República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-94401942-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 14 de Agosto de 2023

Referencia: EX-2020-57029364-APN-SGAI#TFN- INVISTA ARGENTINA SRL -SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dras. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación) y Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2020-57029364-APN-SGAI#TFN, caratulado “INVISTA ARGENTINA SRL s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I. Que mediante RE-2020-57024556-APN-SGAI#TFN se interpone recurso de apelación contra la resolución dictada el 9 de junio de 2020 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la AFIP-DGI, mediante la cual se determinó el Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2013 a 2016 con más intereses resarcitorios y aplicó una multa equivalente al 100% del impuesto dejado de ingresar por los períodos fiscales 2013, 2014 y 2016, todo ello con sustento en lo dispuesto por el artículo 45 de la ley 11.683 (t.v).

La recurrente plantea la nulidad del acto apelado por considerar que el mismo carece de la debida motivación y fundamentación, argumentando que parte de hechos falsos o inexistentes y que no presenta un razonamiento lógico alguno que permita vincular los hechos supuestamente constatados con aquellos previstos en el artículo 2 de la ley del Impuesto a las Ganancias. Asimismo, sostiene que se vulneró su derecho de defensa al descartar sin fundamento la prueba aportada en la instancia administrativa. Por otra parte, manifiesta que el organismo va en contra de sus propios actos, dado que la O.I N° 1.645.349 fue cerrada mediante el dictado del acto administrativo suscripto por juez administrativo en fecha 31 de agosto de 2018, no existe posibilidad posterior por parte del ente fiscal de reclamar suma alguna a la sociedad recurrente sobre los conceptos allí tratados

En forma preliminar, indica que la sociedad se encontraba atravesando una crisis que la llevo a la casi disolución por la pérdida de capital social, y que a los fines de evitar la liquidación, los socios efectuaron un aporte que generó un aumento en el capital social de Invista SRL.

Se agravia de la forzada y errada interpretación que hace el Fisco Nacional sobre la Ley General de Sociedades

respecto de los aumentos y reducciones de capital y la capitalización de créditos que llevaron al ente fiscal a justificar la existencia de un supuesto hecho imponible en los aportes de capital, considerandolos como reintegros de capital, a los que califica de un enriquecimiento a título gratuito a partir de las simultaneidad de decisiones corporativas realizadas durante los períodos fiscales cuestionados. Afirma que aquellas se ajustaron a lo dispuesto por la normativa aplicable con lo cual sumado al respaldo documental y las inscripciones efectuadas por los organismos societarios de contralor, todo ello da cuenta que resultaron verdaderos aportes.

Indica que las firmas Arteva Global Holding B.V y Arteva Latin America B.V, que eran otros socios de Invista SRL, aceptaron con fecha 9 de abril de 2015 la capitalización de créditos que Invista Argentina Holding I, LLC e Invista Argentina Holding II, LLC tenían contra Invista SRL generando así que dos sociedades extranjeras adquirieran participación en la firma apelante y produjeron, tanto en el aumento como en la reducción, variación en la cifra del capital social de ésta última. Pone de relieve que no podría sostenerse que existe un reintegro de capital dado que aquellos no reunían la calidad de socios previo a la mentada capitalización.

Expone que el Fisco vulneró tanto el principio de realidad económica como el principio de legalidad, toda vez que el ajuste efectuado se sustentó en una arbitraria interpretación y calificación de las decisiones corporativas adoptadas por la sociedad; todo ello con la intención de encuadrar tales decisiones en la hipótesis de incidencia establecida en el artículo 2 de la ley del Impuesto a las Ganancias como hechos imponibles del tributo.

Sostiene la improcedencia de la liquidación de los intereses resarcitorios, por considerar que en el caso no se dan los supuestos para su aplicación.

En cuanto a la sanción aplicada, manifiesta que no se configura en el caso los elementos objetivo y subjetivo requeridos por el artículo 45 de la ley 11.683 y que el Fisco no esgrimió fundamento para justificar la sanción y mucho menos la graduación impuesta. Solicita también se aplique el principio de la ley penal más benigna, en caso de confirmarse el criterio fiscal.

Finalmente, cita jurisprudencia y doctrina en apoyo de su postura. Ofrece prueba y solicita que se deje sin efecto la determinación practicada, con costas. Hace reserva de caso federal.

II.- Mediante la presentación incorporada al IF-2020-73291011-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado incoado.

Respecto de la defensa de nulidad opuesta, aduce que la resolución atacada contiene todos los elemementos y requisitos atinentes a un acto válido y fue precedido de un procedimiento ajustado a derecho, donde en todo momento se tuvo en consideración el derecho de defensa del administrado y sus garantías constitucionales, sin perjuicio de las discrepancias que pueda alegar la contraria. En cuanto al argumento esgrimido por la actora respecto de que Organismo fue en contra de su propio criterio, indica que se trataron de actos preparatorios que como tales no constituyen una determinación de oficio.

En cuanto al ajuste practicado, sostiene que durante la fiscalización se observó que en los períodos objetados existieron movimientos contables con implicancias en el Impuesto a las Ganancias que no fueran consideradas por la sociedad fiscalizada a efectos de su ajuste con fines impositivos. Detalla que la operatoria en controversia resultó una remisión de la deuda sin contraprestación alguna, configurándose así desde el plano sustancial una liberalidad por parte de la empresa que, en los términos del artículo 2° inciso 2 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, se encuentra gravada por constituir un enriquecimiento a título gratuito en cabeza de la recurrente.

Sostiene también la procedencia de la multa aplicada argumentando que se encuentran acreditados los elementos objetivo y subjetivo, atento el ajuste realizado que implicó una afectación a la renta fiscal. Niega que haya existido en el caso la figura del error excusable, en tanto no fue acreditado y no existen elementos que justifiquen su aplicación. Respecto a la aplicación de la ley penal más benigna, indica que la multa aplicada encuadra en las previsiones de la legislación anterior a la reforma de la que se da cuenta.

Solicita también se confirmen los intereses resarcitorios aplicados habida cuenta que los extremos requeridos para la eventual eximición de los recargos de que se trata lejos están de encontrarse acreditados.

Se opone la prueba ofrecida por la contraria y solicita que se rechace el recurso incoado confirmando la resolución apelada en todas sus partes, con costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

III.- Mediante la PV-2021-16287556-APN-VOCX#TFN se abre la causa a prueba haciendo lugar a la prueba informativa y pericial contable. Por intermedio de la PV-2021-124791769-APN-VOCX#TFN se clausura el período probatorio y por PV- 2021-126872584-APN-VOCX#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala “D”. A través de la IF-2022-12553789-APN-VOCX#TFN se ponen los autos para alegar, haciendo uso de tal derecho ambas partes, agregándose las pertinentes presentaciones, las que obran agregadas en autos (vde IF-2022-16920935-APN-DTD#JGM e IF-2022-17379235-APN-DTD#JGM). Finalmente, a través del IF-2023-93405530-APN-VOCX#TFN se pasan los autos para dictar sentencia.

IV - Que a fin de seguir un orden en la exposición considero conveniente pronunciarme en primer término sobre la defensa de nulidad articulada por la recurrente.

Que “la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir, no tiene existencia autónoma, dado que el derecho procesal es una vía para asegurar la aplicación del derecho de fondo. Sólo procede cuando de la violación de las formalidades surge un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte, principio que se sintetiza en la máxima “no hay nulidad por la nulidad misma”, receptado en el art. 172 del Cód. Procesal Civil y Comercial de la Nación” (CNACAF, Sala V, sentencia de fecha 4 de junio de 1997, “Sosa Mirta Elena”).

Del examen de las actuaciones se evidencia que el acto no solo fue dictado por autoridad competente sino que del mismo se vislumbran los antecedentes de hecho y de derecho que justifican su dictado, razón por la cual no puede considerarse válidamente que se haya visto afectada la garantía del debido proceso adjetivo que invoca la actora ni existe vicio alguno que coloque a la misma en el estado de indefensión que alega. Tampoco se advierte que el Fisco no haya considerado las pruebas ofrecidas, toda vez que la apreciación de las circunstancias efectuada por la administración, es un elemento subjetivo cuya valoración puede o no compartirse, lo que eventualmente dará lugar a la confirmación o revocación del acto apelado, pero que en el caso de autos no puede dar lugar a su anulación.

Por otra parte, tampoco resulta atendible el argumento expuesto por la actora respecto de que las notificaciones de apertura y cierre de inspecciones resultan ser actos administrativos con todos los atributos que los configuran y con todos los efectos que se desprenden de ellos. En este sentido, cabe aclarar que tal y como surge del formulario N°0710002018053224005 de fecha 31 de agosto de 2018 (vde fs. 621 Cpo IV Ganancias, archivo anexo al IF-2020-72892531-APN-DTD#JGM), en el mismo le comunica a la contribuyente el fin de la fiscalización por los períodos objetados, hecho que no da por finalizado más que dicha etapa -siendo uno de los tantos actos preparatorios- pero no implica determinación alguna, ni falta de ella, toda vez que la oportunidad para anoticiarse de los cargos, impugnaciones y fundamentos del criterio del Fisco, es la vista contemplada en el art. 17 de la ley de rito fiscal, lo cual fue debidamente cumplimentado en estas actuaciones.

En esta línea, no debe olvidarse que las actuaciones seguidas por los inspectores constituyen una secuencia de actos internos preparatorios o preliminares, que no son vinculantes para el juez administrativo interviniente y así lo ha entendido nuestro más Alto Tribunal "in re" "Calise" y "Elwson y Wester" (de fechas 27 noviembre de 1950 y 27 de octubre de 1952 -Fallos: 218:562 y 221:73-, respectivamente).

Que sobre el agravio que formula la actora basado en la supuesta omisión del juez administrativo de la valoración de la prueba aportada, surge que no es que se haya ignorado la existencia de tales elementos, sino que simplemente entendió que la misma no lograba revertir las conclusiones a las que arribara.

En tal sentido, los argumentos vertidos como fundamento de la nulidad intentada, resultan ser una mera discrepancia con el criterio fiscal y que, en realidad, integran el fondo de la cuestión que este Tribunal está llamado a resolver.

Por lo expuesto, corresponde desestimar la nulidad impetrada, haciendo notar que no procede la imposición autónoma de costas por no haber sido planteada ni haberse otorgado el carácter de previo y especial pronunciamiento.

V.- Que sentado lo que antecede, corrresponde adentrarse a la cuestión de fondo en sí. Que de las actuaciones administrativas surge que la actora es una sociedad de responsabilidad limitada que declara como actividad principal “Fabricación de productos textiles N.C.P”. Que tanto del informe final de inspección como de la resolución apelada, surge que el cargo tiene su génesis en el recurso de repetición interpuesto el 25 de setiembre de 2017 por Invista SRL, donde pide la repetición de los pagos efectuados por el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta por los períodos fiscales 2011 a 2016; y es en el marco de dicho proceso que la División Revisión y Recursos, dispuso una “medida para mejor proveer” a fin de asignarle el cargo correspondiente al área verificadora pertinente. Al respecto, la contribuyente presentó las declaraciones juradas del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y del Impuesto a las Ganancias por los períodos, éstas últimas por los períodos 2011 a 2016, declarando quebranto en cada una de ellas.

Que a efectos de tramitar la repetición intentada, el Fisco procuró verificar si no se habrían obtenido ganancias en los períodos reclamados en uso de las facultades dispuestas por el artículo 35 de la ley N° 11683 (vide O.I N° 1.645.349). De las tareas realizadas por la fiscalización y del cotejo de la documentación requerida (legajos de aumento/reducción de capital presentado ante la Dirección Provincial de Personas Jurídicas de la Provincia de Buenos Aires, documentación respaldatoria de los aportes efectuados, entre otros) los actuantes observaron que los movimientos contables llevados a cabo por la recurrente tuvieron implicancias en el Impuesto a las Ganancias.

Que según el organismo recaudador, la situación de la fiscalizada en los distintos períodos objetados sería la siguiente:

- **Período Fiscal 2013:** sobre un total de aportes irrevocables de $204.311.011, absorbió pérdidas acumuladas por $203.722.901 y aumento el capital social en $588.110. Antes y después de la capitalización, los accionistas eran Arteva Global Holding BV (95%) y Arteva Latin America BV(5%); subsidiarias de Invista B.V la cual es la firma controlante, todas ellas radicadas en el Reino de los Países Bajos

- **Periodo Fiscal 2014:** sobre un total de aportes irrevocables de $136.045.000, absorbió resultados negativos por $133.357.389 y aumento el capital social en $2.507.611. Antes y después de la capitalización, los accionistas eran Arteva Global Holding BV (95%) y ArtevaLatinAmerica BV (5%)

- **Período Fiscal 2015:** se capitalizaron deudas de Invista Argentina Holdings I, LLC e Invista Argentina II, LLC –vinculadas y radicadas en Estados Unidos- por $199.343.358 con la cual se absorbieron perdidas por $1.647.120. Asimismo, se redujeron acciones de los antiguos accionistas (Arteva Global Holding BV y Arteva Latin America BV) por $3.099.890, con las cuales absorbió pérdidas acumuladas. En definitiva, capitalizó deuda por $199.343.358, con la cual absorbió pérdidas acumuladas por $200.796.128 y disminuyó el capital social en $1.452.770. Cabe destacar que mediante reunión de socios del 9 de abril de 2015 se capitalizaron las deudas mantenidas con Invista Argentina Holdings I, LLC e Invista Argentina II, LLC y el 26 de junio de 2015 se transfirieron la totalidad de las tenencias de Arteva Global Holding B.V y Arteva Latin América B.V a Invista Argentina Holding I, LLC e Invista Argentina Holding II LLC quedando conformada la cuota parte de Invista Argentina SRL en Invista Argentina Holding I, LLC (95%) e Invista Argentina Holding II, LLC (5%).

-Período Fiscal 2016: Capitalización de deuda de Invista Argentina Holding I, LLC e Invista Holdings II, LLC –partes relacionadas- por $2.279.513 y aporte de capital por $720.000.000, con la cual se absorbieron pérdidas acumuladas por $723.436.973 y se redujeron acciones por $1.157.460. (vde fs. 612 Inf. Final de Inspección, Cpo IV).

El Fisco Nacional observó -analizando los Estados de Evolución del Patrimonio Neto y Notas al Balance; Actas de Reunión de Socios-, que durante los años 2013 a 2016 y sin perjuicio del estado de disolución por pérdida de capital social invocado, la sociedad recibió sumas equivalentes a los resultados negativos acumulados, sin haberse entregado en forma simétrica ningún tipo de contraprestación; situación que impacta en el Impuesto a las Ganancias acrecentando las ganancias netas sujetas a gravamen, en base a la conceptualización de tales sumas como enriquecimiento a título gratuito. Específicamente, con relación a los pasivos capitalizados con fecha 9 de abril de 2015, con los que se absorbieron resultados no asignados negativos, los mismos representarían una condonación de su accionista, es decir, una remisión de deuda sin contraprestación alguna, lo cual constituye un enriquecimiento patrimonial gratuito para la contribuyente. Ello así, de los ajustes mencionados se procedió a liquidar la materia imponible y gravamen resultante.

VI - Que, de forma preliminar, estimo pertinente recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso (Fallos: 301:1187; 319:119; 307:2012; 311:2135; entre otros).

Que el Fisco no cuestiona la materialidad de los aportes irrevocables efectuados, sino que sostiene que tales capitalizaciones, aumentando y reduciendo el capital social en actos simultáneos, constituyeron operaciones de reintegro de capital y un enriquecimiento en los términos del artículo 2° de la ley del Impuesto a las Ganancias para la recurrente.

En cuanto a los pasivos condonados, el organismo considera que su “fulminación” sin contraprestación, también desencadena un enriquecimiento a título gratuito.

En primer lugar, cabe recordar la ley del tributo al definir el concepto de renta o ganancia gravada, en su Artículo 2° apartado 1), establece que revisten ese carácter "*... los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación"*; en tanto su apartado 2) considera que son tales *"...los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales...*".

De ello se desprende que, para los sujetos empresa no se aplica la teoría clásica de la renta o producto prevista

legalmente para las personas físicas y las sucesiones indivisas, sino la teoría de la renta ingreso o teoría del balance aplicable a las sociedades, en la cual no se considera la actividad por la cual procede la renta sino al sujeto que la obtiene, siendo las empresas una especie de fuero de atracción de rentas y se someten al tributo por el mero hecho de ser obtenidas por ella. En este orden de ideas, estarían alcanzadas por el tributo todo tipo de rentas y enriquecimientos, sea a título oneroso o a título gratuito que no se encuentren exceptuadas por el Artículo 20 de la ley.

En lo que concierne a la determinación del resultado impositivo cuadra recordar que el Artículo 68 del Decreto Reglamentario de la Ley del tributo establece que "Los sujetos comprendidos en el artículo 69 de la ley y las sociedades (…), deben determinar su resultado neto impositivo computando todas las rentas, beneficios y enriquecimientos que obtengan en el ejercicio al que corresponda la determinación, cualesquiera fueren las transacciones, actos o hechos que los generen ...".

VII- El Fisco reconoce en el acto apelado que la actora se encuentra inmersa en el supuesto previsto por el art. 94 inciso 5° de la Ley de Sociedades Comerciales, el que establece que "*La sociedad se disuelve … 5) por la pérdida del capital social"*. Por su parte, el artículo 96 de dicha normatia, expresa que "*en el caso de pérdida del capital social, la disolución no se produce si los socios acuerdan su reintegro total o parcial del mismo o su aumento"*.

Por su parte, el artículo 205 de la citada ley dispone que la Asamblea Extraordinaria puede resolver la reducción del capital en razón de pérdidas sufridas por la sociedad para restablecer el equilibrio entre el capital y el patrimonio social; mientras que el artículo 206 establece que la reducción es obligatoria cuando las pérdidas insumen las reservas y el 50 % del capital.

Que la pérdida del capital social como causal de disolución se configura si las pérdidas de la sociedad son de tal entidad que el patrimonio neto es nulo o negativo. La verificación no se limita a una simple comparación entre los resultados negativos y el capital suscripto, sino que deben también computarse la totalidad de las cuentas del patrimonio neto (reservas, saldos por revalúo, ajuste de capital, etc.) y la sociedad solo habrá incurrido en pérdida del capital social si las pérdidas superan a todas ellas (cfr. Zunino, Jorge O.: "Disolución y liquidación" - Ed. Astrea - Bs. As. - 1987 - T. 2 - págs. 100/1).

Puntualmente, la doctrina tiene dicho que el aumento de capital requerido para evitar la disolución por pérdida del capital, es el aumento genuino, es decir, que requiere el aporte de socios, o de acreedores o de nuevos socios que se incorporen, caracterizados como aumentos que implican incremento de Patrimonio Neto, producido ello cuando los socios o terceros realizan aportes a la sociedad, o bien cuando se capitalizan pasivos (cfr. Fourcade, Antonio Daniel, "Sociedades – Parte General", ed. Advocatus, Córdoba, 2000, pág. 390).

El aumento del capital social, supuesto sostenido por la actora (página 56 del recurso) como supuesto interno de financiación de una sociedad comercial difiere del reintegro, postura ésta del organismo recaudador. En cuanto al primero, los aportes de los socios son imputados a incrementar la cifra del capital social y, por ende, el patrimonio neto; correspondiendo que el aumento sea por un importe de tal magnitud que permita contrarrestar la pérdida, mientras que el supuesto del reintegro, los aportes no se aplican contablemente a compensar la pérdida en la cuenta de resultados por ser realizados en concepto de capital social. Esto implica que si bien el patrimonio neto quedará recompuesto y se evitará la disolución, la pérdida continuará presente en los resultados acumulados y será el saldo inicial del próximo ejercicio (cfr. Recio, Juan I, La pérdida del Capital Social ante el ajuste por inflación. Consecuencias y Soluciones Prácticas, Doctrina Societaria y Concursal Errepar (DSCE) Tomo: XXX, Diciembre de 2019)

Según el mismo autor, el reintegro del capital implica contrarrestar las pérdidas con nuevos aportes de los socios, que no se imputan al capital social sino directamente a los resultados acumulados. De este modo, la recomposición del patrimonio no proviene de un aumento del capital sino de la contribución a las pérdidas que realizan los socios. Los aportantes no reciben a cambio nuevas acciones, ni incrementan su participación en el capital; se trata de una solución excepcional que solo está habilitada para el caso de pérdida total del capital. En tal sentido expresa que “La denominación de “reintegro” puede resultar confusa pues no se trata de que los socios reaporten el monto nominal del capital, sino que deberán contribuir por un valor tal que genere un incremento del patrimonio neto para que este vuelva a tener signo positivo”.

VIII- La Inspección General de Justicia estableció a través del Artículo 5° de la Resolución General N° 25/04 (IGJ), entre otras cuestiones, el procedimiento que debía seguirse para inscribir en el Registro Público de Comercio los aumentos del capital social, mediante la capitalización de aportes irrevocables. Además, dicho órgano de contralor a través de la Resolución General N° 12/06 (IGJ), contempló previsiones sobre el supuesto de admitir aportes especialmente destinados a cubrir pérdidas acumuladas y/o posteriores a su aceptación, destacando en los considerandos de la norma que resulta genéricamente lícito y que se corresponde con prácticas negociales.

Ello así, se expresa que “la realización ab initio de aportes para absorber pérdidas resulta una medida tendiente al saneamiento de la situación patrimonial de la sociedad receptora, sin emisión de acciones ni por lo tanto variación del capital (cfr. Alegria, Héctor, Nuevas reflexiones sobre aportes a cuenta de futura emisión, Revista del Derecho Comercial y las Obligaciones, Ed. Depalma, Bs. As., 1995, t. A, pp. 56 y ss.), constituyendo un negocio jurídico distinto de los que tienen por objeto acciones que, cualquiera sea su naturaleza o la convención a él subyacente, comporta la recepción de recursos exógenos tendiente a evitar o reducir la afectación de rubros del patrimonio neto cuyos saldos, de no obtenerse tales recursos, deberían quedar disminuidos o aun eliminados por las pérdidas, llevando ello eventualmente a otras medidas previstas legalmente (arts. 205, 206, 94 inc. 5º y 96, ley 19.550). Ello atiende no sólo al interés de la sociedad y sus accionistas, sino además al de los terceros cuya garantía se mantiene en virtud de la mayor consistencia patrimonial que se obtiene.”

“Que en relación con pérdidas sociales acumuladas, la tesitura en consideración también se comprende en los alcances de la recepción por esta Inspección General de Justicia de las normas técnicas de la profesión contable (artículo 264 del Anexo "A" de la Resolución General I.G.J. Nº 7/05), que disponen que los aportes efectivamente integrados, destinados a absorber pérdidas, serán registrados en el patrimonio neto modificando los resultados acumulados, siempre que hayan sido aprobados por la asamblea de accionistas (u órgano equivalente) del ente o por su órgano de administración ad referendum de ella (Resolución Técnica Nº 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, sección 5.19.1., punto 5.19.1.3.2. —Aportes irrevocables para absorber pérdidas acumuladas”.

Posteriormente, la situación expuesta quedo comprendida en el Sección Quinta de la resolución general (IGJ) 7/2015.

Que del art. **113 -del anexo A de la citada- surge que** no se inscribirán la reducción a cero del capital social –consecuencia de su pérdida total– y su simultáneo aumento (“Operación acordeón”). La pérdida total del capital social como causal de disolución de la sociedad (art. 94, inc. 5, Ley 19.550), debe revertirse mediante el reintegro total o parcial del mismo o su aumento (art. 96, ley citada), éste segundo sujeto a inscripción conforme a las disposiciones pertinentes de esta Sección. Si el reintegro fuera parcial, procede la reducción de la cifra estatutaria al importe de dicho reintegro, la que debe inscribirse de acuerdo con el art. 110 de estas normas

Cabe destacar que el art. 115 de dicha norma, dispuso para las sociedades de responsabilidad de sociedad limitada –como la aquí recurrente- los artículos relativos a la variación de capital social de las sociedades por acciones (arts. 98 a 113).

Finalmente, el apartado II del art. 315 de la Resolución General antes mencionada se refirió a la contribución a las pérdidas de los aportes irrevocables que habían sido efectuados para la futura suscripción de acciones y su registración en el patrimonio neto de la sociedad bajo determinadas condiciones, resultando ello de aplicación a las sociedades de responsabilidad limitada.

En consecuencia, a través de las resoluciones de la Inspección General de Justicia antes reseñadas, se establecieron los distintos tratamientos que las sociedades comerciales debían otorgar a los aumentos de capital, aportes irrevocables, capitalización, restitución o absorción de pérdidas.

Es decir, tanto para la utilización del mecanismo de aumento de capital como para que un ingreso de fondos en una sociedad pueda ser considerado como aporte societario se requiere el cumplimiento de una serie de exigencias, que exceden a la simple voluntad del aportante, que deben ser cumplimentados por la sociedad receptiva para que los importes sean formalmente capitalizados.

IX- Sentado ello, resta analizar la parte pertinente de la pericial contable producida en autos.

Que los expertos contables acreditan la situación de pérdidas durante los períodos determinados en autos; en virtud de este contexto y relevada la documentación correspondiente (Actas de Asambleas) se desprende la toma de decisiones a los fines de “recomponer el equilibrio entre el capital y el patrimonio”. En efecto, se advierte la capitalización de aumentos irrevocables, produciendo un aumento de capital de la compañía y luego su reducción en los términos del art. 205 de la Ley de Sociedades. Puntualmente, en el período 2015, surge de la pericia, concordante con la documental aportada en autos, que se capitalizaron pasivos de Invista Holdings I, LLC y de Invista Argentina Holdinfs II, LLC , dejando sentado expresamente Arteva Global Holdings y Arteva Latin America B.V su decisión de no suscribir nuevas cuotas de capital.

En cuanto al período 2016 mientras el Fisco señaló en la resolución apelada (fs. 20 RE-2020-57026947-APN-SGAI#TFN) la capitalización de deudas, surge de la pericia realizada la capitalización de la cuenta “Contribuciones no capitalizadas” y el aporte de Invista Holdings I, LLC y de Invista Argentina Holdings II, LLC.

Que por otro lado, no se encuentra acreditado que exista el supuesto de reintegros de capital que el Fisco invocó durante todo el procedimiento cursado. En tal sentido, ambos peritos coinciden en que el mecanismo utilizado fue el de aumento de capital (previsto en el artículo 96 de la ley de sociedades), no advirtiendo inconsistencia alguna.

En tal sentido, surge de la documental acompañada por la recurrente que (vide Anexos III a V) el cumplimiento de las cuestiones formales, sin que exista cuestionamiento alguno de parte del Fisco.

En conclusión, surge del informe pericial ordenado en autos que la recurrente cumplió con todos los requisitos establecidos por la Ley 19.550 en materia de aumento de capital y los ingresos de fondos fueron reconocidos contablemente en el ejercicio en que tuvieron lugar, siendo todas sus registraciones conforme a derecho.

X- Cabe señalar que la doctrina ha entendido que la aceptación de las sumas por una sociedad "...implica la obligación inmediata del órgano de administración de la sociedad de adoptar los recaudos formales necesarios para la capitalización de las mismas...", a los efectos de dar satisfacción al aportante, para que de inmediato

disfrute de su calidad de socio (cfr. Ricargo A. Nissen, "Ley de Sociedades Comerciales", Editorial Abaco, Tomo 3, 2° Edición, pág. 175).

Así la sociedad, a través de su órgano de administración contrae con relación al socio aportante una obligación de hacer -la convocatoria a asamblea de accionistas o reunión de socios- que debe ser inexorablemente cumplida.

Al respecto se ha dicho que "...es indudable que hasta la existencia de una decisión del órgano competente la incorporación de fondos no pueda imputarse "definitivamente" a la cuenta capital (...) la incorporación del aporte no puede imputarse definitivamente a la sociedad como acto referido al capital sin que exista aprobación de tal decisión por el órgano competente, por lo cual sin autorización asamblearia dichos saldos deben ser considerados como deudas para el receptor y obviamente crédito para el aportante" (Pereira Omar O. "Consideraciones sobre los aportes para futuros aportes de capital". Impuestos, XLIII-A, pág. 497 y sgs.).

Se ha dicho que siendo el aporte irrevocable parte del patrimonio neto, la utilización del mismo para absorber pérdidas no genera enriquecimiento a título gratuito, ya que no forma parte del pasivo del ente, sino que es parte integrante del capital, por lo que, la absorción de las pérdidas con aportes irrevocables representaría un movimiento contable dentro del patrimonio neto de la sociedad (cfr Semachowicz, Esteban D.: “Absorción de aportes irrevocables contra resultados acumulados. Impuesto a las ganancias- ERREPAR - PAT - Nº 525 - octubre/2005 - T. XI - pág. 3 - Cita digital EOLDC079805A). Ello así, la sociedad cuyas pérdidas acumuladas resultan absorbidas con aportes no experimenta efecto alguno en el plano fiscal, ya que ello no redunda en un incremento de su patrimonio neto, sino una mera reclasificación entre sus componentes (Lorenzo, Armando y Cavalli, César M.: “Las absorciones de pérdidas con aportes (capitalizados o no) frente al impuesto a las ganancias”- ERREPAR - Consultor Tributario - N° 45 - noviembre/2010 - pág. 19 - Cita digital EOLDC083302A).

En esta línea, según se desprende del DAT 1/2006 (AFIP-DGI) con relación al supuesto de absorción de pérdidas por aportes irrevocables "...para la empresa tomadora de los fondos no generaría ajustes en el impuesto a las ganancias dado que los mismos no pasan por el Estado de Resultados. Ello, por cuanto dichos fondos ingresan a la sociedad quien los incorpora contablemente a su patrimonio neto".

A partir de la reseña efectuada, corresponde destacar que la sociedad recurrente ha cumplido en respaldar debidamente el contexto en la que estaba inmersa como el objetivo de las capitalizaciones del dinero introducido por los accionistas como aportes de capital.

Es así, que se vislumbra la existencia de una consonancia entre la expresión de voluntad de los socios en punto a toma de decisiones para afrontar la situación la pérdida de capital social, el aumento de capital e integración de aportes llevada a cabo, y los medios formales empleados para instrumentarla en el ámbito societario con sujeción a las normas legales vigentes, ello con el fin de revertir la situación de desequilibrio patrimonial que nunca fue cuestionada por el organismo recaudador.

Respecto al tratamiento contable dispensado a los aportes, considero que implica una reclasificación contable dentro del patrimonio neto, sin alterar su composición, no generando en consecuencia obligación tributaria alguna en cabeza de la sociedad en tanto no constituye un enriquecimiento, siendo además que el Fisco en ningún momento cuestionó la naturaleza de aquellos, lo que hubiera generado efectos impositivos distintos.

En cuanto a los pasivos capitalizados con fecha 9 de abril de 2015, y atendiendo a la realidad económica del caso en particular no puede sostenerse válidamente que existe una condonación en tanto no hubo contraprestación, como lo pretende el Fisco, siendo que la mentada capitalización supuso la incorporación de los

acreedores como nuevos socios de Invista, obteniendo los derechos sociales correspondientes y que no se advirtieran vicios formales en tal situación.

Que a tenor de lo reseñado, sólo cabe concluir que el encuadre realizado por el Fisco Nacional en cuanto a la recepción de liberalidades de la recurrente (vide fs. 26 del acto apelado) no se encuentra justificado y por lo tanto corresponde revocar el ajuste practicado en el Impuesto a las Ganancias, tornándose abstracto el tratamiento de los demás agravios planteados.

Las costas se imponen a cargo del Fisco Nacional.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Revocar el ajuste practicado en el Impuesto a las Ganancias, con costas.

2°) Regular los honorarios del Dr. Juan Pablo Menna en su carácter de patrocinante de la recurrente en la suma de $133.648.499 (pesos ciento treinta y tres millones seiscientos cuarenta y ocho mil cuatrocientos noventa y nueve) equivalente a 6.911,19 (seis mil novecientos once con 19/100) UMA, la que queda a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en autos y el resultado obtenido, conforme Ley 27.423, Acordada N°19/2023 (14/06/2023) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

3°) Regular los honorarios del contador Alberto R. Vago por su desempeño en autos como perito contador designado a propuesta de la actora en la suma de $55.384.517 (pesos cincuenta y cinco millones trescientos ochenta y cuatro mil quinientos diecisiete) equivalente a 2.864,03 (dos mil ochocientos sesenta y cuatro con 03/100) UMA la que queda a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y la labor pericial realizada conforme lo dispuesto por Ley 27.423, Acordada N°19/2023 (14/06/2023) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

4°) Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “D” por encontrarse de licencia el Vocal de la 12a. Nominación (conf. art. 184 de la ley Nº 11.683 -t.o. en 1998 y sus modificaciones.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.14 14:01:45 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.14 14:02:36 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.14 14:02:36 -03:00