

Procuración General de la Nación

Suprema Corte:

- I -

A fs. 276 280 de los autos principales (a los que se referirán las demás citas), la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario confirmó lo resuelto por la instancia anterior y, en consecuencia, rechazó la aplicación del art. 77 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. 1997) a la fusión por absorción de Frigorífico Villa Diego S.A. (absorbida) por parte de Frigorífico Paladini S.A. (absorbente).

En primer lugar, explicó que la forma elegida por la actora para efectuar su reorganización empresarial había sido la regulada por el inc. a) del ya citado art. 77, esto es, la "fusión de empresas preexistentes" y, en estos términos, se realizaron los trámites ante la autoridad de aplicación y la correspondiente denuncia ante la AFIP. Indicó que el derecho tributario hace referencia a determinada figura de la rama civil -en el caso, la "fusión"-, sujetándola a determinadas consecuencias impositivas, sin que pueda colegirse, como pretende el contribuyente, que remite también a toda otra de parecido contenido económico, pues a cada una le corresponde su propia causa típica, su propia finalidad y función, que la caracterizan y distinguen de las demás.

Desde la óptica de la realidad económica, agregó, tampoco se advierte una discordancia entre la figura jurídica empleada y la intención real de las partes, sino que, por el contrario, ha existido una "fusión" en términos civiles, negocio jurídico que la legislación tributaria aprehende a su manera.

En segundo término, afirmó que, estando a la forma de reorganización elegida por la recurrente ("fusión" regulada por el inc. a. del art. 77 de la ley), no se verifican los requisitos legales por ella exigidos, pues Frigorífico Villa Diego S.A. careció de empleados durante los últimos dos años anteriores a la fusión y declaró ante la AFIP que su actividad consistía en la prestación de "servicios inmobiliarios". Tales circunstancias violan lo dispuesto por el art. 105, incs. I) y III), del decreto 13448, los cuales exigen, respectivamente, que las empresas que se reorganicen se encuentren en marcha y que desarrollen actividades iguales o vinculadas durante los doce meses inmediatos anteriores a la fecha de la reorganización.

Por último, negó también que el negocio jurídico en análisis quede alcanzado por el inc. c) del art. 77 de la ley -"ventas y transferencias de una entidad a otra que a pesar de ser jurídicamente independientes, constituyan en mismo conjunto económico"- , pues para ello se requiere que la entidad continuadora prosiga, durante un lapso no inferior a dos años desde la fecha de la reorganización, con la actividad de las empresas reestructuradas. Especificó que ello no ocurre en la especie, pues Frigorífico Paladini S.A. no ha proseguido con la prestación de los "servicios inmobiliarios" que realizaba Frigorífico Villa Diego S.A. y, en este sentido, rechazó la pretensión de la actora tendiente a que se reconociera que este último efectuaba en realidad tareas frigoríficas, pues ello implicaría admitir que había declarado en falso al Fisco Nacional sobre la índole de las actividades desempeñadas con anterioridad a la reorganización.

- II -

Disconforme, la actora interpuso el recurso extraordinario de fs. 284 302, que fue concedido a fs. 317 318 en cuanto se cuestionó la interpretación y el alcance de normas de carácter federal y desestimado en lo referente a la arbitrariedad invocada. Ante esta decisión, la apelante presentó este recurso de hecho.

Plantea, en primer lugar, que la Cámara crea un dogma y una preclusión administrativa que la ley no admite, al sostener que el contribuyente había encuadrado su petición ante la AFIP en los términos del inc. a) del art. 77 de la ley y, por ello, no puede pretender luego que el organismo recaudador, en instancia recursiva en sede de la Administración, encauce su pedido bajo el inc. c) del mismo precepto.

A continuación, afirma que, subsumido el acto en el ya citado inc. c) del art. 77 de la ley por la existencia de un conjunto económico, se torna ocioso todo el análisis que vuelcan ambos fallos de grado en torno al cumplimiento de las exigencias contenidas en el art. 105, incs. I) y III), del decreto 13448, toda vez que ellas no se aplican a esta figura.

Por otra parte, señala que la Cámara confunde el requisito que establece que la entidad continuadora debe proseguir, durante un lapso no inferior a dos años desde la fecha de la reorganización, con la actividad de las empresas reestructuradas. Indica, en tal sentido, que no se trata de actividades idénticas entre sí, sino que la continuadora debe mantener sendas actividades, pudiendo ser cualquiera de ellas, con lo cual esta exigencia estaría cumplida.

Como conclusión, subraya que es imposible que se produzcan ganancias gravadas en aquellas fusiones y escisiones en las que el ochenta por ciento (80%) o más del capital social de la entidad continuadora pertenece a los accionistas de la empresa que se reorganiza (cfr. art. 105, inc c., decreto 13448), pues se trata de los mismos bienes, que prosiguen con las mismas actividades, bajo otra estructura jurídica, sin la presencia de terceros ajenos al conjunto, por lo que en estos supuestos la neutralidad impositiva debe garantizarse.

- III -

Adelanto que, en mi criterio, la arbitrariedad del pronunciamiento se exhibe en dos aspectos, que trataré a continuación en sendos acápites.

- IV -

Se encuentra fuera de debate que el 1712 la actora presentó una nota a la AFIP, a fin de cumplir con lo exigido por la resolución general (DGI) 2245, en la que comunicó el proceso de reorganización que involucraba a Frigorífico Villa Diego S.A. (absorbida) y Frigorífico Paladini S.A. (absorbente). Calificó allí a la operación como una "fusión por absorción" (cfr. fs. 3).

En respuesta a ello, el 0412 la Agencia Sede Rosario de la DGI-AFIP rechazó en su aspecto formal la reorganización informada (fs. 17), decisión posteriormente confirmada por la resolución (DI RRO2) 653, del 1823, que agotó la vía administrativa y originó la promoción de esta causa (fs. 236).

En lo que aquí interesa, este último acto administrativo expresó que el contribuyente había inicialmente comunicado a la AFIP su reorganización como "fusión por absorción" (art. 77, inc. a., de la ley del impuesto), por lo cual no corresponde su análisis como "conjunto económico" (art. 77, inc. c., de la misma ley) en los términos solicitados posteriormente en el recurso de apelación que había presentado contra la primera resolución (cfr. fs. 30, segundo párrafo). A su turno, tanto la sentencia de primera instancia como la Cámara avalaron este criterio, como surge del relato efectuado más arriba.

Disiento con esta postura. El art. 116 de la ley 11.683 (t.o. 1998) establece la aplicación supletoria de la ley 19.549, cuyo art. 1º, inc. c), consagra el principio de formalismo moderado o informalismo en favor del administrado, del cual se deriva que no existen estructuras sacramentales para los planteos de los particulares efectuados en sede administrativa (Fallos: 308:633 y 315:1604). Bajo el prisma de este asentado principio, es evidente para mí que la mera circunstancia de que la actora no haya comunicado desde el inicio su reorganización bajo la forma del art. 77, inc. c), de la ley del tributo, sino que tal notificación fue hecha con posterioridad y en el marco de un recurso de apelación (cfr. fs. 21), no puede resultar fatal para su derecho, ni obsta a que el funcionario actuante -o el juez interviniente, en su caso- brinden adecuada respuesta a esta petición, aplicando las normas vigentes a los hechos y antecedentes obrantes en la causa.

En consecuencia, si se considera que el apelante comunicó también su reorganización bajo la forma del art. 77, inc. c), al interponer el recurso de apelación en sede administrativa, y que el ente recaudador no ha invocado precepto alguno que imposibilite reconocer efectos jurídicos a lo notificado en esos términos, se advierte que la negativa de la Cámara a atender toda queja respecto de la concreta aplicación de ese precepto al caso de autos -a raíz de un excesivo apego a las formalidades de los procedimientos- se presenta revestida de un injustificado rigor formal, incompatible con el derecho de defensa y con un adecuado servicio de justicia (arg. Fallos: 302:131; 304:326; 305:419; 310:2029, entre otros).

Lo expuesto, en mi parecer, torna inoficioso el análisis efectuado en la sentencia respecto del cumplimiento de los requisitos fijados en el art. 105, incs. I) y III), del decreto 1.3448, toda vez que ellos únicamente se exigen para los supuestos regulados en los incs. a) y b) del art. 77 de la ya citada ley.

- V -

Además de lo anterior, corresponde analizar la restante imputación de la Cámara para denegar la aplicación del art. 77, inc. c), de la ley del tributo a este caso, consistente en el incumplimiento de lo dispuesto por el primer párrafo del citado precepto, el que exige que la entidad continuadora prosiga, durante un lapso no inferior a dos años desde la fecha de la reorganización, con la actividad de las empresas reestructuradas.

Para sostener esta afirmación, la Cámara se basa, únicamente, en que Frigorífico Villa Diego S.A. declaró como su actividad ante la AFIP la prestación de "servicios inmobiliarios" en lugar de la actividad frigorífica.

Ha sostenido V.E. que el art. 73 de la ley 11.682 (t.o. 1960) -antecesor de la disposición bajo análisis- contempla la situación que resulta de una transferencia de bienes entre distintas sociedades o de la transformación y reorganización de sociedades, y consagra la idea del "conjunto económico" como generadora de determinadas consecuencias fiscales. Añadió: "Apuntó esa idea que utilizó por primera vez el decreto-ley 18.2293 (art. 8º), al propósito de evitar revalúos ficticios, amortizaciones indebidas y transferencias simuladas: pero es bueno señalar desde ahora que el "conjunto económico" no pretende ser "sujeto económico", nuevo ente de derecho fiscal, ya que la empresa de origen como realidad económica no muda y, como principio, el mayor valor asignado a los bienes en un revalúo técnico contable no es una utilidad concreta y diferida, susceptible de realizarse y de sustraer inversiones al negocio, en tanto así no resulte de una efectiva enajenación, que arroje un beneficio gravado" (Fallos: 272:258, subrayado agregado).

En sintonía con lo anterior, también puntualizó el Tribunal que esta cuestión de la existencia de dos sociedades diferenciadas desde el punto de vista del derecho privado, pero unificadas económicamente, conduce al examen de otro problema: el alcance del concepto de la "realidad económica", específicamente aceptado en la ley 11.683 (Fallos: 286:97; 307:118).

Se desprende de aquí la indudable relevancia que la realidad económica posee en la evaluación de los requisitos exigidos en este tipo de procesos -en especial, cuando se encuentra involucrado, como en este caso, un "conjunto económico"- a fin de cumplir cabalmente con la intención del legislador -expuesta ya en la nota del Poder Ejecutivo que acompañó al proyecto de la que fue luego la ley 18.527 y valorada en Fallos: 279:247-, la que perseguía que el sistema tributario no se transformara en un obstáculo para estos negocios, al darles el carácter de operación gravada e impedir de ese modo que, por razones de costo fiscal, se llevaran adelante reorganizaciones cuyo resultado podría ser el mejoramiento de la productividad.

Desde esta perspectiva, no puede soslayarse aquí que la propia AFIP ha constatado que no existen divisiones físicas entre las instalaciones de ambas empresas, contando con una única puerta de entrada de animales vacunos y porcinos, una sola sala de calderas para abastecer a toda la planta donde se desarrolla el proceso de faena, despostado y elaboración de productos, un único edificio de oficinas administrativas y un único sistema contable e impositivo, razón por la cual los inspectores actuantes concluyeron que en las instalaciones de Frigorífico Villa Diego S.A. se realiza la actividad de frigorífico (cfr. acta de fs. 114, cuya autenticidad no sido negada por la contraria sino que, aun más, la menciona en su contestación de demanda a fs. 178 vta. y 180).

Tampoco puede dejarse de lado que el 1624 el Servicio Nacional de Sanidad Animal transfirió a Frigorífico Paladini S.A. la habilitación de Frigorífico Villa Diego S.A. y estableció que las actividades desarrolladas por ambas empresas llevarían como única denominación "Establecimiento Oficial Nº 1.130 - Frigorífico Paladini S.A." (resolución 1.482, obrante a fs. 289, también consignada en el acta de fs. 114).

Por último, adquiere particular relevancia lo afirmado por la propia resolución administrativa recurrida, en la que se manifiesta: "Que cabe señalar que de los elementos aportados de las propias manifestaciones de la responsable del asunto y de la verificación practicada, surgiría que esta fusión, independientemente de la fecha de su inscripción, data de mucho tiempo atrás y, en tal caso, la misma debió ser comunicada a este Organismo con anterioridad" (cfr. cuarto párrafo, fs. 34). De aquí se desprende, sin hesitación, que el propio ente recaudador reconoció que Frigorífico Villa Diego S.A. y Frigorífico Paladini S.A. actuaban desde "mucho tiempo atrás" como una única empresa, realizando la misma actividad, bajo una habilitación única para funcionar, emitida por el organismo nacional con competencia en la materia.

Con base en todo ello, estimo necesario recordar el criterio empleado en Fallos: 282:445, en el que se sostuvo que en la reorganización o transformación de sociedades prevista por la ley 11.682 se atribuye particular importancia al hecho económico frente a las formas, es decir, a la titularidad en el dominio del capital, a la dirección conservada del ente, etc., para evaluar si subsiste la misma empresa (conjunto económico).

Desde esta perspectiva, es evidente para mí que la solución que brinda la Cámara, quien -sin mayores fundamentos- se ciñe estrictamente a lo declarado por Frigorífico Villa Diego S.A. ante la AFIP e ignora la realidad económica de su operatoria, encierra un excesivo rigor formal y no satisface, sino en forma aparente, la necesidad de ser derivación del derecho vigente, con adecuada referencia a los hechos de la causa, por lo que correspondería atender los agravios del apelante en cuanto a la arbitrariedad que imputa a lo resuelto (Fallos: 318:1151).

Es que de lo que se trata, en definitiva, es de la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva, sea ésta favorable al fisco o al contribuyente (Fallos: 307:118 y su cita).

- VI -

Por lo hasta aquí expuesto, considero que corresponde hacer lugar a esta presentación directa, declarar formalmente procedente el recurso extraordinario, revocar la sentencia apelada y ordenar que, por medio de quien corresponda, se dicte una nueva conforme a lo aquí dictaminado. — Buenos Aires, 1° de febrero de 2010. — Laura Mercedes Monti

Buenos Aires, 2 de marzo de 2011

Vistos los autos: "Frigorífico Paladini S.A. c/ AFIP s/ demanda".

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido adecuadamente consideradas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que corresponde remitirse para evitar reiteraciones innecesarias.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara procedente el recurso extraordinario, se hace lugar a la queja y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Hágase saber. Agréguese la presentación directa a los autos principales, reintégrese el depósito de fs. 2 y remítanse las actuaciones al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, dicte un nuevo fallo con arreglo a lo decidido en la presente. RICARDO LUIS LORENZETTI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO - CARLOS S. FAYT - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAÚL ZAFFARONI.

ES COPIA

Recurso extraordinario y queja interpuestos por **Frigorífico Paladini S.A.**, representado por los **Dres. Mario Augusto Saccone y Gustavo Alejandro Latini**, con el patrocinio del Dr. **Omar Alejandro Vergara**.

Traslado contestado por **AFIP - DGI**, representada por el Dr. **Oscar Marcelo García Vitale**.

Tribunal de origen: **Cámara Federal de Apelaciones de Rosario, Sala A.**

Tribunales que intervinieron con anterioridad: **Juzgado de Primera Instancia n° 1 de Rosario**.

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

http://www.mpf.gov.ar/dictamenes/2010/monti/feb/2/frigorifico_paladini_f_512_1_xliv.pdf

Fusión de sociedades - Administración Federal de Ingresos
Públicos -Conjunto económico