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/ demanda contenciosa".

Considerando:

1°) 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.

2°) 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).

5°) 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 1° 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 empresaria 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 (escindentes) 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 escindentes son tres y esa multiplicidad de firmas escindentes 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

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

'condiciones' determinadas reglamentariamente para el cumplimiento de una directiva legal, condujesen, directamente a ignorarla" (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 tribunal 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

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

JUAN CARLOS MAQUEDA

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.**