Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 11 de Marzo de 2021

Vistos los autos: "Turismo Doss S.A. c/ EN – AFIP – DGI – resol. 1/11 (NGDE) s/ proceso de conocimiento".

Considerando:

1°) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al revocar lo decidido por la anterior instancia, rechazó la demanda iniciada por Turismo Doss S.A. contra la AFIP a fin de obtener la nulidad de la resolución 1/2011 (DV NGDE) y de su confirmatoria 317/12 (DI RNOR), mediante las cuales el organismo recaudador había desestimado la solicitud de encuadrar el proceso de reorganización empresaria por medio del cual se había transferido el fondo de comercio de Inversora El Huerto S.A. a Turismo Doss S.A. como libre de impuestos, en los términos del art. 77 de la ley 20.628.

Para así decidir, en primer lugar, puso de relieve que dicha operación había sido enmarcada como una transferencia dentro de un mismo grupo económico (inc. c del art. 77 de esa ley) por cuanto, con anterioridad a la transferencia, los señores Carlos Marcelo Braun y Sebastián Braun poseían, cada quien, el 2,5% de las acciones de cada una de las referidas sociedades, mientras que el 95% restante, en ambos casos, pertenecía a Lekensur S.A.

En esa línea, luego de recordar lo dispuesto por el citado art. 77 de la ley del gravamen, por el art. 105 de su decreto reglamentario, y de confirmar lo decidido por el juez de

grado respecto a que no era exigible a la actora que la contraprestación por la transferencia del fondo de comercio fuera solo en acciones, y no en dinero (confr. fs. 336/338), sostuvo que la reorganización societaria examinada no se había llevado a cabo con el propósito exclusivo de promover la eficiencia en la organización empresarial.

En tal sentido, indicó que, de la documentación acompañada por la actora, surgía que mediante la asamblea general celebrada el 25 de febrero de 2008, los accionistas de Inversora El Huerto S.A. habían decidido capitalizar $ 6.188.844 en concepto de aportes irrevocables realizados por ellos con anterioridad a esa asamblea (confr. fs. 52/53), y que el 29 de febrero de 2008 el directorio de la sociedad había informado que se había celebrado el boleto provisorio de transferencia del fondo de comercio en cuestión con Turismo Doss S.A., por la suma de $ 6.140.005, a pagar dentro de los 360 días corridos, y convocó a asamblea general extraordinaria a fin de ratificar esa gestión, lo que ocurrió a las pocas horas.

Agregó que el 28 de noviembre de 2008 el directorio de Turismo Doss S.A. había dispuesto considerar un aporte irrevocable de sus socios por un importe de $ 5.900.000 a cuenta de la futura suscripción de acciones, derivados de la cesión del crédito que Inversora El Huerto S.A. les había realizado como consecuencia de una reducción en su capital social. En paralelo, del acta de la asamblea extraordinaria de Inversora El Huerto S.A., celebrada ese mismo día, destacó que surgía que, al

haberse transferido el fondo de comercio, los accionistas habían considerado que el capital social resultaba sobreabundante para el giro de la sociedad, por lo que habían dispuesto una reducción por $ 5.900.000, que sería materializada mediante la cesión de derechos sobre el crédito que la empresa tenía contra Turismo Doss S.A., por el precio de la transferencia del fondo de comercio.

Remarcó que, en la asamblea extraordinaria del 7 de enero de 2011, celebrada por los socios de Turismo Doss S.A., se había decidido que el precio de la transferencia del fondo de comercio, es decir $ 6.140.005, sería cancelado mediante la emisión de acciones equivalentes $ 5.900.000 distribuidas entre los socios de Inversora El Huerto S.A. de acuerdo a su participación, mientras que el saldo restante de $ 240.000 se capitalizó y se emitieron acciones a favor de Inversora El Huerto S.A.

Con base en ello, la cámara concluyó en que, por medio del entramado de actos descripto, y de manera elíptica, prácticamente la totalidad del precio recibido por la transferencia del fondo de comercio había terminado en el patrimonio de los accionistas de la sociedad Inversora El Huerto S.A., pero no en el patrimonio de la sociedad.

Bajo esa perspectiva, enfatizó que para poder acceder a los beneficios impositivos pretendidos era necesario que las sociedades, y en definitiva las empresas, fuesen las que se

reorganizasen, pues los beneficios establecidos en los arts. 77 y 78 de la ley del gravamen habían sido establecidos para favorecer a las sociedades o empresas, mas no para provecho directo de sus socios que, en el caso, eran quienes habían recibido el precio de la transferencia.

Finalmente, manifestó que de las constancias de la causa no se desprendía que hubiese existido una "reorganización de empresas" pues, en sustancia, aquella consistió en la transferencia de un fondo de comercio a cambio de la emisión de acciones en favor de sujetos que no eran parte en el proceso de reorganización, es decir de los socios, con el correlativo incremento de sus patrimonios.

2°) Que contra esta sentencia, la parte actora dedujo recurso extraordinario a fs. 241/258, que fue contestado por el Fisco Nacional a fs. 261/267 vta., y concedido por el tribunal *a quo* en cuanto se encuentra en discusión el alcance e interpretación de normas de carácter federal, y denegado por la causal de arbitrariedad (conf. fs. 270/270 vta.). Respecto de esta última, dado que la interesada no dedujo recurso de queja en relación a los fundamentos fácticos de la sentencia, respecto a los cuales no se concedió el recurso extraordinario, la jurisdicción de esta Corte quedó abierta en la medida en que la otorgó la alzada (Fallos: 315:1687; 316:1713, entre muchos otros).



3°) Que el recurso interpuesto resulta formalmente admisible toda vez que se ha puesto en tela de juicio la interpretación de normas de carácter federal (art. 77 y concordantes de la ley 20.628, sus modif. y disposiciones reglamentarias), y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa es contraria al derecho que la recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3, de la ley 48).

4°) Que el art. 77 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. decreto 649/97) establece 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 pudieran surgir como consecuencia de la reorganización no estarán alcanzados por el impuesto de esta ley, siempre que la o las entidades continuadoras prosigan, durante un lapso no inferior a DOS (2) años desde la fecha de la reorganización, la actividad de la o las empresas reestructuradas u otra vinculada con las mismas.

"En tales casos, los derechos y obligaciones fiscales establecidos en el artículo siguiente, correspondientes a los sujetos que se reorganizan, serán trasladados a la o las entidades continuadoras.

"El cambio de actividad antes de transcurrido el lapso señalado tendrá efecto de condición resolutoria. La reorganización deberá ser comunicada a la DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA en los plazos y condiciones que la misma establezca.

"En el caso de incumplirse los requisitos establecidos por esta ley o su decreto reglamentario para que la reorganización tenga los efectos impositivos previstos, deberán presentarse o rectificarse las declaraciones juradas respectivas aplicando las disposiciones legales que hubieran correspondido si la operación se hubiera realizado al margen del presente régimen e ingresarse el impuesto con más la actualización que establece la Ley N° 11.683, sin perjuicio de los intereses y demás accesorios que correspondan.

"Cuando por el tipo de reorganización no se produzca la transferencia total de la o las empresas reorganizadas, excepto en el caso de escisión, el traslado de los derechos y obligaciones fiscales quedará supeditado a la aprobación previa de la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA.

"Se entiende por reorganización:

"a) La fusión de empresas preexistentes a través de una tercera que se forme o por absorción de una de ellas.

"b) La escisión o división de una empresa en otra u otras que continúen en conjunto las operaciones de la primera.

"c) Las ventas y transferencias de una entidad a otra que, a pesar de ser jurídicamente independientes, constituyan un mismo conjunto económico.

"En los casos de otras ventas y transferencias, no se trasladarán los derechos y obligaciones fiscales establecidos en



el artículo siguiente, y cuando el precio de transferencia asignado sea superior al corriente en plaza de los bienes respectivos, el valor a considerar impositivamente será dicho precio de plaza, debiendo dispensarse al excedente el tratamiento que da esta ley al rubro llave.

"Para que la reorganización tenga los efectos impositivos previstos en este artículo, el o los titulares de la o las empresas antecesoras deberán mantener durante un lapso no inferior a dos (2) años contados desde la fecha de la reorganización, un importe de participación no menor al que debían poseer a esa fecha en el capital de la o las empresas continuadoras, de acuerdo a lo que, para cada caso, establezca la reglamentación.

"El requisito previsto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando la o las empresas continuadoras coticen sus acciones en mercados autorregulados bursátiles, debiendo mantener esa cotización por un lapso no inferior a dos (2) años contados desde la fecha de la reorganización".

5°) Que de la norma transcripta surge con nitidez que el recaudo exigido por la cámara, es decir que para poder acceder a los beneficios que establecen los artículos 77 y 78 de la ley del impuesto a las ganancias es requisito esencial que existan dos o más sociedades que se reorganizan "*con el propósito exclusivo de promover la eficiencia en la organización*

empresarial de la que se trata" (conf. fs. 238), no se encuentra establecido en ninguno de los párrafos del texto legal.

Al respecto, la claridad de las normas referidas impone apegarse, para la resolución del tema debatido, al principio sostenido reiteradamente por esta Corte conforme al cual la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, sin que sea admisible una inteligencia que equivalga a prescindir del texto legal si, como en el caso, no media debate ni declaración de inconstitucionalidad, pues la exégesis de la norma, aun con el fin de adecuación a garantías y principios constitucionales, debe practicarse sin violación de su letra o de su espíritu (doctrina de Fallos: 300:687; 301:958 y 307:928).

En el mismo sentido, huelga recordar que "(e)l primer método de interpretación al que debe acudir el juez es el literal, conforme al cual debe atenderse a las palabras de la ley" (Fallos: 326:4909, entre otros).

6°) Que, en tales condiciones, cabe concluir en que la sentencia apelada impuso un recaudo que no surge prescripto por el legislador (arg. de Fallos: 321:434) y que, por lo tanto, la decisión del *a quo* -en cuanto rechazó la reorganización libre de impuestos, en los términos del art. 77 de la ley 20.628, en el que se había transferido el fondo de comercio de la empresa Inversora El Huerto S.A. a Turismo Doss S.A.- carece del necesario respaldo normativo.



Ello es así, pues esta Corte ha señalado que "no puede entenderse que exista una redacción descuidada o desafortunada del legislador [quien podría haber establecido el requisito explicitado por la cámara] y [sin embargo] no lo hizo" (arg. de Fallos: 328:456), toda vez que "(l)a inconsecuencia del legislador no se presume" (Fallos: 306:721; 307:518 y 319:2249).

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario y se deja sin efecto la sentencia apelada. Con costas. Vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo aquí expresado. Notifíquese y devuélvase.

VO-//-

-//-TO DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON HORACIO ROSATTI

Considerando:

1°) Que esta Corte comparte los fundamentos del dictamen de la señora Procuradora Fiscal, a los cuales cabe remitir en razón de la brevedad.

2°) Que la postura que aquí se adopta no solo responde a una interpretación armónica de la totalidad del ordenamiento jurídico, sino que impide un desdoblamiento procedimental del beneficio previsto en el art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias entonces vigente (Fallos: 340:1644, voto del juez Rosatti).

3°) Que, asimismo, este criterio no conlleva necesariamente una dilación irrazonable de la decisión sobre la reorganización societaria. Lejos de ello, traslada el análisis de la cuestión al cauce adjetivo natural de la relación entre el contribuyente y el Fisco Nacional; esto es, la determinación de la obligación tributaria, con las causales de extinción que la rigen y que, eventualmente, podrían haber operado en el caso (Fallos: 340:1344, voto del juez Rosatti).

En esos términos, más allá de su efecto sobre el contribuyente, la decisión redunda en una mayor eficiencia recaudatoria ya que evita el posible fenecimiento de los poderes del Fisco sobre los tributos adeudados con motivo de la reorganización y permite, llegado el caso, su ejecución.



Por ello, en sentido concordante al dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara admisible el recurso extraordinario y se deja sin efecto la sentencia apelada. Con costas (art. 68 Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo aquí expresado. Notifíquese y devuélvase.

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por HIGHTON Elena Ines

Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Recurso extraordinario interpuesto por **Turismo Doss S.A.**, representada por el **Dr. Horacio D. Díaz Sieiro y por la Dra. Silvana M. Garrido Santos.**

Traslado contestado por el **Fisco Nacional (AFIP – DGI)**, representado por la **Dra. Marta Franco.**

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.**