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

Buenos Aires, 17 de mayo de 2016.

Vistos los autos: "BBVA Banco Francés S.A. c/ EN - AFIP DGI - Resol. 56/05 20/07 s/ Dirección General Impositiva".

Considerando:

1°) Que el Fisco Nacional rechazó la solicitud de reorganización societaria -con los efectos tributarios previstos en los arts. 77 y 78 de la ley 20.628- formulada por el Banco Francés S.A. -hoy BBVA Banco Francés S.A.- llevada a cabo entre esa sociedad y Corp Banca S.A., sociedad jurídicamente independiente pero perteneciente al mismo conjunto económico. Para así resolver, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) consideró que el pago realizado por el Banco Francés por la adquisición de los activos y pasivos de Corp Banca, equivalente al valor del patrimonio neto de esta última, impedía hacer lugar a la petición de la actora, pues la franquicia impositiva sólo resulta procedente, según el criterio del organismo fiscal, cuando la contraprestación consiste en la entrega de acciones o títulos representativos del capital de la entidad adquirente, y no en la entrega de dinero. Subsidiariamente fundó su rechazo en la circunstancia de que la reorganización societaria no había sido inscripta en la Inspección General de Justicia (conf. expte. adm. 'Impuesto a las Ganancias', n° 13612-33- 2009/2, resol. 56/2005 DE DYTR, fs. 157/161; expte. ppal., resol. 20/2007 SDG OIGC, fs. 54/66). Consecuentemente, la actora pagó bajo protesto el impuesto a las ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2000 y 2001, derivado de la imposibilidad de neutralizar

el resultado de la reorganización informada e inició un reclamo administrativo de repetición que fue rechazado por el organismo recaudador (conf. expte. judicial agregado, resol. 19/2009, fs. 39/53). Contra ambos actos administrativos denegatorios el Banco Francés interpuso sendas demandas, de impugnación y de repetición, respectivamente, que dieron lugar a las causas CAF 11.835/08 y 19.566/09. El Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal n° 8 ordenó la acumulación de ambos procesos, disponiendo que se sustanciarían por separado y que oportunamente se dictaría una sentencia única (conf. auto de fs. 121).

2°) Que el referido juzgado rechazó la demanda de impugnación del acto administrativo que no hizo lugar a la reorganización societaria con los efectos pretendidos por el accionante (conf. fs. 254/260). Si bien consideró que no resultaba exigible a los fines impositivos el requisito de inscripción del contrato de reorganización empresaria ante la Inspección General de Justicia por cuanto el Banco Central de la República Argentina había autorizado la respectiva operación de compraventa prescindiendo de las formalidades establecidas en la ley de transferencia de fondos de comercio (conf. cons. VI), juzgó que el pago de u$s 27.435.870,78 por parte del Banco Francés a Corp Banca S.A. con motivo de la adquisición de los activos y pasivos de esta última constituía un impedimento para exceptuar del tributo a los resultados derivados de la operación. Para llegar a esa conclusión, y tras señalar que el instituto se encuentra regulado en los arts. 77 y 78 de la ley del impuesto a las ganancias y que el régimen citado consagra la neutralidad del tributo frente

a los fenómenos jurídico económicos de las empresas que se reorganizan con el objeto de integrarse en forma vertical u horizontal o para mejorar su situación en el mercado, puso de relieve que "la utilización de esta figura no es para lograr beneficios económicos", y que a fin de lograr los efectos tributarios allí previstos resulta necesario que "la transferencia de activos y pasivos entre entidades que integran un conjunto económico, se efectúe sin contraprestación en dinero, pues de lo contrario se altera el patrimonio de la empresa receptora; y se [ven] afectados los resultados impositivos de la empresa" (cons. VII).

Con sustento en la decisión precedentemente reseñada, la magistrada también rechazó la demanda de repetición de la suma de $ 2.568.979,56 (conf. expte. agregado, fs. 220/221). Ambas sentencias fueron apeladas por la actora (conf. escrito de fs. 268, expresión de agravios de fs. 280/290 y contestación de agravios de fs. 293/298 vta.; conf. asimismo, expte. agregado, escrito de fs. 228, expresión de agravios de fs. 239/246 vta. y contestación de agravios de fs. 249/252).

3°) Que, en lo referente al rechazo de la reorganización societaria, la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal hizo lugar a los agravios de la accionante y, en consecuencia, revocó la sentencia de primera instancia (conf. fs. 302/306 vta.). Para así decidir, tuvo en cuenta que en la causa no existía controversia en cuanto a que el Banco Francés era el propietario del 99,99% de las acciones de Corp Banca S.A. y que había adquirido la totalidad de

los activos y pasivos de esta última por un precio de U$S 27.435.870,78, equivalentes a su patrimonio neto, con la intervención y autorización expresa del Banco Central de la República Argentina. Asimismo, señaló que posteriormente Corp Banca S.A., que se encontraba sin realizar actividad alguna, fue sometida al procedimiento de liquidación en cuyo marco el Banco Francés dijo haber recibido la totalidad del precio pagado por la transferencia (cons. III). A continuación sostuvo que el criterio seguido por el ente recaudador de someter el reconocimiento de la reorganización empresaria al recaudo de que la contraprestación consista en la entrega de títulos representativos del capital de la sociedad adquirente y no en dinero, como es el caso de autos, no surge de la ley que crea el tributo y que establece sus excepciones. En tales condiciones, afirmó que la exigencia del citado requisito resulta violatoria del principio de legalidad que rige en materia tributaria, en la medida que introduce un requerimiento ajeno al marco legal en el que se configura la excepción al pago del impuesto y en el que se establece el traslado de los restantes beneficios impositivos. En esa línea de razonamiento sostuvo que en determinados casos la transferencia de bienes de una sociedad a otra que integra un mismo conjunto económico mediante el pago de una suma de dinero puede constituir una simple operación de compraventa, y en otros puede ser un artificio para disminuir la carga tributaria que conlleva la actividad de las empresas. Sin embargo, precisó que no resultaba admisible excluir mecánicamente del supuesto de reorganización societaria autorizado por el art. 77 de la ley 20.628 a las ventas o transferencias de bienes retribuidos mediante la entrega de una suma de dinero u otros bienes susceptibles de apreciación pecuniaria

toda vez que a fin de determinar si la operación constituye, o no, un verdadero supuesto de reorganización amparado por la ley, corresponde examinar las razones de las partes involucradas en el respectivo proceso de reorganización, como así también el concreto resultado impositivo (cons. IV). En lo atinente al proceso de reorganización examinado en autos destacó que el Banco Francés era el propietario del 99,99% de las acciones de Corp Banca S.A., que ambas entidades tenían el mismo objeto y actividad, y que la actora había seguido cumpliéndola con posterioridad a la transferencia, durante el plazo legalmente establecido. Asimismo, observó que no se advertía el interés que podría haber tenido el Banco Francés de entregar a Corp. Banca S.A. una cantidad mayor de títulos representativos de su propio capital al ser íntegramente propietaria de sus acciones, como así tampoco de recibir títulos representativos del capital de Corp Banca S.A. equivalentes en valor al patrimonio transferido. A ello agregó que el resultado final de la transferencia de los activos y pasivos involucrados equivalía en términos económicos al resultado que habría reflejado la fusión por absorción por parte del Banco Francés en su carácter de controlante del 99,99% de las acciones de Corp Banca S.A. cuyo patrimonio neto adquirió e incorporó como propio antes de llevar a cabo su liquidación. Al respecto advirtió que el Fisco se había limitado a reiterar en forma dogmática el criterio emergente del dictamen DAT 23/2005, relacionado con la exigencia de que la contraprestación consista en un pago en acciones o en títulos representativos del capital, y que había omitido objetar la finalidad y las consecuencias im-

positivas derivadas de la transferencia examinada. Finalmente, aseveró que los requisitos de publicidad e inscripción de las transferencias de fondos de comercio establecidos en la ley 11.867 están concebidos para proteger adecuadamente los intereses de los terceros acreedores del propietario del establecimiento que se transmite a un tercero, y que la resolución 523 del Banco Central de la República Argentina del 18/11/1999 señalaba que el Banco Francés debía asumir la responsabilidad por la totalidad de las deudas por cualquier concepto que tuviera con aquel y garantizar, a satisfacción de la autoridad financiera y en favor de Corp Banca S.A., el pago de todos los créditos que pudieran dar lugar a demandas de terceros por importes que excedieran el monto remanente del patrimonio del vendedor. A ello agregó que la citada resolución había dispuesto la revocación de la autorización para funcionar como banco comercial a Corp Banca S.A. a partir de la transferencia de sus activos y pasivos. En otro orden de consideraciones, puso de relieve que la Inspección General de Justicia había denegado la solicitud de inscripción del contrato de reorganización por considerarla inadmisible pero que tras la liquidación de Corp Banca S.A. había tomado razón de la cancelación de su personalidad jurídica y que el Banco Francés había dado cumplimiento a lo dispuesto por el Banco Central de la República Argentina respecto a la transferencia (cons. VII).

En lo atinente a la acción de repetición, el a quo admitió los agravios de la actora, y en consecuencia revocó la sentencia de primera instancia con base en la decisión adoptada respecto de la procedencia de la reorganización societaria libre

de tributos -según se reseñó anteriormente- por lo que hizo lugar a la demanda de repetición con intereses a partir de la interposición del reclamo administrativo (conf. sentencia obrante a fs. 300/301).

4°) Que contra ambas sentencias el Fisco Nacional (AFIP-DGI) dedujo recurso ordinario de apelación (fs. 310/310 vta. y 312/313) que fue concedido a fs. 315/316 vta. El memorial de agravios obra a fs. 323/329 vta. y su contestación a fs. 332/346. La apelación planteada es formalmente admisible puesto que se dirige contra dos sentencias definitivas, dictadas en sendas causas en que la Nación es parte, respecto de las cuales se dispuso su acumulación, y en una de ellas el valor disputado en último término, sin sus accesorios, excede el mínimo legal previsto por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte entonces vigente (conf. doctrina de Fallos: 220:1212; 258:171 y 288:39, entre otros). Por lo demás, la apelación fue deducida con anterioridad al pronunciamiento de esta Corte en el caso CSJ 494/2013 (49-A)/CS1 "Anadon, Tomás Salvador c/ Comisión Nacional de Comunicaciones s/ despido" del 20 de agosto de 2015, cuya doctrina, por lo tanto, no resulta aplicable en las presentes actuaciones, de acuerdo con lo establecido en el punto 3° de su parte dispositiva.

5°) Que no obstante la aludida procedencia formal, el recurso interpuesto ante esta Corte resulta inatendible, pues la apelante no formula, como es imprescindible, una crítica concreta y razonada de los fundamentos desarrollados por el a quo,

circunstancia que conduce a declarar la deserción del recurso, desde que las razones expuestas en el memorial respectivo deben ser suficientes para refutar los argumentos de hecho y de derecho dados en la sentencia para llegar a la decisión impugnada (confr. art. 280, párrafo segundo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y Fallos: 315:689; 316:157, entre muchos otros).

6°) Que, en efecto, en lo atinente a la admisión de la reorganización societaria los agravios carecen del desarrollo de argumentos que logren desvirtuar las razones en que se sustenta lo decidido por el a quo sobre el punto, en particular, en cuanto a que: i) la exigencia relativa a que la contraprestación por la transferencia de los activos y pasivos involucrados debe consistir exclusivamente en la entrega de títulos representativos del capital de la sociedad adquirente -y no en dinero- resulta violatoria del principio de legalidad que rige en materia tributaria pues constituye un requisito no contemplado por el régimen legal que exceptúa a dichas operaciones del pago del tributo y que establece el traslado de los restantes beneficios impositivos allí contemplados, según fue reseñado precedentemente; y ii) el resultado final de la transferencia de los activos y pasivos operada entre las entidades reorganizadas equivale en términos económicos al resultado que hubiera reflejado la fusión por absorción de Corp Banca S.A. por parte del Banco Francés S.A., controlante del 99,99% de las acciones de aquella entidad, cuyo patrimonio neto adquirió e incorporó como propio antes de llevar a cabo su liquidación.

7°) Que la insuficiencia del recurso se observa asimismo en lo atinente a la decisión del a quo de hacer lugar a la demanda de repetición de las sumas ingresadas en exceso por la actora en concepto de impuesto a las ganancias como consecuencia de lo resuelto respecto de la reorganización societaria. En efecto, la recurrente omite controvertir en el memorial de agravios de fs. 323/329 vta. que la admisión de la reorganización societaria libre de impuestos determina la procedencia de la demanda de repetición.

Por ello, se declara desierto el recurso ordinario de apelación interpuesto a fs. 310/310 vta. Con costas (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

JUAN CARLOS MAQUEDA

Recurso ordinario de apelación interpuesto por **el Fisco Nacional (AFIP - DGI)**, representado por **la Dra. Verónica Iris Carra**, con el patrocinio letrado de la **Dra. Cecilia Peña**. En el memorial de agravios fue representado por la **Dra. Marta Franco**, con el patrocinio letrado de la **Dra. Cynthia Blumenfeld**.

Traslado contestado por **BBVA Banco Francés S.A.**, representado por el **Dr. Luis María Irigoyen**, con el patrocinio letrado de los **Dres. Román Guillermo Jáuregui y Alberto Manuel García Lema**.

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

Tribunal que intervino con anterioridad: **Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal n° 8**.