

Jurisprudencia

Rosario, 7 de febrero de 2019

Fuente: página web A.F.I.P.

Impuesto a las ganancias. Reorganización de sociedades. [Ley 20.628 –art. 77–](#). Requisitos de comunicación al organismo fiscal del inicio del trámite de inscripción y deber de aportar datos y elementos detallados en la [Res. Gral. A.F.I.P. 2.513/08](#). Se revoca la sentencia que impugnaba el acto administrativo que rechazó el planteo de reorganización por no haberse presentado la documentación requerida. Adriana Ferrero S.R.L. c/A.F.I.P.-D.G.I. s/impugnación de acto administrativo. C.F.A. Rosario, Sala B.

VISTO: en Acuerdo de la Sala “B”, el expediente N° FRO 29792/2015/1 y acumulado 29795/2015, caratulado “ADRIANA FERRERO S.R.L. c/ AFIP -DGI s/ Impugnación de acto administrativo” (del Juzgado Federal N° 2 de Rosario).

Vienen los autos a conocimiento de este Tribunal en virtud del recurso de apelación interpuesto por la demandada (fs. 533), contra la sentencia del 17/11/2016 que hizo lugar a la demanda de impugnación de acto administrativo iniciada por Adriana Ferrero SRL y Francisco Ferrero SR contra la AFIP y declaró la nulidad de las Res. 22/2015 (Dirección Regional Rosario I de la AFIP-DGI) y 21/2015 (Dirección Regional Rosario I de la AFIP-DGI), y consecuentemente ordenó tener por realizada la comunicación de la reorganización societaria en legal forma, para que produzca los efectos impositivos de neutralidad fiscal y demás efectos previstos por la ley del gravamen, sin perjuicio de las facultades legales que le asistan al organismo, por los fundamentos de los considerandos primero a octavo de dicha resolución; con costas a la demandada vencida (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación) (fs. 518/532 vta.).

Concedido el recurso, la apelante expresó agravios (fs. 539/553). Corrido el traslado y contestado por la actora (fs. 554 y fs. 555/577), se elevaron los autos a esta Cámara Federal (fs. 134). Ingresados por sorteo informático a esta Sala “B”, se ordenó el pase de los autos al Acuerdo, quedando en condiciones de ser resueltos (fs. 578).

La Dra. Vidal dijo:

1º) Como primer agravio expuso la demandada que la resolución recurrida es contraria al derecho federal invocado y adujo que se le resta efectividad a la Res. Gral. AFIP 2513/08.

Sostuvo que en primer término se debe recordar que el art. 77 de la Ley del Impuesto a las Ganancias establece qué se entiende por reorganización y cuáles son los requisitos para realizarla sin que los resultados que pudieran surgir como consecuencia estén alcanzados por el gravamen en cuestión, y el art. 78 de la Ley 20.628 refiere a los derechos y obligaciones fiscales trasladables a la o las empresas continuadoras en los casos previstos en el artículo que lo precede.

Indicó que el art. 105 del decreto reglamentario de la ley de Impuesto a las Ganancias, en su parte pertinente dispone que en los casos de fusión y de escisión o división de empresas, se deberá cumplir con la totalidad de los requisitos enumerados en su segundo párrafo, entre los cuales se incluye la comunicación de la reorganización a la AFIP.

Manifestó que centrado en los arts. 77 de la ley del impuesto a las ganancias y 105 del decreto reglamentario de dicha ley, estos arrojan una consecuencia unívoca e inevitable que es el carácter esencial del deber de comunicar la reorganización a la A.F.I.P. y de hacerlo en los plazos en que ella disponga, lo que implica necesaria e indudablemente conferir máxima y sustancial relevancia a la reglamentación dictada por el organismo, actualmente la Res. Gral. AFIP 2513/08.

Consideró que al contrario de lo expresado en la sentencia, la Res. Gral. AFIP 2513/08 es una verdadera reglamentación de una ley en sentido formal, relativa a la materia tributaria, que resulta absolutamente necesaria para la plena operatividad del beneficio impositivo que dicha ley crea y regula.

Al respecto citó fallos de la CSJN y continuó diciendo que no resulta posible perder de vista que el sistema tributario argentino es por regla autodeterminativo y que el impuesto a las ganancias constituye una parte importante de la recaudación en el orden federal por su incidencia en la formación del Tesoro de la Nación (art. 4 de la Constitución Nacional), por ello constituye una contrapartida necesaria que la A.F.I.P.- D.G.I. cuente con facultades de verificación y fiscalización, que las ejerza y sobre todo que cuente con facilidades fácticas y jurídicas para hacerlo.

Adujo que de lo expuesto se concluye que el art. 77 de la Ley del impuesto a las ganancias no constituye un derecho del contribuyente sino una concesión graciosa y unilateral del legislador exclusiva para quienes observen fielmente los requisitos legal y reglamentariamente establecidos.

Así expuso que la interpretación de la sentencia respecto de la exigencia de comunicar la reorganización a la AFIP- DGI con los requisitos y en el plazo reglamentariamente establecido, fue superficial e implicó negar el valor y pleno efecto a la Res. Gral. AFIP 2513/08 que tiene por finalidad posibilitar la adecuada fiscalización y control del cumplimiento de los requisitos pertinentes, a fin de verificar la procedencia de la neutralidad impositiva y demás efectos resultantes del régimen previsto en la Ley de impuesto a las ganancias.

Sostuvo la Inaplicabilidad del Dictamen de la Procuración General de la Nación recaído en autos “Grupo Posadas C/ AFIP-DGI S/ Demanda Contenciosa” de fecha 29/05/2015, incurriéndose en una fundamentación aparente y dogmática.

Dijo que la sentenciante se apartó de lo resuelto por el Máximo Tribunal en dicho precedente, citó partes del fallo y recordó que con relación al procedimiento previsto para las Comunicaciones de Reorganización de Sociedades, en el supuesto de rechazo se establece el deber de los contribuyentes y/o responsables de rectificar las declaraciones juradas presentadas y -en su caso- ingresar el impuesto correspondiente, dentro de los noventa (90) días corridos inmediatos siguientes al de recibida la notificación (art. 7 de la Res. Gral. AFIP 2513/08), en consonancia con lo dispuesto por el cuarto párrafo del art. 77 de la Ley de impuesto a las ganancias.

En este contexto, dijo, se advierten dos procedimientos reglados bien diferenciados, por un lado, el que establece la obligación por parte de las contribuyentes de rectificar sus declaraciones juradas (cf. art. 77 Ley de impuesto a las ganancias y art. 7 de la Res. Gral. AFIP 2513/08) y por el otro, el procedimiento de determinación de oficio (arts. 16 y cc. de la Ley 11.683), que podrá iniciarse en el supuesto que las contribuyentes no rectificaran sus DDJJ o se impugnaran éstas.

Concluyó que en virtud de todo lo expuesto la sentenciante no brindó ningún argumento que justificara apartarse del criterio expresado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente citado.

Sostuvo que existió una errónea interpretación y aplicación de los principios constitucionales que rigen en materia tributaria.

Señaló una aplicación superflua del Principio de legalidad, sin tener en cuenta la importancia de otros principios que rigen en materia tributaria y no brindó ningún argumento serio y concreto que permita descalificar desde un punto de vista constitucional, la Res. Gral. AFIP 2513/08.

Expuso que no tuvo en cuenta el principio de la realidad económica que fue incorporado a la Ley 11.683 a partir del año 1946 y actualmente está contenido en los artículos 1ro. y 2do. de dicho cuerpo legal (t.o. en 1998).

Sostuvo que, en definitiva, la aplicación de dicho principio tributario justifica la exigencia del cumplimiento de la Comunicación de las Reorganizaciones Societarias a la A.F.I.P. - D.G.I., en los plazos y requisitos previstos en la reglamentación, a fin de que pueda realizarse una valoración de índole tributaria y de la realidad económica, con el objeto de que los contribuyentes puedan gozar de la neutralidad impositiva, cuyo análisis se encuentra a cargo exclusivamente del Fisco, de conformidad con lo establecido en el art. 77 de la Ley de impuesto a las ganancias y art. 105 de su decreto reglamentario.

Manifestó que teniendo en cuenta todo el marco normativo expuesto, tanto el legislador como el Poder Ejecutivo Nacional han delegado en su mandante la determinación de los requisitos que los contribuyentes deben observar para gozar de la liberación fiscal y dicha delegación resulta tan constitucional como razonable, toda vez que ni el art. 77 de la Ley 20.628 o el art. 105 de su decreto reglamentario han sido tachados o declarados inconstitucionales, razón por la cual su aplicación resulta inevitable, y de ésta surge que también deviene incontrovertible la operatividad de la Res. Gral. AFIP 2513/08, que no es ni más ni menos la consecuencia directa y necesaria de la vigencia de aquellas dos normas.

Finalmente, sostuvo que la sentencia en crisis vulneró el principio de igualdad tributaria, toda vez que a través de un análisis errado de la normativa federal involucrada y de las constancias de la causa, colocó a las accionantes en una situación de privilegio, sin ponderar la inequidad generada con relación a aquellos contribuyentes que sí se sujetan al cumplimiento de los requisitos legales y reglamentarios vigentes, para gozar de los beneficios impositivos.

Como segundo agravio expuso que la sentencia incurrió en arbitrariedad en la valoración de la prueba producida, y sostuvo la inaplicabilidad de la doctrina sentada por el Máximo Tribunal en "Frigorífico Paladini".

Remarcó que la causal que generó el rechazo de las Comunicaciones de Reorganización Societaria fue la falta de aporte documental en sede administrativa, en los términos de la Res. Gral. AFIP 2513/08, ptos. 5, 8 y 9 del Anexo II inc. b de esa Resolución General, para los casos de escisión.

Analizó cada uno de los requisitos observados por el Fisco y expuso las razones que motivaron la descalificación de la prueba documental aportada por las accionantes en la presente instancia judicial.

Respecto del Punto 5 sostuvo que de los antecedentes administrativos, se constata que las actoras en oportunidad de interponer el recurso administrativo contra el rechazo de la Solicitud de Comunicación de Reorganización Societaria, no acompañaron la constancia de inscripción ni la documentación que acreditara la iniciación de los trámites pertinentes ante el Registro.

Expuso que, por el contrario, según surge de dichos antecedentes, las contribuyentes presentaron el Acta de fecha 14/02/2013 "Anexo Acta de Constitución Social de Adriana Ferrero S.R.L." (fs. 52 según

sentencia), luciendo únicamente en este último instrumento al reverso un sello del Registro Público de Comercio, que bajo ningún concepto puede entenderse que bastaba por sí solo para tener por cumplido dicho requisito.

Consideró que puede advertirse que al momento de dictar las Resoluciones Administrativas que confirmaron el rechazo de las Solicitudes de Comunicación, las actoras no habían acreditado adecuadamente la inscripción de la reorganización en el Registro Público ni presentaron un formulario de inicio de los trámites.

Adujo que las actoras recién en la presente instancia judicial, ofrecen como prueba dos (2) Informes elaborados por el Registro Público de Comercio con fecha 22/05/2015, que acreditan la inscripción de las sociedades y presentan copias de la documental societaria de ambas actoras, debidamente certificadas por dicho Registro con fecha 19/05/2015, es decir, luego del dictado de las Resoluciones Administrativas cuestionadas (29/04/2015).

Por ello sostuvo que resulta a todas luces injusto que se haya considerado cumplido dicho requisito, luego de cotejar la coincidencia de las mencionadas constancias registrales con el acta presentada en sede administrativa, porque soslaya que el Juez administrativo no se encontró en iguales condiciones para llegar a la misma conclusión, dado que no fueron aportadas en sede administrativa, situación que justificó tener por incumplido ese requisito.

Transcribió el contenido de los puntos 8 y 9 del inc. b del Anexo II pero consideró que en primer lugar resultaba pertinente efectuar una aclaración con relación a lo expresado por la Juez en el Considerando Sexto donde se señaló: "Aclara la parte actora que la sociedad escindida es la que ve reducido su patrimonio por la formación de una nueva sociedad. Señala que la contraria insiste en desconocer que se ha aportado dicha documentación porque confunde sociedad escindida y escinditaria, puesto que en su escrito identifica a la sociedad escindida como la sociedad Adriana Ferrero S.R.L., cuando la sociedad escindida es Francisco Ferrero S.R.L., cuyo balance consta transcripto en el expte. de la escisión (fs.503/504)".

La recurrente indicó al respecto que si bien la norma en trato habla de sociedad "reorganizada" y sociedad "escindida", la doctrina suele referirse a los sujetos que forman parte del proceso de escisión como sociedad escidente, aquella que destina su patrimonio para constituir alguno de los supuestos de escisión, en este caso, la sociedad escidente es Francisco Ferrero S.R.L. por su parte, suele referirse a la sociedad escisionaria como aquella que recibe el patrimonio transmitido por la escidente y en el sub examine, la sociedad es escisionaria es Adriana Ferrero S.R.L.

Remarcó que sin perjuicio de ello no es cierto lo afirmado por las accionantes, sobre que el rechazo del aporte documental haya sido consecuencia de un problema de confusión de términos, sino que dicho rechazo se debió a que las actoras nunca presentaron los balances exigidos por la norma en trato.

Insistió que las actoras en sus escritos de demanda reconocieron expresamente que "...no se hizo un balance especial de escisión de la sociedad reorganizada (Francisco Ferrero S.R.L.) ni un balance de la sociedad escindida (Adriana Ferrero S.R.L.), porque se utilizó como balance de escisión el último presentado por la firma con fecha de cierre 31/03/2012. Es por ello que no se acompañó un balance especial de escisión, sino que el balance de la firma Francisco Ferrero SRL del 31/03/2011, - que se utilizó como balance especial-, se transcribió en el expediente presentado ante el Registro Público de Comercio, confeccionado como un estado de situación patrimonial...".

Sostuvo que resulta de suma gravedad en la valoración de la prueba, que se hayan considerado cumplidos ambos requisitos tan sólo con la transcripción del Balance Especial de Francisco Ferrero S.R.L. en las actas societarias presentadas.

Adujo que se ignoró que además del Balance Especial de escisión, las sociedades suelen confeccionar otros balances, que generalmente están cerrados en la misma fecha que los anteriores (Balance especial de escisión, Balance General con distribución patrimonial; Balance de las sociedades escisionarias correspondiente al inicio del Ejercicio Económico Nº 1), en los que también se tienen en cuenta los requisitos formales que son exigidos por los Organismos de Control. (vr. "Reorganización de Sociedades. La escisión societaria: aspectos teóricos, técnicos y prácticos." Segunda Parte, Dres. Héctor F.R. Collufio y Eduardo José Núñez, publicado en La Ley Checkpoint: IMP 2010- 13, 59).

Expuso que de este modo, si las accionantes al escindir se confeccionaron un solo Balance especial, debieron a los fines de dar cumplimiento a los pts. 8 y 9 del inc. b Anexo II de la Resolución General, acompañar el Estado Contable propiamente dicho en sede administrativa, junto con un Anexo o nota - todo con firma de los representantes legales, del Contador Público y certificados por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas – donde constaran separadamente los bienes que permanecen en el patrimonio de Francisco Ferrero S.R.L. y los que son objeto de transmisión a Adriana Ferrero S.R.L., exponiéndose en columnas comparativas los rubros con sus respectivos datos, anteriores y posteriores a la escisión.

Sostuvo que tampoco el Balance General de Francisco Ferrero S.R.L., ofrecido como prueba en la presente instancia judicial, resulta pertinente para tener por cumplidos dichos requisitos.

Indicó que en este sentido, la función del escribano público que protocolizó las Actas Sociales, sólo se limita a dar fe de los documentos u actos que ocurren en su presencia, pero bajo ningún concepto puede suplir los informes que elabora el profesional al confeccionar los estados contables, a través de los cuales deja constancia de las normas de valuación y exposición utilizadas, ni tampoco puede suplir la intervención del Consejo Profesional de Ciencias Económicas correspondiente, quien certifica las firmas y que aquellos se encuentren transcritos en los libros rubricados de la entidad.

En efecto, dijo, los estados contables constituyen unos de los elementos más importantes para la transmisión de información económica sobre la situación y la gestión de entes públicos y privados, por ello, no caben dudas que su parte, en el marco de sus facultades delegadas y margen de discrecionalidad que le otorgan las normas vigentes, entendió que era un requisito esencial la presentación de los balances exigidos en los pts. 8 y 9 del Anexo II inc. b de la Res. Gral. AFIP 2513/08.

Señaló que, sumado a lo expuesto, agravó a su parte que la sentenciante soslayó que el Balance especial de escisión es de presentación obligatoria, no sólo porque lo establece el Anexo II de la Res. Gral. AFIP 2513/08, sino porque su confección está prevista expresamente en la ley General de Sociedades (cf. mod. Ley 26.994), art. 88, aptdo. "Requisitos", inc. 2, razón por la cual no puede darse por satisfecho dicho imperativo legal, por el sólo hecho de entender que se ha cumplido con el plazo previsto en la norma para su elaboración.

Sin perjuicio de ello, cabe señalar que Adriana Ferrero S.R.L. se constituyó el 14/12/2012, casi 8 meses posteriores a la fecha de cierre del Balance Especial de Francisco Ferrero S.R.L. cerrado al 31/03/2012, razón por la cual se puede afirmar que este último no refleja adecuadamente la situación económica y financiera de la nueva sociedad.

Señaló que las accionantes no invocaron ni acreditaron ninguna causal de fuerza mayor que les hubiere impedido presentar los Balances Contables en sede administrativa, ni tampoco en sede judicial.

También se agravió de lo expresado en los Considerandos Séptimo y Octavo, en cuanto sostuvo que se efectuó una aplicación incorrecta del Principio de informalismo en favor del administrado, con fundamento en el precedente “Frigorífico Paladini S.A.” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Expuso que el Máximo Tribunal en el caso “Frigorífico Paladini S.A. c/ A.F.I.P. s/ demanda” con fecha 02/03/2011, se remitió a lo dictaminado por la Procuradora Fiscal quien señaló que el art. 116 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998) establece la aplicación supletoria de la Ley 19.549, cuyo art. 1, inc. c) consagra el principio de formalismo moderado o informalismo en favor del administrado, del cual se deriva que no existen estructuras sacramentales para los planteos de los particulares efectuados en sede administrativa (Fallos: 308:633 y 315:1604).

Sin embargo, manifestó, en dicho precedente –a diferencia del caso de marras- no se había cuestionado el cumplimiento de la documentación requerida por la Res. Gral. AFIP 2513/08, sino el hecho que no se había brindado una adecuada respuesta a la petición de la actora de Comunicar la Reorganización Societaria en los términos del art. 77, inc. c) de la ley del tributo, en cuanto dicha notificación había sido hecha con posterioridad al inicio de su reorganización y en el marco de un recurso de apelación.

Aclaró que en el caso de marras, no se da un supuesto de excesivo apego a los procedimientos, sino que el Fisco procedió al rechazo de la Solicitud de Reorganización Societaria ante la falta de aporte documental en los términos de la Res. Gral. AFIP 2513/08.

Agregó que resulta de suma importancia en lo que respecta al procedimiento seguido por su parte, destacar que la sentenciante no ponderó que las accionantes no acompañaron la documentación requerida por la Res. Gral. AFIP 2513/08 en el plazo establecido por su art. 5 (60 días), ni solicitaron una prórroga de él.

Sin embargo, expresó, la existencia de un plazo no es rígida, toda vez que siempre puede solicitar su ampliación, con la misma carga de materializar su solicitud a través del sistema previsto por la resolución general, dicha carga encuadra en el amplio deber de colaboración exigible a los administrados.

Afirmó que en la sentencia se soslayó que el juez administrativo, en oportunidad de resolver los recursos incoados por las actoras, en lugar de conducir el procedimiento estimó que resultaba razonable emitir una medida para mejor proveer al Distrito Cañada de Gómez a fin de que se expidiera con relación a la documentación presentada y en su respuesta, el Distrito detalló qué constancias se encontraban de conformidad con la norma para los casos de escisión (ptos. 1, 2, 3, 4, 7 y 11) y las que faltaban aportar (ptos. 5, 8 y 9).

Indicó que los principios que rigen el procedimiento administrativo y que resultan aplicables en el ámbito tributario –formalismo moderado, debido proceso adjetivo, búsqueda de la verdad material refuerzan la solución adoptada por el Juez administrativo, quién se apartó de la letra expresa de la norma y consideró todos los elementos aportados por las accionantes, en orden a preservar la razonabilidad y por ende, la legitimidad sustancial de las resoluciones administrativas impugnadas en autos, así las cosas, continuó, se podrá apreciar que su mandante no ha incurrido en ningún apego a las formalidades del procedimiento, ni ha vulnerado el derecho de defensa de las actoras.

Sostuvo que el Acta de fecha 14/02/2013 "Anexo Acta de Constitución Social de Adriana Ferrero S.R.L." en la que luce a su reverso un sello del Registro Público de Comercio no resulta suficiente para suplir la omisión de presentación de la Constancia de inscripción y/o inicio del trámite registral, exigida por la norma reglamentaria. Asimismo, el aporte de un Acta de Asamblea a través de la cual se transcribe y aprueba un Balance, no puede sustituir la presentación del balance propiamente dicho.

Expresó que en definitiva, la negligencia probatoria de las accionantes en sede administrativa, se mantiene incólume ante esta instancia, ya que las recurrentes no aportaron la documentación que permitiera desvirtuar las conclusiones arribadas por el Fisco (art. 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En su tercer agravio consideró que resulta arbitraria y no ajustada a derecho la declaración de nulidad de las resoluciones dictadas por su mandante.

Destacó en primer término que la declaración de nulidad se limita estrictamente a los casos de grave falencia del acto o a supuestos de lesión probada en forma oportuna, ya que las nulidades deben considerarse de manera restrictiva, para lo cual siempre requiere la existencia y acreditación de un perjuicio concreto.

Adujo que ello es así porque no se advierte del decisorio en crisis que las accionantes en algún momento se vieran impedidas de ejercer sus derechos y la posibilidad de aportar las pruebas que entendieron pertinentes.

Sostuvo que fueron dictadas por funcionarios competentes; se sustentan en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable; poseen un objeto cierto, física y jurídicamente posible decidiendo todas las peticiones formuladas; antes de su emisión se cumplieron los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resultan implícitos en el ordenamiento jurídico y se produjo el Dictamen Jurídico pertinente; han sido motivadas ya que expresan en forma concreta las razones que llevaron a emitir los actos, consignando la causa; los actos administrativos dictados por su parte han cumplido con el espíritu, propósito y razón de la delegación acordada por el art. 77 de la Ley 20.628 y art. 105 de su decreto reglamentario con el objeto de asegurar que las franquicias impositivas no sean utilizadas de forma inapropiada; y se ha verificado el requisito de la forma escrita.

Transcribió los arts. 14 y 15 de la Ley 19.549 y citó antecedentes jurisprudenciales.

Concluyó en este punto que de las resoluciones dictadas por el Organismo se observa una argumentación razonable y se encuentran cumplidos todos los elementos esenciales del acto administrativo establecidos en el art. 7 de la Ley 19.549, aun cuando la sentenciante no haya compartido el análisis, la valoración de los hechos y la conclusión arribada por su mandante.

En el punto cuarto se manifestó considerando que la sentencia resulta arbitraria por exceder los límites de control judicial de los actos administrativos dictados.

Al respecto sostuvo que la sentenciante resolvió tener por formalizada la Comunicación de la Reorganización Societaria por parte de las actoras, función que fue delegada por el legislador y el Poder Ejecutivo a la AFIP y no puede ser ejercida por los jueces, pues ello implicaría "administrar", "sustituir" al órgano administrativo competente y vulnerar la división de poderes. Citó jurisprudencia

Concluyó en que la instancia judicial no es un escalón jerárquicamente superior a la Administración que le permita a través de sus sentencias invadir la gestión de los intereses públicos que tiene confiada, sino

que su función queda circunscripta a corregir las actuaciones administrativas cuando infrinjan el ordenamiento jurídico, pero no puede erigirse en legislador e invadir el ámbito normativo de la AFIP.

Por último consideró injusta la imposición de costas habida cuenta de que a lo largo del presente escrito su parte ha expresado argumentos serios y respaldados en las normas federales vigentes y que se compueba que en la presente instancia judicial las accionantes no han dado cumplimiento al aporte documental exigido por la Res. Gral. AFIP 2513/08, lo que justifica que se revoque la sentencia apelada y se impongan las costas a las accionantes.

Sin perjuicio de ello, agregó que para el hipotético e improbable caso de que no se compartan en todo o en parte los agravios expresados por su parte, teniendo en cuenta que su mandante en ambas instancias del proceso ha brindado razones válidas y suficientes, solicitó que las costas se distribuyan por su orden.

2°) Al contestar agravios la actora en primer lugar efectuó un análisis de la resolución y luego se refirió a cada uno de los puntos expresados por la demandada en su escrito recursivo.

Analizando el primer punto del agravio, respecto de la inteligencia de la Res. Gral. AFIP 2513/08, sostuvo que en modo alguno puede agravarse la contraria del decisorio en cuanto afirmó que la actora ha cumplido con los requisitos de la ley del gravamen y su decreto reglamentario.

Sostuvo que las objeciones presentadas por la demandada no surgen de la ley del tributo ni del decreto reglamentario, sino de circunstancias previstas en una norma de inferior jerarquía, esto es, en el Anexo II de la Res. Gral. AFIP 2513/08 dictada por el Organismo, las que por otra parte se verificaron cumplidas en el trámite del recurso de apelación, puesto que tales afirmaciones de la sentencia no son más que una descripción de la realidad.

Adujo que habiéndose cumplido con los requisitos previstos en la ley y su decreto reglamentario, y más precisamente, habiéndose comunicado al fisco la escisión –circunstancia que quedó fehacientemente acreditada en estos autos-, el incumplimiento de lo previsto en la Res. Gral. AFIP 2513/08 se corresponde con requisitos formales, de carácter secundario, carentes de efectos resolutorios, por lo que rechazar la solicitud con sustento en tales exigencias constituye un exceso reglamentario, violatorio del principio de legalidad, excesivamente formalista, contrario a la finalidad de la norma y absolutamente irrazonable.

Manifestó que de la correcta inteligencia de la ley de ganancias se desprende sin hesitación que la reorganización societaria conlleva requisitos sustanciales y formales y solo los primeros (que son únicamente dos: permanencia en la actividad y en la participación de la sociedad continuadora) son expresamente exigidos por la ley formal (art. 77 de la ley de ganancias) como condición resolutoria y para que la reorganización tenga los efectos impositivos previstos en la ley, y ello es así, claramente, porque son requisitos tendientes a demostrar que verdaderamente la reorganización societaria respondió a una decisión empresarial y no exclusivamente a aprovechar beneficios fiscales.

Expuso que en virtud de lo antedicho, resulta ajustada a derecho la sentencia luego de analizar que se encuentran cumplidos los requisitos que tanto la ley como el decreto reglamentario exigen como condición resolutoria de la reorganización libre de impuestos .

Respecto de la Inaplicabilidad del Dictamen de la Procuración General de la Nación en la causa “Grupo Posadas”, efectuó un análisis del fallo y sostuvo que la apelante confunde lo resuelto por la C.S.J.N. en la causa, con las citas que hace el a-quo del Dictamen de la Procuradora en dicha causa.

Al contestar el segundo agravio de la demandada, respecto de la valoración realizada por la jueza de las constancias aportadas por su parte, adujo que no puede sostenerse válidamente que la ponderación de la documental aportada por las accionantes en cumplimiento de la Res. Gral. AFIP 2513/08 constituya una facultad discrecional de la administración ajena al control judicial.

Argumentó citando doctrina y jurisprudencia.

Expresó que nuevamente la contraria confunde el sentido y la finalidad de la normativa bajo análisis (Res. Gral. AFIP 2513/08) que es simplemente comunicar la reorganización societaria, por cuanto no le compete al fisco aprobar las reorganizaciones societarias, simplemente toma debido conocimiento a fin de ejercer sus facultades de fiscalización y verificación y consecuentemente impugnarlas si comprueba que no son reales, que han sido realizadas con fines meramente fiscales, circunstancia que ocurre cuando no se mantiene la actividad por dos años o la participación societaria requerida, pero en modo alguno puede discrecionalmente rechazarse un fenómeno reorganizativo por cuestiones formales como las que aquí se invocan.

Consideró que la seguridad jurídica se vería gravemente comprometida si la viabilidad de una reorganización societaria libre de impuestos dependiera de la discrecionalidad del funcionario de turno a la hora de valorar la documental aportada por las partes.

Se refirió al inc. 5 del Anexo II de la Res. Gral. AFIP 2513/08 que solicita copia de la constancia de inscripción de la reorganización en el Registro Público de Comercio, y expuso que les llama poderosamente la atención que la contraria insista en desconocer el aporte de dicha constancia cuando a fs. 52 vta. del expte. adm. de Francisco Ferrero SRL e idéntica foja del expte. adm. de Adriana Ferrero SRL, puede leerse claramente la constancia de inscripción registral de la nueva sociedad constituida.

Señaló que las accionantes que no se limitaron a aportar dicha acta, como señaló la contraria, sino todo el expediente presentado ante el Registro Público de Comercio, habiéndose simplemente identificado puntualmente la mencionada acta como Anexo VII de la prueba documental para facilitar su identificación, puesto que ahí consta el sello registral que demuestra la inscripción requerida, además la documental aportada en sede administrativa coincide plenamente con la copia íntegra certificada por escribano público del expediente presentado ante el Registro Público de Comercio para la inscripción de la reorganización societaria, aportada como prueba documental con la demanda (ver fs. 220/247 de autos).

Sostuvo que frente a la prueba fehaciente que demuestra claramente la inscripción registral de la reorganización, la cual fue aportada junto con el recurso de apelación administrativo, la valoración realizada por el juzgador no merece ningún reproche.

Señaló que maliciosamente la contraria sostuvo que su parte recién en la instancia judicial ofreció como pruebas dos informes elaborados por el R.P.C. y ello es así porque hasta el dictado de las resoluciones administrativas impugnadas judicialmente, su parte ignoraba que el fisco nacional iba a desconocer la validez de las pruebas aportadas en el recurso administrativo, donde constaba el Acta con el correspondiente sello registral de inscripción de la reorganización.

Respecto del inc. 8 sobre la presentación del Balance especial de escisión de la sociedad reorganizada, reiteró lo ya expresado en la demanda y que entiende correctamente valorado por el a-quo, donde se sostuvo que se utilizó como balance especial para la escisión el último presentado por la firma Francisco Ferrero S.R.L. con fecha de cierre 31/03/2012, y por ello señaló que es aceptado de manera uniforme por la doctrina societaria y aprobado por los respectivos organismos de contralor, la utilización del

balance anual de ejercicio como balance especial de escisión (ver entre otros, O. Solari Costa, “Fusión y escisión nacional y transnacional de sociedades”, Ad Hoc, Bs. As. 1996, p. 209 -para fusión- y 557/8 – para escisión-, con cita de Santos Martínez V., al expresar que “en principio y de acuerdo con esa justificación material, el balance o estado contable habría de ser un documento elaborado con referencia a la operación de escisión que se proyecta. Pero si el balance de fin de ejercicio es cercano en el tiempo, se permite utilizarlo para el objetivo de la operación escisoria”).

Afirmó que no es cierto que no se aportó el Balance Especial de escisión ya que se encuentra transcrito en su Estado de Situación Patrimonial, a fs. 55/56, 65/66vta. de ambos exptes. administrativos. Nótese –dijo- que el art. 88 de la ley de sociedades establece que dicho balance “será confeccionado como un estado de situación patrimonial” y es dicha Situación Patrimonial la transcrita en las fojas mencionadas.

Por eso consideró que rechazar la comunicación porque no se aportó el balance que se encontraba transcrito en la documentación aportada, en un todo de conformidad con la exigencia de la ley de sociedades para aprobar el trámite de escisión y tal como se presentó, lo aprobó y convalidó el Registro Público de Comercio, constituiría un excesivo rigor formal manifiesto incompatible con el derecho de justicia.

En cuanto al inc. 9 que peticiona la presentación del Balance de la sociedad escindida, en donde consten separadamente los bienes que permanecen en el patrimonio de la sociedad y los que son objeto de transmisión a la nueva sociedad o las nuevas sociedades dijo que en ambos exptes. administrativos, constan transcritos el balance de la firma Francisco A. Ferrero S.R.L. al 31/03/2012 (bajo la primer columna denominada “Total”) y en dos columnas paralelas se detallan los rubros activos y pasivos que permanecen en dicha sociedad, formando parte de la sociedad escindida (ver 2ª columna “Francisco A. Ferrero S.R.L.”) y los que son transmitidos a la nueva sociedad constituida por escisión, sociedad escisionaria (ver 3ª columna “Adriana Ferrero S.R.L.”), por lo que el aporte de dicha documentación es incuestionable.

Dijo que seguramente la contraria insistió en desconocer que se ha aportado dicha documentación porque como surge de su escrito de responde confundió sociedad escindida y escindiaria, puesto que en su escrito identifica a la sociedad escindida como la sociedad Adriana Ferrero S.R.L., cuando la sociedad escindida es Francisco Ferrero S.R.L. cuyo balance –reiteramos- consta transcrito en el expte. de la escisión presentado ante el RPC y en forma separada con la división de los bienes que permanecen en dicha sociedad y los que pasan a formar parte de la nueva (ver fojas ut supra mencionadas), el cual fue aportado por el contribuyente en sede administrativa, subsanando la supuesta omisión, y además agregó que la Res. Gral. AFIP 2513/08 solo pide el balance de la sociedad escindida, la cual indefectiblemente es Francisco Ferrero S.R.L.

Sostuvo que párrafo aparte merece lo afirmado por la contraria al decir que las accionantes no acompañaron la documentación requerida por la Res. Gral. AFIP 2513/08 en el plazo establecido por su art. 5 (60 días), ni solicitaron una prórroga.

Adujo que más allá de que con incontrastable criterio se consideró temporánea dicha subsanación en oportunidad de apelar administrativamente el rechazo, lo cierto es que –como fue explicado en la demanda- la obligación de presentar la multinota y aportar los datos previstos en el Anexo II de la Res. Gral. AFIP 2513/08, nunca se generó en cabeza de los contribuyentes, por no haberse configurado el presupuesto fáctico, legalmente previsto para acceder a dicha etapa del procedimiento, por circunstancias imputables al propio organismo fiscal.

En cuanto al tercer agravio vertido por la demandada sostuvo la actora que la realidad es que los fundamentos invocados en la sentencia para anular las resoluciones impugnadas demuestran la existencia de vicios graves en los elementos esenciales del acto administrativo, el apartamiento de los principios generales de derecho y la consecuente arbitrariedad en el obrar de la Administración Pública.

Se refirió a las resoluciones administrativas y consideró que le asiste razón al juzgador, cuando luego de un pormenorizado análisis de los fundamentos de hecho y de derecho expresados en la demanda y las constancias de la causa, concluye por declarar la nulidad de las resoluciones impugnadas, siendo dicha declaración una de las dos alternativas posibles en toda sentencia dictada en una acción de impugnación de acto administrativo.

Al contestar el cuarto agravio sostuvo que el control judicial de la legitimidad de los actos administrativos no tiene ninguna restricción como pretende la contraria, de lo contrario esta vía judicial sería estéril, y el debido proceso adjetivo una mera utopía, así la existencia de un control judicial del sistema procesal administrativo argentino encuentra suficiente sustento en la Constitución Nacional por lo que no puede ser desconocido ni restringido con la ligereza que pretende la recurrente. Continuó citando doctrina y jurisprudencia al respecto.

Finalmente se refirió a las costas del juicio con fundamento doctrinario y jurisprudencial, manteniendo en lo resuelto en la sentencia.

3º) De las constancias del expediente administrativo de "Adriana Ferrero" se desprende que la solicitud 3813 fue presentada el 31/07/2013 (fs. 1/4 del expediente administrativo Nº 11579-109- 2014).

Ante dicha presentación el Jefe de Distrito de Cañada de Gómez -CP Alfredo Julio Ciarlo- el 17/02/2014 comunicó que la AFIP había procedido al rechazo de la Solicitud -Nº 3813 iniciada el día 31/07/2013- en el marco previsto por la Res. Gral. AFIP 2513/08. Dejó expresa constancia que el rechazo se emitía en virtud de la falta de presentación de la documentación indicada en el Anexo II de la Resolución General citada, en los términos y condiciones indicados en el art. 7 de la aludida norma. Como encabezado indicó que se trataba de una escisión con fecha de organización el 14/12/2012, de publicación en el BO el 28/02/2013 y de inscripción el 12/03/2013 en el Libro/Tomo/Folio: 254/164/5611 (fs. 5 del expediente administrativo).

Elo fue notificado a la actora el 18/02/2014 quien presentó el 13/03/2014 recurso de apelación (fs. 6 y 7/23 del expte. administrativo).

La recurrente en sede administrativa en oportunidad de presentar su escrito sostuvo que en resguardo de su derecho de defensa aportaba en esa instancia toda la documentación indicada en el Anexo II de la Res. Gral. AFIP 2513/08 y que al registrarse infundadas inconsistencias su parte se vio privada de presentar multinota informado el resto de los datos indicados en el Anexo II de la Resolución General, siendo sorprendida con el rechazo de la solicitud (fs. 9 y 11vta. del expte. administrativo), para ello acompañó XII Anexos con documental (fs. 25/85 del expte. administrativo).

Del informe técnico emitido por el CPN Ariel C. Santini el 03/04/2014 surge el relato de lo acontecido en el trámite administrativo. Allí se observa que el contribuyente presentó el 31/07/2013 solicitud de Reorganización Societaria de acuerdo al procedimiento establecido por la Res. Gral. AFIP 2513/08, dicha presentación resultó observada por el sistema por haber sido presentada extemporáneamente. Dijo que habiendo transcurrido el plazo de la citada Res. Gral. AFIP 2513/08 sin que el contribuyente aportara en esa dependencia la documentación que indica el Anexo II de la norma, el 17/02/2014 se emitió el

rechazo sistémico en virtud de esa falta, situación que fue notificada el 19/02/2014, lo que motivó el recurso de apelación administrativo.

Mediante Nota Nº 29/14 la Jefa de División Jurídica de la Dirección Regional Rosario I de la AFIP-DGI reseñó los puntos respecto de los cuales debía pronunciarse el Jefe de Distrito quien lo hizo el 19/05/2014 mediante Nota Nº 107/2014 de la AFIP-DGI firmada por el CP Alfredo Julio Ciarlo –Jefe de Distrito de Cañada de Gómez-.

Allí se analizaron cada uno de los aspectos reseñados por la Jefa de División y se concluyó y reiteró, en definitiva, que la causal que generó el rechazo del planteo de reorganización es la falta de aporte documental en los términos de art. 5to de la Resolución General y no las observaciones sistémicas que el contribuyente invocó e intentó discutir en el Recurso (fs. 89 /101 del expte. administrativo).

Mediante Nota Nº 80/14 de la División Jurídica de la Dirección Regional Rosario I de la AFIP-DGI del 8/07/2014 se ordenó que atento a que la recurrente había subsanado la omisión formal que se le imputaba aportando en esa instancia la documentación requerida por el Anexo II de la Resolución General, como medida para mejor proveer se solicitó que se analice la documentación presentada, y se determine si los antecedentes aportados dan cumplimiento a lo requerido por la norma (fs. 102 del expte. administrativo).

Finalmente la CP Marisa Marcela Moracci de la Dirección Regional Rosario I el 08/08/2014 consideró la documentación obrante y concluyó que se encontraba de conformidad los incs. 1, 2, 3, 4, 7 y 11, y no correspondía prestar para ese caso lo relativo a los incs. 6 y 10, y que “...FALTAN APORTAR lo relativo a los incisos 5, 8 y 9...” (fs. 103 del expte. administrativo).

El 2/10/2014 se emitió el dictamen Nº 76/14 de la División Jurídica de la Dirección Regional Rosario I de la AFIP-DGI en el cual se coincidió con la opinión del distrito Cañada de Gómez en el sentido de que la causal del rechazo del planteo de reorganización societaria, es la falta de aporte documental en los términos del art. 5 de la Res. Gral. AFIP 2513/08, por ello se debía también rechazar el recurso interpuesto (fs. 104/110 del expte. administrativo).

Finalmente el CP Carlos Andrés Vaudagna -Director (Int.)- Dirección Regional Rosario I emitió la Resolución Nº 22/2015 donde analizó el expediente administrativo y las resoluciones allí obrantes concluyendo que “Que en virtud de lo expuesto, puede observarse que la contribuyente no acredita en modo alguno el cumplimiento que genéricamente dice haber realizado, ni aún en esta etapa recursiva, por lo que de acuerdo a las constancias administrativas, las expresiones de la recurrente deberán ser desestimadas sin mayores consideraciones...”.

“Que en síntesis, se considera incumplida la obligación de comunicación a que se refiere el art. 77 tercer párrafo de la ley de impuesto a las ganancias, y el art. 105 de su decreto reglamentario, normados vía Res. Gral. AFIP 2513/08, por lo cual se concluye que la reorganización así tratada no producirá los efectos impositivos previstos en el art. 77 de la ley del gravamen.”

“Que entonces, ponderando los agravios de la recurrente, como así examinada la documentación probatoria aportada, cabe destacar que los citados aspectos no poseen entidad suficiente como para conmovir los fundamentos en que se sustenta el acto administrativo emanado del Distrito Cañada de Gómez de la Dirección Regional Rosario I del 17/02/2014, luego corresponde no hacer lugar al recurso interpuesto y no aceptar la reorganización presentada.”

Finalmente se resolvió “ARTÍCULO 1º) Rechazar el aporte de pruebas documentales en virtud de lo expuesto en los Considerandos precedentes” ARTÍCULO 2º- No hacer lugar al Recurso de Apelación para ante el Director General interpuesto el 13/03/2014...”, y se le hizo saber al apelante que dicho acto revestía carácter definitivo y consecuentemente podría iniciar la vía prevista en el art. 23 de la ley de Procedimiento Administrativo (fs. 113/123 del expte. administrativo).

Todo lo narrado ocurrió de manera análoga en la Actuación Nro. 11579-108-2014 iniciada por Francisco Ferrero SRL., que culminó con el dictado de la Res. 21/2015 de la Dirección Regional Rosario I de la AFIP-DGI con los mismos alcances y fundamentación.

4º) Lo acontecido administrativamente motivó a que la actora iniciara la presente acción judicial de impugnación del acto administrativo contra la AFIP-DGI, en los términos que autoriza el art. 23 de la Ley de Procedimiento administrativo 19.549, en virtud del dictado de la Res. 22/2015 de la Dirección Regional Rosario I de la AFIP-DGI del 29/04/2015, mediante la cual se resolvió no hacer lugar al recurso de apelación – art. 74 dto. 1397/79- interpuesto por su parte contra el acto administrativo del 17/02/2014, que rechazaba la solicitud Nº 3813 de comunicación al Organismo Fiscal de la reorganización societaria efectuada por el contribuyente en el marco de la Ley 20.628, dto. 1344 y demás normas reglamentarias.

Cabe indicar que teniendo en cuenta que la firma “Francisco Ferrero SRL” fue la sociedad que destinó la mitad de su patrimonio a la constitución de una nueva sociedad “Adriana Ferrero SRL” para que procediera la escisión, y habiendo iniciado también en sede judicial la impugnación de la Res. 21/2015 de la Dirección Regional Rosario I de la AFIP-DGI, el magistrado actuante ordenó la acumulación de ambas causas (fs. 377/381).

5º) Previo a adentrarnos en el análisis de la cuestión de fondo conviene recordar el marco normativo que regula la cuestión de autos y que fue invocado por las partes.

La ley de impuesto a las ganancias en su art. 77 dispone “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 cambio de actividad antes de transcurrido el lapso señalado tendrá efecto de condición resolutoria. La reorganización deberá ser comunicada a la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA en los plazos y condiciones que la misma establezca...” (lo destacado me pertenece).

“...En el caso de incumplirse los requisitos establecidos por esta ley o su decreto reglamentario para que la reorganización tenga los efectos impositivos previstos, deberán presentarse o rectificarse las declaraciones juradas respectivas aplicando las disposiciones legales que hubieran correspondido si la operación se hubiera realizado al margen del presente régimen e ingresarse el impuesto con más la actualización que establece la Ley 11.683, sin perjuicio de los intereses y demás accesorios que correspondan...”.

El decreto reglamentario 1344/98 en su art. 105 entre otros aspectos establece que “...IV) que la reorganización se comunique a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS y se cumplan los requisitos necesarios dentro del plazo que ésta determine.

A los efectos precedentes se entenderá por fecha de la reorganización, la del comienzo por parte de la o las empresas continuadoras, de la actividad o actividades que desarrollaban la o las antecesoras.

Para que la reorganización de que trata este artículo tenga los efectos impositivos previstos, deberán cumplimentarse los requisitos de publicidad e inscripción establecidos en la Ley 19.550 de sociedades comerciales y sus modificatorias..." (lo destacado me pertenece).

Al respecto la Ley de Sociedades 19.550 en su art. 88 también dispone una serie de requisitos que resultan concordantes con la normativa señalada.

Por su parte la Res. Gral. AFIP 2513/08 en su art. 1 establece: "...En los casos de reorganización de sociedades, fondos de comercio, empresas o explotaciones, contemplados en el art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, los contribuyentes y/o responsables deberán observar las disposiciones que se establecen en la presente resolución general, con el fin de: a) Efectuar la comunicación de la reorganización, establecida en el tercer párrafo del citado art. 77 y en el pto. IV del art. 105 del decreto reglamentario de la Ley del gravamen y, en su caso, b) solicitar la autorización pertinente, cuando: 1. No se produzca la transferencia total de la o las empresas reorganizadas y, conforme lo previsto en el quinto párrafo del art. 77 de la ley citada, el traslado de los derechos y obligaciones fiscales quede supeditado a la aprobación previa de este Organismo..."

El art. 4 contempla que "Las obligaciones dispuestas en los incs. a) y b) del art. 2 deberán cumplirse dentro de los CIENTO OCHENTA (180) días corridos contados a partir de la fecha de la reorganización, entendiéndose por esta última, la fecha de comienzo por parte de la o las empresas continuadoras, de la actividad o actividades que desarrollaban la o las antecesoras.

En caso que la transmisión de la información —efectuada dentro de dicho término— fuere rechazada por el sistema, por cualquier causa, el contribuyente y/o responsable podrá efectuar una nueva presentación hasta el quinto día corrido inmediato posterior a la finalización del mismo".

Y continúa en su art. 5 "De no registrarse inconsistencias en los procesos de control formal que realiza el sistema, el responsable deberá — dentro de los SESENTA (60) días corridos contados desde el día inmediato siguiente a aquel en el que este Organismo ponga a disposición el resultado de dichos controles— presentar una nota, en los términos de la Res. Gral. AFIP 1128/01, a efectos de informar los datos y aportar los elementos que, para cada caso, se indican en el Anexo II..."

Por su parte el art. 6 establece "... En caso que, a la fecha de vencimiento del plazo previsto en el primer párrafo del art. 5, el contribuyente y/o responsable no contara con la totalidad de los elementos referidos en el mismo, deberá presentar aquellos que dispusiere y solicitar la ampliación del mencionado plazo a los fines de cumplir con el aporte de los restantes, expresando con carácter de declaración jurada los hechos o fundamentos que le impidan aportarlos. Dicha solicitud se efectuará a través del sitio "web" institucional (<http://www.afip.gov.ar>) en el servicio informático "Reorganización de sociedades", opción "Solicitar Prórroga".

De considerarse justificada la causa que impide el cumplimiento de la citada obligación, esta Administración Federal otorgará la prórroga solicitada a través del mismo servicio "web".

Las ampliaciones de plazo que se otorguen, en ningún caso podrán extenderse más allá de los DOS (2) años contados a partir de la fecha de la reorganización..." y agrega que a tal efecto deberá presentarse una nota con las indicaciones que señala.

El Anexo II pto. b) enumera 12 puntos de información a suministrar para los casos de escisión, de los cuales tres, la Administración tuvo por incumplidos los mismos 5, 8 y 9 los que requieren: 5. "... Copia de la constancia de inscripción de la reorganización en el Registro Público de Comercio y/o en la Inspección General de Justicia o el organismo judicial o administrativo que, conforme determinen las leyes locales, tenga a su cargo el registro de los contratos constitutivos de las sociedades comerciales, sus modificaciones y demás funciones registrales societarias. En el supuesto que no hubiera sido otorgada, deberá aportarse la documentación que acredite la iniciación de los trámites respectivos en la cual conste el número asignado por las autoridades competentes..."; "...8. Balances especiales de escisión de las sociedades reorganizadas..." y "...9. Balance de la sociedad escindida, en el que consten separadamente los bienes que permanecen en el patrimonio de dicha sociedad y los que son objeto de transmisión a la nueva sociedad o las nuevas sociedades, exponiéndose en columnas comparativas los rubros con sus respectivos datos, anteriores y posteriores a la escisión...".

De lo expuesto puede concluirse que la reglamentación señalada por AFIP guarda correspondencia con la legislación vigente, sin que por otra parte se hubiera cuestionado ella por exceso reglamentario ni surja de modo manifiesto, teniendo por el contrario expresa habilitación el organismo para su dictado con base en lo normado por el 3º párrafo del art. 77 de la Ley de impuesto a las ganancias.

6º) Examinado entonces las razones dadas por la magistrada y los agravios vertidos por la demandada, entiendo que le asiste razón a ésta en cuanto ha señalado que respecto del procedimiento previsto para las comunicaciones de reorganización societaria, la sentencia al fundar su argumentaciones en el Dictamen de la Procuración en el "Grupo Posadas" se aparta de lo establecido por la CSJN en el mismo antecedente en cuanto expresó que "...el Tribunal no comparte el criterio expuesto por la señora Procuradora Fiscal en su dictamen..." y continuó —...no se advierte que las circunstancias señaladas en aquel dictamen hayan producido lesión alguna al derecho de defensa del contribuyente ni que el Fisco Nacional se encuentre limitado a dar respuesta a las solicitudes formuladas con el objeto de que se inscriba una reorganización empresaria únicamente por la vía del procedimiento de determinación de oficio..." (...) "...Por lo demás, el criterio sostenido en el referido dictamen implicaría postergar sine die la decisión de la controversia existente entre las partes acerca de si la reorganización societaria a la que se hizo referencia se adecua a los términos del art. 77 de la ley de impuesto a las ganancias..."

También el informalismo a favor del administrado que se cita en este caso, porque se analizó la documentación presentada en el recurso, por lo cual tampoco incide en la resolución tácitamente no se atendió al vencimiento del plazo, y el recurso presentado en sede administrativa fue rechazado por no acompañar la documentación exigida reglamentariamente.

Ahora bien revisando la documentación presentada considero que también le asiste razón a la AFIP cuando señaló que no se presentó toda la documentación requerida, en particular, surge clara la falta del balance especial de escisión puesto que no lo constituye el relato o transcripciones que de él pudieran haber hecho los socios en las diferentes oportunidades que refleja la documentación presentada (vr gr. Contrato Constitutivo, Anexos, Actas, Ratificaciones), por las razones que ha dado la recurrente en sus agravios (ver fs. 546 y vta.) lo cual exime de analizar por inoficioso si debe tenerse por válida o no la acreditación en sede judicial de los requisitos exigidos.

7º) Por todo lo expuesto voto por revocar la sentencia recurrida y rechazar la demanda de declaración de nulidad de las Res. 21/2015 y 22/2015 de la Dirección Regional Rosario I de la AFIP-DGI.

En cuanto a las costas no amerita razón alguna el apartamiento de la regla general del primer párrafo del art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación para casos en los que, como ocurre en el presente, surge vencida una de las partes. Así voto.

El Dr. Toledo adhirió a los fundamentos y conclusiones del voto precedente.

Atento al resultado del Acuerdo que antecede,

SE RESUELVE:

I. Revocar la sentencia del 17/11/2016, obrante a fs. 17/11/2016, en lo que fue materia de agravios. II) Revocar la imposición de costas que serán impuesta a la actora en ambas instancias (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

II. Regular los honorarios de los profesionales actuantes ante la Alzada, en el 30% de lo que respectivamente se regule en primera. Insértese, hágase saber, comuníquese en la forma dispuesta por AA CSJN 15/13 y oportunamente devuélvanse los autos al Juzgado de origen (expte. n° FRO 29792/2015 y acumulado 29795/2015). Fdo.: Elida Vidal-José G. Toledo- (Jueces de Cámara) Andrea Gimeno (Secretaria de Cámara).-

Fdo.: Jose Guillermo Toledo y Elda Vidal.