

## Jurisprudencia

**Buenos Aires, 20 de setiembre de 2018**

**Fuente: circular de la repartición**

**Impuesto a las ganancias. Reorganización de sociedades. Ley 20.628 –arts. 77 y 78–. Usufructo en favor de uno de los continuadores por parte del resto de ellos. Anticipos abonados por la empresa dividida. Su carácter de pago a cuenta de una obligación tributaria futura, que se perfeccionará al finalizar el período fiscal correspondiente, basada en la presunción de la continuidad de la capacidad contributiva. Quien goza del usufructo es el sujeto obligado y puede computar el anticipo en su declaración jurada. Se hace lugar parcialmente al recurso interpuesto. Irastorza Miguel Angel s/demanda de repetición. T.F.N., Sala A.**

En Buenos Aires a los 20 días del mes de setiembre de 2018, se reúnen los miembros de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, los Dres. Laura A. Guzmán (vocal titular de la 2da. Nominación) y Rubén A. Marchevsky (vocal titular de la 3ra. Nominación), a fin de resolver la causa N° 36.914-I caratulada “Irastorza Miguel Angel s/demanda de repetición”.

El Dr. Marchevsky dijo:

I. Que a fs. 73/74 se interpone demanda de repetición por las sumas de \$ 6.500,95 y \$ 9.903,54 con más intereses y costas.

Argumenta el actor que los pagos que pretende repetir que se originaron sin causa en una supuesta diferencia de saldo de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2005 por anticipos cancelados en el proceso de reorganización empresaria, en virtud del cual se dividió la sociedad Ñande Roga S.C.A. formándose tres nuevas sociedades unipersonales a nombre de Miguel Angel Irastorza, María de los Angeles Irastorza y Elsa Elena Irastorza.

Relata que mediante escritura del 18/12/05 María de los Angeles Irastorza y Elsa Elena Irastorza constituyeron un usufructo de sus respectivas empresas en su favor, siendo por lo tanto titular de sus respectivas rentas.

Destaca que los trámites de reorganización se iniciaron el 28/12/05 y culminaron el 9/6/06 de suerte tal que los pagos que se repiten habrían sido efectuados a nombre de la sociedad antecesora pero correctamente deducidos en la declaración juradas de las continuadoras, en el impuesto a las ganancias por el año 2005, como pagos a cuenta en cabeza de Miguel Angel Irastorza, en su condición de titular de una de ellas y usufructuario de las dos restantes.

Acompaña prueba documental, ofrece prueba informativa y solicita se haga lugar a la demanda de repetición por la suma de \$ 15.594,49 más intereses resarcitorios desde la fecha de su interposición y costas.

II. Que a fs. 82/87 el Fisco nacional contesta el traslado del recurso oportunamente conferido y opone excepción de incompetencia y defecto legal.

Respecto del fondo de la cuestión debatida sostiene que, de la forma en que fueron adjudicados los bienes por la disolución de la sociedad las verdaderas continuadoras de Ñande Roga S.C.A. serían las Sras. María de los Angeles y Elsa Elena Irastorza.

Entiende que dicha situación se evidencia en que el capital de las empresas unipersonales continuadoras de las Sras. María de los Angeles Irastorza y Elsa Elena Irastorza, sumadas, equivalen al 93,8182% del de la sociedad disuelta.

Razona que en tales condiciones, más and del usufructo existente, no se encuentra probada la condición de continuador del Sr. Miguel Angel Irastorza, resultando “en la realidad de los hechos” ser las hijas de éste las continuadoras, como nudas propietarias, siendo éstas quienes podrían –en la eventualidad y de corresponder– computar los anticipos en sus propias declaraciones juradas.

Opina que el hecho de que el actor resulte usufructuario de los bienes que hacen a la explotación comercial, no es título suficiente a los fines de validar el cómputo de los anticipos en cuestión en su propia declaración jurada.

Por otro lado, sostiene que tampoco sería procedente el cómputo de los anticipos en tanto del F. 713 relativo a al impuesto a las ganancias de Ñande Roga S.C.A. del período fiscal 2005, no surge la exteriorización de ningún saldo a favor, además de que la suma ingresada por ésta por tales conceptos resulta ser inferior al monto oportunamente intimado por el jefe del Distrito Curuzu Cuatiá.

Ofrece como prueba los antecedentes administrativos, formula reserva del caso federal y peticiona que se rechace el recurso interpuesto, con costas.

III. Que a fs. 107/108 obra resolución de fecha 15 de octubre de 2013 mediante la cual no se hizo lugar a las excepciones de incompetencia y de defecto legal opuestas por el Fisco Nacional, con costas por su orden.

A fs. 114 se abre el período probatorio, a fs. 222 se clausura y a fs. 228 se elevan los Autos a consideración de la Sala. A fs. 232/235 y 236/237, obran agregados los alegatos del Fisco Nacional y de la actora, respectivamente.

A fs. 238 se decidió dictar una medida para mejor proveer a fin de que la actora aclare la composición del monto de \$ 6.500,95 y acompañe los comprobantes correspondientes a la diferencia detectada respecto de los comprobantes acompañados, cuya contestación obra agregada a fs. 240.

A fs. 241 se llaman los Autos a sentencia.

IV. Que de las constancias de Autos surge que el Sr. Miguel Angel Irastorza formaba parte de la firma Ñande Roga S.C.A. dedicada a la explotación agropecuaria la que, mediante escritura pública Nº 101 de fecha 18/12/05, fue disuelta y reorganizada como empresas unipersonales (conf. fs. 19/26).

Seguidamente, por escritura Nº 102 de igual fecha, se formalizó la asignación y transferencia de los bienes adjudicados a los socios y se constituyó un usufructo vitalicio y gratuito por parte de las Sras. María de los Angeles Irastorza y Elsa Elena Irastorza en favor de Miguel Angel Irastorza, respecto de todos los bienes que les fueran adjudicados por la referida disolución societaria (conf. fs. 27/45).

Esto fue informado a la Administración Federal, comunicándole que proseguían como empresas continuadoras María de los Angeles Irastorza, Elsa Elena Irastorza y Miguel Angel Irastorza, siendo

aceptada por el ente fiscal la reorganización societaria en su aspecto formal y aprobado el traslado de los derechos y obligaciones fiscales (conf. fs. 130/131).

Posteriormente, mediante acto administrativo de fecha 19/9/12, el organismo recaudador determinó que el actor había computado erróneamente los anticipos del impuesto a las ganancias en su declaración jurada personal del período fiscal 2005, requiriéndole la presentación de la declaración jurada rectificativa y el ingreso de la diferencia arrojada con más los intereses resarcitorios (conf. fs. 214/216). Ello fue cumplimentado por el contribuyente ingresando las sumas reclamadas (conf. fs. 8/9 A/A), las que ahora se presenta a repetir.

V. Que la cuestión central a resolver consiste en si, como sostiene el actor, los anticipos abonados en cabeza de la sociedad antecesora Ñande Roga S.C.A. pueden ser deducidos en su declaración jurada personal, dado su carácter de continuador de una de las empresas unipersonales en las que se escindió y de usufructuario de las dos restantes o, como sostiene la tesis fiscal, son sus hijas, en su condición de nudas propietarias de sus empresas,, las habilitadas legalmente para su cómputo.

VI. Que así planteada la cuestión, en primer lugar, debemos recordar la naturaleza jurídica de las sumas que aquí se repiten.

Al respecto se ha dicho reiteradamente que los anticipos son pagos a cuenta de una obligación tributaria futura, la cual no se encuentra perfeccionada como tal sino que lo hará, oportunamente, al finalizar el período fiscal correspondiente al impuesto anual respecto del cual serán imputados.

Giuliani Fonrouge, en su obra Procedimiento Tributario de 1989, los define como verdaderos pagos a cuenta del impuesto, de carácter provisorio y sujetos a la obligación impositiva final del período por el cual se paguen.

Esta postura ha sido refrendada por el Procurador General de la Nación, Dr. José A. Lapiere, en su dictamen del 28/5/84, en la causa "Repartidores de Kerosene de YPF de Córdoba c/Gobierno Nacional-D.G.I." cuando, al analizar los anticipos, dijo que "El instituto aquí analizado es sólo un pago a cuenta de una obligación que sobre el sujeto pasivo, en virtud de la presunción de continuidad de la capacidad contributiva, presunción que en los impuestos como el aplicado en el 'sub lite', de los denominados de período, sólo adquirirá certeza al completarse el hecho imponible ...".

"Lo expuesto no implica otra cosa que reconocer el carácter de obligación sujeta a condición resolutoria del rubro aquí analizado (...) Del contenido de estas normas puede extraerse el carácter de mera presunción de continuidad de la capacidad contributiva sobre la que se funda el instituto en examen, y surge también con claridad, según pienso, el papel del hecho condicionante del impuesto definitivamente liquidado al final del período".

"En ese orden de ideas, dije antes que las anticipos constituían pagos a cuenta del tributo, que el legislador autoriza al Fisco a recaudar antes de completarse el hecho imponible, para satisfacer necesidades inmediatas del Estado. Para ello se funda en la existencia de una presunción de continuidad en la capacidad contributiva: podría decirse que alguien es deudor sin ser aún, en un sentido estricto, contribuyente, en cuanto no se ha verificado a su respecto el hecho imponible.

Pero dicha situación es meramente provisional, los pagos a cuenta efectuados no revisten carácter definitivo, sino que están supeditados al resultado efectivo que arroje el período fiscal de que se trata. No podría ser de otra manera, pues si se pretendiera ver como consecuencia del cumplimiento o

incumplimiento de tales obligaciones condicionales, derechos de naturaleza estrictamente patrimoniales definitivamente incorporados en cabeza del Estado, ello implicaría perder de vista el principio de la capacidad contributiva como fundamento de la tributación y el de la legalidad del impuesto.”

Esta doctrina a la cual adhiero considera a los anticipos a las ganancias como una obligación condicional que está sujeta a una condición resolutoria, dada por el perfeccionamiento del hecho imponible, que se asienta en una presunción de capacidad contributiva, por lo cual, en el caso de no cumplirse dicha condición o hacerlo parcialmente, dichos pagos en exceso pueden ser reputados como carentes de causa en tanto fueron realizados en forma provisoria respecto de una deuda que en los hechos resulta inexistente, habilitando la vía de la repetición prevista por el art. 81 de la ley procedimental.

VII. Que siguiendo la lógica anteriormente expuesta, corresponde entonces dilucidar si las sumas abonadas por el contribuyente a raíz de la impugnación de la Administración Fiscal configuran en la especie un pago sin causa, en tanto se trataría de anticipos de impuestos pagados por la firma antecesora trasladables a sus continuadoras.

Ante todo debo destacar que resulta indudable que el trámite de reorganización fue convalidado por la Administración Federal conforme se desprende de las resoluciones agregadas a fs. 64/68 y 199/203 en las cuales la aprobó en su aspecto formal y admitió el traslado de los derechos y obligaciones fiscales. Como así también que, contrariamente a lo argumentado por la representación fiscal, la condición de continuador del Sr. Miguel Angel Irastorza como empresa unipersonal surge claramente de las presentaciones realizadas por éste ante el organismo recaudador (conf. fs. 199/203), no obrando en el legajo administrativo acompañado ninguna objeción o impugnación al respecto.

Sobre el particular, sabemos que el instituto de las reorganizaciones empresariales previsto por la Ley del Impuesto a las Ganancias se cimienta sobre el principio rector de la neutralidad fiscal, según el cual el sistema tributario no debe alterar las decisiones de los titulares de las empresas desalentando que se lleven a cabo reorganizaciones que buscan el mejoramiento de la productividad.

En efecto, el art. 77 de la mentada norma prevé un tratamiento especial para los entes que se reorganicen, eximiendo del pago del tributo a los resultados que pudieran surgir como consecuencia de los movimientos patrimoniales que deban producirse, considerando que no existe transferencia de riqueza en tanto el capital permanezca mayoritariamente, con la misma titularidad, permitiendo, asimismo que los derechos y obligaciones fiscales pertenecientes a los sujetos que se reorganizan sean trasladados a la o las entidades continuadoras. Todo ello a condición del cumplimiento estricto de ciertos requisitos a los que alude el art. 78 de la ley del impuesto y su decreto reglamentario, especialmente en su art. 105, con el fin de que estos beneficios tributarios no resulten usufructuados indebidamente.

Como bien lo expresara la Cámara Federal de Salta en Autos “La Veloz del Norte S.A. c/Estado Nacional A.F.I.P.-D.G.I. s/ordinario” del 5/4/13 al expresar que “... para que las reorganizaciones societarias tengan los efectos fiscales previstos: neutralidad impositiva y traslado de derechos y obligaciones a que alude el art. 78 de la LIG, es esencial el cumplimiento de los requisitos previstos en la ley y en su Dto. reglamentario 1.344/98”, criterio éste que fue confirmado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su fallo de fecha 16/12/14.

Sentado ello, es preciso aclarar que no ha sido materia de impugnación por parte del Fisco Nacional el incumplimiento de los requisitos de forma y de fondo que permiten el goce de los beneficios fiscales

otorgados por la figura en estudio. Como así tampoco que, si bien la empresa antecesora Ñande Roga S.C.A. no ha exteriorizado en sus declaraciones juradas del impuesto a las ganancias la existencia de un saldo a favor, dado que éstas fueron presentadas totalmente en cero para los períodos 2005 y 2006 (conf. fs. 132/133), los pagos de los anticipos fueron realizados conforme los comprobantes originales acompañados por el actor (conf. fs. 47/62 ) y según el sistema de la propia Administración (conf. fs. 137), no habiendo sido desconocidos por el Fisco Nacional.

Por dicha razón, toda vez que no surge de Autos ni del expediente administrativo acompañado que los mismos hayan sido imputados a alguna obligación, no puedo más que concluir que estamos ante un crédito fiscal generado por el pago de anticipos a cuenta de una obligación en el impuesto a las ganancias, que no fue perfeccionada a raíz de la reorganización empresarial llevada a cabo, por lo cual, prima facie, resultarían plenamente trasladables a las explotaciones unipersonales continuadoras.

VIII. Que en lo que aquí interesa cabe recordar el criterio sentado por el propio organismo fiscal en el Dict. D.A.T. 71/98 respecto del traslado del crédito fiscal del impuesto al valor agregado en el caso de reorganizaciones societarias en el cual entendió que "... la transmisión efectuada en la escisión requiere que se trate de una universalidad de hecho y no de un mero parcelamiento de patrimonio –Dict. 18/86–, debiendo la continuadora proseguir con la actividad de la antecesora".

Razonando que "... habida cuenta que desde el punto de vista económico resulta lógico entender que esos saldos deben 'seguir' a la operatoria que los produjo, pues supuestamente las prestaciones que realice la sucesora están vinculadas a las transacciones que originaron el crédito, de la antecesora, las que deberían producir débitos fiscales para absorberlo".

Para concluir que "Adoptar en forma definitiva y terminante el criterio de la proporcionalidad sostenido por el área operativa, para el caso de una firma reorganizada que se divide en función de que desarrolla una actividad gravada y otra exenta en el I.V.A. y cuenta con saldos técnicos, obviamente provenientes de la primera actividad, significaría atribuir a esta última un costo ajeno a la misma, como asimismo que aquélla que resulta imponible se vea privada, en cabeza de la sucesora, de créditos fiscales que le pertenecían naturalmente".

"Respecto de los saldos por ingresos directos originados en retenciones o percepciones practicadas a la reorganizada, se aprecia que si la traslación a las continuadoras consideró la actividad o línea de producción adjudicadas a las mismas, no existirían fundamentos para impugnar una atribución realizada bajo esas pautas".

"En síntesis, en las reorganizaciones, la asignación de saldos a favor de I.VA. debería practicarse considerando como pauta básica la actividad línea de producto que los originó y que se trasladan a la continuadora."

Que el razonamiento seguido por el Fisco Nacional se aparta de una solución dogmática y rígida, en cuanto a la de los derechos fiscales que se trasladan hacia las sucesoras, para encontrar su exégesis en el favorecimiento de la neutralidad fiscal, adoptando la solución que mejor compatibilice con el espíritu de la norma en cuestión, es decir, la que menor costo fiscal implica para las continuadoras.

IX. Que cabe echar luz ahora respecto del tema central sobre la procedencia o no del cómputo de los mentados anticipos en la declaración jurada personal del apelante. Ello fundado en que además de ser continuador por su propia explotación unipersonal, también lo es por las empresas de sus hijas en carácter de usufructuario.

Sobre el derecho de usufructo el Código Civil de la República Argentina en su art. 2807, lo define como "... el derecho real de usar y gozar de una cosa, cuyo propiedad pertenece a otro, con tal que no se altere su substancia". Su art. 2814 prescribe que "Es establecido por contrato gratuito, cuando el donante no enajena sino la nuda propiedad de la cosa, reservándose su goce; o cuando no da más que el usufructo, o cuando cede a uno el derecho de propiedad, y a otro el de goce de la cosa" y agrega el art. 2894 que "El usufructuario debe satisfacer los impuestos públicos, considerados como gravámenes a los frutos, o como una deuda del goce de la cosa, y también las contribuciones directas impuestas sobre los bienes del usufructo".

Por su parte, la ley del impuesto sobre la renta, en lo que se refiere a esta figura, en su art. 44 consigna que "Los contribuyentes que transmitan gratuitamente la nuda propiedad del inmueble, conservando para sí el derecho a los frutos –de cualquier clase que sean–, uso o habitación, deben declarar la ganancia que les produzca la explotación o el valor locativo, según corresponda ...".

Mientras que el art. 4, inc. b), pto. 4 in fine, de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, complementario del anterior, respecto del usufructo sobre inmuebles reza que "En los casos de usufructos constituidos por contrato gratuito, contemplados en el art. 2814 del Código Civil, el usufructuario deberá computar como activo, a los fines de este impuesto, el valor total del inmueble, determinado de acuerdo con las normas de este inciso ...".

De este análisis podemos concluir que, el conjunto de normas que regulan el derecho en estudio, es conteste respecto a que es quien goza de los réditos obtenidos por el uso y goce de la cosa que le ha sido dada en usufructo quien resulta nominado como sujeto obligado a satisfacer la obligación tributaria por los frutos percibidos y no quien detenta su propiedad o titularidad.

Enrique J. Reig explica que este apartamiento que hace la normativa tributaria del derecho común está relacionada con lo que denomina "la prevalencia de la consideración de la disponibilidad económica de la renta, en desmedro de su disponibilidad jurídica" –"Relaciones de la normativa tributaria con las del derecho común y de la contabilidad. (Análisis y reflexiones sobre la experiencia Argentina)", IMP 1994-A, 174–, lo cual resulta totalmente lógico y concordante con el principio de capacidad contributiva, base del sistema tributario. Ello por cuanto es el usufructuario quien percibe las rentas producidas por la cosa, mientras que el propietario que la ha cedido en usufructo solamente reserva para sí la nuda propiedad de la misma, esto es, tal como su nombre lo indica, la propiedad totalmente desnuda de sus atributos intrínsecos, sin posibilidad de obtener utilidades, frutos o provecho de la cosa cuya propiedad posee.

En este orden de ideas la lógica fiscal por la cual serían las Sras. María de los Angeles Irastorza y Elsa Elena Irastorza, en el carácter de nudas propietarias, quienes podrían –en la eventualidad y de corresponder– computar los anticipos del impuesto a las ganancias en sus declaraciones juradas, carece de toda lógica pues ello implicaría en los hechos admitir la gravabilidad de la nuda propiedad de bienes, respecto de los cuales los títulos de dominios ostentan las hijas del contribuyente, esto es, la mera titularidad del dominio sin tener en cuenta la posibilidad por parte de éstas de aplicarlos a la generación de rentas alcanzadas por el gravamen, subvierte el propósito del legislador y el fin último de las leyes que lo regulan.

Es en esta inteligencia que debemos razonar que en el caso de Autos los derechos fiscales deben seguir, para su traslado, a la actividad y no al sujeto, toda vez que es el actor quien debe satisfacer la obligación tributaria por las rentas obtenidas a través de la explotación del patrimonio que le fue dada en

usufructo y con el cual continua la actividad de la antecesora, pues lo contrario resultaría un enriquecimiento sin causa del Estado.

Es por ello que puede concluirse, teniendo en vista el juego armónico de las normas bajo trato que la pretensión fiscal vulnera el principio de la capacidad contributiva, y el principio de neutralidad fiscal perseguido por la normativa que regula los procesos de reorganizaciones empresarias, por lo que deben descartarse los argumentos del Fisco Nacional.

X. Que resuelto lo anterior cabe aclarar que si bien el actor interpuso el presente recurso de repetición por una pretensión que asciende a \$ 15.594,49, conformada por una diferencia en el impuesto a las ganancias de \$ 6.500,95 más \$ 9.093,54 en concepto de intereses resarcitorios, respecto de la primera suma solamente se ha podido comprobar que se tratan de anticipos de impuestos la suma de \$ 5.920, conforme los comprobantes originales acompañados por el interesado a fs. 47/62 y constancias de fs. 137, resultando de ello una diferencia de \$ 580,95.

Advertida dicha situación a fs. 238 se dictó una medida para mejor proveer intimando a la actora para que, en el término de cinco días, aclare la composición del monto de \$ 6.500,95 y acompañe los comprobantes correspondientes a la diferencia detectada respecto de los comprobantes acompañados.

A fs. 240 obra contestada la intimación manifestando el contribuyente que “el monto de \$ 6.500,95 fue el que se pagó como consecuencia de la intimación de la A.F.I.P.-D.G.I. de fecha 19/9/12 (Anexo ‘A’ del recurso), de suerte tal que no le resulta posible a mi parte adjuntar los comprobantes correspondientes a la diferencia indicada en el último pasaje de dicho auto”, sin acompañar documentación alguna ni efectuar ninguna aclaración adicional.

Elio así, por todo lo expuesto y habida cuenta que el actor a quién correspondía dar sustento probatorio a sus dichos no ha acreditado que la totalidad de la suma reclamada en Autos sean anticipos de impuestos o cualquier otro concepto pasible de ser repetido, corresponde hacer lugar parcialmente al recurso interpuesto por la suma de \$ 5.920 y rechazar parcialmente el mismo por la suma de \$ 580,95.

XI. Que respecto a los intereses que deben liquidarse, corresponde aplicar el Fallo Plenario de este Tribunal “Dálmine Siderca S.A.I. y C. s/demanda de repetición”, Expte. 6831-I, del 27/12/1993.

XII. Que en cuanto a las costas, toda vez que el recurso ha prosperado parcialmente y que ambas partes resultaron parcialmente vencedoras y vencidas, de acuerdo al principio de la derrota dispuesto en el art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, voto por fijar las mismas en proporción a los respectivos vencimientos.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al voto precedente.

En virtud de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1. Hacer lugar parcialmente al recurso de repetición planteado por el actor, conforme lo expresado en el Considerando X.

2. Rechazar parcialmente al recurso de repetición planteado por el actor, conforme lo expresado en el Considerando X.

3. Las costas se imponen por sus respectivos vencimientos.

4. Ordenar a la Dirección General Impositiva, practique liquidación conforme con las pautas indicadas en el Considerando VIII, en el término de treinta (30) días. A tal fin remítanse por igual término a dicho organismo los antecedentes administrativos agregados por cuerda.

Se deja constancias que el presente pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos vocales titulares de la Sala, por encontrarse vacante la Vocalía de la 1.º Nominación (conf. art. 184, 4to. párrafo, de la Ley 11.683).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

Fdo.: Laura Amalia Guzmán y Rubén Alberto Marchevsky (vocales).