

REORGANIZACIONES LIBRES DE IMPUESTOS: FRENO AL FISCO

La Corte pone límites al afán regulador y recaudador de las autoridades fiscales.

Entre las tantas cosas que la Argentina necesita está la redacción y aprobación de algo así como un código o digesto impositivo que recopile, ordene, unifique, consolide, aclare y modifique (cuando fuere necesario) la inmensa maraña legislativa actual referida a la cuestión fiscal.

Sucesivas reformas se han ido sancionando al correr de los años. Aun cuando ha habido “textos ordenados” que intentaron sistematizar la cuestión, se necesita algo bastante más sofisticado que una brújula para encontrar los textos definitivos de las normas que han de aplicarse para resolver cualquier cuestión de naturaleza fiscal.

Para dar una idea acerca de la complejidad del asunto, baste mencionar que existen artículos de ciertas leyes a los que se identifica como “artículo sin número agregado a continuación del artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (texto ordenado en 1998 y su modificatoria) en virtud del artículo 1, inciso e.6 de la ley 25063”. La cuestión es tan confusa que es probable que esta misma cita esté equivocada.

Si a eso añadimos que el Poder Ejecutivo, luego de dictadas las leyes respectivas por el Congreso, las reglamenta por decreto; que las autoridades fiscales, una vez emitido és-

te, lo interpretan mediante resoluciones específicas y que finalmente los jueces deben interpretar el conjunto, el galimatías es absoluto.

Por eso es que la Corte Suprema fue llamada a aclarar un caso en el que estaba en discusión el sentido de una expresión (“empresa en marcha”) usada en la ley de creación del impuesto a las ganancias y en su decreto reglamentario¹.

La ley mencionada dice, en términos generales, que cuando se reorganicen sociedades, los resultados que pudieran surgir como consecuencia de la reorganización no estarán alcanzados por el impuesto a las ganancias.

Una empresa, Don Marcelino SA, pidió a la autoridad fiscal ser eximida del pago del impuesto a las ganancias al haber absorbido a Montebello SCA en abril de 2010.

¹ In re “Don Marcelino SA c. Fisco Nacional”, CSJN, 20 abril 2023; exp. FCB 500063/2015/1/RH1, *El-Dial.express* XXV:6177, 26 abril 2023; AAD5B7. Las normas analizadas por la Corte en este caso han dado lugar a un *corpus* doctrinario enorme, en gran parte debido a su complejidad, la vaguedad de sus términos y la interpretación restrictiva que de ellas hace la autoridad fiscal. Véase, entre muchos otros, Sanz de Urquiza, F.G., “Reorganización de sociedades”, *IMP* 1990-B:1623.

La Administración Fiscal de Ingresos Públicos (“AFIP”) dijo que, como habían transcurrido “más de 18 meses del cese de las actividades de la firma antecesora, Montebello S.C.A., se encontraba incumplido el requisito de ‘empresa en marcha’ establecido en el art. 105, ap. (I) del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1997)”.

Ese decreto (cuyo texto, a su vez, fue “ordenado” por el decreto 862/2019) dice, en cuanto nos interesa, que en los casos de fusión y escisión de empresas, “deberán cumplirse, en lo pertinente, la totalidad de los requisitos que se enumeran a continuación: (I) que a la fecha de la reorganización, las empresas que se reorganizan *se encuentren en marcha* [y] se entenderá que tal condición se cumple, cuando se encuentren desarrollando *las actividades objeto de la empresa* o, cuando habiendo cesado éstas, el cese se hubiera producido dentro de los dieciocho meses anteriores a la fecha de la reorganización; (II) que continúen desarrollando por un período no inferior a dos años, contados a partir de la fecha de la reorganización, alguna de las actividades de la o las empresas reestructuradas u otras vinculadas con aquéllas —permanencia de la explotación dentro del mismo ramo—, de forma tal que los bienes y/o servicios que produzcan y/o comercialicen la o las empresas continuadoras posean características esencialmente similares a los que producían y/o comercializaban la o las empresas antecesoras y (III) que las empresas hayan desarrollado actividades iguales o vinculadas durante los doce meses inmediatos anteriores a la fecha de la reorganización o a la de cese, si éste se hubiera producido dentro del término establecido en el apartado (I) precedente o, en ambos casos, durante el lapso de su existencia, si éste fuera menor. Se considerará como actividad vinculada a aquélla que coadyuve o complementa un proceso industrial, comercial o administrativo, o

que tienda a un logro o finalidad que guarde relación con la otra actividad (integración horizontal y/o vertical)”².

Para concluir que Montebello *no se trataba de una empresa en marcha*, la AFIP se basó en la falta de presentación —o presentación sin consignar débitos y créditos fiscales— de sus declaraciones juradas del impuesto al valor agregado “en un lapso superior a los 18 meses de la fecha de reorganización” y “la falta de presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2009, última vencida a la fecha de la reorganización”.

Don Marcelino S.A. recurrió a la justicia.

El juez federal de Río Cuarto, en la Provincia de Córdoba, aceptó la posición de la empresa. Su sentencia dijo que la falta de presentación de declaraciones de impuestos no era equivalente a la falta de actividad.

La AFIP, siempre amiga de los contribuyentes, apeló ante la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba.

Ésta revocó la decisión del juez, porque dijo que no se había demostrado “actividad económica en el período requerido por el decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias para considerarla como empresa en marcha”.

Aunque Montebello “subsistía inscripta” en el Registro Público de Comercio, “tal inscripción no demostraba la actividad económica de la empresa”, máxime cuando no había presentado declaraciones juradas de impuestos. Agregó que “la omisión de presentar las declaraciones juradas de impuestos no denotaba que la empresa hubiese estado in-

² Hemos intentado simplificar la farragosa redacción del decreto. Aun así resulta de lectura difícil.

activa”, pero entendió que faltaban pruebas de la actividad desarrollada.

Don Marcelino S.A. planteó un recurso extraordinario que le fue denegado. Entonces fue en queja ante la Corte Suprema.

Don Marcelino explicó que la cuestión en debate era qué se debía entender por ‘*actividades objeto de la empresa*’, expresión empleada por el decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias. Agregó que ese decreto “no condiciona la existencia de una empresa en marcha a una cuestión de mucha o poca actividad, sino que simplemente establece que la empresa antecesora debe tener actividades objeto de la empresa”.

La Corte dijo, como en todos los casos en que se encuentra en discusión “el alcance que cabe asignar a normas de derecho federal”, no estaba limitada en su decisión por los argumentos de las partes o de la cámara, sino que le incumbía realizar una declaración sobre el punto disputado³.

Por consiguiente, decidió determinar el alcance del decreto reglamentario en cuestión, que impone la exigencia de ser una empresa en marcha como uno de los requisitos para gozar de los beneficios del régimen de reorganización de sociedades.

La Corte hizo notar que el artículo 77 de la ley de impuesto a las ganancias no contempla el requisito de que “a la fecha de la reorganización, las empresas que se reorganizan se encuentren en marcha” como sí lo establece su decreto reglamentario.

³ En rigor, la decisión de la Corte fue tomada por mayoría y no por unanimidad. El ministro disidente entendió (a nuestro juicio, erróneamente) que la cuestión había sido ya resuelta en un caso anterior (“Loma Negra SA”, 14 noviembre 2017; *Fallos* 340:1644).

En su opinión, el artículo 77 requiere que “la o las entidades continuadoras prosigan, durante un lapso no inferior a dos años desde la fecha de la reorganización, *la actividad de la o las empresas reestructuradas u otra vinculada con las mismas* a los efectos de que los resultados que pudieran surgir como consecuencia de la reorganización no se encuentren alcanzados por el impuesto”.

“El requisito de empresa en marcha establecido en el reglamento” –agregó– “puede inferirse de la exigencia de continuidad de la actividad, establecida en el primer párrafo del artículo 77, puesto que únicamente es susceptible de ser ‘proseguida’ una actividad que no fue interrumpida”.

Pero, “en ausencia de una definición expresa” en el decreto “sobre qué debe entender por ‘actividades objeto de la empresa’ que califiquen la situación de una empresa en marcha, el alcance de esa expresión “no puede determinarse en función de otro apartado del mencionado artículo 105 del decreto reglamentario”.

Para la Corte, el requisito legal de que las empresas continuadoras prosigan las actividades de las empresas antecesoras se encuentra reglamentado en el apartado (II) de ese artículo 105, donde se requiere que “los bienes y/o servicios que produzcan y/o comercialicen la o las empresas continuadoras posean características esencialmente similares a los que producían y/o comercializaban la o las empresas antecesoras”.

Como esa norma establece un requisito relacionado con “la permanencia de la explotación dentro del mismo ramo”, para la Corte ella “alude inequívocamente a la continuación de las actividades económicas de producción y comercialización de bienes y servicios desarrolladas por la o las empresas antecesoras, o de alguna ‘actividad vinculada’

a ellas, entendiendo por esta última a la que ‘coadyuve o complemente un proceso industrial, comercial o administrativo, o que tienda a un logro o finalidad que guarde relación con la otra actividad (integración horizontal y/o vertical)’”.

En consecuencia, para la Corte “todo ello reafirma el sentido de que las actividades a las que se refiere el requisito establecido por el apartado (II) del decreto –así como por el apartado (III)– son actividades económicas generadoras de ingresos”.

Pero “a diferencia del requisito establecido en el apartado (II) del art. 105, el requisito previsto en el apartado (I) no contiene indicación alguna respecto de que el desarrollo de las ‘actividades objeto de la empresa’ a la que hace mención conlleva la exigencia de que la antecesora se encuentre realizando *necesariamente* actividades de producción y comercialización de bienes y servicios generadoras de ingresos”.

La Corte aclaró que el apartado (I) se refiere a las actividades objeto de la empresa “sin otra calificación u otra condición de que tales actividades se desarrollen dentro del plazo de 18 meses anteriores a la fecha de la reorganización”, y que “dicho requisito se limita a exigir que la empresa antecesora no se encuentre inactiva o que, al menos, el cese de su actividad haya ocurrido dentro de un plazo cercano a la reorganización de modo que pueda ser sucedida por otra empresa”.

El tribunal entendió que “el apartado (I) del art. 105 permite tener por cumplido el requisito de ‘empresa en marcha’ aun respecto de una empresa que habiendo cesado por completo sus actividades, dicho cese se hubiera producido dentro de los 18 meses anteriores a la fecha de la reorganización”. Por lo tanto, agregó, si una empresa cesó por completo sus actividades –incluidas las de producción

y comercialización mencionadas en el apartado (II)– cumple con el requisito de *empresa en marcha* según la reglamentación, “forzoso resulta concluir que –con mayor razón– la misma solución le corresponde a otra que mantuvo algún tipo de actividad dentro de los 18 meses anteriores a la fecha de la reorganización, *aunque dicha actividad no haya generado ingresos*”.

Según la Corte, “el hecho de que las actividades desarrolladas por la empresa antecesora no generen ingresos –hecho en el que se basó la AFIP, en función de las declaraciones juradas de impuestos presentadas o de su falta de presentación– no impide considerar que se trata de una empresa en marcha, pues tal razonamiento conduciría al sinsentido de considerar que una empresa en etapa preparatoria o previa a la explotación comercial tampoco es una empresa en marcha”.

La Corte rechazó el argumento según el cual el hecho de que Montebello S.C.A. tuviera actividad con posterioridad al 30 de junio de 2008 (pues celebró asambleas, presentó declaraciones de impuestos, pagó el impuesto inmobiliario, presentó estados contables y realizó gastos no identificados–) no constituía *una actividad objeto de la empresa* “porque no se desprendía que hubiera habido actividad económica en el período requerido por la norma para considerarla como ‘empresa en marcha’...”.

Para el tribunal, “al interpretar el requisito de empresa en marcha de la manera en que lo hizo, la Cámara privó de autonomía a la condición de realizar ‘actividades objeto de la empresa’ establecida en el apartado (I) del artículo 105 para reemplazarla por la condición de realizar las ‘actividades económicas’ de producción y comercialización de bienes y servicios a las que se refiere el apartado (II) de dicho artículo”.

“De esta manera”, concluyó, “al establecer el alcance del requisito de empresa en marcha en función de otro requisito contemplado por la misma norma, la Cámara desatendió al hecho de que se tratan de dos requisitos diferentes cuya razón de ser estriba justamente en imponer distintas condiciones”.

En consecuencia, dejó sin efecto la sentencia de la Cámara de Apelaciones y ordenó que se dictara una nueva decisión, ahora fundada en la posición de la Corte.

Por lo que se ve, el tribunal efectuó un mero análisis del texto legal, sin profundizar en

los aspectos constitucionales de la cuestión. La Corte dejó a salvo el hecho de que Don Marcelino SA no impugnó la constitucionalidad del decreto reglamentario, por lo que no quiso entrar en ese aspecto. Pero, de haberlo hecho, habría sido interesante analizar una decisión de la Corte que confrontara los principios de libertad económica implícitos en la Constitución con el afán regulatorio y recaudador del Estado.

El Filosofito, que nos lee en borrador, pregunta: “¿Notaron que llevó trece años resolver la cuestión?”

* * *

Esta nota ha sido preparada por Juan Javier Negri. Para más información sobre este tema pueden comunicarse con el teléfono (54-11) 5556-8000 o por correo electrónico a np@negri.com.ar.

**Este artículo es un servicio de Negri & Pueyrredon Abogados a sus clientes y amigos.
No tiene por objeto prestar asesoramiento legal sobre tema alguno.**