



Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA I**

Causa n° 39166/2015, “Swiss Medical SA c/ EN-AFIP-DGI s/ Proceso de conocimiento” – Juzg. 3

En Buenos Aires, a los días del mes de de 2020,
reunida en Acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones
en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver en éstos
autos **“Swiss Medical SA c/ EN-AFIP-DGI s/ Proceso de
conocimiento”**, y;

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I.- A fs. 1/37 Swiss Medical SA demandó a la AFIP-DGI por nulidad de la Constancia de Rechazo (en adte. CR) 020/2013/00092/5 (del 18/3/13) y de su confirmatoria res. DE LGCN 9/15 (del 5/3/15); **que denegaron la reorganización societaria** -fusión por absorción de Clínica Olivos SA- que, afirma, oportunamente informó **en los términos del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (en adte. LIG).**

A tal fin, planteó la inconstitucionalidad de los arts. 6 y 7 de la RG 2513/08. En subsidio, hizo lo propio respecto de los arts. 77 de la LIG y 105 de su dec. reglamentario (1344/98).

Consecuentemente, solicitó se ordene otorgarle, junto a Clínica Olivos SA, los correspondientes beneficios impositivos.

II.- A fs. 118/120vta., **ésta Sala suspendió, a título cautelar, los efectos de las referidas resoluciones impugnadas** (DE LGCN 9/2015 y anterior CR 020/2013/00092/5).

Así lo hizo, revocando la resolución de la instancia anterior, que había denegado la medida cautelar por la actora solicitada (ver fs. 91/93).

III.- A fs. 381/393vta. **la sentencia de primera instancia rechazó la demanda**, con costas.

Para así decidir, en esencia consideró que:



a) El 6/10/11, la actora acreditó la iniciación de los trámites de inscripción de la reorganización y disolución de las sociedades.

b) Las prórrogas que solicitó “...expiraron antes de los dos años fijados por la normativa, sin haber cumplido...la obligación de acompañar la totalidad de la documentación exigida por el régimen legal...al cual la actora voluntariamente se sometió”.

Pasaron más de dos años, sin cumplir con la obligación de acompañar las respectivas constancias de inscripción en la IGJ, exigidas por el Anexo II de la RG 2513/08.

c) Tanto las prórrogas excepcionales que la actora solicitó (el 22/3/13 y 16/10/13), como su recurso de apelación (del 12/4/13), colisionan con la doctrina de los actos propios; pues en la presentación del 6/10/11, afirmó que no correspondía la intervención de otros organismos de control.

Además, dichas presentaciones se dedujeron con posterioridad, no solo a la expiración del plazo fijado por el art. 6° de la RG 2513, sino también al rechazo de la comunicación, sin que “Swiss Medical SA” presentara los elementos faltantes detallados por la AFIP.

d) El “...principio de informalismo a favor del administrado, no puede aplicarse para admitir una oferta extemporánea...”, pues el plazo no puede considerarse una forma no esencial, de cumplimiento excusable.

e) Tampoco son admisibles los planteos de inconstitucionalidad.

IV.- Contra ese pronunciamiento, **apela la actora** (fs. 394) y expresa los agravios (de fs. 398/413), que fueron oportunamente replicados (a fs. 416/433). En esencia, sostiene que la sentencia:

a) Yerra al afirmar que dejó vencer el plazo establecido por la RG 2513/08 para presentar la totalidad de los elementos requeridos en su Anexo II.





Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA I**

Causa n° 39166/2015, “Swiss Medical SA c/ EN-AFIP-DGI s/ Proceso de conocimiento” – Juzg. 3

Demostió diligencia aportando en tiempo y forma, tanto la documentación que se encontraba a su disposición, como acreditando el inicio de los trámites de inscripción.

b) Sin sustento legal, otorgó carácter perentorio a un plazo prorrogable, sin considerar la trascendencia de sus pedidos de prórroga, ni la finalidad informativa del trámite.

c) Es contraria al criterio sentado por la CSJN en caso de idénticos postulados: “Loma Negra” (del 14/11/17). Donde tuvo por cumplida “la obligación de comunicación” del art. 77 de la LIG, con las constancias que acreditaban la iniciación de los trámites de inscripción ante la IGJ; apartándose de esa doctrina, sin nuevos fundamentos.

d) Para aplicar la teoría de los actos propios, tergiversa los hechos pretendiendo asignarle intención declinatoria a una simple anotación marginal. Excesivo rigor formal, contrario a la interpretación de la Corte, que atribuye particular importancia al hecho económico, por sobre las formas.

La emisión de las inscripciones, dependían de la propia IGJ, habiendo puesto en conocimiento del Fisco el inicio de los respectivos trámites de inscripción.

En su caso, es al propio Fisco a quien se impone aplicar dicha teoría, ya que incumplió el plazo de 30 días , previsto en el art. 7 RG 2513/08, para emitir la constancia de rechazo, que hubiera operado el 30/1/13.

e) No aplica el informalismo a favor del administrado en materia de plazos o en cuestiones como la aquí discutida.

Los defectos de comunicación, refieren a un mero incumplimiento formal y subsanable; no produce el decaimiento de la reorganización por prevalencia de la realidad económica.

El objetivo de la norma, se cumplió: el Fisco ejerció sus facultades de verificación y fiscalización.



f) Carece de fundamentación y no tuvo en cuenta la prueba producida en autos (aporte al Fisco de las constancias de ingreso de los trámites tendientes a obtener las respectivas inscripciones en la IGJ; informe pericial contable dando cuenta del cumplimiento acabado de los requerimientos contenidos en la norma reglamentaria dictada por la AFIP).

g) También rechaza dogmáticamente sus planteos de inconstitucionalidad.

h) Le impone las costas del proceso, cuando tuvo sobradas razones para litigar como lo hizo, especialmente si se tienen en cuenta los numerosos precedentes jurisprudenciales y doctrinarios que apoyan su pretensión.

V.- Atento a como han quedado circunscriptas las posiciones de las partes, y a efectos de visualizar si la recurrente ha logrado revertir la presunción de legitimidad de los actos administrativos de alcance particular, cuya nulidad persigue, se impone revisar su contenido (art. 12 LPA).

A) Primera en el tiempo, fue la CR 020/2013/00092/5 (del 18/3/13), por la cual el Fisco comunicó a Swiss Medical SA el rechazo de la solicitud 2162, que presentara en los términos del art. 77 de la LIG y 105 de su decreto reglamentario.

Adujo “...la **falta de presentación de la documentación indicada en el Anexo II de la Resolución General [2513], en los términos y condiciones indicados en el art. 7 de la aludida norma**”.

Asimismo, identificó la “...**documentación no aportada**”: “**Constancia de inscripción de la reorganización** en el Registro Público de Comercio o en la Inspección General de Justicia”; y “**Constancia de inscripción de la disolución de la/s sociedad/es absorbidas** en el Registro Público de Comercio o en la Inspección General de Justicia” (v. fo. 8 de las acts. adms. n° 11001-368-2013).





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA I

Causa n° 39166/2015, “Swiss Medical SA c/ EN-AFIP-DGI s/ Proceso de conocimiento” – Juzg. 3

B) Por su parte, la res. DE LGCN 9/15 (del 6/3/15) ratificatoria de la anterior, en esencia sostuvo que:

a) Atento el tiempo transcurrido desde que la AFIP puso a disposición de “Swiss Medical SA” el resultado de los controles llevados a cabo (22/7/11), hasta la fecha en que la firma acompañó “... la información y documentación requerida en el Anexo II...” (el 6/10/11); resulta incumplido el plazo de 60 días previsto en el art. 5 de la RG 2513.

b) Aun cuando el 22/3/13 la pretensora solicitó la prórroga extraordinaria prevista en el art. 6 de la RG 2513, el 6/10/11 reconoció, que a su trámite no correspondía la intervención de otros organismos de control (como condición de procedencia); por lo que le resulta aplicable la teoría de los actos propios.

c) Atento la fecha de reorganización: el 1/1/2011, los elementos faltantes (constancias de inscripción de la reorganización y de la disolución), tampoco fueron acompañados dentro de los 2 años reglamentarios (v. fos. 15/25 de las acts. adms. cit.).

VI.- En tales condiciones, y previo a revisar las constancias de autos, importa traer a primer plano la **finalidad del sistema impositivo instaurado** a partir del art. 77 de la LIG; así como el detalle de los textos que lo integran, cuyo último eslabón, es en el caso, la RG 2513.

Con relación al primer aspecto, la Corte Suprema ha marcado importante pauta interpretativa. En especial, a partir del voto unánime en “Frigorífico Paladini SA” (del 2/3/11), por remisión al dictamen de la Procuradora Fiscal, Dra. Laura Monti.

Donde señaló, que la intención del legislador en materia de reorganización societaria consiste en que “...**el sistema tributario no se transforme en un obstáculo para estos negocios**, al darles... carácter de operación gravada e **impedir de ese modo que, por**



razones de costo fiscal, se lleven adelante reorganizaciones cuyo resultado podría ser el mejoramiento de la productividad” (el destacado me pertenece).

Desde esa mirada es pues, que corresponde analizar las normas que integran el sistema normativo de aplicación.

A) El que arranca con el art. 77 de la LIG, que excluye del gravamen a los resultados -negativos o positivos- que pudieran surgir como consecuencia de una reorganización empresarial; siempre y cuando, claro está, se cumplan las condiciones expresamente previstas (el destacado me pertenece).

A tal fin, la reorganización societaria -en el caso: fusión por absorción de Clínica Olivos SA-, debía ser comunicada a la DGI “en los plazos y condiciones” que éste ente determine.

El objetivo del sistema consiste pues, en que el impuesto a las ganancias sea neutro y que no exista incidencia impositiva, porque no se da el concepto de realización sino el de mera reorganización (ésta Sala I en “Swiss Medical SA c/ EN AFIP”, del 27/12/18; y Sala II en “Blaistein SA c/ DGI”, del 18/10/17).

B) Del mismo modo, el art. 105 (punto IV) del decreto reglamentario de la ley del gravamen, refiere a la instrumentación de la respectiva “comunicación” al ente recaudador; así como al deber de cumplir los requisitos necesarios, dentro de los plazos por aquél establecidos.

En particular, requiere el cumplimiento de los recaudos de publicidad e inscripción previstos en la ley 19.950 y modificatorias.

C) Resorte de tales disposiciones, la AFIP emitió la RG 2513/08 con el “...objetivo permanente de facilitar a los contribuyentes y/o responsables el cumplimiento de sus obligaciones, así como la tramitación de las solicitudes que interpongan...”.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA I

Causa n° 39166/2015, “Swiss Medical SA c/ EN-AFIP-DGI s/ Proceso de conocimiento” – Juzg. 3

Oportunidad en que, asimismo indicó, que la finalidad de la comunicación al Fisco consiste en: “...posibilitar la adecuada fiscalización y control del cumplimiento de los requisitos establecidos por la ley del gravamen y sus normas reglamentarias...”. Razón por la cual “...sólo cabe considerarla perfeccionada en la fecha en que el contribuyente y/o responsable cumpla con el aporte de la totalidad de dichos datos”.

Entre los requisitos que aquí importan, dispone que:

a) La comunicación de la reorganización se debe efectuar dentro de los 180 días corridos contados a partir de la fecha en que se llevó a cabo (art. 4).

b) No registrándose inconsistencias en los procesos de control formal, el responsable “deberá...informar los datos y aportar los elementos que, para cada caso, se indican en el Anexo II” (dentro de los 60 días de que la AFIP ponga a disposición el resultado de dichos controles: art. 5).

c) Además, para los casos de fusión, obliga a acompañar, entre otras cosas, “...constancia de inscripción de la reorganización en el Registro Público de Comercio y/o en la Inspección General de Justicia...”. Así como constancia “...de inscripción de la disolución de la/s sociedad/es absorbida/s en el Registro Público de Comercio y/o en la Inspección General de Justicia...” (conf. Anexo II, inc. a), ptos. 5 y 6, primera parte).

Sin embargo, para el primer supuesto (inscripción de la reorganización) autoriza a que, si **“... no hubiera sido otorgada, deberá aportarse la documentación que acredite la iniciación de los trámites** respectivos en la que conste el número asignado por las autoridades competentes”. De igual forma, y para el segundo supuesto (inscripción de la disolución): **cuando “...se encuentre pendiente de resolución se deberá acreditar el inicio de su tramitación** en cuya documentación conste el número asignado por las autoridades



competentes” (conf. Anexo II, inc. a), ptos. 5 y 6, segunda parte; concepto que también reitera para el supuesto del pto. 7; el resaltado me pertenece).

d) En esa línea, contempla la prórroga de los plazos (art. 6) para aquéllos casos en que hubiera vencido (aquél plazo de 60 días), para aportar todos los elementos indicados en el Anexo II (art.5); dando al contribuyente y/o responsable la posibilidad de solicitar su ampliación, con extensión de hasta 2 años; a conceder por el Fisco si resultare justificado (art. 6, 2do. y 3er. párrafos).

También prevé una prórroga excepcional, para cuando el incumplimiento obedezca a la (pendiente) emisión de autorizaciones o conformidades de organismos o entes de control (art. 6, a partir del 4to. párrafo).

e) La “...reorganización no producirá los efectos impositivos...” a que refieren los arts. 77 de la LIG y 105 de su decreto reglamentario, si vencido aquél plazo de 60 días o, “...**en su caso, el de la o las ampliaciones otorgadas...**”, no se efectuó el aporte de la totalidad de los respectivos elementos, indicados en el Anexo II (art. 7).

VII.- En tales condiciones, atento el tenor de los agravios, de su contestación, y a fin de procurar la mayor claridad expositiva, toca ahora puntualizar los aspectos del problema que ya no se discuten.

A) Son los siguientes:

a) Swiss Medical SA presentó la nota de “comunicación de la reorganización” dentro de los 180 días que prescribe el art. 4 de la RG 2513 (conf. responde de fs. 146vta., 4to párr. y res. DE LGCN 9/15).

b) El 6/10/2011, la recurrente presentó Multinota dando cuenta de haber iniciado los trámites de inscripción ante la IGJ de la reorganización y de la disolución de la sociedad absorbida (conf. res DE LGCN 9/15, v. fs. 17 de las acts. adms. n° 11001-368-2013).





Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA I**

Causa n° 39166/2015, “Swiss Medical SA c/ EN-AFIP-DGI s/ Proceso de conocimiento” – Juzg. 3

c) La única documentación que el Fisco acusó como faltante (y extemporánea) atañe a las respectivas constancias de inscripción de reorganización y de disolución en la IGJ.

d) Finalmente, el 12/5/2015, a casi dos meses de emitida la res. DE LGCN 9/15, la IGJ expidió las inscripciones reclamadas por el Fisco (la fusión por absorción de “Swiss Medical SA” a “Clínica Olivos SA”, y la disolución de la empresa absorbida, inscripciones n° 7637 y 7636, respectivamente; v. fs. 269vta., 317vta. y 318).

B) En suma, y atento que el Fisco –salvo respecto de la documentación recién detallada (pto. d) precedente) –, ninguna otra objeción formula al cumplimiento de los restantes requisitos exigibles, surge claro **el nudo del problema**.

Ciñe a determinar si la actora cumplió con la exigencia de acompañar “...la documentación indicada en el Anexo II de la RG 2513, en los términos y condiciones indicados en su art. 7...”.

Si cumplió con dichas previsiones reglamentarias (ptos. 5 y 6 del referido Anexo II); y en su caso, si lo hizo en tiempo propio, como afirma.

VIII.- En ese marco, puedo anticipar que **Swiss Medical SA cumplió** con el sistema normativo de aplicación, y que además, lo hizo dentro de los plazos reglamentarios.

A tal conclusión arribo, visualizando las constancias de autos de cara a la doctrina sentada por la Corte Suprema en “Loma Negra CIASA c/ EN-AFIP DGI”, del 14/11/17 (Fallos 340:1644).

Precedente, que (a partir del alegato) insistentemente invocó Swiss Medical SA, sin réplica específica del Fisco, ni aún en ésta instancia; y que resulta aquí directamente aplicable, aun cuando la Corte interpretó allí los recaudos exigidos por la RG 2245/80, por entonces vigente (art.2 inc. d).



Esto último así, atento que el contenido de aquella norma, en lo que ahora toca, no fue modificado por la RG 2513, cuya interpretación aquí se discute. Ambas, guardan total equivalencia con lo prescripto en el Anexo II, inc. a), ptos. 5 y 6 de la RG que aquí toca interpretar (2513).

Máxime que al igual que aquí, se trató allí de una “fusión por absorción”; también informada en los términos del art. 77 de la LIG.

La Corte, en “Loma Negra”, a partir de lo normado por la RG entonces vigente, con toda claridad concluyó en 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...es bastante para tener por cumplido el aludido recaudo...”**. Si los restantes requisitos están cumplidos, “...asiste al contribuyente el derecho de gozar de los beneficios establecidos en los arts. 77 y 78 de la [LIG] ...”.

IX.- La interpretación dada por el Máximo Tribunal en dicho precedente, es de directa aplicación al caso.

Por lo que la recurrente ha logrado revertir la presunción de legitimidad de las resoluciones fiscales CR 2/2013/92/5 y 9/2015.

Máxime, si se tiene en cuenta que:

A) Como se acaba de ver, la situación de hecho es análoga.

En ambos casos, la contribuyente no logró finalizar el trámite pendiente, antes de que se emitieran las resoluciones fiscales que le rechazaron la comunicación. Aunque, sí acreditó el inicio de tales trámites, ante la autoridad correspondiente.

En el caso y tal como preliminarmente anunció ésta Sala (fs. 119 y vta.), surge de la propia res. DE LGCN 9/15 que “...a través de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA I

Causa n° 39166/2015, “Swiss Medical SA c/ EN-AFIP-DGI s/ Proceso de conocimiento” – Juzg. 3

la Multinota de fecha 6 de octubre de 2011 [“Swiss Medical SA”] efectuó la presentación a la que se refiere el art. 5° de la RG 2513, acompañando la información y documentación requerida, conforme lo establecido en el inc. a) del Anexo II...” de aquella. Oportunidad en que **“...acompañó las copias del inicio de los trámites de inscripción ante la IGJ, por un lado, de la reorganización de Swiss Medical SA, efectuada el 22 de junio de 2011 bajo el número 2772624 y, por el otro, de la disolución sin liquidación por fusión de la sociedad antecesora, bajo el número 2772627”** (v. fo. 17, 3° y 4° párrafos, de las acts. adms. cit.).

B) La presentación de la referida Multinota, dando cuenta de la iniciación de los trámites de inscripción tampoco fue extemporánea, como afirma el Fisco.

Es que la actora fue solicitando prórrogas; que el Fisco justificó, concediéndolas con arreglo a lo autorizado por el art. 6 de la referida RG.

Así surge de las impresiones de pantalla del sitio web. Son las siguientes: **a)** a la solicitud del 6/10/11, el Fisco respondió **“La solicitud n° 2162 posee la Prórroga n° 829**. La misma se encuentra en proceso de resolución”; **b)** a la del 3/1/12, informó el **“vencimiento plazo documentación”: 7/3/12**; **c)** a la del 5/3/12, que el **“vencimiento plazo documentación” es del 6/5/12**; **d)** a la del 29/5/12, que el **“vencimiento plazo documentación” es del 4/8/12**; **e)** a la del 1/8/12, respondió que **“La solicitud n° 2162 posee la Prórroga n° 1089**. La misma se encuentra en proceso de resolución”; **f)** a la del 1/11/12, informó que **“La solicitud n° 2162 posee la Prórroga n° 1205**. La misma se encuentra en proceso de resolución” (ver reserva en Secretaría, fs. 59).

Más allá de las dudas de interpretación que pueden generar algunas resoluciones, lo cierto es que, al menos hasta el 4/8/12, por decisión del propio Fisco, Swiss Medical SA estaba en tiempo para



acompañar documentación. Cuando, en realidad y como se vio, ya había acompañado la documentación requerida hacía casi un año: el 6/10/11 (v. Multinota, ya cit.).

En suma, **la convalidación fiscal de las prórrogas solicitadas, hicieron a la temporalidad de la presentación en trato.**

C) Robustece todo lo anterior que (al igual que valoró la Corte en “Loma Negra”), **la actora finalizó los trámites ante la IGJ.**

El 12/5/2015 la IGJ, expidió las respectivas inscripciones de fusión por absorción de “Swiss Medical SA” a “Clínica Olivos SA”, y de disolución sin liquidación de la empresa absorbida. Respectivamente: inscripciones nº 7637 y 7636 (v. fs. 269vta., 317vta. y 318).

Lo que, además y a todo evento, cierra el círculo por aplicación del principio de la realidad económica, receptado no sólo en el referente caso “Loma Negra”, sino también por los arts. 1 y 2 de la ley 11.683 (CSJ Fallos 279:247 “Papelera Pedotti”, y doc. “Frigorífico Paladini SA” del 2/3/11, ya citados; también ésta Sala 1 en “Swiss Medical SA del 27/12/18, también cit.).

Más aún, si se tiene en cuenta el contrasentido que implicaría, mantener la coexistencia de las resoluciones (de alcance particular) objeto de específico cuestionamiento en autos, conjuntamente con el contenido y alcances de los respectivos actos de inscripción que la IGJ emitió.

X.- Las costas de ambas instancias deben imponerse a la demandada, por resultar vencida y no advertirse motivos para apartarse del principio objetivo de la derrota (conf. art. 279 y 68, 1er párrafo, del CPCCN).

XI.- Por todo ello, y atento que el modo en que se resuelve tornó insustancial el tratamiento de las demás cuestiones traídas;





Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA I**

Causa n° 39166/2015, “Swiss Medical SA c/ EN-AFIP-DGI s/ Proceso de conocimiento” – Juzg. 3

VOTO por: a) hacer lugar al recurso interpuesto por “Swiss Medical SA”, revocar el pronunciamiento apelado y, consecuentemente, declarar la nulidad de la Constancia de Rechazo n° 020/2013/00092/5 y de su confirmatoria res. DE LGCN 9/15; y b) imponer las costas de ambas instancias a cargo de la demandada vencida.

Los Dres. Clara María do Pico y Rodolfo Eduardo Facio adhieren al voto precedente.

En virtud del resultado que informa el Acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:** hacer lugar al recurso interpuesto por “Swiss Medical SA”, revocar el pronunciamiento apelado y, consecuentemente, declarar la nulidad de la Constancia de Rechazo n° 020/2013/00092/5, y su confirmatoria res. DE LGCN 9/15. Con costas de ambas instancias a cargo de la demandada.

Regístrese, notifíquese –a las partes y al Sr. Fiscal Coadyuvante– y, oportunamente, devuélvase.

