CAF 47840/2023/CA1; SOL FRUT SA (TF 79199011-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de mayo de 2024.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Por sentencia del 7/8/23 el Tribunal Fiscal de la Nación –en lo sucesivo, "TFN"– revocó la resolución apelada por Sol Frut SA, continuadora de Finca del Enlace SA, con costas.

Para así decidir, luego de describir las posiciones de las partes contendientes, refirió al sustrato fáctico que identifica el caso, extraído fundamentalmente de las actuaciones administrativas.

Señaló que la actividad principal de la firma actora consistía en la "elaboración de vinos", detectando la inspección actuante que en el ejercicio comercial cerrado el 30/6/16 se realizaron aportes irrevocables, según surgió del Estado de evolución del patrimonio neto.

Explicó que de la documentación aportada se obtuvo que la empresa hubiera recibido financiamiento mediante un aporte irrevocable de su socio mayoritario José Chediack, por valor de $ 10.000.000, aceptados por el directorio de la sociedad el 30/9/15 y aprobados por la asamblea el 17/11/15. En este último punto, destacó que la asamblea general ordinaria aprobó los aportes dinerarios destinados al financiamiento de las operaciones de la empresa efectuados por la firma Teknofood SA –por valor de $4.587.961,06– y del socio José Chediack –por un total de $13.223.915,52–, con la finalidad de absorber las pérdidas acumuladas al 30/6/15. Destacó que en el acta labrada al celebrarse aquélla asamblea se dejó constancia de que el accionista Chediack había decidido otorgar el carácter de aporte irrevocable a cuenta de futura suscripción de acciones a la suma de $10.000.000, para que formaran parte del patrimonio neto, y no del pasivo de la sociedad. O sea –especificó–, el aporte total de dicho socio fue de un total de $ 23.223.915,52, tal como surgía del acta respectiva.

Expuso que la inspección observó, de los estados contables y de la documentación acompañada por la actora, que los aportes realizados por el socio Chediack fueron integrados con anterioridad al

ejercicio en cuestión, decidiéndose durante su transcurso la constitución como aporte irrevocable.

Aseveró que la firma acompañó el flujo de fondos, constatándose que dentro del aporte en efectivo de los propietarios se encontraba el importe de $ 10.000.000 ingresado por el Sr. Chediack. A su vez –agregó–, el apoderado de la empresa confeccionó y remitió otro flujo de fondos en base a los estados contables certificados presentados el 10/5/19, de acuerdo con el cual la fiscalización actuante consideró que quedaron justificados los ingresos y financiaciones necesarias para el desarrollo de la actividad gravada.

Destacó que la fiscalización cotejó los ajustes al resultado contable realizados por la actora en su declaración jurada del IG-2016, vislumbrando un incremento de la ganancia de $ 4.587.961,06, correspondiente al aporte irrevocable realizados por la firma Teknofood SA –que formó parte del importe de $ 17.811.876,58 para el cual se absorbieron parte de las pérdidas de la compañía–, al tiempo que advirtió que la diferencia correspondiente a los aportes irrevocables del socio Chediack –que también fueron utilizados para la absorción de resultados negativos–, no fueron ajustados en el balance fiscal.

Explicó que el criterio sustentado por el fisco nacional radicó en que los aportes irrevocables reúnan las características de un pasivo, o un incremento patrimonial para la sociedad receptora. En otras palabras, la compensación de los aportes con los quebrantos de la compañía se traduciría en una condonación de los pasivos, lo que sería equivalente a un incremento patrimonial sin contraprestación.

Sostuvo que la posición de la actora se fundó en que el aporte irrevocable en trato formaría parte del patrimonio neto de la compañía, el cual, al ser empleado para absorber pérdidas, no generaría un enriquecimiento a título gratuito, por no formar parte del pasivo del ente, sino que de su capital. Al ser ello así –prosiguió–, la absorción de las pérdidas con los aportes representaría un movimiento contable dentro del patrimonio neto de la sociedad, no representando una ganancia.

Invocó los artículos 68 y 69 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias (decreto 1344/98); los artículos 94 inciso 5°, 96, 205 y 206 de la ley 19.550 –ley de sociedades comerciales,


#38554525#411076754#20240508155055846

referidos a las pérdidas del capital social–; la instrucción general 7/15 de la IGJ, y también citó abundante doctrina, especializada tanto en la materia societaria como tributaria.

Adujo que la firma actora respaldó debidamente el objeto que tuvo el aporte irrevocable efectuado por el Sr. Chediack, advirtiéndose la existencia de una clara consonancia entre la voluntad de la asamblea general ordinaria en punto a toma de decisiones para afrontar la pérdida de capital social y la integración del aporte efectuado, instrumentado con sujeción a las normas legales vigentes. Señaló que se aprecia que la operación tuvo por finalidad revertir la situación de desequilibrio patrimonial de la firma, lo cual en ningún momento fue cuestionado por el organismo recaudador.

Con respecto al tratamiento contable dispensado a los aportes, estimó que implicaba una reclasificación dentro del patrimonio neto, sin alterar su composición y no generando ninguna obligación tributaria, en tanto no constituyó un enriquecimiento.

El Vocal Martín, votando en igual sentido que la preopinante –Vocal Gómez–, agregó que los fondos originalmente fueron calificados y expuestos en la contabilidad como pasivos, aunque luego devenidos en aportes irrevocables, a cuyo respecto no se cuestionó su origen, cuantificación, realización, y no incidiendo –en principio, en el presente caso–, en los resultados impositivos de la empresa. Descartó que el cambio de calificación formara parte de una conducta destinada a reducir la base imponible del impuesto a las ganancias, haciendo la reserva de que si bien se coincide con que la transformación de un pasivo contable en un aporte de capital generaría técnicamente un incremento patrimonial, la realidad económica indica que no hubiera tenido un resultado dispar si el accionista realizaba un efectivo aporte de capital y con los fondos recibidos la empresa cancelaba el pasivo. Explicó que la diferencia radicaría en un problema de exposición, mostrando en este último caso un mayor capital y la perdida contable –resultados no asignados– quedaría exteriorizada como tal.

Aseveró que con “efectos menos transparentes, pero legalmente validos” (sic), se eliminó o compensó la perdida contable, se redujo el pasivo y se saneó el patrimonio neto.

II. Contra dicha sentencia se alza la parte demandada, interponiendo su recurso de apelación el 19/9/23, concedido el 21/9/23 y fundado el 10/10/23. La contestación de la actora se presentó el 24/11/23.

En su memorial, el fisco nacional cuestiona y califica de antojadiza a la sentencia del tribunal de grado, acusando que en ella no se sopesó cuidadosamente los antecedentes involucrados en la *litis*.

Agrega que el pronunciamiento es arbitrario, ya que se apartó de la normativa aplicable y de las constancias de la causa.

Reseña los antecedentes fácticos que encierra el caso y destaca que, tal como sostiene la resolución 37/21 (DV RSJU), si los aportes irrevocables no se capitalizan, poseen la característica de un pasivo o de un incremento patrimonial para la sociedad receptora, y, si se los compensa con quebrantos, equivale a que el socio aportante condone dicho pasivo, o que la sociedad disponga de ese incremento patrimonial por el cual no existió contraprestación. En ambos supuestos –explica– genera para la sociedad una utilidad que encuadra en un enriquecimiento a título gratuito, alcanzado por el impuesto a las ganancias (cfr. art. 2° apart. 2° de la ley del gravamen).

Aduce que los aportes efectuados por el socio Chediack se constituyeron con fondos que anteriormente habían formado parte del pasivo de la empresa, de ahí que la fiscalización resolviera ajustar el monto correspondiente a los aportes irrevocables en trato.

Afirma que el TFN introdujo al examen elementos de carácter societario, que lo único que logró fue dejar al descubierto su apartamiento de la autonomía del derecho tributario. En orden a este aspecto, critica el voto del Vocal Martín, señalando que aun reconociendo que la transformación de un pasivo en un aporte de capital genera técnicamente un incremento patrimonial, introdujo a sus análisis hechos que resultan independientes de las previstas por norma del tributo.

Declara que cuando se habla del derecho tributario autónomo, se debe a que cuenta con normas que son propias de su ámbito, que no se hallan en otro lugar.

Cuestiona el pronunciamiento apelado, por no tener en consideración que la sociedad, en un principio, se había comprometido a transformar el pasivo en una futura emisión de acciones, pero nunca lo concretó, atento la modificación sobre el destino del pasivo.

Desconoce que se trate de una reclasificación contable dentro del patrimonio neto, toda vez que existió un incremento patrimonial como consecuencia de la absorción de pérdidas contables.

Pone en crisis también la afirmación según la cual hubo un efecto neutro dentro del patrimonio neto, lo cual –a su entender– demostraría una parcialidad en los hechos, que se materializa desde el ingreso del dinero, no existiendo situaciones permutativas ante la desaparición del pasivo.

Por último, también cuestiona la imposición de costas a su cargo.

Cita jurisprudencia, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada, con costas.

III. Previo a ingresar al tratamiento de los agravios descriptos, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir al recurrente en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970; esta Sala, "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/08; "*MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/09; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/10; "*CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación "A" 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/11; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 – Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/11, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/14, "*Laham*, *Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/15; "*Golden Penaut Argentina c/*

#38554525#411076754#20240508155055846

DGI s/Recurso directo de organismo externo", Causa Nº 72680/18, del 2/7/19; esta Sala —en su actual integración—, causa CAF 49.932/2015/CA2, "*D´Alessandro, Jorge Héctor (TF 33405-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", del 02/05/24).

IV. Asimismo, corresponde rememorar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (cfr. CSJN, Fallos: 300:985).

Así pues, "…lo que se encuentra sometido a conocimiento de este tribunal consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (arg. CSJN, Fallos: 332:357), sólo cabe confirmar la decisión recurrida (CSJN, Fallos: 326:2987 y 334:249)" (cfr. esta Cámara, Sala III, "*La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI*", Causa Nº 27409/12 del 31/10/12; "*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/ DGI*", Causa Nº 4502/14 del 29/9/14; "*Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/DGI*", Causa Nº 18124/16 del 14/9/17; "*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33113-I) c/DGI*", Causa Nº 83620/16, del 16/10/18; "*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/DGI*", Causa Nº 72673/18, del 7/5/19, entre otros; esta Sala —en su actual integración—, "*D´Alessandro, Jorge Héctor*", fallo cit.).

V. Que previo a todo análisis, corresponde precisar el contorno dentro del cual se desenvuelve esta contienda.

Al respecto, cabe apuntar que una detallada descripción de las operaciones que involucró a la actora, se encuentra inserta en el *Considerando IV* de la sentencia apelada, circunstancia que evita aquí llevar a cabo innecesarias reiteraciones.

Sin desmedro de ello, tornase menester mencionar que, encontrándose la firma en situación de disolución por pérdidas (ley 19.550, art. 206 y concs.), atento los resultados negativos obtenidos, recibió fondos, entre otros, de su socio mayoritario, el Sr. José Chediack,

los cuales, si bien habían sido integrados con anterioridad, se les dio el carácter de aportes irrevocables en el período fiscal aquí en debate. El destino de estos últimos fue compensar los quebrantos existentes y a cuenta de futuros aumentos de capital social de la compañía (cfr. actuaciones administrativas acompañadas en formato digital en el sistema "*Lex 100*", "*DEO*", págs. 541/548. Además, resolución 37/21 DV RS JU, págs. 238/365).

No se controvierte la existencia de los aportes, ni tampoco su tratamiento por parte del directorio y la asamblea de la sociedad.

La fiscalización –y posteriormente el juez administrativo– sostuvo, en lo sustancial, que los fondos en cuestión en un inicio representaban un pasivo para la compañía, y que los aportes que no se capitalizan revisten la característica de un pasivo o de un incremento patrimonial para la sociedad receptora.

Frente a este escenario, como se dijo en el *Considerando I* de este decisorio, el TFN no convalidó la tesis fiscal.

Siendo ello así, se impone sin más llevar a cabo la misión revisora que, por imperio de la ley 11.683, le compete a este tribunal de alzada.

VI. Expuesto lo que antecede, es del caso mencionar que esta Sala ya se ha pronunciado con respecto a la materia *in examine*.

En efecto, en la Causa N° 29572/2022, *in re*: "*G4S Servicios de Seguridad SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", del 29/6/23, al examinar dos categorías de operaciones, se expidió sobre su tratamiento a la luz del impuesto a las ganancias.

La primera versó sobre la compensación de aportes irrevocables –patrimonio neto– con deudas –pasivo–, y la segunda, la permuta de aportes irrevocables con resultados acumulados, esto es, de dos cuentas del patrimonio neto. Pues bien, a este último supuesto habrá de estarse en el *sub lite*.

En el citado precedente, estos juzgadores, al hacer propias las palabras explicitadas por el TFN en otra causa –que valiera la confirmación de esta Alzada–, afirmaron lo siguiente: "…

patrimonialmente nada cambia, ya que se trata de un simple movimiento de cuentas contables de modo tal que la situación patrimonial de la sociedad sigue siendo la misma […] *implica una reclasificación contable dentro del patrimonio neto, sin alterar su composición, no generando en consecuencia obligación tributaria alguna…*" (TFN, Sala B, "*Flint Ink Argentina SRL s/apelación-impuesto a las ganancias*", del 6/8/18; pronunciamiento confirmado por la Sala II de esta Cámara Nacional de Apelaciones, en la Causa N° 15520/19, del 20/8/19).

Precisamente ello es lo que aconteció en el caso de autos: la absorción de las pérdidas con aportes irrevocables, lo cual generó un efecto matemático neutro, debido a que, desde la óptica contable, sólo importó una reclasificación permutativa de cuentas dentro del patrimonio neto, que no afectó el resultado contable del ejercicio.

De su lado, en lo tocante a la argüida condonación de cuentas del pasivo, en el precedente citado al inicio de este considerando esta Sala también explicó que ello importaría la conversión del capital ajeno en propio –en ambos casos en cabeza del mismo sujeto–, lo que en modo alguno se asimila a un enriquecimiento gratuito.

VII. Siendo ello así, y en consonancia con lo explicado en el *Considerando IV*, se impone rememorar que, si bien esta Alzada puede apartarse del principio general que ordena tener por válidas las conclusiones a las que arribó el TFN con relación a los hechos probados, únicamente lo será en la medida que, de acuerdo con las constancias de la causa, surgiere que incurrió en algún de error en la labor jurisdiccional de dicho tribunal.

Bajo tal premisa, no se avizora tal suceso en la especie, pues se observa que tribunal de grado realizó un pormenorizado análisis de la plataforma fáctica del caso; lo calificó jurídicamente de manera correcta y lo resolvió sin errores apreciables (v. esta Sala, *in re* "*Investor SRL (TF 35731-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 49086/2015, del 21/3/17; "*Pereira Yraola, Antonia Francisca (TF 31992-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 71070/16, del 26/9/17; "*Gil Juanita (TF 27271-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 23034/15, del 5/10/17;

"*Nobleza Piccardo SAIC y F (TF 33113-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 83620/16, del 16/10/18 y "*Kimberly Clark SA (TF 36115-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 17550/21, del 13/4/22, entre otros).

A ello cabe adicionar que la crítica que ha de realizar el apelante ante este tribunal de alzada, debe significar un ataque directo y pertinente a la fundamentación del TFN, tratando de demostrar los errores jurídicos y fácticos que pudiese contener, punto por punto, o las causas por las cuales el pronunciamiento se considera injusto o contrario a derecho, y el escrito debe bastarse así mismo (cfr. Sala IV, *in re "Aybar, Luis Alberto (TF 31156-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 58751/2019, del 22/11/23).

Se colige sin hesitación que los extremos mencionados no se evidencian en el particular.

VIII. Expuesto todo lo que antecede, se concluye que los agravios presentados por la demandada no conmueven el criterio sentado por el tribunal de grado, lo que equivale a decir que la sentencia apelada debe ser confirmada en todas sus partes, con costas, atento no hallarse mérito para la dispensa (cfr. CPCCN, art. 68 primer párrafo).

En virtud de todo lo expuesto, **SE RESUELVE:** rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios, con costas.

En orden a la apelación interpuesta por la parte demandada el 9/8/23 y por la abogada Daniela Paula Manesi el 14/8/23, contra la regulación de honorarios practicada en el punto resolutivo 2° de la sentencia del 7/8/23 –por considerarlos altos y bajos, respectivamente–, teniendo en cuenta la naturaleza, resultado y monto del asunto debatido, asimismo el mérito, la calidad y eficacia de la gestión profesional y la etapa cumplida, se CONFIRMAN los honorarios regulados en la instancia anterior (cfr. ley 27.423, arts. 16, 19, 21, 29 y 44).

Asimismo, con fundamento en pautas análogas a las enunciadas y considerando, además, el resultado del recurso, se FIJAN

los honorarios de la abogada Daniela Paula Manesi, por su doble carácter de patrocinante y apoderada de la parte actora, por su actuación en Alzada (*DEO*, págs. 7/27) en 4,68 UMA, que equivalen –a la fecha a la suma de pesos doscientos veintinueve mil seiscientos setenta y uno —$ 229.671– (ley 27.423, art. 30 y Res. SGA 925/24).

Hágase saber que, en caso de que el profesional beneficiario acredite –en la instancia anterior– su condición de responsable inscripta frente al Impuesto al Valor Agregado, se deberá adicionar a los emolumentos aquí fijados la alícuota correspondiente a dicho tributo, que también se encuentra a cargo del condenado en costas de conformidad con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (cfr. CSJN, Fallos: 316:1533; 322:523; 329:1834, entre otros).

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes mencionados en el sitio web http://www.cij.gov.ar/.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se hace constar que –por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala– suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada Nº 2/24 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 09/05/2024
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#38554525#411076754#20240508155055846