



LOMA NEGRA CIASA – CSJN 2017

REORGANIZACIÓN SOCIETARIA LIBRE DE IMPUESTOS – Art. 77 Ley 20.628

Recursos – Cumplimiento de requisitos – Realidad económica.



I.- INTRODUCCIÓN

La reorganización de las estructuras económico administrativas de las empresas, de sus matrices de producción, de su cadena de valor o, incluso, derivada de necesarios procesos de integración o división de negocios, a los efectos de lograr mayor eficiencia en su objetivo final (creación de valor) ha sido objeto de atención desde diversos puntos objetivos y sus consecuencias.

En el marco del derecho tributario las normas, al haber sido concebidas para los procesos generales y naturales de la vida del ente requieren, en algunos casos, regulaciones especiales para eventos que se presentan en situaciones extremadamente puntuales. La decisión de reorganizar una empresa, al ser un vehículo necesario para la maximización de la eficiencia de las organizaciones, requiere que no se vea incidida, por lo menos negativamente, por el marco tributario bajo el cual la empresa se define como contribuyente. Naturalmente, al ser un vehículo jurídico que habilita reorganizar patrimonios, la norma debe establecer su propia “defensa” ante prácticas abusivas, establecer controles, disponer requisitos y, de ser el caso, determinar la consecuencia del incumplimiento por parte del contribuyente¹.

En el texto normativo argentino el vehículo bajo comentario tiene la particularidad de estar regulado por dos artículos en la Ley 20.682², cuatro artículos en el decreto reglamentario 1344-1998³ y la RG AFIP 2513⁴, todas normas que se han mantenido en nuestro derecho tributario con relativa estabilidad.

Sin embargo, esta mencionada estabilidad en el texto normativo no ha significado inexistencia de controversias. Todo lo contrario. El texto normativo debe, forzosamente, ser complementado con la importante cantidad de antecedentes en cuanto a jurisprudencia administrativa y judicial sin la cual no sería prudente que, como contribuyente, conduzca un proceso reorganizativo societario en el marco del Art. 77 Ley 20.628.

En este documento realizaremos un estudio pormenorizado de la sentencia emitida por nuestro máximo tribunal en el antecedente LOMA NEGRA (2017). El método de desarrollo propuesto para el antecedente es el análisis pormenorizado de cada una de las cuestiones que fueron puestas en debate en el caso bajo referencia. A los efectos de facilitar la constatación de nuestra exposición e, incluso, acercar el fundamento de nuestro razonamiento, cuando sea necesario, se dispondrá la copia textual del texto del antecedente judicial sin dejar de advertir será prudente la consulta de texto original a los efectos de verificar el marco sobre el cual el concepto, frase o párrafo es expuesto.

Invitamos, por tanto, al lector a incorporarse al conocimiento del antecedente judicial por nosotros seleccionado el cual esperamos sea de su mayor interés.

¹ Para conocer mas sobre el régimen de reorganización de empresas libre de impuestos dispuesto por el Art. 77 Ley 20.628 puede consultarse mi estudio titulado “REORGANIZACIÓN DE EMPRESAS LIBRE DE IMPUESTOS” disponible en <http://www.sergiocarbone.com.ar/reorganizacion-empresaria-libre-de-impuestos.html>.

² Art. 77 y Art. 78 Ley 20.628

³ Art. 105, Art. 107 a Art. 109 y Art. 130 DR 1344-1998.

⁴ Publicada en el B.O. el 04-11-2008.



II.- LOMA NEGRA CSJN 2017

II.a.- EL PROCESO RECURSIVO

El presente caso nos invita al estudio de las consecuencias, para el contribuyente, del desconocimiento, por parte del Fisco Nacional, de los beneficios reconocidos al proceso de reorganización de sociedades libres de impuestos en el marco del Art. 77 Ley 20.628.

El primer elemento que conviene reconocer será el vehículo procesal con el que cuenta el contribuyente para controvertir la opinión del Fisco Nacional ante la situación de controversia respecto del cumplimiento de los requisitos dispuestos por el texto normativo. En este sentido advertimos que ello se encuentra expresado en el primer párrafo del mencionado antecedente y, en su dictamen, la procuradora Laura Monti nos permite advertir la actuación fiscal que origina la controversia en párrafo que seguidamente destacamos:

“A raíz de dicha comunicación, el 27 de septiembre de 2007, la Jefa del Departamento Devoluciones y Trámites de la Dirección de Operaciones Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP dictó la resolución 18/2007, por medio de la cual rechazó la operación de reorganización societaria a los efectos tributarios.”

Es importante entender, a los fines procesales, las diferentes alternativas con las que cuenta el contribuyente, según como se presente el caso. En el antecedente de referencia advertimos que se trata de una comunicación dirigida por el Fisco Nacional en la cual se pretenden desconocer los beneficios del mencionado vehículo tributario ante un presunto incumplimiento de los requisitos dispuesto por la norma bajo referencia. Ante tal situación esta resolución, dado que no determina tributos o accesorios ni impone sanciones⁵, podrá ser apelada por el contribuyente por impulso del Art. 74 del DR 1379-1979. Repasemos el Art. 74 primer párrafo DR 1397-1979:

“Art. 74 - Cuando en la ley o en el presente reglamento no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual respectivo, dentro de los quince (15) días de notificado el mismo, recurso de apelación fundado para ante el Director General, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido.”

En el caso, recurrido el acto y ante la resolución del Fisco Nacional contraria a los intereses del contribuyente, este deberá recurrir a la justicia en primera tal cual podemos advertir a partir del primer considerando del antecedente de referencia tal cual se destaca seguidamente:

“1º) Que el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal nº 6 hizo lugar a la demanda promovida por Loma Negra CIASA con el objeto de que se revoque la resolución 2/2008 por la cual el organismo recaudador había

⁵ Referencia esta realizada toda vez que, en caso de encontrarnos ante una resolución del Fisco Nacional que imponga tributos, accesorios o sanciones y de superar el monto reclamado el indicado en el Art. 159 Ley 11.683 será competente el Tribunal Fiscal de la Nación. El recurso del Art. 74 DR 1397.1979 es un recurso excepcional para el caso de no estar previsto, en el texto de la Ley 11.683, otro vehículo recursivo.



desestimado el recurso deducido por la accionante en los términos del art. 74 del decreto reglamentario de la ley 11.683 contra la resolución 18/2007 que había rechazado -como acto libre de impuestos en los términos de los arts. 77 y 78 de la Ley de Impuesto a las Ganancias- la reorganización societaria por fusión de empresas, mediante la cual la accionante había incorporado a Materflet S.A. (confr. fs. 181/184)".

En cuanto al recurso del Art. 74 DR 1379-1979 se debe recordar que el mismo será aplicable cuando, conforme el acto impulsado por parte del Fisco Nacional, en contribuyente no disponga de otro recurso en el ordenamiento tributario. En este caso, las normas que regulan su funcionamiento, serán las dispuestas por la Ley de Procedimientos Administrativos y el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

La particularidad del recurso de referencia es que:

- a.- se presenta ante el funcionario que dicta el acto administrativo,
- b.- el funcionario resuelve sin sustanciación y reviste el carácter de definitivo y
- c.- puede ser apelado a través de demanda Contencioso Administrativa a los efectos devolutivos conforme Art. 23 Ley 19.549. Este recurso no tiene efectos suspensivos.

Ahora bien, el lector puede estar preguntándose ¿por qué nos detenemos en analizar el vehículo recursivo para el caso si estamos analizando un antecedente que, en esencia, trata sobre instrumento dispuesto por el Art. 77 Ley 20.628, reorganización de empresas libre de impuestos?.

Nos hemos detenido en analizar el vehículo recursivo dado que, conforme podremos advertir al poco de analizar la jurisprudencia, ante la pretensión por parte del Fisco Nacional del decaimiento del beneficio fiscal pretendido por el contribuyente, según el caso, las consecuencias inmediatas si bien son las mismas, el acto sobre el cual opera el fisco puede ser diferente.

Concretamente, al buscar jurisprudencia respecto del instituto, podremos consultar INTERNATIONAL ENGINES SOUTH AMÉRICA SA TFN 2004 donde el contribuyente elige un camino recursivo diferente. Esto mismo es advertido por la Dra. Laura Monti cuando, en su memorial, se expresa en los siguientes términos:

“La diferencia con lo allí estudiado únicamente radica en que, en esta oportunidad, no hay constancia de que el Fisco Nacional hubiera llevado a cabo las actuaciones tendientes a determinar de oficio el gravamen pretendido, tal como sí ocurría allí, lo que permitió tener a la vista y dictaminar en la misma fecha sobre el fondo del asunto en la causa D.415, L.XLVII, "DGI (en autos Inter Engines South Ame SAI (TF 20363-I) c/ DGI". Ambas fueron sentenciadas por V.E. el 18 de junio de 2013.”

En este punto deberá quedar en claro que, la expresión del Fisco Nacional, no se ha basado en una determinación tributaria sino en la apreciación jurídica de un hecho.

Advierta el contribuyente que, en la particularidad del recurso disponible, para el caso bajo estudio, como consecuencia del rechazo de parte del Fisco Nacional a la pretensión del contribuyente y siendo que el recurso judicial en primera instancia no tiene efectos suspensivos, el Fisco queda habilitado a determinar de oficio la deuda tributaria.



Lo expuesto nos invita a distinguir lo siguiente:

a.- el recurso del Art. 74 DR 1379-1979 se relaciona, en este caso, con los efectos jurídicos esperados de un hecho cierto (cumplimiento o no de los requisitos de la norma), ante el caso de una reorganización societaria y, de corresponder, sobre sus beneficios. El recurso del Art. 74 DR 1379-1979 corresponderá siempre que, para el acto que se pretenda recurrir, no exista en el texto específico en la materia procesal tributaria, otro recurso disponible.

b.- el recurso ante el TFN conforme Art. 159 Ley 11.683 se relaciona con la consecuencia de la determinación de oficio, por parte del Fisco Nacional, ante los efectos del desconocimiento de la reorganización societaria.

La consecuencia en cuanto a la “vida y desarrollo” del proceso recursivo, por imperio del Art. 74 DR 1379-1979, será que anulará la vía de expresión ante el TFN. En este sentido podemos advertir que en EXPRESO LA NUEVA ERA SA TFN 2003 se dijo que, en el recurso del Art. 74 DR 1379-1979, corresponde el vehículo del Art. 23 Ley 19.549 no siendo, en consecuencia, competente el TFN. En este sentido CARLOS M. GIULIANI FONROUGE y SUSANA NAVARRINE, en PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Y DE LA SEGURIDAD SOCIAL, afirman a Pág. 400 y Pag. 404 que el vehículo del Art. 74 cierra el camino al TFN.

En cuanto al alcance del Art. 74 DR 1379-1979, consultando a Javier Duelli⁶, podremos conocer su opinión en los siguientes términos:

“Consecuentemente, respecto al interrogante planteado en el último párrafo de la introducción de este trabajo debemos concluir que los contribuyentes y/o responsables deben utilizar la vía recursiva del artículo 74 del D.R.L.P.T. para la impugnación de los actos administrativos de alcance individual, dictados por el Organismo Fiscalizador, que no determinan impuestos o aplican sanciones; por ser un procedimiento especial que prevalece a la aplicación supletoria de los procedimientos generales.”

En nuestra opinión no debemos confundir entre:

a.- el acto administrativo de “constancia de rechazo” de reorganización libre de impuestos⁷ de

b.- la determinación tributaria producto de la impugnación de las declaraciones juradas presentadas que permitiría el vehículo recursivo del Art. 159 Ley 11.683⁸.

⁶ Javier Duelli en su artículo “LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO: ARTÍCULO 74 DEL DECRET 1397-1979” disponible en <http://www.saij.gob.ar/javier-duelli-ley-procedimiento-tributario-articulo-74-decreto-1397-99-dacn990193-1998-02/123456789-0abc-defg3910-99ncanirtcod>.

⁷ Concepto desarrollado en RINA IBERIA SL SUCURSAL ARGENTINA CSJN 2017

⁸ Determinación tributaria que deberá ser conducida mediante el proceso dispuesto por el Art. 16 y ss Ley 11.683.



II.b.- EL PROCESO TEMPORAL - REQUISITOS

Discutido el punto referente al proceso recursivo y, con ello, las dificultades interpretativas que habitualmente observamos, pasemos a detenernos en las particularidades del proceso de reorganización societaria siendo este el punto central objeto de interés.

Iniciemos nuestro repaso mencionado las fechas en que se presentaron los diferentes actos a los efectos, incluso, de reconocer los procedimientos habituales en los que se constata este particular negocio jurídico:

- a.- 16-02-2004 se comunica a la AFIP la intención de realizar una reorganización societaria entre dos empresas conforme RG DGI 2245⁹,
- b.- 15-04-2004 celebración del acuerdo de fusión con fecha retroactiva al 01-12-2003 y
- c.- 13-05-2005 se inicia el trámite ante la Dirección de Personas Jurídicas a los efectos de inscribir el proceso reorganizativo.

Lo mencionado se extrae del siguiente párrafo del antecedente:

“2º) Que en su sentencia, el magistrado de primera instancia señaló que de las constancias de la causa surgía que se encontraba reconocido por ambas partes que aquellas sociedades -Loma Negra CIASA y Materflet S.A.- celebraron una fusión por absorción mediante la cual la primera absorbió a la segunda; y que tal reorganización societaria fue informada a la AFIP el 16 de febrero de 2004 a fin de dar cumplimiento a la resolución general 2245 de dicho organismo. Puntualizó que el acuerdo definitivo de fusión fue suscripto el 15 de abril de ese año con vigencia a partir del 1º de diciembre del año anterior, y que el 13 de mayo de 2005 la actora inició el respectivo trámite de inscripción ante la Dirección Provincial de Personas Jurídicas”.

Sabemos que el objeto del antecedente es analizar si será posible el decaimiento de los beneficios del vehículo de reorganización de empresas libres de impuestos conforme el Art. 77 Ley 20.628 en el caso de existir (independientemente de que, para este caso, exista o no) un defecto en las comunicaciones ante el Fisco Nacional.

En este sentido debemos reconocer aquellos requisitos que, en el caso de no presentarse, conforme expreso mandato de la norma legal, habilitarían el decaimiento de los beneficios de la reorganización libre de impuestos:

- a.- mantenimiento de las actividades reestructuradas,
- b.- mantenimiento de las participaciones a la fecha de la reorganización,
- c.- mantenimiento del importe de participación, d.- antigüedad en las participaciones antes de la reestructuración.

⁹ Actualmente el proceso de reorganización societaria libre de impuestos se encuentra normado, en el ámbito del Fisco Nacional, por RG 2513.



Destacamos párrafo donde expresamente comienza la tarea de reseña normativa:

“Asimismo expresó que de la verificación llevada a cabo por el Fisco surgía que se encontraban cumplidos todos los requisitos respecto de la actividad efectuada por las empresas reestructuradas, la participación accionaria a la fecha de la reorganización, el mantenimiento de la actividad por parte de la continuadora y el importe de participación señalado por el art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.”

El contribuyente informa que el objeto de reclamo de parte del Fisco Nacional sería la falta de publicación legal del procedimiento en la comunicación ante el fisco nacional:

“Puso de relieve que el único requisito que la AFIP consideró incumplido -y por el cual ese organismo rechazó la reorganización societaria, en los términos solicitados por la peticionaria- fue el de acompañar la constancia de haber efectuado la publicidad e inscripción en el Registro Público de Comercio.”

Observemos que la particularidad del presente antecedente estará dada en la objeción de parte del Fisco Nacional quién sostiene que el contribuyente no acredita el cumplimiento al extremo requerido por el Art. 83 Ley 19.550. Sin embargo, y aquí lo importante, el magistrado en instancia anterior analiza la cuestión de fondo advirtiendo que, al falta en la comunicación de parte del contribuyente, en cuanto al cumplimiento del Art. 83 Ley 19.550, no debería impedir el usufructo de los beneficios. Se destaca párrafo:

“A juicio del magistrado, la omisión señalada por el organismo recaudador no justificaba el rechazo de los efectos impositivos de la reorganización pues la actora había iniciado el respectivo trámite ante la Dirección Provincial de Personas Jurídicas de la Provincia de Buenos Aires y había acompañado la constancia que daba cuenta de ello ante el organismo recaudador, lo que no fue tenido en cuenta por este a efectos de tener por cumplido el requisito establecido en la resolución general 2245 y en el art. 83 de la ley 19.550.”

El magistrado soporta su opinión en que el contribuyente había terminado la inscripción, de manera definitiva, ante el registro público de comercio correspondiente. Concretamente, el Fisco Nacional, sostiene su reclamo en que el contribuyente demora excesivo tiempo en terminar el trámite. En este sentido, si bien podemos advertir la “peligrosidad” en la dilación de estos trámites, la realidad es que no cabe dudas de que, la demora de parte del organismo de contralor en inscribir la reorganización societaria, no puede perjudicar al contribuyente. Se destaca párrafo:

“Al respecto, el juez afirmó que Loma Negra CIASA había iniciado el trámite de inscripción el 13 de mayo de 2005, y que fue la Dirección Provincial de Personas Jurídicas la que demoró más de cinco años en realizar la inscripción. Al ser ello así, consideró que no era razonable que la demora en efectuar la inscripción por parte de la autoridad de aplicación fuese en detrimento de la accionante, máxime cuando esta había acompañado la constancia del respectivo trámite, tal como lo preveía la norma antes citada.”



II.c.- LA PELIGROSA INTERPRETACIÓN DE PARTE DE LA CNACAF

Por su parte, en segunda instancia, la CNACAF revoca lo dictado en primera instancia sosteniendo que de no concluir, en un tiempo prudencial, la inscripción societaria conforme dispone la Ley 19.550, el Fisco Nacional estaría habilitado para desconocer el negocio jurídico encarado. Se destaca párrafo:

“3º) Que la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, revocó lo decidido en la anterior instancia y, en consecuencia, rechazó la demanda (confr. fs. 210/213). Para decidir en el sentido indicado, el tribunal de alzada sostuvo que si bien era cierto que al tiempo de efectuarse la comunicación pertinente no existía norma alguna que fijase un plazo dentro del cual debieran cumplirse la totalidad de los requisitos exigibles, no resultaba irrazonable que, ante la falta de uno de ellos -la inscripción y publicidad requeridas por la ley de sociedades-, y pasado un tiempo prudencial desde el inicio del trámite, la AFIP desconociera -como lo hizo- la reorganización societaria.”.

Obsérvese que la cámara se sustenta en que a.- si bien al tiempo de la reorganización no existían normas que, expresamente, determinen un plazo para la comunicación y finalización del trámite, b.- dispone de gran importancia el hecho de que la finalización del trámite sea comunicado al Fisco Nacional, c.- en tiempo “prudencial” y d.- habilitando, en consecuencia, a desconocer la realidad económica reorganizativa, ante la falta de comunicación en un determinado tiempo.

El criterio de la CNACAF, altamente criticable, se sostiene en lo que podríamos mencionar “individualización del trámite” desdoblado, por consecuencia, un trámite formal en uno “trunco” y otro que, por haber cumplimentado, podría causar los efectos jurídicos buscados por el contribuyente. En este sentido entendió que, si bien el trámite anterior no podría causar los efectos jurídicos pretendidos por el contribuyente, este podría iniciar un nuevo trámite a los efectos de lograr el extremo por el pretendido. Se destaca párrafo:

“Agregó que ello era sin perjuicio del derecho que, en el concepto de ese tribunal, asistía al contribuyente de solicitar nuevamente el reconocimiento de aquella reorganización, de conformidad con lo establecido en el art. 77 de la ley del tributo, una vez obtenido la totalidad de los requisitos exigidos por la norma.”. A nuestro entender resulta extraño que la CNACAF se basa en el extremo ritualismo formal para decidir sobre una cuestión que, de fondo, no cabe duda en cuanto a que, en realidad económica, ha existido reorganización de empresas.

II.d.- LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN PONE LAS COSAS EN SU LUGAR

Pasando a la opinión del máximo tribunal y siendo que la controversia se basa en la obligación de comunicar al Fisco Nacional el proceso reorganizativo, cabe advertir que, en primer lugar, se repasa la obligación mencionada la cual dependerá de la reglamentación pertinente. Se destaca párrafo:



“7º) Que en cuanto al fondo de la controversia, cabe destacar, en primer término que el art. 77, tercer párrafo, de la ley 20.628 establece que la reorganización empresaria deberá ser comunicada a la Dirección General Impositiva "en los plazos y condiciones" que ese organismo establezca.”

Para luego recordar que, en particular, se requiere dar cumplimiento a los requisitos de publicidad e inscripción conforme Ley 19.550:

“En particular, se requiere el cumplimiento de los recaudos de publicidad e inscripción establecidos en la ley 19.550 y sus modificatorias.”

En uso de sus facultades reglamentarias el Fisco Nacional emite sus normas procedimentales para el vehículo bajo estudio en el cual, en cuanto nos ocupa repasar, establece el contenido de la comunicación, norma vigente a la fecha de los hechos. Se destaca párrafo:

““La comunicación ... deberá efectuarse, por las entidades continuadoras, mediante nota simple ante la dependencia de este Organismo en que se encuentran inscriptas y deberá contener como mínimo, los siguientes datos: d) Constancias de haber cumplimentado los requisitos de publicidad e inscripción establecidos por el Código de Comercio o, en el supuesto que esta última no hubiera sido otorgada, la de iniciación de los trámites respectivos ante las autoridades competentes" (el resaltado corresponde al Tribunal).”

Ahora bien, la crisis surgirá cuando, al momento de realizar la comunicación ante el Fisco Nacional, el contribuyente no ha logrado la finalización del trámite ante el Registro Público Correspondiente.

En este sentido la CSJN se orientará a que: a.- en el caso de que, al momento de la comunicación al Fisco Nacional, el trámite no esté finalizado en el registro público correspondiente, b.- bastará con la simple acreditación de inicio del trámite, c.- conociendo que, para iniciar el trámite se deberá tener por cumplido todo requisito legal dentro del cual estará la publicación del proceso de reorganización. Se destaca párrafo:

“8º) Que de la norma transcripta surge con claridad que si la inscripción del acto societario aún no fue otorgada al momento en que el contribuyente formula la pertinente comunicación de la reorganización al ente recaudador, la presentación de las constancias que acrediten la iniciación de los trámites de inscripción ante las autoridades competentes -tal como lo hizo la actora- es bastante para tener por cumplido el aludido recaudo.”.

Este extremo se presenta claro dado que, pretender otra cosa, llevaría a que, por inacción de un registro público, se vaciara de contenido una norma de rango federal como es la Constitución Nacional.

Sin embargo quedaría preguntarnos, siendo que lo que se discute es el cumplimiento de los requisitos de publicidad requeridos por la Ley 19.550:

¿qué sucedería si el contribuyente realiza las presentaciones ante el registro público de manera incompleta, a sabiendas que sufrirá una vista y, con ello, deberá enmendar el error pero que, a los



efectos de comunicar al Fisco Nacional el inicio del trámite, obtiene las constancias necesarias para dicho acto?.

En respuesta a la pregunta que, anteriormente nos hemos formulado, podríamos encontrar la posición presentada por parte de la CSJN en cuanto al accionar del contribuyente, es decir, en cuanto a si podría asignársele culpa por la demora en el proceso de registro operado en el Registro Público de Comercio jurisdiccional en los siguientes términos:

“Ello es así, máxime cuando no se ha acreditado que la demora que insumió el trámite de inscripción ante la Dirección Provincial de Personas Jurídicas fuera imputable a un accionar negligente de la empresa actora. A ello se suma el hecho de que finalmente -el 5 de julio de 2010- se llevó a cabo la correspondiente inscripción. En las condiciones indicadas, cabe concluir que la decisión del a quo carece del necesario respaldo normativo”.

Resulta claro entonces que nuestro máximo tribunal sostiene especial énfasis en:

- a.- la realidad económica,
- b.- la búsqueda en evitar que el exceso de ritualismo formal vacíe de contenido la norma,
- c.- incorpora el elemento “culposo” en la demora para determinar si esta podría ser o no imputable al contribuyente. De esta forma, de ser la demora producto del accionar negligente del contribuyente, el resultado podría ser adverso a las pretensiones del mismo.

Acto seguido, la CSJN, se ocupa de atacar el argumento de la CNACAF por cuanto llegó a sostener que se podría iniciar un segundo trámite y este, al tener ya cumplimentado los requisitos de la Ley 19.550, sería válido para lograr el reconocimiento del proceso de reorganización libre de impuestos conforme Art. 77 Ley 20.628. La crítica que realiza se basa en la simple lectura del texto y en sus consecuencias, la presentación extemporánea inhabilitaría al contribuyente a solicitar el reconocimiento del beneficio perseguido:

“Al ser ello así, una segunda comunicación, realizada después de vencido el plazo fijado en esa norma, resultaría extemporánea; y tal extemporaneidad no podría dispensarse por la demora en la culminación del trámite de inscripción del acto societario ante el mencionado organismo provincial pues, como se señaló, el citado reglamento solo exige, en tales supuestos, que el contribuyente presente la constancia de haber iniciado el trámite respectivo.”

Por último, en mayoría, la CSJN coloca el énfasis en el que sería el objetivo del proceso de publicidad y comunicación de la reorganización societaria a los efectos de gozar de los beneficios de liberación tributaria conforme el Art. 77 Ley 20.628: la posibilidad de ser comunicado, en tiempo y forma permitiendo, con ello, ejercer un control de los actos del contribuyente. Se destaca párrafo:

“Por lo demás, no se advierte de qué manera, en la situación de autos, pudieron verse frustradas las facultades de verificación y fiscalización reconocidas al organismo fiscal por



la ley 11.683, máxime si se tiene en cuenta que la actora adecuó su conducta a las normas de un reglamento dictado por ese mismo organismo recaudador.”

III.- CONCLUSIONES

La diversidad con la que se presentan los hechos en la vida económica de todo ente, las diferentes formas en las que pueden ser encarados los negocios jurídicos, la multiplicidad de situaciones que, aunque planificadas, pueden desarrollarse fuera del cauce inicialmente previsto o incluso la importante cantidad de variables imposibles de controlar de parte del contribuyente conforman, un contexto, difícil de manejar en muchos casos.

A ello debemos sumar la forzada interpretación de algunos hechos o negocios jurídicos, realizada por el Fisco Nacional, seguramente en base a legítimos intereses soportados en el cumplimiento de su mandato legal, que deriva, en conjunto y con las situaciones mencionadas en nuestro párrafo anterior, en espacio de incertidumbre fiscal e inseguridad jurídica tan lesiva a los intereses no solo de los negocios sino, en definitiva, del desarrollo productivo de la Nación.

Nuestro máximo tribunal ha puesto coto al ejercicio interpretativo de parte del Fisco Nacional soportado en un excesivo ritualismo formal. No sería esta la primera vez. Sin embargo, acompaña su posición apoyándose en la realidad económica subyacente acreditada en el expediente dejando entrever un elemento adicional en relación al procedimiento objetado por el Fisco Nacional: la culpa o negligencia del contribuyente.

Culpa o negligencia del contribuyente no es un elemento mencionado expresamente en la norma a los efectos de determinar el acceso a los beneficios del vehículo bajo estudio. Sin embargo, al momento de reclamar el beneficio fiscal en este proceso, o en cualquier otro, se analizará la conducta general desplegada por el sujeto interesado. Si hubiera descuido, desatención del proceso, sumatoria de errores pretendidamente involuntarios, entre otros elementos, podría haber quedado manchada la suerte del contribuyente.

Con todo, podemos afirmar que trabajamos con normas que, por su especial disposición en el texto normativo y por las particularidades de aplicación por parte del contribuyente, presentan un elevado nivel de conflictividad. Será necesario que, al planificar sus negocios, se preste especial atención a la casuística jurisprudencial con un objetivo en mente: evitar cometer los mismos errores otros contribuyentes han cometido y tomar, para su planificación, las acciones que se han demostrado prudentes para la solución del caso.

Dr. Sergio Carbone

Contador Público (UBA)