Informe firma conjunta

Número: IF-2021-119799624-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 9 de Diciembre de 2021

Referencia: SENTENCIA - Expte. N° 34.504-I (y acumul. N° 35.806-I) “G4S SERVICIOS DE SEGURIDAD S.A. S.A. s/recurso de apelación"

En Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte. N° 34.504-I (y acumul. N° 35.806-I), caratulado “G4S SERVICIOS DE SEGURIDAD S.A. S.A. s/recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias”

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 107/118 G4S Servicios de Seguridad S.A. interpone recurso de apelación contra la Resolución 201/10 (DV ORR1) de fecha 14 de diciembre de 2010 dictada por la Jefa de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Oeste de la A.F.I.P.- Dirección General Impositiva, por la que se impugnó la declaración jurada en el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2003 debido a la improcedencia del quebranto impositivo declarado, el que resultó absorbido por el ajuste practicado, entonces se procedió a determinar el resultado impositivo del período junto con el quebranto trasladable a ejercicios futuros.

A fs. 412/433vta. apela la Resolución 124/11 (DV ORR1) de fecha 16 de diciembre de 2011 dictada por la Jefa de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Oeste de la A.F.I.P.- Dirección General Impositiva, por la que se impugnaron las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2004, 2005 y 2006 y se determinó el impuesto a ingresar con más intereses resarcitorios y se aplicó una multa equivalente al 70% del impuesto omitido en los períodos mencionados en los términos del art. 45 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Hace saber que su actividad consiste en prestar servicios de seguridad de unidades móviles, servicios de seguridad identificado como “televigilancia”, comercialización de productos para personas y bienes y la provisión e instalación de sistemas de seguridad.

Plantea la arbitrariedad de las resoluciones recurridas al no haber contemplado las defensas opuestas y las pruebas ofrecidas, por lo que acusa que no se basan en los hechos de la causa y pide que se declare la nulidad de las

mismas.

Manifiesta que la inspección centró su atención en el rubro Préstamos no Corrientes - Sociedades Vinculadas, sobre el que aportó toda la documentación solicitada.

Explica que en el ajuste practicado se consideró que los aportes irrevocables recibidos constituían un enriquecimiento a título gratuito sobre su accionista argentino, Search Organización de Seguridad S.A., mientras que según su parecer deben ser reputados como un capital de riesgo al formar parte del giro de la sociedad sin que haya ningún enriquecimiento susceptible de ser gravado ya que la absorción de pérdidas con aportes irrevocables representa un movimiento contable dentro de su patrimonio neto.

Agrega que para que haya una liberalidad debe producirse una disminución patrimonial por parte de quien la concede, lo que no sucedió en autos ya que al haberse aplicado el aporte para la absorción de pérdidas acumuladas, el valor patrimonial proporcional se vio incrementado, en el mayor valor del patrimonio que ostentan los accionistas de la sociedad.

Indica las distintas fuentes a través de las que se financiaba y alude que debido al especial contexto social, económico y político vivido en el país a partir de diciembre de 2001 su balance arrojaba una pérdida considerable, por lo que su accionista principal decidió brindar apoyo económico y financiero. Ello así, continúa explicando que el 26/12/2003 firmaron un convenio de aportes irrevocables con la finalidad de financiar la actividad de la sociedad, absorber las pérdidas acumuladas e intentar evitar que al cierre del ejercicio comercial emerja un patrimonio neto negativo por la acumulación de pérdidas que se habían generado, lo que fue aprobado por el Directorio.

Niega que haya ocurrido un enriquecimiento a título gratuito gravado por el Impuesto a las Ganancias, siendo errónea e infundada la pretensión fiscal al no tener en cuenta la inexistencia de baja patrimonial del cedente y su inviable encuadre legal como liberalidad.

Insiste en que no reflejó contablemente utilidad alguna debido a que no existió ya que el aporte de capital no constituyó una ganancia, al tratarse de una reclasificación contable dentro de su patrimonio neto que neutraliza pérdidas acumuladas, sin alterar su composición, por lo que concluye que no genera obligación tributaria alguna.

Sobre la multa aplicada esgrime que no se ha configurado un ilícito fiscal ya que su conducta no puede ser considerada antijurídica ni culpable. En subsidio, expone que actúo con la diligencia debida por lo que señala que se está en presencia de un error excusable en su actuar.

Por último ofrece prueba documental y pericial contable y por los argumentos que desarrolla pide que se revoquen las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 134/142 y 443/456vta. el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos deducidos en autos.

Rechaza la nulidad articulada con fundamento en que el Juez Administrativo posee amplias facultades para desechar las probanzas que sean superfluas o dilatorias, sin que sea causa de nulidad de los actos. Resalta que la fiscalización recolectó suficiente prueba que fue debidamente valorada, por lo que no cabía la producción de la ofrecida por la recurrente.

Pone de resalto que no se reprocha la contabilización realizada según las normas contables sino que se debió

reflejar impositivamente un ajuste al resultado contable que incrementara la ganancia o disminuyera la pérdida en el monto de los aportes irrevocables para compensar las pérdidas acumuladas al tratarse de un enriquecimiento a título gratuito, ya que contablemente no se reflejaba dicha utilidad.

Señala que al no subsistir la obligación de restituir los fondos al aportante, los aportes irrevocables se transformaron en un resultado impositivo positivo en el Impuesto a las Ganancias según la teoría del balance.

Pone de resalto que el desistimiento por parte de Search Organización de Seguridad S.A. a reclamar la acreencia extinguió la obligación por parte de la recurrente y por ende constituyó una utilidad gravada, la que se configuró en el período en el que Search Organización de Seguridad S.A. desistió del crédito aportado al desaparecer en ese momento la obligación de restitución.

Concluye en que todo aporte aplicado a la absorción de pérdidas acumuladas en una empresa vinculada implica que el valor patrimonial proporcional de la misma se vea incrementado, lo que resulta un mayor valor del patrimonio representado en las acciones originalmente emitidas que tienen los accionistas de la sociedad.

En cuanto a la multa advierte que la recurrente incurrió en una omisión de impuestos al haber presentado las declaraciones juradas en forma inexacta, sin que exista un error excusable para eximirse de responsabilidad.

Precisa que no presentó agravios con relación a los intereses resarcitorios, los que al haber sido liquidados en conformidad con el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) deben ser confirmados.

Por los argumentos que desarrolla y la jurisprudencia que cita, peticiona que oportunamente se dicte sentencia confirmando las resoluciones apeladas, con costas. Hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 176 se hizo lugar a la prueba pericial contable, la que fue producida a fs. 190/197, por lo que a fs. 210 se cerró el período de instrucción.

A fs. 461 se resolvió acumular la causa N° 35.806-I a la N° 34.504-I.

A fs. 477 se admitió la prueba pericial contable ofrecida en el Expte. N° 35.806-I, la que fue agregada a fs. 491/498vta. A fs. 512 se declaró cerrado el período probatorio.

A fs. 522 se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D" y a fs. 551/564 y a fs. 564/567 lucen los alegatos presentados por las partes. Por IF-2021-116212306-APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para dictar sentencia.

IV.- Que en primer lugar cabe referirse al planteo de nulidad, el que debe ser desestimado en razón de que de los términos de las resoluciones recurridas se desprende que han sido emitidas en conformidad con las prescripciones de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho, observándose las normas que hacen a su dictado, sin que se encuentre afectada la validez del procedimiento ni lesionado el derecho de defensa del recurrente.

Por lo que cabe concluir que la nulidad invocada no es procedente, correspondiendo su rechazo.

V.- Que la recurrente desarrolla como actividad principal la de servicios de investigación y seguridad N.C.P.

Que de la documentación aportada el personal actuante observó que del análisis de los Estados Contables, en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto surgía que por Acta de Directorio del 26/12/2003 la recurrente recibió la suma de $ 1.485.872,12 en concepto de Aporte Irrevocable ad referéndum de la Asamblea de Accionistas.

Que al acompañar la recurrente el mayor analítico de la cuenta aportes irrevocables y detalles de asientos en el libro Diario se advirtió que en la misma fecha se registró un débito en la cuenta “Sociedades artículo 33 Search S.A.” por el importe de $ 1.485.872,14 contra un crédito en la cuenta “Aportes Irrevocables” por $ 1.485.872,12. Mientras que el 31/12/2003 se registró otro asiento con un débito en la cuenta “Aportes Irrevocables” por $ 1.485.872,12 contra un crédito en la cuenta “Resultados de ejercicios anteriores” por igual importe.

Que por Acta de Asamblea General Ordinaria y Extraordinaria del 27/05/2004 los accionistas aprueban la propuesta del aporte irrevocable para absorber pérdidas acumuladas efectuado por su accionista Search Organización de Seguridad S.A. por $ 1.485.872,12 integrado mediante compensación de la deuda que Net Alarm S.A. (hoy G4S Servicios de Seguridad S.A.) registraba a favor de Search O.S.S.A. y un aporte irrevocable con mismos fines por la suma de $ 700.000 a ser integrado a más tardar el 30/11/2004. Como segundo punto del día aprobaron la absorción de pérdidas acumuladas por $ 1.485872,12 mediante aporte irrevocable integrado al 31/12/2003.

Que Search Organización de Seguridad S.A. es el accionista mayoritario de la recurrente.

Que en base a lo actuado, se determinó un ajuste en el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2003 originado en la absorción de resultados acumulados negativos con aportes irrevocables con fundamento en que al no subsistir la obligación de restitución de los fondos al aportante, dichos aportes se transformaron en un resultado impositivo positivo alcanzado por el impuesto.

Que idéntico ajuste se practicó también en el período fiscal 2004 al haber la recurrente omitido gravar la renta obtenida producto de la condonación en su beneficio de aportes irrevocables de su controlante para absorber pérdidas acumuladas, y como consecuencia de ello se consideró improcedente el cómputo en los ejercicios fiscales 2004 a 2006 de quebrantos exteriorizados en las declaraciones juradas presentadas por los períodos fiscales 2002 y 2003.

VI.- Que la cuestión a resolver se refiere a decidir si la absorción de pérdidas acumuladas con aportes irrevocables que no fueron capitalizados se encuentra alcanzada por el Impuesto a las Ganancias, al entender el ente fiscal que implica un enriquecimiento a título gratuito que resulta gravado, mientras que la recurrente niega que se trate de una liberalidad al implicar solo una reclasificación contable dentro del patrimonio neto que neutraliza las pérdidas que se acumularon sin alterar su composición.

Que en autos se agregan dos informes periciales, allí en relación a la registración contable del aporte irrevocable realizado el 26/12/2003 se indica que en el libro Diario se registró en dicha fecha un débito en la cuenta del Pasivo denominada “Sociedades Artículo 33 Search S.A.” por $ 1.485.872,14 contra una acreditación en la cuenta integrante del rubro “Patrimonio Neto” denominada “Aportes Irrevocables” por $ 1.485.872,12 y otra acreditación contra la cuenta “Reintegro de Gastos” por $ 0,02. Asimismo señalan que en el mismo folio, en otro asiento, con fecha 31/12/2003 G4S Servicios de Seguridad S.A. realizó la absorción de resultados negativos acumulados de ejercicios anteriores por $ 1.485.872,12 mediante la utilización de los aportes irrevocables efectuados por Search Organización de Seguridad S.A. y registró un débito en la cuenta del rubro “Patrimonio Neto” denominada “Aportes Irrevocables” por $ 1.485.872,12 contra un crédito de la cuenta del rubro “Patrimonio Neto” llamada “Resultados de ejercicios anteriores” por igual importe.

En lo que hace al aporte irrevocable aprobado el 26/12/2003 e integrado efectivamente durante el período 2004 explican que dicha integración fue realizada mediante dinero en efectivo por $ 700.000 y según el Libro Diario el 31/12/2004 la firma realizó la absorción de resultados negativos acumulados de ejercicios anteriores por la suma

de $ 30.588,35 mediante la utilización del aporte irrevocable efectuado por Search Organización de Seguridad S.A. En función de lo cual se registró un débito en la cuenta del rubro “Patrimonio Neto” denominada “Aportes Irrevocables” por $ 30.588,35 contra un crédito de la cuenta del rubro “Patrimonio Neto” llamada “Resultados de ejercicios anteriores” por idéntica suma.

Al responder en la pericia ordenada en la causa N° 35.806-I sobre si la registración de la absorción de pérdidas acumuladas con el aporte irrevocable afecta de modo negativo o positivo el resultado impositivo del ejercicio 2004 el experto contable del ente fiscal expresó que el efecto matemático es neutro y que desde el punto de vista de la técnica contable se produce una reclasificación permutativa de cuentas dentro del patrimonio neto que no afecta el patrimonio en su cuantía, por lo que advierte que el resultado del ejercicio contable no se ve alterado por esta circunstancia, a lo que adhirió el profesional propuesto por la recurrente.

En otro punto del informe al volver sobre el tema agregan que la registración de la absorción de pérdidas acumuladas en el patrimonio neto modificando los resultados acumulados mediante la efectiva integración de los aportes irrevocables no produce en sí ningún registro contable como así tampoco ninguna modificación del patrimonio neto de la recurrente.

A ello se agrega que el perito del Fisco Nacional expuso que no se genera modificación en el resultado contable de la firma, sin que tampoco sufra alteraciones el resultado impositivo previo a los ajustes que se efectúan para la determinación del cargo del Impuesto a las Ganancias, lo que es compartido por el otro profesional.

VII.- A modo de corolario, considero que debe desdoblarse la conclusión en dos partes. En primer lugar el Pasivo -capital ajeno- registrado por la actora que fue compensado con el Aporte Irrevocable implica una cancelación de aquél para convertirse en capital propio, lo que de ninguna manera puede asimilarse a una condonación o enriquecimiento gratuito, ya que la obligación hacia terceros se transformó en una obligación hacia los accionistas. A modo de asimilación puede decirse que resulta equivalente a haber utilizado los “hipotéticos” fondos que ingresaron mediante el Aporte Irrevocable para pagar el Pasivo existente.

A ello cabe agregar la segunda derivación, esto es que los Aportes Irrevocables no fueron capitalizados sino utilizados para absorber pérdidas acumuladas y a estos fines poca importancia cabe haber tenido un destino u otro pues los aportes, en la medida que no esté cuestionado su origen, no inciden en el resultado impositivo de la empresa.

Que efectuada las consideraciones de los párrafos precedentes y teniendo en cuenta que de la labor pericial resulta contundente que la absorción de las pérdidas acumuladas con los Aportes Irrevocables no supuso una ganancia para la sociedad según sus Estados de Resultados para los períodos fiscales involucrados al comprender tan solo movimientos dentro de las cuentas del Patrimonio Neto que no incide en su cuantía, se concluye que el criterio fiscal seguido en autos no resulta adecuado.

Ello así, voto por revocar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiero a la solución propiciada por el Vocal Instructor.

La Dra. O´ Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Martín.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1) Revocar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

2) Regular los honorarios de los Dres. Deborah Charaf y Gustavo Fernando López por su actuación en autos, en el carácter de apoderados de la recurrente, en las sumas de $ 26.234 (pesos veintiséis mil doscientos treinta y cuatro), respectivamente, y del Dr. Pablo McEwan, en el carácter de patrocinante de la recurrente, en la suma de $ 131.171 (ciento treinta y un mil ciento setenta y uno) las que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por los mismos en las dos primeras etapas cumplidas, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24.432.

3) Regular los honorarios del Dr. Bernardo Geraghty por su actuación en autos, en el carácter de apoderado de la recurrente, en la suma de $ 78.584 (pesos setenta y ocho mil quinientos ochenta y cuatro), equivalente a 12,76 (doce con 76/100) UMA y del Dr. Pablo McEwan, en el carácter de patrocinante de la recurrente, en la suma de $ 196.461 (pesos ciento noventa y seis mil cuatrocientos sesenta y uno), equivalente a 31,89 (treinta y uno con 89/100) UMA, las que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la tercera etapa procesal cumplida y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29, y 51 de la ley 27.423, la Acordada N° 21/21 (01/10/2021) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017.

4) Regular los honorarios de los contadores Esteban R. Domínguez y Pablo Julián Roberts por la labor desarrollada como peritos designados a propuesta de la recurrente, en las sumas de $ 35.774 (pesos treinta y cinco mil setecientos setenta y cuatro), respectivamente, las que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tales fines las pautas dispuestas por el Decreto ley N° 16.638/57.

5) Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.09 17:05:51 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.09 17:20:27 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.09 20:46:37 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.09 20:46:38 -03:00