

Impuesto A Las Ganancias Exencion Impositiva Fusion De Empresas Reorganizacion Requisitos

DOMINGO, 10 DE ENERO DE 2021

JURISPRUDENCIA

Impuesto a las ganancias. Exención impositiva. Fusión de empresas. Reorganización. Requisitos Se mantiene el rechazo de la demanda, pues las deficiencias constatadas por el organismo fiscal no constituyen meros errores formales y obstan a que pueda considerarse procedente la pretendida reorganización en los términos de lo establecido en el artículo 77, inciso a), de la Ley de Impuesto a las Ganancias, artículo 105 del Decreto 1344/98, artículo 82 de la Ley de Sociedades Comerciales y de la Resolución General 2513/08.

En Buenos Aires, Capital Federal de la República Argentina, a los 6 días del mes de abril de dos mil diecisiete, reunidos en Acuerdo los Señores Jueces de la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver los recursos de apelación interpuestos en la causa "Cabaña Aví-cola Jorju S.A. c/EN-DGI-Resol. 60/11 y otro s/ Dirección General Impositiva», expediente número 16.113/2011, el Tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver: ¿Es ajustada a derecho la sentencia apelada? El señor Juez de Cámara, Jorge F. Alemany dice: I.- Que la juez de primera instancia rechazó la demanda interpuesta por Cabaña Aví-cola Jorju S.A. con el objeto de que se revocara la resolución n° 60/11, mediante la cual el 26 de abril de 2011 la Subdirección General de Operaciones Impositivas Metropolitanas de la Dirección General Impositiva habí-a desestimado el recurso administrativo de apelación interpuesto por la interesada contra la "Constancia de no aceptación de la comunicación N° 001/2009/000137/2», y habí-a confirmado la denegación de la solicitud de reorganización de empresas formulada por la demandante en los términos del artículo 77, inciso a), de la ley 20.628, y sus modificatorias (t.o. por decreto 649/97). Como fundamento, y en cuanto interesa, al reseñar los antecedentes de la causa señaló que la Compañí-a Aví-cola Jorju S.A.C.I.F.y A. habí-a comunicado a ese organismo que el 13/01/2009 habí-a ingresado a la página web la solicitud n° 94 correspondiente al trámite de fusión por absorción de las empresas Cabaña Aví-cola Jorju SACIFyA, Jorju S.A. y Laboratorios Gema S.A. El 20/03/2009 la AFIP le habí-a requerido a la firma actora que acompañara documentación relativa a la pretendida reorganización. Dicha solicitud habí-a sido finalmente denegada el 15/09/2009 con base en que: 1) Las empresas antecesoras no registraban bajas en los impuestos, 2) las empresas antecesoras continuaron presentando declaraciones juradas en el Impuesto al Valor Agregado con saldos a favor, 3) El saldo a favor en el Impuesto al Valor Agregado informado en el aplicativo de la fusión de la empresa Laboratorio Gema no coincidi-a con el saldo a favor consignado en su declaración jurada, 4) La empresa Jorju S.A. habí-a presentado sus declaraciones juradas hasta el 02/09 con empleados, 5) La empresa continuadora habí-a declarado en el aplicativo de la fusión como fecha de publicación en el Boletín Oficial el 15/12/2008, mientras que se habí-a publicado el 02/01/2009, 6) No coincidi-an los titulares de las empresas antecesoras informados en el aplicativo de fusión con los declarados en la Declaración Jurada Informativa, RG 4120. Posteriormente, esa denegatoria fue recurrida en los términos previstos en el artículo 78 de la ley 11.683, y la Subdirección General de Operaciones Impositivas Metropolitanas de la Dirección General Impositiva rechazó el recurso administrativo por considerar que, de conformidad con lo dictaminado por la Sección Dictámenes de la División Jurídica perteneciente a la Dirección Regional Norte, la reorganización empresaria libre de impuestos a la que se refiere el artículo 77, inciso a), de la ley 20.628 y sus modificatorias no podí-a darse en el caso en la medida en que, además de las objeciones que habí-an sido enumeradas al momento de denegarse la solicitud de reorganización, de conformidad con lo establecido en el artículo 82 de la Ley de Sociedades Comerciales n° 19.550 como en el artículo 105 del decreto n° 1344/98 se considera que existe fusión cuando dos o más sociedades se disuelven sin liquidarse para constituir una nueva (fusión), o cuando una ya existente incorpora a otra u otras que sin liquidarse son disueltas (fusión por absorción) y, en el caso en particular en que se pretendió perfeccionar una fusión por absorción, no se habí-an dado las condiciones requeridas por cuanto las firmas "absorbidas» debieron disolverse sin mostrar movimientos luego de operada la reorganización, circunstancia que no se verificaba. Al respecto, consideró insuficiente lo manifestado por la firma actora en orden a que no habí-a podido dar de baja en los impuestos a una de las firmas absorbidas ya que no habí-a culminado el trámite de inscripción de la absorbente ante el SENASA y la ONCCA, circunstancia que le impedi-a operar por no contar con las autorizaciones necesarias y determinaba la necesidad de mantener inscripta a la firma Jorju S.A. Ello, ya que dicha situación no sólo implicaba que no se perfeccionara la fusión por absorción, sino que además tampoco se ajustaba a lo establecido en el Anexo II de la Resolución General AFIP n° 2513/08, que establece que entre la documentación que se acompaña a los fines de comunicar la reorganización deberá presentarse copia de la constancia de inscripción de la disolución de la/s sociedad/es absorbida/s en el Registro Público de Comercio y/o en la Inspección General de Justicia o el organismo judicial o administrativo que, conforme determinen las leyes locales, tenga a su cargo el registro de los

contratos constitutivos de las sociedades comerciales, sus modificaciones y demás funciones registrales societarias. Al respecto, la magistrada de la instancia anterior concluyó que en el caso no se había rechazado la reorganización societaria con base en presuntos incumplimientos formales, como sostiene la actora, si no que se había tratado de inconsistencias detectadas por el Fisco que violaban el espí-ritu de las normas aplicables. Indicó que en el caso cobraba virtualidad lo establecido en el artículo 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y artículo 105 de su decreto reglamentario n° 1344/08, así como también lo establecido en la Resolución General AFIP n° 2513/08, dictada en ejercicio de las facultades conferidas a la AFIP en el artículo 7° del decreto 618/97, cuya inconstitucionalidad había sido planteada por la actora. Al respecto, indicó que la mencionada resolución establece los plazos, condiciones y requisitos que reglamentan la tramitación de las reorganizaciones societarias, de manera tal que consideró que se encontraba a cargo de la parte actora probar que aquellas exigencias resultaban violatorias del derecho contenido en el artículo 17 de la Constitución Nacional, y a tal efecto resultaba insuficiente la mera manifestación de que aquella agregaba "requisitos formales» y creaba "un gravamen no previsto por la ley». Ello, considerando especialmente que la declaración de inconstitucionalidad de una norma es un acto de suma gravedad institucional que debe ser considerada como la ultima ratio. Destacó que la enumeración de las objeciones que impidieron la aprobación de la pretendida reorganización societaria daba cuenta de que no se había tratado de meros requisitos formales y puso de manifiesto además que en ninguna oportunidad la parte interesada había invocado razones ni logrado desvirtuar tales objeciones. Asimismo, puso de manifiesto que los pretendidos "errores de tipo» aludidos por la firma interesada no justificaban las sobradas deficiencias enunciadas por el organismo fiscal al momento de denegar la solicitud de reorganización. Por otra parte, indicó que la invocación del fallecimiento del funcionario que habitualmente los atendía en la agencia fiscal donde se realizaba el trámite, no modificaba las objeciones detectadas, entre ellas el hecho insalvable de que las empresas absorbidas continuaron con el giro comercial luego de la reorganización. Destacó además que resultaba del informe pericial que la actora no había acreditado el inicio del trámite de disolución de las sociedades absorbidas, no había acompañado ninguna constancia que acreditara aquella y había declarado en el aplicativo una fecha errónea en la medida en que las empresas Laboratorio Gema S.A. y Jorju S.A. recién se habían dado de baja en los impuestos en marzo de 2011. Por todas las razones expuestas, rechazó la demanda interpuesta por la firma Cabaña Aví-cola Jorju S.A., con costas. II.- Que la firma actora, apeló y expresó agravios a fs. 464/477, los que fueron replicados a fs. 479/489. De manera preliminar efectúa una reseña relativa a los antecedentes de las sociedades que se pretenden reorganizar y manifiesta que las tres pertenecen en un 100% a la familia Maldini y que en todos los casos se dedican a la cría de aves para la producción de huevos. Manifiesta que por una caída en la rentabilidad del negocio, originada en la "crisis del campo» tomó la decisión de unificar toda la actividad en una única sociedad a efectos de reducir costos. Al respecto, reseña los trámites realizados ante la agencia fiscal correspondiente. Señala que en dicha dependencia eran atendidos por el funcionario Héctor R. Oliva, "quien comprendió los problemas del aplicativo», pese a lo cual, habiendo fallecido repentinamente el sujeto, les fue denegada la solicitud de reorganización. Posteriormente señala que en el caso se hicieron prevalecer requisitos formales por sobre los específicamente establecidos por ley. En tal sentido, reseña los extremos que esa parte habría cumplido a efectos de gozar de los beneficios fiscales que se obtendrían como consecuencia de la reorganización pretendida. Refiere que a su entender se encuentran cumplidos los requisitos establecidos en el artículo 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias: que las empresas continuadoras se mantengan en la actividad por un período mínimo de dos años desde la reorganización, que los titulares de las empresas antecesoras mantengan por dos años la participación accionaria en la empresa continuadora y que se cumpla con el concepto de conjunto económico, es decir, que por lo menos el 80% del capital social de la empresa continuadora pertenezca al socio, dueño o accionistas de la empresa que se reorganiza. Destaca que por otra parte, también se habría cumplido con lo requerido en el artículo 105 del Decreto reglamentario n° 1344/08, es decir: que a la fecha de la reorganización las empresas que se reorganizan se encuentren en marcha; que por un período no inferior a dos años contado a partir de la reorganización continúen desarrollando alguna de las actividades de las empresas reestructuradas u otras vinculadas a ella de manera tal que los bienes o servicios que producen o comercialicen la o las empresas continuadoras paseen características esencialmente similares a los que producían o comercializaban la o las empresas antecesoras; que las empresas hayan desarrollado actividades iguales o vinculadas durante los 12 meses inmediato anteriores a la fecha de reorganización; que la reorganización sea comunicada a la AFIP y se cumplan los requisitos necesarios dentro del plazo establecido así como el cumplimiento de los requisitos de publicidad e inscripción establecidos en la Ley 19.550. En lo que respecta al modo de comunicar a la AFIP la pretendida reorganización manifiesta que lo hizo en los términos de la Resolución General n° 2513/2008 mediante la utilización del sistema informático que recientemente se había habilitado a tal efecto. Sostiene que cumplió con todas las condiciones establecidas en la mencionada resolución, reconoce que existieron una serie de inconsistencia aunque afirma que todas ellas fueron debidamente aclaradas. Argumenta que sin perjuicio del cumplimiento de todos los requisitos establecidos tanto en la ley como en el decreto reglamentario, el Fisco le dio preeminencia a los requisitos establecidos en la resolución general n° 2513/08 y sostiene que aquellos

son de índole estrictamente formal y que no se le dio derecho a subsanar las supuestas objeciones. Por otra parte, plantea que la interpretación de la resolución general n° 2513/08 realizada por el Fisco -convalidada a su vez por la juez a quo- es inconstitucional ya que considera que se opone a los principios de legalidad y propiedad, al imposibilitarle al contribuyente subsanar los pretendidos errores detectados por el sistema. Considera que cumplió con todos los requisitos previstos por ley para obtener los beneficios fiscales propios de la reorganización y cita jurisprudencia que considera aplicable al caso. Sostiene que se trata de un grupo económico de pymes que pertenece en su totalidad a la familia Maldini y que en tal sentido aun en el hipotético caso de que se considerara que se ha dado algún incumplimiento formal, al encontrarse acreditado que el 100% del capital de las empresas predecesoras y la continuadora pertenecen a los mismos accionistas "la justicia debe dar una adecuada respuesta a la petición aplicando las normas vigentes a los hechos de la causa, esto es, considerar que la reorganización goza de los beneficios del art. 77 y ctes.». Da cuenta de los errores que el magistrado de la anterior instancia consideró como "no formales». Indica que no comprende las razones por las cuales un error en la carga en el sistema de la fecha de publicación de la fusión en el Boletín Oficial puede constituir un error sustancial. Asimismo, manifiesta que la jueza de la instancia anterior no advierte que las sociedades antecesoras fueron disueltas, inscripta la fusión y dadas de baja en los impuestos pero que el mantenimiento en actividad tuvo que ver con que las absorbidas eran las únicas que se encontraban inscriptas ante SENASA y ONCCA de forma tal que le resultó imposible en un determinado período darlas de baja ya que resultaban existenciales para seguir operando hasta tanto culminara el proceso de inscripción de la firma absorbente. Aduce que la supuesta falta de correspondencia entre los sujetos declarados como dueños de las empresas se debió exclusivamente a un error del sistema que inicialmente no permitió que se cargaran sociedades como accionistas, de manera tal que se habría visto obligado a consignar las personas físicas que las componían. Manifiesta que la jueza de la anterior instancia minimizó el hecho del fallecimiento del Jefe de la Agencia y en tal sentido sostiene que "...no hay dudas que si el Sr. Oliva hubiera seguido con el trámite, la reorganización se habría aceptado y no estaríamos discutiendo errores formales ni si que las empresas hayan seguido administrativamente unos días hasta que pasase toda la facturación a la sucesora o discutiendo una diferencia de \$428,43 o si son distintos los accionistas, etc». Manifiesta que la reorganización pretendida en autos es idéntica a la convalidada por esta Sala V en los autos "BBVA Banco Francés SA c/EN AFIP DGI resol 56/05 s/Dirección General Impositiva», del 9 de mayo de 2014 y da cuenta de las razones por las cuales considera que ello es así. Finalmente considera que el informe pericial agregado a la causa no puede ser válidamente considerado en la medida en que el mismo constituye una reproducción exacta del elaborado por el Fisco que se encuentra agregado en las actuaciones administrativas. IV.- Que los agravios del recurrente no constituyen una crítica concreta y razonada del fallo apelado, toda vez que no se hace cargo de lo decidido por el juez a quo en orden a que las deficiencias constatadas por el organismo fiscal no constituyen meros errores formales y obstan a que pueda considerarse procedente la pretendida reorganización en los términos de lo establecido en el artículo 77, inciso a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, artículo 105 del Decreto n° 1344/98, artículo 82 de la Ley de Sociedades Comerciales y de la Resolución General n° 2513/08. En tal sentido, el apelante se limita a formular una argumentación dogmática, y genérica de los recaudos que a su entender se habrían cumplido mas no se hace cargo de las múltiples razones indicadas tanto en la resolución como en el fallo apelados para denegar la reorganización. En tal sentido, la alusión detallada de los recaudos legales que enuncia como cumplidos en ningún momento le fueron negados a esa parte ya que precisamente la denegación de los beneficios fiscales producto de la pretendida reorganización se basó en otras circunstancias que, como se verá, no fueron desvirtuadas. Al respecto, cabe tener presente que lo que fundamentalmente se le objeta al apelante es haber mantenido en actividad a una de las empresas (Jorju S.A.) que declaró como absorbida y disuelta -cfr. fs. 46/48 del cuerpo III de las actuaciones administrativas-, al haberse constatado que seguía concertando operaciones comerciales, teniendo empleados registrados a febrero de 2009, se mantenía de alta en los impuestos hasta marzo de 2011 y continuó presentando declaraciones juradas en el Impuesto al Valor Agregado con saldos a favor, etc. Tales circunstancias impiden considerar que las actividades prosiguieran únicamente por parte de la empresa absorbente y continuadora. Dichos artículos, en cuanto interesa, establecen que "...se entenderá por fecha de la reorganización, la del comienzo por parte de la o las empresas continuadoras, de la actividad o actividades que desarrollaban la o las antecesoras..." (cfr. artículo 105 del Decreto n° 1344/98). En efecto, la lectura conjunta de tales artículos y, en particular lo establecido en el apartado III, del artículo 105 del Decreto 1344/98, razonablemente entendido, no puede implicar otra interpretación más que las actividades que con anterioridad se desarrollaban a través de las diversas empresas que se absorben en la fusión necesariamente pasan a ser desarrolladas exclusivamente por la absorbente, como continuadora de las firmas disueltas. Por ello, la constatación de actividades en una de las empresas absorbidas. En tal sentido, el argumento del apelante, por medio del cual pretende justificar el mantenimiento de actividades por parte de Jorju S.A., con base en que habría sido la única de las empresas que se hallaba habilitada para operar ante la ONCCA y SENASA, no merece ser atendido como único justificativo de esa conducta que se aparta de las exigencias legales. Al respecto, cabe poner de manifiesto que la parte no produjo prueba alguna tendiente a acreditar, aún de

manera indiciaria, que se trató de la única alternativa posible. A saber, no dio cuenta de en qué momento requirió ante ambos organismos administrativos la habilitación de la firma Cabaña Aví-cola Jorgu S.A. como continuadora de las fusionadas; tampoco demostró que esos organismos hubiesen incurrido en demoras irrazonables en la gestión de esa habilitación; ni hizo saber ante el organismo recaudador cuál era el estado del trámite de la habilitación de la absorbente ante la ONCCA y el SENASA al momento en que se concertaron las operaciones por parte de la firma absorbida; circunstancias que eventualmente podrí-an haber evidenciado que la interesada se vio obligada a obrar cómo lo hizo. Asimismo, la firma actora tampoco solicitó ante esta instancia la producción de prueba sobre los extremos que pretende probar. En consecuencia, no se ha demostrado siquiera de manera indiciaria la necesidad de que la sociedad continuara operando con posterioridad a la fusión y disolución. La concertación de operaciones comerciales, el mantenimiento de personal registrado a febrero de 2009, el mantenimiento del alta en los impuestos a marzo de 2011 y la presentación de declaraciones juradas en el Impuesto al Valor Agregado por parte de la firma absorbida Jorju S.A. implica la continuación de las actividades por parte de la absorbida, obstando la reorganización pretendida por medio de la fusión por absorción, que como se dijo no constituye incumplimientos meramente "formales» tal como sostiene la apelante. En diferente orden de ideas, no le asiste la razón en orden respecto a que en la causa deberí-a estarse a lo concluido por esta Sala V en la causa "BBVA Banco Francés SA c/EN AFIP DGI resol 56/05 s/Dirección General Impositiva», del 9 de mayo de 2014 ya que lo debatido en esa causa no guarda relación con lo controvertido en autos. En dicha causa la Cámara revocó la sentencia apelada en la que se habí-a denegado una reorganización societaria, por considerar el juez de grado que "...la reorganización societaria libre de impuestos a la que se refiere el artículo 77, inciso c), de la ley 20.628 y sus modificatorias no se configura cuando la sociedad compra los bienes de otra recibiendo, como contraprestación, una suma de dinero; sino exclusivamente cuando el adquirente, a cambio de esa transferencia, entrega a cambio acciones o tí-tulos representativos de la participación en el capital», mientras que en autos se discute la validez de una reorganización pretendida como fusión por absorción sin haberse puesto en controversia si por aquella decisión se entregarí-a dinero o tí-tulos representativos de la participación en esas sociedades. En cuanto al agravio relativo a que el juez de la primera instancia no tuvo en cuenta las rectificaciones de las "inconsistencias» verificadas en la web cabe señalar que el fallo apelado no se funda exclusivamente en tales razones sino que las trae como argumentos que refuerzan la decisión. Además, y sin perjuicio de que le asiste la razón al apelante en cuanto a que algunas de las inconsistencias fueron corregidas, no ocurrió lo mismo con todas ellas de manera que es válido que sean sugeridos como elementos adicionales que obstan la viabilidad de la reorganización. Por último, el fallecimiento del Jefe de la Agencia, Sr. Héctor R. Oliva, quien atendí-a asiduamente a los representantes de la firma actora al tiempo en que se iniciaban los trámites de reorganización no puede ser válidamente invocado como una razón determinante de la denegación de aquella ni tampoco puede afirmarse, como lo hace la actora a fs. 474 y 474vta, que de no haber fallecido ese sujeto, habrí-a sido aprobada la reorganización societaria pretendida. Por todo lo expuesto, corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por la firma actora, con costas (artículo 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). El señor Juez de Cámara, Dr. Pablo Gallegos Fedriani adhiere al voto precedente. En virtud de lo decidido en el acuerdo que antecede, SE RESUELVE: 1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la actora y confirmar la sentencia apelada. 2) Imponer las costas a la parte actora, que resultó vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). 3) Diferir la regulación de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente. Se deja constancia de que el Dr. Guillermo F. Treacy no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (artículo 109 del R.J.N.). Regí-strese, notifí-quese, y devuélvanse. Jorge F. Alemany Pablo Gallegos Fedriani 015958E