



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 20 de Abril de 2023

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Don Marcelino SA c/ Fisco Nacional - DGI s/ contencioso administrativo - varios", para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

1°) Que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) denegó la solicitud de reorganización efectuada por Don Marcelino S.A. en los términos del art. 77 de la ley del impuesto a las ganancias respecto de su fusión por absorción con la empresa Montebello S.C.A. Sostuvo que a la fecha de la reorganización entre ambas empresas -ocurrida el 12 de abril de 2010- habían transcurrido más de 18 meses del cese de las actividades de la firma antecesora, Montebello S.C.A., razón por la cual 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).

Para concluir que Montebello S.C.A. 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 las declaraciones juradas del IVA 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 (cfr. fs. 54/54 vta.).

2°) Que Don Marcelino S.A. recurrió judicialmente la denegatoria de la AFIP. Sostuvo que la empresa absorbida, Montebello S.C.A., no había cesado en su actividad el 30 de junio de 2008, como había señalado por un error de tipeo en una multinota presentada a la AFIP, sino que había tenido actividad societaria y tributaria al menos hasta el 30 de junio de 2009 (cfr. fs. 69 vta./70). Señaló que la AFIP había inhabilitado la CUIT de la antecesora por incumplimientos formales y subsanables y no por una decisión de la empresa motivada por el cese de sus actividades.

3°) Que el juez del Juzgado Federal de Río Cuarto hizo lugar a la demanda promovida por Don Marcelino S.A. Señaló que para la AFIP resultaba dirimente, en orden a probar la inactividad de Montebello S.C.A., que dicha empresa no hubiese presentado las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias e IVA, en tanto que en la causa existía prueba documental que acreditaba actividad societaria. Al respecto, puntualizó que las pruebas existentes en la causa hacían presumir que Montebello S.C.A. había tenido actividad societaria hasta el 17 de septiembre de 2009, fecha del acta de Asamblea General Extraordinaria en la que se aprobó el acuerdo previo de fusión con Don Marcelino S.A. En base a ello concluyó que la falta de presentación de declaraciones juradas de impuestos no denotaba que la empresa estuviese inactiva ya que dicho incumplimiento podía haber obedecido a múltiples razones.



Corte Suprema de Justicia de la Nación

4°) Que la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba revocó la sentencia de primera instancia y rechazó la demanda promovida por Don Marcelino S.A. Sostuvo que de la documental acompañada no se desprendía que Montebello S.C.A. hubiese desarrollado actividad económica en el período requerido por el art. 105, ap. I), del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias para considerarla como empresa en marcha. Señaló que en los estados contables correspondientes a los ejercicios 2009/2010 solamente se reflejaban el pago del impuesto inmobiliario, la presentación de la declaración jurada del impuesto a la ganancia mínima presunta (IGMP) y gastos generales sin especificar.

Destacó que del acta n° 50, labrada el 28 de septiembre de 2007, surgía que la sociedad Montebello S.C.A. había cesado totalmente su actividad agrícola ganadera a partir de octubre de 2006 por haber transferido el paquete accionario que incluía el inmueble de su propiedad. Agregó que allí también se advertía que se habían cancelado los pasivos comerciales y, luego de efectuar los ajustes correspondientes, el resultado obtenido había arrojado un quebranto de \$ 259.751,35. Por otra parte, puntualizó que del acta n° 52 surgía que Montebello S.C.A. había arrendado el inmueble rural de su propiedad, obteniendo una utilidad de \$ 85.196,23 y que, al no tener pasivos a cancelar, se había resuelto distribuir dividendos en efectivo por \$ 65.000.

Señaló que no compartía el criterio del juez de primera instancia en cuanto a que del Formulario A de la Dirección de Inspección de Personas Jurídicas -Registro Público de Comercio- se podía constatar que la empresa Montebello S.C.A. subsistía inscripta al 9 de marzo de 2010, pues tal inscripción no demostraba la actividad económica de la empresa, máxime cuando no había presentado las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias y del IVA. Al respecto, enfatizó que, si bien la omisión de presentar las declaraciones juradas de impuestos no denotaba que la empresa hubiese estado inactiva, la ausencia probatoria de la actividad desarrollada no podía ser suplida con la presentación de la declaración jurada del IGMP correspondiente al período fiscal 2009. En esa línea, consideró que no resultaba atendible la alegación respecto de que la fecha de cese de actividad consignada en la multinota había obedecido a un error de tipeo por parte de la continuadora.

5°) Que contra esa decisión, Don Marcelino S.A. interpuso recurso extraordinario cuya denegación originó la presente queja. Señala que la cuestión debatida consiste en determinar qué se entiende por la expresión "actividades objeto de la empresa" empleada por el art. 105, ap. I), del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias. Sostiene que la existencia de actividad en cabeza de la antecesora fue demostrada con el pago del impuesto inmobiliario, con la presentación de la declaración jurada del IGMP, con la registración de gastos generales, con la confección y



Corte Suprema de Justicia de la Nación

presentación de estados contables y la realización de asambleas y reuniones de socios. Concluye que el mencionado art. 105 del 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. Se agravia de que la cámara no aplicó el principio de la realidad económica, establecido en el art. 2° de la ley 11.683, a fin de evaluar los hechos discutidos en autos.

6°) Que el recurso extraordinario es admisible toda vez que se halla en juego la aplicación e interpretación de normas de carácter federal (arts. 77 y siguientes de la ley de impuesto a las ganancias -t.o. en 1997-, y art. 105 de su decreto reglamentario -t.o. en 1997-) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3°, de la ley 48). Al encontrarse en discusión el alcance que cabe asignar a normas de derecho federal, la Corte no se encuentra limitada en su decisión por los argumentos de las partes o de la cámara, sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto disputado (Fallos: 311:2553; 314:529; 316:27; 321:861, entre muchos otros).

Los agravios vinculados con la arbitrariedad de sentencia se encuentran inescindiblemente ligados con los referentes a la inteligencia de esas normas federales, por lo que resulta procedente tratar en forma conjunta ambos aspectos (Fallos: 328:1883; 330:3471, 3685, 4331, entre muchos otros).

7°) Que se encuentra en discusión si Montebello S.C.A. -empresa que fue absorbida por Don Marcelino S.A.- era una empresa "en marcha" a la fecha de la reorganización ocurrida el 12 de abril de 2010. Para ello es necesario determinar el alcance del art. 105, ap. I), del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias en cuanto impone dicha exigencia como uno de los requisitos para gozar de los beneficios del régimen de reorganización de sociedades previsto en dicha ley.

8°) Que el art. 77, primer párrafo, de la ley de impuesto a las ganancias (art. 80 del texto ordenado por el decreto 824/2019) 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".

El art. 105 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias (art. 172 del texto ordenado por el decreto 862/2019) establece que "[e]n los casos contemplados en los incisos a) [fusión de empresas] y b) [escisión o división de empresas] (...) deberán cumplirse, en lo pertinente, la totalidad de los requisitos que se enumeran a continuación:



Corte Suprema de Justicia de la Nación

I) Que a la fecha de la reorganización, las empresas que se reorganizan se encuentren en marcha: 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 (18) meses anteriores a la fecha de la reorganización.

II) Que continúen desarrollando por un período no inferior a DOS (2) 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.

III) Que las empresas hayan desarrollado actividades iguales o vinculadas durante los DOCE (12) 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 aquella 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)..."

9°) Que el art. 77 de la ley de impuesto a las ganancias no contempla el requisito establecido en el art. 105, ap. I), de su decreto reglamentario -cuya constitucionalidad no se encuentra en discusión- de que "a la fecha de la reorganización, las empresas que se reorganizan se encuentren en marcha". El primer párrafo del art. 77 de la ley requiere 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" 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 puede inferirse de la exigencia de continuidad de la actividad, establecida en el primer párrafo del art. 77 de ley, puesto que únicamente es susceptible de ser "proseguida" una actividad que no fue interrumpida. Sin embargo, en ausencia de una definición expresa en el apartado I) sobre qué debe entender por "actividades objeto de la empresa" que califiquen la situación de una empresa en marcha, el alcance de aquella expresión no puede determinarse en función de otro apartado del mencionado art. 105 del decreto reglamentario.



Corte Suprema de Justicia de la Nación

10) Que el mencionado requisito legal de que las empresas continuadoras prosigan las actividades de las empresas antecesoras se encuentra reglamentado en el apartado II) del art. 105 del decreto. Concretamente, dicho apartado 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"* (el subrayado pertenece al Tribunal). Esta norma establece un requisito relacionado con la *"permanencia de la explotación dentro del mismo ramo"* que 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)"* (cfr. art. 105, ap. III, segundo párrafo, el subrayado pertenece al Tribunal). Todo ello reafirma el sentido de que las actividades a las que se refiere el requisito establecido por el apartado II) -así como por el apartado III)- son actividades económicas generadoras de ingresos.

11) Que, a diferencia del requisito establecido en el apartado II) del art. 105 del decreto reglamentario, 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. Al referirse el apartado I) 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, dicho requisito reglamentario se limita a exigir que la empresa antecesora no se encuentre inactiva o que, al menos, el cese de actividad haya ocurrido dentro de un plazo cercano a la reorganización de modo que pueda ser sucedida por otra empresa.

Respecto de esto último, cabe tener en consideración 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 en sus actividades, dicho cese se hubiera producido dentro de los 18 meses anteriores a la fecha de la reorganización. Por lo tanto, si una empresa que cesó por completo en sus actividades -incluidas aquellas de producción y comercialización a las que se refiere 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. El hecho de que las actividades desarrolladas por la empresa antecesora no



Corte Suprema de Justicia de la Nación

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.

12) Que si bien la cámara reconoce que Montebello S.C.A. tuvo actividad con posterioridad al 30 de junio de 2008 - celebró asambleas, presentó la declaración jurada del IGMP correspondiente al período fiscal 2009, pagó el impuesto inmobiliario, presentó estados contables y realizó gastos que no estaban identificados- a su entender dichas actividades no son "actividades objeto de la empresa" porque *"no se desprende que haya habido actividad económica en el período requerido por la norma para considerarla como 'empresa en marcha'..."* (fs. 170/170 vta.).

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 art. 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, 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.

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente 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 fallo con arreglo a lo aquí expresado. Agréguese la queja a los autos principales y reintégrese el depósito obrante a fs. 2. Notifíquese y remítanse.

VO-//-



Corte Suprema de Justicia de la Nación

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

Considerando:

Que la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal resulta sustancialmente análoga a la resuelta en la causa "Loma Negra", Fallos: 340:1644, voto del juez Rosatti, a cuyos términos cabe remitir, en lo pertinente, por razones de economía procesal.

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada con los alcances expuestos. Con costas (art. 68 Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Vuelvan los autos al tribunal de origen para que, por quien corresponda, dicte un nuevo pronunciamiento. Agréguese la queja a los autos principales y reintégrese el depósito. Notifíquese y devuélvase.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis

Recurso de queja interpuesto por **Don Marcelino S.A.**, representada por su **Presidente, José María Barrotto**, con el patrocinio letrado del **Dr. Sergio R. Salema**.

Tribunal de origen: **Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba**.

Tribunal que intervino con anterioridad: **Juzgado Federal de Río Cuarto**.