de la ley 11.683. Por lo demás, el criterio sostenido en el referido dictamen implicaría postergar *sine die* la decisión de la controversia existente entre las partes acerca de si la reorganización


societaria a la que se hizo referencia se adecua a los términos del artículo 77 de la ley del impuesto a las ganancias.

6°) Que, en cuanto al fondo del asunto, cabe precisar, tal como lo señaló el organismo recaudador en la resolución impugnada en autos, que se trata de *"...un proceso reorganizativo en el que Link S.A., Grupo Posadas S.A. y Access Argentina (escidentes) destinan parte de sus respectivos patrimonios a favor de Grupo Posadas S.A. y Access S.A. (escisionarias)"*. Y que el motivo por el cual aquel organismo consideró que esa reorganización societaria no se ajustaba a los recaudos exigibles por el artículo 77 de la ley del tributo consistió en que -en su concepto- no se verificaba un caso de escisión *"debido a que las empresas escidentes son tres y esa multiplicidad de firmas escidentes no cuadra en ningún supuesto de escisión"* (confr. copia de la resolución 156/10 DI RPOS obrante a fs. 240/253 de las actuaciones administrativas 11127-809-2010/2, en particular fs. 250).

En sentido análogo al criterio sostenido por la AFIP, la cámara entendió -como ya fue indicado al reseñarse los fundamentos de su fallo- que la transferencia del patrimonio de Link S.A. a dos empresas, impedía el encuadramiento jurídico pretendido por la accionante (confr. fs. 88 vta.).

7°) Que, por lo tanto, corresponde decidir si el inciso "b" del artículo 77 de la ley del impuesto a las ganancias comprende casos como el de autos, en el que existe una multiplicidad de sujetos.

Dicho inciso establece, como uno de los supuestos de

  
*Corte Suprema de Justicia de la Nación*  
*Año del Bicentenario de la Declaración de la*  
*Independencia Nacional*

reorganización empresaria, a los efectos tributarios establecidos en ese artículo, que: "La escisión o división de una empresa en otra u otras que continúen en conjunto las operaciones de la primera". Por su parte, el decreto reglamentario (art. 105) dispone que se entiende por "escisión o división de empresas: cuando una sociedad destina parte de su patrimonio a una sociedad existente o participa con ella en la creación de una nueva sociedad o cuando destina parte de su patrimonio para crear una nueva sociedad o cuando se fracciona en nuevas empresas jurídica y económicamente independientes...".

8°) Que según lo ha señalado el Tribunal en reiteradas oportunidades la primera fuente de interpretación de la ley es su letra (Fallos: 315:1256; 318:950; 324:2780); y asimismo ha establecido que cuando esta no exige esfuerzo de comprensión debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones ajenas al caso que aquella contempla (Fallos: 313:1007).

9°) Que en tal comprensión cabe afirmar, en primer término, que el inciso "b" del artículo 77 de la ley 20.628 no impone ninguna limitación en cuanto a la cantidad de sujetos pasivos que pueden participar en un proceso de escisión pues claramente refiere a la "...división de una empresa en otra u otras...". A ello cabe agregar que el citado artículo 77 establece, en su primer párrafo, que "cuando se reorganicen sociedades, fondos de comercio y en general empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza en los términos de este artículo, los resultados que pudieren surgir como consecuencia de la reorganiza-

*ción no estarán alcanzados por el impuesto de esta ley...".* A su vez, el segundo párrafo de ese artículo hace referencia "a los sujetos que se reorganizan" y a "la o las entidades continuadoras". Se colige fácilmente de lo expuesto que dicha norma alude a procesos de reorganización en los que participan una pluralidad de sociedades o empresas. Sentado lo que antecede, debe señalarse que de acuerdo con un conocido principio hermenéutico, no corresponde considerar aisladamente a los términos de cada precepto, pues debe estarse en todo momento al significado del contexto general que ellos componen (Fallos: 308:1897) y al fin perseguido por la ley (Fallos: 310:572, 799; 312:1036). Cabe concluir por lo tanto, que el inciso "b" del citado artículo no excluye los casos en los que -como sucede en autos- participan más de dos sujetos activos.

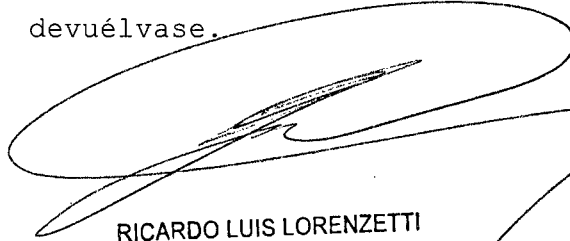
10) Que refuerza tal conclusión el hecho de que nada obsta a que en un proceso de reorganización de empresas pueda hacerse uso tanto de la figura prevista en el inciso "a" de aquel artículo (fusión), como de la del inciso "b" (escisión) en forma conjunta, lo que de por sí implicaría una pluralidad de sujetos activos.

11) Que, al ser ello así, tampoco podría sostenerse válidamente que la limitación que tuvo en cuenta el a quo para decidir del modo en que lo hizo se encuentre en lo establecido por el artículo 105 del decreto reglamentario pues, al margen de que no surge expresamente de esta norma tal limitación y que, como regla, la norma reglamentaria debe ser interpretada de conformidad con los alcances de la previsión legal que aquella reglamenta (conf. Fallos: 315:257), "...no sería admisible que las

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*  
*Año del Bicentenario de la Declaración de la*  
*Independencia Nacional*

'condiciones' determinadas reglamentariamente para el cumpli-  
miento de una directiva legal, condujesen, directamente a igno-  
rarla" (Fallos: 322:1318).

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se declara  
formalmente procedente el recurso extraordinario y se revoca la  
sentencia apelada. Con costas. Vuelvan las actuaciones al tribu-  
nal de origen para que, por quien corresponda, se dicte un nuevo  
fallo con arreglo a lo decidido en la presente. Notifíquese y  
devuélvase.



RICARDO LUIS LORENZETTI



JUAN CARLOS MAQUEDA



ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

Recurso extraordinario interpuesto por **Grupo Posadas S.A.**, representada por el **señor César Adolfo Curi**, con el patrocinio letrado del **Dr. Edmundo Raúl Maldonado**.

Traslado contestado por la **Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva**, representada por la **Dra. Graciela Zunilda Dibiasi**, con el patrocinio letrado de la **Dra. María Nathalia Andino**.

Tribunal de origen: **Cámara Federal de Apelaciones de Posadas**.

Tribunal que intervino con anterioridad: **Juzgado Federal de Primera Instancia en lo Civil y Comercial de Posadas**.



## *Procuración General de la Nación*

S u p r e m a     C o r t e :

- I -

El 18 de junio de 2009, la firma "Grupo Posadas S.A." se presentó ante la AFIP, puso en conocimiento que había realizado un procedimiento de reorganización de empresas, consistente en fusiones y absorciones, que involucraba también a "Access Argentina S.A." y "Link S.A." (todas ellas conformadoras de un mismo grupo económico), y "solicitó la inscripción" de tal reorganización. En fechas posteriores, amplió la documentación requerida.

Consideró la aquí actora que, desde el punto de vista tributario, tal proceder encuadraba en lo dispuesto por los arts. 77 y cc. de la ley 20.628 y sus modificatorias (confr. nota obrante en copia certificada a fs. 2/6 y ss. de los antecedentes administrativos, del cuerpo "Alcance nro.: 11125-11-2010/1", agregado por cuerda a este expediente).

A raíz de dicha presentación, el 2 de febrero de 2010, el jefe interino de la Sección Trámites a/c de la Agencia Sede Posadas de la DGI dictó un acto administrativo -denominado "constancia de rechazo n°681/2010/00019/5" en el que resolvió "*proceder al rechazo de la solicitud n° 803 iniciada el día 28/9/2009 en el marco previsto por la Resolución General 2513 ...*", acto que fue notificado el día 4 de febrero siguiente (ver copias a fs. 214 y ss. del cuerpo "Alcance nro.: 11125-11-2010/1").

Mediante escrito presentado el 19 de febrero de 2010, "Grupo Posadas S.A." recurrió dicho acto por la vía del art. 74 del decreto reglamentario de la ley de procedimientos

tributarios (ver fs. 1 a 4 y ss. del cuerpo "Alcance nro.: 11147-32-2010/1").

Esta última presentación fue desestimada por la resolución AFIP-DGI 156/10 (DI RPOS), del 18 de agosto de 2010 (ver copia a fs. 222/253 del cuerpo "Alcance nro.: 11127-809-2010/2") en la que se resolvió no hacer lugar al recurso de apelación interpuesto (art. 1°); ratificar la constancia de rechazo n° 681/2010/00019/5 (art. 2°); y se le indicó que el acto tenía carácter de definitivo, hallándose agotada la vía administrativa.

La demanda de fs. 17/23 vta., origen de la presente causa, se dirigió a revisar ese último acto administrativo.

- II -

A fs. 52, el juez de primera instancia resolvió declarar la cuestión como de puro derecho, atendiendo a la petición de la actora (ver fs. 47) y a la conformidad de la demandada (ver fs. 51).

Posteriormente, a fs. 53/56 vta., dictó sentencia haciendo lugar a la demanda y, en consecuencia, revocó la resolución 156/10 (DI RPOS), del 18 de agosto de 2010, ordenando a la AFIP que habilitase la inscripción fiscal de la reorganización empresaria compuesta por las tres firmas involucradas.

Recurrida esa decisión por el Fisco Nacional, la Cámara Federal de Apelaciones de Posadas la dejó sin efecto (ver fs. 87/89 vta.). Expuso, en síntesis, que coincidía con la postura del ente recaudador en cuanto a que la reorganización

## *Procuración General de la Nación*

realizada por "Grupo Posadas S.A.", "Link S.A." y "Access Argentina S.A." no encuadraba en ninguna de las situaciones previstas por el art. 77 de la ley del impuesto a las ganancias ni en su reglamentación.

Contra dicha sentencia es que ahora la actora interpuso el recurso del art. 14 de la ley 48 de fs. 94/107, solicitando su revocación, tanto por razones que atañen a la interpretación de las normas federales involucradas, como a la arbitrariedad que endilga a la decisión.

Dicha apelación fue parcialmente concedida a fs. 121/121 vta.

- III -

Advierto que la situación de autos guarda sustancial analogía con la examinada en mi dictamen del 8 de agosto de 2012, vertido en el expediente I.25, L.XLVII, "International Engines South American S.A. c/ AFIP DGI s/ Dirección General Impositiva". La diferencia con lo allí estudiado únicamente radica en que, en esta oportunidad, no hay constancia de que el Fisco Nacional hubiera llevado a cabo las actuaciones tendientes a determinar de oficio el gravamen pretendido, tal como sí ocurría allí, lo que permitió tener a la vista y dictaminar en la misma fecha sobre el fondo del asunto en la causa D.415, L. XLVII, "DGI (en autos "Inter Engines South Ame SA") (TF 20363-I) C/ DGI". Ambas fueron sentenciadas por V.E. el 18 de junio de 2013.

Tal como indiqué en el precedente citado en primer lugar, cabe recordar ahora que los arts. 77 y cc. de la ley 20.628 prevén un beneficio fiscal en el gravamen por ella

regulado, para el caso en que se reorganicen sociedades, fondos de comercio o explotaciones de cualquier naturaleza, consistente en que los resultados que pudieran surgir como consecuencia de dicho proceder no queden alcanzados por el impuesto y permitiendo el traslado de los derechos y obligaciones fiscales de los sujetos que se reorganizan a sus continuadores, siempre que se cumpla con una serie estricta de requisitos tanto sustantivos como formales.

Es menester señalar que el impuesto a las ganancias - como en otros gravámenes en los cuales podría tener impacto la reorganización encarada por "Grupo Posadas S.A.", "Access Argentina S.A." y "Link S.A.", tal el caso del IVA, por ejemplo- se determina y abona mediante el mecanismo previsto por el art. 11 de la ley 11.683 t.o. en 1998, consistente en la confección por parte del contribuyente de declaraciones juradas que deben ser presentadas ante el organismo recaudador en las fechas y condiciones reglamentariamente fijadas.

Por ello, en lo que atañe al *sub lite*, no puede pasar desapercibido que las declaraciones juradas presentadas por esas empresas por los períodos fiscales aquí involucrados son los documentos en los que se plasmó la posición por ellas asumida frente al impuesto a las ganancias -incluyendo lo relativo a la franquicia de los arts. 77 y cc. de la ley del gravamen-. En mi parecer, no puede caber duda de que ellas únicamente pueden ser impugnadas por el Fisco mediante el procedimiento de determinación de oficio reglado en los arts. 16, 17 y cc. de la ley de rito fiscal, sin que se haya verificado ninguna de las hipótesis previstas en el art. 14 de dicha ley que permita hacer excepción a ese principio general.

## *Procuración General de la Nación*

Ello no se ve afectado por lo reglado en el tercer párrafo del art. 77 de la ley 20.628, en cuanto establece que la reorganización realizada "deberá ser comunicada a la Dirección General Impositiva en los plazos y condiciones que la misma establezca" (el resaltado me pertenece). Está fuera de debate en autos que la actora cumplió con este requisito formal de anotar al Fisco de la reorganización practicada, en los términos dispuestos por la reglamentación vigente, al presentar su nota del 18 de junio de 2009 (denominada solicitud n° 803, complementada luego por sucesivas presentaciones).

Por lo tanto, tras esa "comunicación" realizada por "Grupo Posadas S.A.", la AFIP debió ceñirse a poner en práctica sus amplias facultades de inspección y fiscalización, consagradas en los arts. 35 y cc. de la ley 11.683, para revisar lo efectuado por el contribuyente y reflejado en sus declaraciones juradas presentadas para, en caso de discrepar de ello, activar el único procedimiento válido para impugnar en este caso dichas declaraciones juradas, es decir el reglado en los arts. 16, 17 y cc. de la ley de procedimientos tributarios.

No puede pasar inadvertido que ese acto de la AFIP del 2 de febrero de 2010, de mero "rechazo" del proceder del contribuyente, no produjo -ni era apto para producir- efecto jurídico alguno en orden a cuestionar la exactitud de las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias presentadas por las firmas tantas veces mencionadas durante los períodos fiscales involucrados. En otros términos, es evidente que ese acto no rectificó una suma en concreto, sea disminuyendo un quebranto computado o intimando al ingreso del gravamen que estimase que correspondía. Insisto -una vez más- que para lograr

tal objeto en la órbita del contribuyente, la AFIP debió haber empleado el procedimiento determinativo de oficio.

A mi juicio, tampoco obsta a ello lo previsto en el cuarto párrafo de ese mismo art. 77 de la ley del gravamen, en cuanto establece que en caso de incumplirse los requisitos legales o reglamentarios para que la reorganización tenga los efectos impositivos previstos, deberán presentarse o rectificarse las declaraciones juradas respectivas, aplicando las disposiciones legales que hubieran correspondido si la operación se hubiera realizado al margen del presente régimen, e ingresarse el impuesto con más sus accesorios.

De otra forma, es preciso indicarlo, no tiene el Fisco manera de controvertir la posición asumida por el contribuyente, puesto que de ninguna de las actuaciones administrativas -ni judiciales- aquí estudiadas puede colegirse cuál sería, en definitiva, la corrección conceptual a realizar con relación a las declaraciones juradas originariamente presentadas. Y, en caso en que el contribuyente siguiera remiso al pago del -eventual- gravamen resultante, no habría forma alguna de iniciar el mecanismo tendiente a su cobro compulsivo (arts. 92 y cc. de la ley de rito fiscal).

En este punto, cabe recordar una vez más la inveterada doctrina del Tribunal que sostiene que las normas han de ser interpretadas considerando armónicamente la totalidad del ordenamiento jurídico y los principios y garantías de raigambre constitucional, para obtener un resultado adecuado, pues la admisión de soluciones notoriamente disvaliosas no resulta compatible con el fin común tanto de la tarea legislativa como de la judicial (Fallos: 255:360; 258:75; 281:146, entre muchos

## *Procuración General de la Nación*

otros). Ello así, porque no debe prescindirse de las consecuencias que naturalmente derivan de un fallo toda vez que constituye uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la interpretación y su congruencia con el sistema en que está engarzada la norma (Fallos: 234:482; 302:1284).

Por las razones expuestas considero que se concluye, sin hesitación, que el acto de fecha 2 de febrero de 2010, del jefe interino de la Sección Trámites a/c de la Agencia Sede Posadas de la DGI, en tanto dispuso no hacer lugar a la solicitud de reorganización efectuada por "Grupo Posadas S.A." el 18 de junio de 2009, es nulo por tener vicios relativos a la competencia del funcionario actuante como así también en el procedimiento para su dictado (art. 7°, incs. a y d, de la ley 19.549).

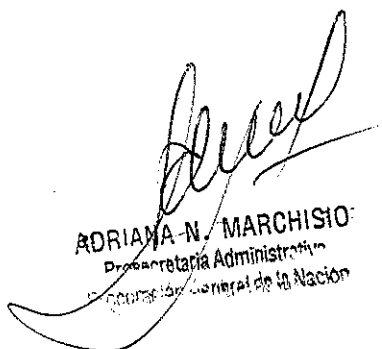
- IV -

En virtud de lo expuesto, opino que cabe declarar formalmente admisible el recurso extraordinario interpuesto, declarar la nulidad del acto del 18 de junio de 2009 y, por las razones y con los alcances aquí expuestos, hacer lugar a la demanda.

Buenos Aires, 29 de mayo de 2015.

ES COPIA

LAURA M. MONTI

  
ADRIANA N. MARCHISIO  
Prosecretaría Administrativa  
Procuración General de la Nación