Corte Suprema de Justicia de la Nación

Año de su Sesquicentenario

Buenos Aires, 18 de junio de 2013.

Vistos los autos: "DGI (en autos: Inter Engines South Ame S.A.) (TF 20.363 - I) c/ DGI".

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido correctamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que cabe remitir en razón de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

CARLOS S. FAYT

ENRIQUE S. PETRACCHI

JUAN CARLOS MAQUEDA

E. RAUL ZAFFARONI

Recurso extraordinario interpuesto por **el Fisco Nacional (AFIP - DGI)**, representado por la **Dra. Diana María Queirolo**, con el patrocinio letrado del **Dr. Horacio Luis Martire.**

Traslado contestado por **International Engines South America S.A. - actual MWM International Motors S.A.**, representada por el **Dr. Horacio Gil Roca.**

Tribunal de origen: **Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.**

Intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación.**

S u p r e m a C o r t e :

- I -

Mediante sentencia dictada el 6 de noviembre del 2008 (ver fs. 236/238), la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal mantuvo lo resuelto a fs. 126/132 (con su aclaratoria de fs. 139/140) por la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, con fecha 22 de diciembre de 2004, en cuanto había revocado parcialmente la resolución de la AFIP 288/01 (DV RRI MIC), del 21 de diciembre de 2001.

En este acto el organismo recaudador había determinado de oficio el impuesto a las ganancias de los ejercicios 1995 a 1998 -ambos inclusive- a International Engines South America S.A. (ex Iochpe Maxion Argentina S.A.; en adelante "IESA", indistintamente) observando -en lo que ahora interesa- el cómputo en su declaración jurada del beneficio establecido por el art. 77 de la ley del gravamen por la fusión por absorción de la empresa Industria de Máquinas Agrícolas del Sur S.A. ("IMASUR", en adelante).

Para adoptar ese criterio, el Fisco había considerado, en primer lugar, que la actora había sustentado la procedencia de la franquicia en lo dispuesto por el inc. a) de dicho artículo -fusión por absorción-, por lo que no correspondía encuadrar el caso en lo previsto en el inc. c) aunque se tratase de un mismo grupo económico; y, en segundo término, en que IMASUR no cumplía con los extremos normados en el art. 105 del decreto reglamentario, en lo referido tanto a que debia haber estado desarrollando su actividad con al menos

12 meses de antelación a la reorganización, como así también a que debía tratarse de una empresa en marcha.

El *a quo*, por su parte y en consonancia con lo resuelto por la instancia anterior, consideró que IESA había cumplido con los extremos legales exigidos para una fusión por absorción dentro de un conjunto económico (inc. c, del artículo indicado).

En tales condiciones, estimó que los requisitos vinculados con que la empresa absorbida hubiera desarrollado su actividad al menos durante los 12 meses anteriores a la operación, y que se hallara en marcha al momento de la reorganización, además de no estar previstos expresamente en la ley sino en su reglamento, no son exigibles para el supuesto del inc. c) de dicho artículo 77.

- II -

A fs. 245, el Fisco Nacional interpuso un recurso ordinario de apelación, cuyo memorial obra a fs. 275/289 vta., el que fue desestimado por V.E. a fs. 313/314 al entender que había sido mal concedido por cuanto no se reunía el recaudo del monto mínimo previsto por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1.285/58 -modificado por la ley 21.708- según la resolución 1.360/91 de esa Corte.

Por tal motivo, corresponde ahora el tratamiento del recurso extraordinario deducido por la demandada a fs. 252/264 vta., concedido a fs. 345.

El Fisco, tras indicar que no hay controversia sobre los hechos ocurridos, centra sus agravios en criticar la

interpretación realizada por las instancias anteriores en torno al art. 77 de la ley del impuesto a las ganancias ya que, según afirma la recurrente, no es posible que una reorganización realizada dentro de un mismo grupo económico encuadre, simultáneamente, en los incs. a) y c) de esa norma.

Tras ello, descarta que el caso aquí tratado pueda ser enmarcado en el segundo de dichos incisos, el que sólo es aplicable a la transferencia de fondos de comercio, puesto que para ello debía cumplirse con lo normado por la ley 11.687, circunstancia que no aconteció.

Por tal razón, y ubicando el supuesto de autos en los cánones del inc. a) indicado, sostiene que no se ha cumplido con los recaudos preceptuados a su respecto en el art. 105 del reglamento, en cuanto a que las empresas involucradas se encuentren en marcha al momento de la fusión, y a que la absorbida haya realizado su actividad al menos durante los 12 meses anteriores a la operación.

- III -

Considero que el recurso extraordinario deducido es formalmente procedente, pues se ha cuestionado la inteligencia otorgada por el superior tribunal de la causa a normas federales -arts. 77, incs. a) y c), de la ley del impuesto a las ganancias, y 105 y cc. de su decreto reglamentario- y la decisión ha sido contraria al derecho que el recurrente fundó en ellas (art. 14, inc. 3°, ley 48).

- IV -

El primer agravio que presenta la demandada finca en sostener, en síntesis, que cuando se lleva a cabo una fusión de sociedades prevista por el inc. a del art. 77 de la ley del gravamen, sean o no independientes las empresas, ha de acreditarse el cumplimiento de todos los requisitos -legales y reglamentarios-, sin que pueda aplicarse a su respecto -en caso de existencia de un grupo económico- lo preceptuado en el inc. c).

A mi modo de ver, tal cuestión guarda cierta analogía con la tratada y resuelta por V.E. en la causa F.512, L.XLIV, "Frigorífico Paladini S.A. c/ AFIP s/ demanda", del 2 de marzo del 2011.

En efecto, está fuera de debate en el *sub lite* que la aquí actora el 23/6/95 comunicó al organismo fiscal la operación realizada, encuadrándola en lo preceptuado en el inc. a) del art. 77 de la ley (en tanto se trató de la absorción de IMASUR por parte de IESA). Y también que, posteriormente -el 7/6/99, al momento de recurrir por la vía del art. 74 del decreto reglamentario de la ley de rito fiscal los actos por los cuales la AFIP comunicó que disentía de la postura tomada por ella mediante las resoluciones del 23/4/98 y del 13/5/99-, indicó que, dada la existencia de grupo económico, correspondía subsumir la situación también en lo dispuesto por el inc. c) del art. 77 citado.

Aclaro que sobre la validez de estas resoluciones me ocupo en el dictamen del día de la fecha vertido en la causa I.25, L.XLVII, "International Engines South America S.A. c/ AFIP - DGI s/ Dirección General Impositiva".

Como sostuvo V.E. en la causa "Paladini S.A.", bajo el prisma que brinda el principio del informalismo moderado a favor del administrado, consagrado en el art. 1°, inc. c), de la ley 19.549, 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, no puede resultar fatal para su derecho ni obsta a que las autoridades actuantes brinden adecuada respuesta a esta petición, aplicando las normas vigentes a los hechos y antecedentes obrantes en la causa.

Por otra parte, y en coincidencia con lo sostenido por las instancias anteriores, disiento de la interpretación dogmáticamente sostenida por el Fisco Nacional en cuanto a que las operaciones contempladas en los incs. a) y c) resultan mutuamente excluyentes y que las del segundo de ellos únicamente abarcan a las transferencias de fondos de comercio regidas por la ley 11.687.

En efecto, el inc. c) del tantas veces citado art. 77 de la ley 20.628 requiere de la existencia de un grupo económico -supuesto fáctico cuyo acaecimiento está aquí fuera de debate-, y en tanto prevé que se verifiquen "*ventas y transferencias de una entidad a otra*", nada hallo en la norma que limite tal posibilidad a que sólo se transmita una parte de los bienes de una empresa -como implícita pero claramente lo sostiene la AFIP-. Ello es así pues, si se transfiere el conjunto de bienes de una empresa en su totalidad y la sociedad transmisora se liquida, la cuestión también podrá ser vista -al menos en su aspecto formal- como una "*fusión de empresas preexistentes (…) por absorción de una de ellas*", tal como lo prevé del inc. a) del mismo artículo.

Cabe recordar aquí que, en materia de beneficios fiscales, V.E. ha mantenido de manera constante el criterio conforme al cual ellas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan (Fallos: 277:373; 279:226; 283:61; 284:341; 286:340; 289:508; 292:129; 302:1599) y que su interpretación debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y de los fines que las informan (Fallos: 285:322, entre otros), ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 302:973; 308:1745; 312:1098; 313:254).

Además, es doctrina de esa Corte que la interpretación y aplicación de las leyes requiere que no se aísle cada artículo sólo por su fin inmediato y concreto, sino que debe procurarse que todos se entiendan teniendo en cuenta los fines de los demás y considerárselos como dirigidos a colaborar, en su ordenada estructuración, para que las disposiciones imperativas no estén sujetas a merced de cualquier artificio dirigido a soslayarlas en perjuicio de quien se tuvo en miras proteger (Fallos: 294:223; 327:5649 y 330:2892).

Tales razones me llevan a propiciar ante V.E. el rechazo de este agravio.

- V -

Por otra parte, tengo para mí que lo ya expresado torna inoficioso el tratamiento del restante planteamiento del Fisco Nacional, fincado en que afirmar que la actora no ha cumplido con los requisitos fijados en el art. 105,

incs. I) y III), del decreto 1.344/98, 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, y a la luz de lo expuesto en el acápite anterior, no regulan la situación del *sub judice*.

- VI -

Por lo expuesto, opino que cabe declarar formalmente admisible el recurso extraordinario interpuesto y confirmar la sentencia apelada.

Buenos Aires, 8 de agosto de 2012.

ES COPIA LAURA M. MONTI

ADRIANA M. MARCHISIO
Prosecretaria Administrativa
Procuración General de la Nación