



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

2888/2024

NORAUTO ARGENTINA SA (TF 35897-I) c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de septiembre de 2025.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que, mediante la sentencia de fs. 182/185, el Tribunal Fiscal de la Nación revocó la Resolución n° 125/11, mediante la cual la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Oeste de la Administración Federal de Ingresos Públicos, había determinado de oficio el Impuesto a las Ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2006 y 2007 en 248.152,67 pesos, más 261.304,76 pesos en concepto de intereses resarcitorios; y le había aplicado una multa por omisión de 173.706,87 pesos, equivalente al setenta por ciento del impuesto omitido, con sustento en el artículo 45 de la Ley n° 11.683.

Puso de manifiesto que el organismo fiscal, inicialmente, había propiciado tres ajustes en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2006 y 2007 que estaban, a su vez, vinculadas a una inspección sustanciada por períodos fiscales anteriores a los comprendidos en la resolución recurrida. Aclaró que la firma actora había presentado declaraciones juradas rectificativas, con posterioridad a que se le corriera la vista prevista en el artículo 17 de la Ley n° 11.683, que receptaron dos de los ajustes propuestos. Por ende, expresó que la controversia se hallaba circunscripta a determinar si Norauto Argentina S.A. había "...omitido declarar como renta gravada la generada en la *condonación* de aportes irrevocables de su controlante que fueron utilizados para absorber pérdidas de ejercicios anteriores, lo que a juicio de la fiscalización constituyó un enriquecimiento a título gratuito del *condonante* en beneficio de Norauto Argentina S.A. gravado por los arts. 1° y 2°, inc. 2) de la ley del impuesto a las ganancias...".



Puso de manifiesto lo resuelto en la Asamblea Extraordinaria de accionistas de Norauto Argentina S.A. celebrada el 20 de septiembre de 2006 en orden al destino de los “aportes irrevocables” realizados por Noroto S.A. (controlante y accionista principal de Norauto Argentina S.A.), en cumplimiento de lo establecido en la Resolución IGJ n° 25/2004 y 7/2005. Refirió que tales normas establecieron la forma en que se deben contabilizar los aportes irrevocables (como parte del patrimonio neto) y los plazos para que la asamblea de accionistas disponga la aprobación de la capitalización y las alternativas en caso de que aquello no fuera autorizado o lo fuera una vez vencido el plazo (reintegro del aporte / contabilización como pasivo).

Señaló que en esa oportunidad los accionistas mayoritarios “...comunicaron que es su intención destinar la suma total de \$ 12.080.476,70 al capital social, distribuyéndola entre los dos accionistas en forma proporcional, de manera de no perjudicar la tenencia del accionista minoritario”. En tales condiciones, se indicó que los aportes irrevocables fueron parcialmente destinados a la cancelación de las pérdidas al 30 de septiembre de 2006 (\$ 7.169.358,94) mientras que el remanente de \$ 4.911.117,76 fue capitalizado.

Refirió que en el informe pericial agregado a la causa se hizo referencia a que, en la aludida Asamblea Extraordinaria, se había resuelto aumentar el capital social en \$ 6.985.814,30 mediante la capitalización de las cuentas “Ajuste integral de Capital Social” (\$ 2.074.696,54) y “Aportes Irrevocables”, previa deducción de los resultados negativos no asignados ($\$ 12.080.476,70 - \$ 7.169.358,94 = \$ 4.911.117,76$). La sumatoria de ambas cuentas capitalizadas (\$ 6.985.814,30) más el capital social existente hasta ese momento (\$ 1.733.000) arrojaron como resultado un nuevo capital social - constitutivo del patrimonio neto de la empresa – de \$ 8.718.814,30, coincidente con el que esa misma empresa tenía al 30 de septiembre de 2005, lo que permitió concluir que no hubo un incremento del patrimonio neto, sino una mera reclasificación entre sus componentes.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

Agregó que del informe pericial resultaba que los aportes irrevocables (capitalizados) fueron además "...invertidos en la compra de inmuebles donde la empresa desarrolló su actividad y en bienes de uso con el mismo fin, destacándose así que no tuvieron una finalidad especulativa ni tampoco importaron un beneficio para Norauto Argentina S.A. luego de la absorción de las pérdidas. Por otra parte, señaló que en ese mismo informe se hizo referencia a que las operaciones realizadas con los aportes de los accionistas no fueron con terceros sino que implicaron movimientos patrimoniales que no generaron resultados, ni pérdidas ni ganancias.

En tales condiciones, concluyó que en el caso no se advertía un enriquecimiento a título gratuito que bajo la figura del artículo 2º, inciso 2 de la Ley de Impuesto a las Ganancias pueda ser gravado "porque no media la condonación de aportes, ni el incremento del patrimonio neto, en el caso por la absorción de pérdidas con aportes irrevocables de los accionistas, ello, a tenor de la prueba pericial producida ante este Tribunal".

Finalmente, destacó que la cuestión resultaba sustancialmente análoga a la examinada por la Sala II de esta Cámara, en la causa "Flint Ink Argentina S.R.L.", sentencia del 20 de agosto de 2019, que "...también se refirió al tratamiento fiscal de los aportes irrevocables destinados a constituir reservas para absorber pérdidas". En ese precedente se convalidó la interpretación del Tribunal Fiscal que había revocado las determinaciones en tanto concluyó que la afectación de tales aportes a la conformación de una reserva voluntaria para absorber pérdidas "...no implicó una modificación cuantitativa del Patrimonio Neto, ya que dichos aportes no formaron parte del pasivo de la Sociedad en ningún momento, ni antes ni después de la constitución de la reserva voluntaria". Allí se expresó, además, que la circunstancia de que no hubieran sido capitalizados los aportes de forma inmediata, así como su falta de aprobación dentro del plazo previsto en la resolución IGJ n° 12/2006 dejaba expedita la acción para que el aportante solicitara el reintegro de los aportes pero, no habiéndose ejercido esa opción, era razonable concluir que en el caso existía aún voluntad de mantener el



aporte tal como fue inicialmente constituido. Por lo tanto, se consideró que "...mal puede recibir a los efectos tributarios, el tratamiento como empréstito (susceptible de ser condonado y, por ende, de generar un incremento patrimonial alcanzado por el Impuesto a las Ganancias)".

Luego de referir al mencionado precedente expresó que de sus términos cabe concluir que, tal como ocurre en autos, "...los aportes dinerarios de los accionistas siempre tuvieron como fin la actividad empresarial y como tales tenían carácter definitivo – irrevocables -, por lo que, si se admite que fueron aportes, entonces no eran pasivos susceptibles de ser condonados al único efecto de ser considerados desde el punto de vista tributario como un enriquecimiento gravado". Además, "Norauto Argentina S.A. decidió dar a los aportes una aplicación diferente a la capitalización y a la restitución: la absorción de las pérdidas acumuladas de otros ejercicios que tampoco está en discusión, eso es lo que reflejan las actas societarias y lo que surge de la pericia rendida en esta instancia. Por otra parte, en más de un párrafo, tanto de la Resolución como al contestar el recurso de apelación, el Fisco Nacional aclara que '...esta instancia nunca ha expresado que considera los aportes exteriorizados como préstamos', por ende, el tratamiento no puede ser el de dicho concepto".

En último término, reguló los honorarios del Dr. Marcos Gabriel Gutman, en su carácter de letrado apoderado y patrocinante de la parte actora en 70.140 pesos y; asimismo, fijó los honorarios de la perito contadora propuesta por la recurrente, Noemí Yolando Irala, en la suma de 20.495 pesos.

II.- Que, contra esa sentencia, el Fisco apeló y expresó agravios a fs. 209/213, que fue replicado a fs. 217/218vta. Asimismo, a fs. 191, el letrado de la parte actora apeló los honorarios regulados a su favor por considerarlos bajos; mientras que el Fisco, a fs. 192 y vta, apeló los del letrado de la actora y los de la perito por considerarlos altos.

En sus agravios el Fisco insiste en que "...la condonación del aporte irrevocable realizado para absorber pérdidas de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

ejercicios anteriores, claramente resulta ser un incremento del patrimonio, atento su condición de enriquecimiento a título gratuito, conforme lo establece el artículo 2° inciso 2) de la ley del Impuesto a las Ganancias que expresamente dispone: ‘...los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69” se hallan gravados.

Afirma que el enriquecimiento se produce al permitirle al contribuyente compensar las pérdidas de ejercicios anteriores disminuyendo su carga tributaria. Agrega que en la capitalización existe el ánimo por parte de los accionistas de aumentar el capital social, situación que no se presentó en estas actuaciones.

Considera que es evidente que la parte actora obtuvo ganancias con motivo de la condonación obtenida ya que si no fuera así “...mal hubiera podido compensar las pérdidas acumuladas”.

Expone que lo que grava el impuesto es “...la ganancia obtenida por la contribuyente, con independencia [de] que la misma se haya utilizado para compensar pérdidas acumuladas”.

Sostiene que la conclusión de los peritos en la causa es falaz ya que “...si bien los mismos afirman que no existió un aumento del patrimonio neto, situación que es real, lo que debieron informar los peritos y que no lo hicieron, ya que **no fueron consultados al respecto, es si la condonación de deuda que obtuvo la contribuyente, se tradujo en un enriquecimiento por parte de la actora**”. (el destacado es del original).

Concluye que si no existe controversia en que los aportes no fueron capitalizados sino aplicados a la compensación de ejercicios anteriores deben ser necesariamente considerados como un incremento de la riqueza y por ende alcanzados por el impuesto a las ganancias.

III.- Que, en primer término, resulta oportuno recordar que esta Cámara ha destacado el carácter limitado del recurso



previsto en el artículo 86 inciso b) de la Ley N° 11.683; de modo tal que cabe –en principio– estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal de la Nación sobre los hechos probados. Tal principio, sin embargo, puede ceder no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino ante supuestos de arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en la apreciación de aquéllos (cfr. Fallos 300:985; 326:2987; 332:357 y c. nro. F. 454. XLVI. “Forexcambio S.A. (TF 27.070 -I) c/ DGI”, del 8 de octubre de 2013, Sala IV “La Rueca Porteña S.A. (TF 9861-I) c/D.G.I.” del 27 de octubre de 1998; Sala V “S.A. Molinos Fénix (TF 17.290-I) c/D.G.I.”, del 20 de junio de 2006).

En otras palabras, la ponderación de los aspectos de hecho es atribución del Tribunal Fiscal de la Nación y resulta en principio irrevisable en esta instancia (cfr. doctr. de Fallos 300:985); y, de este modo, el recurso interpuesto no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera llegado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto.

En ese contexto, importa destacar que la actuación del Tribunal Fiscal de la Nación se halla determinada por el artículo 164 de la Ley N° 11.683 que le otorga a ese organismo amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes. Es que, en el proceso ante el Tribunal Fiscal lo que se discute son cuestiones vinculadas a la obligación tributaria y/o la potestad sancionadora de la Administración, materias ambas en donde prima el interés público, y no el interés privado de las partes (cfr. esta Sala, *in re* “Labrar Soc. de Hecho -TF 8904-I-c/ DGI”, sentencia del 13-9-95).

Por lo demás, los agravios propuestos por el apelante no constituyen una crítica concreta y razonada de la sentencia apelada en tanto evidencian una reiteración abreviada de los fundamentos expuestos en la resolución administrativa y en su escrito de réplica del recurso interpuesto por la firma actora ante el Tribunal Fiscal,





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

que ya fueron examinados en esa instancia y respecto de los cuales no se advierte que haya existido una valoración arbitraria que habilite apartarse de las conclusiones del mencionado Tribunal.

Al respecto, cabe recordar lo expresado por la Sala II de esta Cámara en la causa análoga n° 15.520/19, caratulada “Flint Ink Argentina SRL c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, del 20 de agosto de 2019 citada por el Tribunal Fiscal, y que quedó firme como consecuencia de haberse declarado inadmisibile el recurso de queja interpuesto ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el 21 de marzo de 2023. Allí se examinó la naturaleza de los aportes irrevocables y se destacó que los “... ‘aportes irrevocables a cuenta de una futura suscripción de acciones’ consisten básicamente en valores entregados por una persona -sea socio o tercero- a una sociedad bajo el compromiso de que ésta le entregue a cambio el equivalente en acciones, una vez cumplidos los extremos legales requeridos al efecto. Ahora bien, más allá de las diversas posturas que ha asumido la doctrina especializada sobre la naturaleza jurídica de ese instituto, así como de los problemas derivados de su carencia de regulación legal, lo cierto es que no existe -ni tampoco podría existir- divergencia con respecto a que los aportes irrevocables únicamente pasan a formar parte del capital de la sociedad (y, por tanto, del patrimonio de sus socios a través de su participación accionaria) cuando se realice el correspondiente aumento de capital, con la correlativa suscripción de acciones. Es que de otro modo se violaría el específico régimen legal de atribución de competencias previsto en la ley societaria, ya que si bien el contrato con el aportante puede ser suscripto por el órgano de administración de la sociedad -el directorio-, es potestad exclusiva del órgano de gobierno -la asamblea de socios- decidir sobre el eventual aumento de capital requerido para que la operación se lleve a cabo (cfr. Sala I, Expte. N° 56.695/2012, “Scalise, Claudio (TF 23798-I) c/D.G.I.”, del 19/03/2015 y sus citas)”.

En tales condiciones, la insistencia del Fisco en que se habría constatado una renuncia del socio aportante, que implicaría una condonación de los aportes aludidos, prescinde de tener



en consideración lo expresado por el Tribunal Fiscal en orden a que no pudo constatar una condonación ni un desistimiento dado que "...la expresión de la voluntad de mantener en el patrimonio de la sociedad los aportes irrevocables efectuado (vocación de permanencia) con sujeción al riesgo empresarial, son características propias de todo aporte irrevocable". Por lo demás, y tal como fue destacado en el precedente citado, no es dable presumir la renuncia gratuita a derechos (artículos 874 del Código Civil y artículo 948 del Código Civil y Comercial de la Nación, Fallos 276:277, 326:2686 y 321:793).

Por otra parte, el apelante tampoco se hace cargo de que resulta del Acta de Asamblea Extraordinaria de Accionistas la voluntad de mantener en el patrimonio de la sociedad los aportes irrevocables, con sujeción al riesgo empresarial; aspecto que se vio reforzado con las conclusiones expresadas en el informe pericial agregado a la causa.

Del aludido informe resulta con claridad que la circunstancia de que se hubiera destinado una porción de los aportes irrevocables para absorber pérdidas no implicó una modificación cuantitativa del patrimonio neto de la empresa, sino una "...mera reclasificación entre sus componentes". La inexistencia de modificaciones cuantitativas del patrimonio neto, derivadas de la circunstancia descripta, es reconocida de modo expreso por el Fisco en sus agravios en tanto manifiesta, con referencia al informe pericial, que "...los mismos afirman que no existió un aumento del patrimonio neto, situación que es real..." (cfr. fs. 212).

Ahora bien, y en orden al cuestionamiento que efectúa a renglón seguido, en referencia a que se trataría de un informe falaz, ya que omitieron formular consideraciones respecto a si "la condonación de la deuda que obtuvo la contribuyente, se tradujo en un enriquecimiento por parte de la actora" ya que "no fueron consultados al respecto" evidencia, en todo caso, un defecto en la carga probatoria atribuible a su parte. Ello por cuanto; precisamente, nada le impedía a dicha parte que, además de oponerse a la realización de esa prueba (cfr.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

fs. 112 y vta) ofreciera, subsidiariamente, los puntos de pericia que estimara pertinentes, considerando además que se ordenó la producción de la prueba contable con intervención de dos profesionales (cfr. fs. 123), uno de ellos, designado a partir de su propuesta -fs. 123, 124, 131 y 132- (cfr. artículo 458, 471 y 472 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación) y que al ser consultado de manera expresa sobre si la operación cuestionada reportó un beneficio para la sociedad, se limitó a expresar que “escapa al actuante establecer si el destino de los aportes irrevocables era especulativo, atento resultar dicha cuestión meramente subjetiva, ahora bien es evidente que resultó ser beneficiosa para la empresa, ya que le permitió absorber pérdidas que arrastraba”. Tales manifestaciones, en modo alguno, aportan elementos tendientes a justificar la posición del Fisco mediante la cual afirma que esa circunstancia llevó ínsita la condonación de un empréstito del aportante y que redundó en un enriquecimiento gravado por el Impuesto a las Ganancias.

Por otra parte, y de conformidad con lo expresado en el Acta de Asamblea Extraordinaria de Accionistas y del resultado de la prueba pericial contable agregada a fs. 144/148 de estos autos resulta que se trató de “...un aporte dinerario que tenía como destino la actividad empresarial y revestía carácter definitivo, manifestándose en todo momento la intención del socio controlante en punto a que se trataba de una integración irrevocable (hasta su concreta capitalización a los fines de la absorción de quebrantos), por lo que mal puede recibir a los efectos tributarios, el tratamiento como empréstito (susceptible de ser condonado y, por ende, de generar un incremento patrimonial alcanzado por el Impuesto a las Ganancias)” (cfr. Sala II de esta Cámara en la causa n° 15.520/19, caratulada “Flint Ink Argentina SRL c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, del 20 de agosto de 2019).

Todas las circunstancias apuntadas en el caso, evidencian la intención de permanencia del aporte que se llevó a cabo, mediante decisión de la Asamblea de Accionistas, a partir de la capitalización parcial de aquellos y de la absorción de deudas existentes,



habiendo integrado en todo momento el patrimonio neto de la empresa, extremos que impiden que se le asigne, como pretende el Fisco el tratamiento imponible del empréstito o crédito -considerando que en ningún momento formó parte del pasivo de la sociedad-; y en ningún momento se evidenció la intención, por parte del aportante, de repetir o recuperar tales conceptos (cuya renuncia comportase a su vez una condonación), de modo que tampoco provino de una ganancia no exteriorizada de la sociedad.

Por todo lo expuesto, el recurso del Fisco debe ser rechazado toda vez que no propone argumentos diferentes a los examinados en la anterior instancia ni aporta pruebas que permitan modificar las conclusiones del Tribunal Fiscal.

IV.- Que, respecto a los recursos de apelación interpuestos contra la regulación de honorarios contenida en la sentencia del 12 de septiembre de 2023, y teniendo en consideración la base regulatoria (173.706,87 pesos en concepto de multa, 248.152,67 en concepto de tributos, más intereses resarcitorios por la suma de 261.304 ,76 pesos), la cantidad de etapas cumplidas (dos), y el doble carácter de letrado apoderado y patrocinante en el que intervino el Dr. Marcos Gabriel Gutman, corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco, hacer lugar al recurso interpuesto por el referido letrado y; por ende, elevar los honorarios por las actuaciones cumplidas en la instancia precedente 134.000 pesos (cfr. arts. 6, 7, 9, 37 y 38 de la ley 21.839 modificada por la ley 24.432).

Asimismo, y teniendo en consideración la base regulatoria expresada en el párrafo precedente, corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco respecto de los honorarios regulados a favor de la perito contadora Noemí Yolanda Irala, los que se confirman, en atención a haber sido apelados únicamente por considerarlos altos.

Por otra parte, y con relación a las tareas cumplidas en esta instancia, corresponde regular los honorarios del Dr. Marcos Gabriel Gutman en 4,36 UMA equivalentes al día de la fecha a





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

330.440,04 pesos (cfr. artículos 16, 19, 21 y 30 de la Ley N° 27.423 y Resolución SGA N° 1860/25 de la CSJN).

Cabe aclarar que en los importes establecidos precedentemente no se encuentra incluida suma alguna en concepto de IVA, por lo que -frente a la acreditación de la condición de responsable inscripto en dicho tributo que oportunamente realice el interesado, la obligada al pago deberá depositar el importe correspondiente a dicho tributo, juntamente con los respectivos honorarios.

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE:** 1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco y confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios, con costas (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). 2) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco, hacer lugar al recurso interpuesto por el letrado de la parte actora y elevar los honorarios del Dr. Marcos Gabriel Gutman, por las actuaciones cumplidas en la anterior instancia, de conformidad con lo expresado en el considerando IV; 3) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco respecto de los honorarios regulados a favor de la perito contadora Noemí Yolanda Irala, los que se confirman, en atención a haber sido únicamente apelados por considerarse altos; 4) Regular los honorarios profesionales del Dr. Marcos Gabriel Gutman, por las actuaciones cumplidas en esta instancia en el carácter de letrado apoderado y patrocinante de la parte actora, en la cantidad de 4,36 UMA equivalentes al día de la fecha a 330.440,04 pesos (cfme. Artículos 16, 19, 21 y 30 de la Ley N° 27.423 y Resolución SGA n° 1860/25).

Se deja constancia de que la Vocalía n° 15 de esta Sala se encuentra vacante (artículo 109 del RJN).

Regístrese, notifíquese y devuélvanse.

Pablo Gallegos Fedriani

Guillermo F. Treacy

