República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-56190791-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 3 de Junio de 2022

Referencia: Cia. Hug Mar SA. Sentencia

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En la ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2da Nominación) y Rubén Marchevsky (Vocal Titular de la 3era. Nominación), a efectos de resolver la causa N° **Nº 30.413-I** y su acumulado 35.137-I, caratulada: "**COMPAÑÍA HUG MAR S.A.** s/apelación-".-

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 02/13, 270/294vta. se interponen sendos recursos de apelación contra las resoluciones suscriptas por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Mar del Plata de la AFIP-DGI, de fechas 28 de septiembre de 2007 y 30 de junio de 2010, respectivamente. Por las primeras de ellas se determinó de oficio la obligación tributaria de la recurrente en el impuesto las ganancias por el período fiscal 2002 y en el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- por los es por los períodos en cuestión, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20 de la ley 24.769. Finalmente, en la Resolución N° 258/07 se deja expresa constancia que queda pendiente el ajuste en la declaración jurada del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2002, referida a la impugnación del ajuste por inflación, atento el amparo presentado por la contribuyente ante el Juzgado Federal N° 2 Secretaría Civil y Comercial N° 1 en autos caratulados "Compañía Hug Mar S.A. c/AFIP-DGI s/inconstitucionalidad" y el oficio librado por dicho juzgado.

Asimismo, a través de las Resoluciones N° 188/11 y 189/11, respectivamente, se aplica a la contribuyente sendas multas en los términos de los artículos 46 y 47 incisos a), b) y c) de la ley 11.683, respecto del período fiscal 2002 en el impuesto a las ganancias y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 45 de la ley 11.683, en relación con el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas- por los períodos fiscales 05/02 a 12/02.

Por último, a través de la Resolución N° 190/11 se determinó de oficio la obligación tributaria de la contribuyente en el impuesto a las ganancias relativo al período fiscal 2002, respecto al ajuste por inflación

impositivo computado en su declaración jurada, con más los intereses resarcitorios y se aplica a la contribuyente una multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683.

En relación con el ajuste efectuado con sustento en lo dispuesto en el artículo 18 inciso f) señala que no se verificó en la especie un incremento patrimonial no justificado, toda vez que no existe un aumento de un activo o la disminución de un pasivo con origen desconocido que pueda avalar la presunción establecida en la normativa vigente.

Enfatiza que la subvaluación de los deudores por venta al exterior se trata en realidad de un error en el cómputo del cobro de uno de los proveedores pero que no implica que exista un incremento injustificado.

Explica que la resolución apelada se basa en la teoría del balance pero no advierte que ha existido un activo mayor o un pasivo menor supuestamente cancelado sin una contrapartida justificada y por lo tanto cancelado con un activo no declarado.

En otro orden de ideas, y con respecto al ajuste por diferencias de cambio, sostiene que la resolución determina una ganancia inexistente a favor de una norma que se aplica salvo pacto en contrario.

Destaca que la AFIP-DGI determina una supuesta ganancia a pesar que le consta que se pactó lo contrario así como también que no se percibió absolutamente nada adicional a lo acordado, pretendiendo el ente fiscal alcanzar una ganancia inexistente.

Manifiesta que la contribuyente y su deudor no han hecho otra cosa que aplicar el artículo 11 de la ley 25.561 que a la fecha del contrato que celebraron, dejaba a las partes la solución de los términos de la pesificación siendo plenamente válido lo que pactaran.

Sostiene que en el caso de considerarse que se trata de una revaluación del crédito como dice la resolución que confiere vista, se trataría de una actualización dispuesta por ley y como tal de una ganancia exenta, ya que de aceptarse el criterio del organismo fiscal, sería una actualización de crédito o de la moneda o diferencias de cambio, establecidas por ley.

Ahora bien, en relación con el ajuste efectuado con sustento en el artículo 73 de la ley de impuesto a las ganancias, la recurrente se agravia por considerar que carece de sustento pues la disposición fue en favor de una directora integrante del grupo familiar con lo cual presumir que se le cobró un interés no tiene sustento razonable.

Agrega que en este caso la presunción legal carece de todo sustento en la realidad y no tratándose de una ficción sino de una presunción legal absoluta no puede aplicarse la norma con total prescindencia de la realidad.

En otro orden de ideas, y en lo que respecta a la deducción de un ajuste de la Aduana conforme la R.G. AFIP 620/99, tanto de derechos de exportación como de multa, señala que no se trató como entiende el Fisco Nacional, de una reserva o provisión sino que lo único que se calculó recurriendo a la experiencia, es el importe de la multa más no el ajuste en sí mismo.

Enfatiza que si bien se revierte la deducción efectuada en el período fiscal 2002 durante el ejercicio 2004, dicha situación ocurrió porque la AFIP-DGI no cumplió con su propia norma y no procedió a liquidar inmediatamente el ajuste publicado en el Boletín Oficial.

Entiende que el gasto deducido es una erogación devengada en el ejercicio 2002 y como tal, por relacionarse con la obtención de ganancia, correctamente deducido.

Señala que se dedujo un ajuste de valor conforme artículo 748 del Código Aduanero, ajustes que son publicados por la Aduanas, -en el caso, B.O.l de fecha 25/09/02 y 21/10/02, o sea dentro del ejercicio fiscal 2002-
.

Explica que en el caso, los actos sustanciales para el devengamiento del gasto eran: a) un ajuste conforme artículo 748 del Código Aduanero y b) el transcurso del plazo de quince días sin objeción, siendo la determinación posterior una formalidad, toda vez que en realidad la propia R.G. 620/99 la ordenaba.

En cuanto al cuestionamiento de la deducción de la multa por la cuestión del cálculo de su cuantía, entiende que conforme lo dispuesto por la jurisprudencia, no se requiere para tener por devengada la deuda que la medición sea exacta, habiéndose aplicado parámetros objetivos sustentados en un profesional verificado por los inspectores.

Finalmente, se agravia del ajuste efectuado por el organismo recaudador que impugnó la pérdida computada por la revaluación de la deuda en dólares de un contrato de mutuo suscripto con los Sres. Jocano y Francese. Señala que el ente fiscal basa su cuestionamiento en una operación realizada en el año 2000 y que integra la declaración jurada de aquel año.

Aclara que, si bien es cierto que el no haber impugnado una declaración jurada no implica aceptar que las operaciones volcadas en la misma sean reales, la afirmación de esta situación no puede realizarse sin impugnar la declaración jurada en virtud del principio de su estabilidad.

Agrega que no se trata que no puedan verificarse hechos anteriores que tengan relación con una declaración jurada posterior sino que, si tales hechos integran una declaración jurada anterior, más allá de su posible verificación, no pueden ser desconocidos sin impugnar dicha declaración jurada.

En otro orden de ideas, dice que el mutuo se encuentra acreditado y que es el organismo fiscal quien no aportó elementos de prueba ni investigo respecto al mismo.

Puntualiza que quedó probado por la declaración del Sr. Galli, porqué los cheques fueron endosados por el Sr. Francese con firmas diferentes, hechos que fueron informados oportunamente al Fisco Nacional.

Recuerda que el Sr. Galli también sostuvo que a veces cambiaba los cheques en el domicilio de la empresa, en la que también funcionaba la firma Pesca Ángela S.A., aunque dentro del predio y no exactamente en el mismo domicilio.

Asimismo –dice- que en el interrogatorio antes mencionado el Sr. Galli detalló que él cobraba los cheques y los entregaba en pago, los canjeaba en el domicilio de la empresa o los canjeaba en otros lugares, señalando además que muchos cheques fueron cobrados por empresas relacionadas con la pesca, toda vez que aquel se encontraba relacionado con dicha actividad contando con una firma dedicada a la misma (Leomar S.A.).

En cuanto al contrato de mutuo en sí mismo, entiende que la falta de fecha cierta del mismo se refiere a la oponibilidad a terceros, más no a la prueba de su existencia en sí mismo.

Enfatiza que el instrumento puede no tener fecha cierta y por lo tanto ser inoponible, pero ello no

implica la imposibilidad de que el contrato pueda probarse por otros medios.

Señala que sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, existiría un instrumento público con los elementos esenciales del contrato: a saber la protocolización del contrato obrante a fs. 275 de los antecedentes administrativos.

Afirma que en la resolución determinativa el juez administrativo cambia los fundamentos con respecto a la resolución de vista, pues no tiene ya como mutuantes a los Sres. Franchese y Jocano, sino al Sr. Galli y esto es a raíz de la prueba colectada por el propio organismo durante la fiscalización.

Sostiene que el hecho de que la contribuyente haya producido prueba para reforzar su postura no significa que sea ella quien deba acreditar que el mutuante poseía los fondos, situación que se encuentra sobradamente acreditada en las actuaciones administrativos.

Subsidiariamente, solicita se aplique el artículo 81 de la ley con respecto a los cargos revertidos en el período 2004 en relación con los ajustes relacionados con la revaluación del mutuo que la firma mantenía con la firma Pesca Ángela S.A. y con la impugnación de la deducción del ajuste de aduana conforme la R.G. 620/99.

Especifica que la reversión del cargo en el período 2004 surge de la prueba pericial contable producida en sede administrativa, limitándose el ente fiscal a rechazar el planteo afirmando que correspondía a la contribuyente iniciar la correspondiente acción de repetición.

Aclara que si bien el período 2004 no fue objeto de fiscalización, al momento de la determinación de oficio, que es lo relevante a los efectos de la aplicación del artículo 81 de la ley 11.683, la declaración jurada correspondiente al período fiscal 2004 estaba presentada y nunca fue impugnada.

Ahora bien, con relación a la determinación de oficio vinculada con el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas- explica que para la Corte Suprema de Justicia de la Nación dicho tributo es un impuesto de un tercero desconocido, siendo vital dicha situación a los efectos de la procedencia de la figura.

Describe que en el caso, a fs. 355 del Cuerpo de Impuesto a las Ganancias, de las actuaciones administrativas acompañadas, se encuentran detallados los cobradores de los cheques, situación que impide la aplicación al caso de la figura de las salidas no documentadas. Subsidiariamente plantea que -en caso que se confirmara la determinación de oficio- el monto deducido en el balance impositivo fue de un millón de pesos y no de un millón cuatrocientos mil, no aplicándose el artículo 37 de la LIG si no hubo deducción a impugnar.

Agrega que el organismo fiscal no se hace cargo de que cuatrocientos mil pesos considerados como “salidas no documentadas” no fueron deducidos del balance impositivo, es decir, no fueron imputados a la obtención, mantenimiento o conservación de ganancias y no puede exigírsele la demostración que eso ocurrió.

En cuanto a la Resolución N° 190/11, la recurrente efectúa un relato de los antecedentes relativos al ajuste por inflación. Sobre el particular, señala que durante el año 2002 se produjo un importante aumento de la inflación que llevó al Poder Ejecutivo a dictar un decreto que restableció el ajuste por inflación contable. El artículo 4° del Decreto 1269/02 estableció que los organismos dependientes el Poder Ejecutivo Nacional que tuvieren funciones de control, deberían dictar la normativa necesaria para permitir que los estados contables se expongan en moneda homogénea, dando cumplimiento a dicha directiva las mentadas dependencias.

Posteriormente –dice- el Poder Ejecutivo Nacional dictó el Decreto 664/03 que dispuso la derogación

del ajuste contable a partir de los ejercicios que cerraran con posterioridad al 25 de marzo de 2003.

En función de lo expuesto, señala que el ajuste por inflación en materia contable fue reconocido como indispensable por el decreto 1269/02 y fue ordenado respecto de los ejercicios comerciales afectados por la inflación, al margen de su derogación para el futuro.

Enfatiza que la Compañía Hug Mar S.A. es una empresa dedicada a la elaboración de productos del mar, es decir, procesa pescado.

Señala que con fecha 12 de mayo de 2003, presentó la declaración de impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2002 aplicando el ajuste por inflación impositivo contemplado por el título VI de la ley de impuesto a las ganancias.

Agrega que dicha presentación resultó procedente, toda vez que de no haberse aplicado el mencionado ajuste hubiera debido pagarse impuesto sobre ganancias existentes.

Describe que tal como surge de las actuaciones administrativas el resultado contable de la empresa fue de $ 2.163.509,51, siendo el impuesto determinado de $ 138.333,02, que fue cancelado en un plan de asistencia financiera.

Sostiene que de no haberse aplicado el ajuste por inflación impositivo, la declaración jurada hubiera arrojado un impuesto determinado de $ 602.253,17, y sólo en razón de la falta de adecuación de la monedad en que se expresa el balance impositivo.

Explica que el ajuste por inflación es un mecanismo destinado a la reexpresión de los estados contables, a efectos de contemplar la incidencia de la inflación en el patrimonio de la entidad, siendo lo expresado los valores monetarios de las cuentas contables, los que pasan a cuantificarse en función de una formula aritmética que contempla el índice de precios al por mayor a nivel general, publicado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos.

Afirma que a partir de 1995, este índice ha sido reemplazado por el mismo organismo, por el sistema de precios mayoristas (SIPIM), cuyo índice es el de precios mayoristas (denominado IPIM).

Agrega que de la prueba rendida respecto al índice de precios mayoristas se observa que se produjo un importante y escalonado aumento de los precios durante el ejercicio 2002, que recién comenzó a detenerse en el mes de noviembre.

Sostiene que existe un ajuste por inflación “contable”, regulado por normas de derecho privado y resoluciones de los Consejos Profesionales en Ciencia Económicas y también un ajuste por inflación impositivo regido en el caso por la ley de impuesto a las ganancias y normas reglamentarias, que difiere del primero al aplicarse sobre una menos cantidad de rubros y de una manera distinta.

Concluye que de esta manera se obtiene un resultado medido en moneda homogénea, que es importante, dado que la inflación producida en el transcurso del ejercicio fiscal, desnaturaliza los valores.

Señala que en su caso, la omisión de expresar la existencia inicial del ejercicio en cuestión, se convierte en un importante resultado gravado, sin que sea real.

Plantea la inconstitucionalidad de los artículos 39 de la ley 24.073, 4 de la ley 25.561 y 5° del decreto

214/02 por considerar que el contribuyente se encuentra obligado por ley a liquidar el gravamen correspondiente al período fiscal 2002 sin tener en cuenta los efectos de la inflación sobre su patrimonio, lo que implica la determinación de ganancias meramente contables, generando perjuicio en la actividad de la empresa.

Esgrime que se ha configurado una inconstitucionalidad que podría denominarse como sobreviniente de las normas que suspendieron la aplicación del ajuste por inflación, atento a que la situación económica existente al momento de dicha suspensión cambió radicalmente respecto a la que existió durante el año 2002.

Destaca que la norma suspensiva del ajuste por inflación impositivo desconoce la equidad vertical, en tanto el tributo alcanza en la misma medida, las ganancias nominales y las ganancias reales, es decir, aunque un contribuyente que incrementó sus ventas -y en razón de ello mantuvo mayores ingresos- y otro contribuyente cuyo resultado ha sido el mismo, en virtud del método utilizado para liquidar el impuesto, pagarán idéntico tributo, sin perjuicio que el último de ellos ha obtenido una menor renta.

Enfatiza que nunca se sometió a conocimiento del organismo, ni ahora de este Tribunal, un análisis de confiscatoriedad en razón de la suspensión del Título VI de la ley 20.628, sino que, lo que se somete a consideración es la inconstitucionalidad del artículo 39 de la ley 24.073 por desconocimiento de capacidad contributiva, no siendo necesario demostrar que el perjuicio causado por dicha norma es confiscatorio, ya que antes se deberá establece si la misma conlleva a la gravabilidad de un verdadero sustrato económico o sólo de una mera renta derivada del mecanismo de expresión contable.

Con relación a la sanción aplicada por la impugnación del ajuste por inflación computado por la actora, señala que se configura un supuesto de error excusable, atento la ambigüedad de interpretación o la mala redacción de las disposiciones, así como también el estado de incertidumbre en la materia vigente desde el año 2003 y hasta la actualidad, sumadas a las confusiones derivadas de fallos contradictorios.

Subsidiariamente, solicita se deje sin efecto la graduación de la multa y se reduzca al mínimo legal.

Ahora bien, en cuanto a la multa por defraudación aplicada por el contribuyente respecto a los restantes ajustes en el impuesto a las ganancias, entiende que no se encontrarían acreditados los indicios que habilitan la utilización de las presunciones del artículo 47 de la LPT o bien, consta prueba en contrario, reiterando los fundamentos por los cuales considera que las resoluciones determinativas no resultan ajustadas a derecho.

Afirma que la supuesta disconformidad entre las normas legales y las declaraciones juradas no surge de manera palmaria, pues el organismo no probó, en ningún momento, elementos que acrediten la existencia de una maniobra fraudulenta por parte del contribuyente, sino que para llegar a esa conclusión se basó en indicios, los cuales como explicó no resultan válidos para la aplicación de la sanción.

Finalmente, y con respecto a la sanción aplicada de conformidad con el artículo 45 de la ley 11.683 en el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas-, sostiene que la conducta imputada no encuadra en el artículo en cuestión, toda vez que el ingreso del impuesto se efectúa mediante volantes de pago, los cuales no constituyen declaración jurada, requisito indispensable para tener por configurada la infracción.

Cita jurisprudencia, ofrece prueba documental, informativa y pericial, peticiona solicita que se revoquen las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas al Fisco Nacional y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 125/137 y 308/332 la representación fiscal contesta el traslado de los recursos, solicita, por los argumentos de hecho y derecho que expone, se confirmen los actos apelados.

III.- Que a fs. 343 se resuelve acumular el expediente Nº 35.137-I al que lleva el Nº 30.413-I.

A fs. 447 Punto 1°) se clausura el período probatorio. A fs. 455 se elevan los autos a consideración de la Sala “A” y se ponen los autos para alegar, obrando a fs. 458/460, no habiendo hecho la actora uso del derecho.

Finalmente, a fs. 466 pasan a sentencia.

IV.- Que en relación con la controversia que este Tribunal está llamado a resolver cabe señalar que conforme lo señalado en el informe de inspección obrante en los antecedentes administrativos acompañados a la presente causa (vide. fs. 404/421 del Cuerpo N° 3 de Impuesto a las Ganancias) el ente fiscal efectuó seis ajustes al contribuyente en el impuesto a las ganancias relativo al período fiscal 2002.

En el primero de ellos, los inspectores señalan que analizados los deudores por exportación, el contribuyente aportó un detalle de “Deudores por Ventas- Mercado Externo al 31/12/02”, que discriminado por cliente totaliza la suma de 1.407.201,69, acompañando posteriormente el Libro Inventario y Balances N° 1, donde en el folio 56 se consigna el detalle de “Deudores por venta exportación (y créditos en dólares) al 31/12/02, con el mismo total.

Asimismo, la fiscalización procedió a constatar con los Swift recibidos del Banco Francés, cuales fueron las facturas emitidas en el 2002 -según su fecha y registros de IVA- que fueron acreditadas a partir de 01/01/03, observándose que las facturas de exportación N° 824, 825, 826 y 827 fueron acreditadas en el ejercicio fiscal 2003, por ende deben adicionarse al saldo de deudores por exportación, correspondiendo entonces un ajuste por incremento patrimonial no justificado, conforme lo prevé el artículo 18 inciso f) de la ley 11.683.

Contrariamente a lo señalado por el ente recaudador, la recurrente señala tanto en la contestación a la vista conferida en sede administrativa como ante esta instancia que el ajuste efectuado resulta ser simplemente un error en el cómputo de cobro de uno de los proveedores, pero que de ninguna manera se encuentra configurado en la especie un incremento patrimonial no justificado, toda vez que en el caso no ha existido un activo mayor o un pasivo menor supuestamente cancelado sin una contrapartida justificada y por lo tanto cancelado con un activo no declarado.

V.- Que en ese contexto fáctico, corresponde examinar en primer lugar si la metodología empleada por el organismo recaudador, se adaptó a la preceptiva legal, aspecto cuestionado por la recurrente.

Cabe precisar que si bien la ley impone al contribuyente o responsable la obligación de declarar la existencia y medida de su obligación tributaria, puede suceder que éste no lo haga o lo haga defectuosamente, ya sea por errores de interpretación o por la realización de maniobras tendientes a eludir o evadir el tributo correspondiente. Es por ello que el legislador previó el procedimiento de determinación de oficio, que habilita a la administración fiscal a determinar la obligación tributaria en forma cierta o directa o estimativa o presunta, cuando se verifiquen dos supuestos: a) cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o b) cuando las presentadas resulten impugnadas. De allí que este procedimiento, como lo tiene dicho reiteradamente la doctrina y la jurisprudencia, resulta excepcional y subsidiario, pues deben darse alguna de aquéllas circunstancias para que el ente fiscal actúe.

De la misma manera, la ley tributaria establece un orden cronológico que deberá seguir la administración, pues sólo podrá recurrir a la estimación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no cuente con elementos ciertos que le permitan conocer la existencia y magnitud de la materia imponible. Ello conlleva que, en primer término, deberá agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de

modo directo y sólo podrá recurrir al método indirecto o presuncional cuando no cuente “con pruebas lo suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente” (vid. esta Sala en su anterior integración, entre muchos otros, “Cafiero y Pollio S.A.”, 28/6/2001). Como enseña el Profesor Dino Jarach, “cualesquiera que sean las circunstancias que muevan a la Dirección a determinar el impuesto –ausencia de declaración jurada o equivocación por parte del contribuyente en sus declaraciones juradas-, la Dirección General Impositiva…debe, en primer término tratar de determinar el impuesto sobre bases ciertas, o sea, sobre un conocimiento directo y cierto de todas las circunstancias de hecho que la ley ha considerado relevantes para el nacimiento de la obligación tributaria….Puede ocurrir que falten elementos de juicio o que los que existan no sean suficientes para que la Dirección General Impositiva –el fisco, en una palabra- determine sobre bases ciertas. Solamente en este caso…puede acudir, en nuestro sistema legal, a una determinación sobre base presuntiva o, como dice la ley 11.683, a una estimación presuntiva…” (Jarach, Dino, “Determinación Impositiva. Naturaleza, Formas y Efectos”, en “Estudios de Derecho Tributario”, Ediciones Cima, 1998, pág. 219 y sgtes.).

Es decir que la ley estableció una metodología precisa a seguir con el objeto de evitar decisiones alejadas de la realidad, en tanto que el método indiciario permite fijar con “probabilidad” (más que con certeza) la existencia y magnitud del hecho imponible. Para ello el legislador establece reglas de valoración o índices que serán empleados como signos objetivos de que su sola presencia sea reveladora de la riqueza que está sometida a tributación. La utilización de estos índices se traduce en un método de determinación indirecta, pues si bien no nos suministran un conocimiento cierto de sus dimensiones, nos permiten “presumirlas”.

Como con acierto explicara Sala B de este Tribunal en el conocido precedente “Dadea, Marta Elisa”, “…debe advertirse que toda determinación sobre base presunta, como modalidad subsidiaria de comprobación y valoración que se acuerda al Fisco Nacional, debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requiere la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes, que analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados” (22/12/83).

En la misma dirección, recientemente, la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa “Diagnóstico por Imágenes SRL c/DGI s/recurso directo” de fecha 21/06/17 sostuvo que “...la atribución del ente recaudador para proceder a la estimación de oficio ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia, ‘sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en juicio -como corresponde- los errores que atribuye a la liquidación practicada por la autoridad administrativa (Fallos: 268:514; y sus citas en consid. 12; Fallos: 197:210; 205:31; 210:107)’, y que si bien ello no significaba edificar un criterio general que importe prescindir del procedimiento de determinación sobre base cierta previsto en la ley, ‘tampoco permiten descartar ab-initio la aplicación de métodos indiciarios (en razón de calificarlos como meramente subsidiarios), cuando su utilización viene justificada tanto por la naturaleza y características de la explotación investigada, como por la necesidad de cumplir con el propósito tenido en cuenta por el legislador para establecerlos. De ahí que, en todo caso, su validez dependerá de que ‘su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción colectados en la causa’ (doc. Sala II del Fuero in re: ‘Verón, Teresa Argelia’, del 13/4/93)” (conf. Sala I in rebus: “Beraja, Alberto David y Dwed, José Roberto (TF 9904-I) c/ DGI”, del 20/09/99, y sus citas; y “Candle SA -TFN Nº 13.855-I c/ DGI” del 22/02/01, y sus citas).

Asimismo, “en algunos casos, las presunciones se caracterizan por configurar bases alternativas de medición de riqueza que pueden no guardar relación exacta con el impuesto en las que se aplican, respecto a las cuales -cabría añadir- basta con que el contribuyente demuestre una realidad distinta a la prevista como

presupuesto para la proyección de aquellas, para que entonces carezca de sustento el criterio fiscal que las tuvo en cuenta para ajustar la materia imponible" (conf. Sala I en causas: "Chieza SA", del 23/04/98, "Beraja, Alberto David", op. cit. y "Candle SA", op. cit.)(conf. Sala I in rebus: "Beraja, Alberto David", op. cit., y "Candle SA", op. cit.; esta Sala in re: "Alberto A Anselmo y Ruben C Anselmo (TF 14.349-I) c/ DGI", del 14/06/04)".

Ahora bien, teniendo en consideración cuanto se ha dicho y, referido puntualmente a la metodología aplicada por el Fisco Nacional en el presente caso, corresponde realizar algunas consideraciones respecto del concepto de "incremento patrimonial no justificado".

En este sentido, puede conceptualizarse al incremento patrimonial no justificado como el aumento en el valor del patrimonio del contribuyente -ya sea a través del aumento de sus activos o disminución de sus pasivos- sin que este último pueda justificar acabadamente la fuente que los originó.

Así, pueden clasificarse los mismos en tres tipos diferentes, a saber a) por aumento de derechos o bienes; b) disminución de las obligaciones y c) por la creación artificial de pasivos.

En los tres casos ese incremento patrimonial podría justificarse si el contribuyente cuenta con la documentación fehaciente de los mismos.

VI.- Que teniendo en cuenta tales pautas hermenéuticas, cabe concluir que conforme surge del propio informe de inspección antes reseñado, así como también del informe complementario de fs. 433/435, la irregularidad detectada por el ente fiscal no responde técnicamente al concepto de incremento patrimonial no justificado sino de un error de imputación respecto de ciertas facturas de exportación que fueron acreditadas en el ejercicio 2003, habiendo omitido incluirlas en el saldo deudores de exportación del período fiscal 2002.

En esa dirección y como quedó definido, ese aumento en el patrimonio de la contribuyente durante el ejercicio fiscal 2002, generado por la necesaria inclusión de las facturas cobradas en el 2003 que por error no fueron imputadas en el saldo deudores por exportación, no se encuentra injustificado, situación que ha sido reconocida por el propio organismo fiscal en el "Informe Complementario Actuaciones No Conformadas" obrante a fs. 508/515 en donde expresamente se señala respecto al ajuste efectuado que *"Dados los controles aduaneros, legales y sanitarios que rigen para las exportaciones de pescado,* ***se considera improbable que la verificada pueda efectuar exportaciones fuera de ese circuito legal, en consecuencia el incremento patrimonial no justificado, determinado por la diferencia de deudores por ventas no registrados, se afecta el 100% al mercado interno…"*** (el destacado me pertenece). De allí que carece de lógica el tratamiento otorgado por el ente fiscal toda vez que reconoce que los importes omitidos por la actora en el saldo deudores por ventas provienen de ventas efectuadas y correctamente facturadas, no impugnadas por el Fisco Nacional, por lo que de no atribuirse el carácter de incremento patrimonial a las ventas en el mercado interno.

En mérito a lo expuesto, corresponde revocar el ajuste en cuestión.

VII.- Que en relación con el segundo de los ajustes efectuados, del informe de inspección antes señalado, surge que la fiscalización detectó dentro del rubro deudores por ventas un mutuo celebrado con Pesca Ángela S.A. por $ 300.000.-, impago al cierre del ejercicio que la empresa computa al cierre del ejercicio 31/12/02, a precio de cotización del dólar de $ 1.

En función de lo expuesto y de conformidad con lo dispuesto en el Decreto N° 214/02, la fiscalización entiende que corresponde computar como ganancia neta del ejercicio 2002 el 100% de la revaluación del crédito por el Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER), que al 31/12/02, según los datos publicados por el

Banco Central de la República Argentina, asciende a $ 4053, resultando una diferencia a computar como utilidad de $ 121.590.

Asimismo, el ente fiscal deja constancia que la inspeccionada cobró el crédito en dólares en el transcurso del ejercicio 2003, registrando una diferencia de cotización positiva de cada una de las cancelaciones parciales efectuadas de febrero a diciembre de 2003, obteniendo un beneficio por el sólo hecho de haber ingresado el impuesto correspondiente un año más tarde, además que en la declaración jurada determina un saldo final a favor del contribuyente de $ 30.703, excedente de retenciones sufridas y anticipos ingresados.

Contrariamente a lo señalado por el ente fiscal, la actora puntualiza que la resolución apelada determina una ganancia inexistente a partir de una norma que se aplica salvo pacto en contrario, agregando que tampoco existe diferencia de cambio porque nunca se cobró el Coeficiente de Estabilización de Referencia.

VIII.- Que a los fines de resolver la cuestión planteada, corresponde, en primer lugar, realizar una breve descripción de la normativa en cuestión.

En este sentido, el artículo 11° de la ley 25.561 (B.O. 06/01/02) estableció que *"Las prestaciones dinerarias exigibles desde la fecha de promulgación de la presente ley, originadas en contratos celebrados entre particulares, sometidos a normas de derecho privado, pactados en dólares u otra moneda extranjera o en los que se hubiesen establecido cláusulas de ajuste en dólares u otra moneda extranjera, quedan sometidas a la siguiente regulación: 1) las prestaciones serán canceladas en pesos a la relación de cambio UN PESO ($ 1) = UN DOLAR ESTADOUNIDENSE (U$S 1), en concepto de pago a cuenta de la suma que, en definitiva, resulte de los procedimientos que se establecen seguidamente; 2) las partes negociarán la reestructuración de sus obligaciones recíprocas, procurando compartir de modo equitativo los efectos de la modificación de la relación de cambio que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 2° de la presente ley, durante un plazo no mayor a CIENTO OCHENTA (180) días. Acordadas las nuevas condiciones, se compensarán las diferencias que, eventualmente, existan entre los pagos dados a cuenta y los valores definitivamente acordados; 3) de no mediar acuerdo entre las partes, las mismas quedan facultadas para seguir los procedimientos de mediación vigentes en las respectivas jurisdicciones y ocurrir ante los tribunales competentes para dirimir sus diferencias. En este caso, la parte deudora no podrá suspender los pagos a cuenta ni la acreedora negarse a recibirlos. El Poder Ejecutivo nacional queda facultado a dictar disposiciones aclaratorias y reglamentarias sobre situaciones específicas, sustentadas en la doctrina del artículo 1198 del Código Civil y el principio del esfuerzo compartido"*.

Posteriormente, con fecha 03/02/02 el Poder Ejecutivo Nacional dictó el Decreto 214/02 que en su artículo 8° establece *"Las obligaciones exigibles de dar sumas de dinero, expresadas en DOLARES ESTADOUNIDENSES u otra moneda extranjera, no vinculadas al sistema financiero, cualquiera sea su origen o naturaleza, se convertirán a razón de UN DOLAR ESTADOUNIDENSE (U$S 1) = UN PESO ($ 1), aplicándose a ellas lo dispuesto en el Artículo 4° del presente Decreto. Si por aplicación de esta disposición, el valor resultante de la cosa, bien o prestación, fuere superior o inferior al del momento de pago, cualquiera de las partes podrá solicitar un reajuste equitativo del precio. En el caso de obligaciones de tracto sucesivo o de cumplimiento diferido este reajuste podrá ser solicitado anualmente, excepto que la duración del contrato fuere menor o cuando la diferencia de los valores resultare notoriamente desproporcionada. De no mediar acuerdo a este respecto, la justicia decidirá sobre el particular. Este procedimiento no podrá ser requerido por la parte que se hallare en mora y ésta le resultare imputable. Los jueces llamados a entender en los conflictos que pudieran suscitarse por tales motivos, deberán arbitrar medidas tendientes a preservar la continuidad de la relación contractual de modo equitativo para las partes."*

Asimismo, el artículo 4° del mentado Decreto señala que *"A los depósitos y a las deudas referidos, respectivamente, en los Artículos 2°, 3°, 8° y 11 del presente Decreto, se les aplicará un Coeficiente de Estabilización de Referencia, el que será publicado por el BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA. Además se aplicará una tasa de interés mínima para los depósitos y máxima para los préstamos. El coeficiente antes referido se aplicará a partir de la fecha del dictado del presente decreto."*

IX.- Que de la normativa transcripta puede concluirse que resulta acertado el criterio fiscal en cuanto considera ganancia neta del ejercicio 2002 el 100% de la valuación del crédito por el Coeficiente de Referencia (CER).

Cabe destacar que contrariamente a lo señalado por la recurrente, del juego armónico de ley y Decreto 214/02, si bien las prestaciones dinerarias exigibles originadas en contratos celebrados entre particulares, debían ser canceladas en pesos a la relación de cambio UN PESO ($ 1) = UN DOLAR ESTADOUNIDENSE (U$S 1), lo cierto es que por imperativo del artículo 4° del Decreto 214/02 antes citado, a dichas obligaciones se les debía aplicar el Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER), debiendo las partes reestructurar sus obligaciones recíprocas, procurando compartir de modo equitativo los efectos de la modificación de la relación de cambio que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 2° la ley 25.561, durante un plazo no mayor a CIENTO OCHENTA (180) días.

Asimismo, y en lo relativo al agravio de la actora respecto a que no se habría cobrado el Coeficiente de Estabilización de Referencia, resulta pertinente destacar que al 31/12/02, fecha en la cual finalizó el ejercicio fiscal 2002 -objeto de fiscalización- la contribuyente registraba un crédito a cobrar con la firma "Pesca Ángela S.A.", por lo que resulta aplicable lo dispuesto por el Decreto 410/02, debiéndose aclarar que aquélla cobró la deuda durante el transcurso del ejercicio 2003, de conformidad con lo señalado por el Fisco Nacional en el informe de inspección antes mencionado, circunstancia que no ha sido desvirtuada por la recurrente.

Por todo lo expuesto no cabe más que confirmar el criterio fiscal respecto al ajuste en cuestión.

X.- Que del informe final de inspección obrante en los antecedentes administrativos surge que los inspectores advirtieron que la firma registra una provisión con cargo a cuenta de resultado negativo, por la multa que pudiera cobrar la Aduana por el preajuste que determinara de acuerdo al artículo 748 del Código Aduanero, fijando los valores que fueron publicados en el Boletín Oficial con fecha 25/09/02 y 21/10/025 referido con los embarques N° 393.683 y N° 396.128.

La Dirección Regional Aduanera La Plata informó a los actuantes que no se registran cargos en trámite para la recurrente. Agregó que Hug Mar S.A. vende mercadería (filet de merluza congelado, sin piel pocas espinas interfoliado en polietileno, envasado en cajas de cartón) a Fantiland S.A. de Montevideo, Uruguay a 1 dólar el kg neto, quien a su vez lo vende a Forte Energía Comercio Ltda. A San Pablo, Brasil a 1,30 dólares el kg, habiéndose detectado de los antecedentes que los valores se encuentran significativamente reducidos, incluso en comparación con operaciones de exportación documentadas por los mismos proveedores.

Asimismo, la repartición señaló que procedió a publicar en el Boletín Oficial de fecha 25/09/02, el nuevo valor establecido para conocimiento del exportador y el despachante de aduana, recepciónandose escrito mediante el cual la firma exportadora aportó elementos con el fin de justificar los valores declarados, y dejó constancia que dicha presentación no resultó suficiente para rectificar el criterio de valoración aplicado.

Con fecha 25/08/05, la recurrente, mediante multinota, adjuntó informe del abogado que se utilizó como fundamento para realizar el ajuste de valor FOB de $ 186.369,67 contabilizado, y aclara que es una proyección

basada en la experiencia, que las consecuencias serían la liquidación de deuda por derechos de exportación, la aplicación de multa y liquidación de deuda por impuesto a las ganancias (35% del Valor Fob), junto con multas conforme los artículo 45 y 46 de la ley 11.683, concluyendo que la suma a pagar que se podría generar en caso de ajuste sería de $186.369,67.-

En función de lo expuesto, la fiscalización concluyó que debía impugnarse la suma deducida por el contribuyente por el concepto aludido, dado que no es una reserva o provisión admitida por la ley de impuesto a las ganancias, y artículo 148 de su decreto reglamentario.

Por su parte, para la actora la resolución carece de sustento, toda vez que no se trataría de una reserva o provisión sino de un gasto devengado en el ejercicio 2002, puntualmente, un "ajuste de valor" conforme el artículo 748 del Código Aduanero, cuyo resultados son publicados por la Aduana, de conformidad con la R.G. 620/99 Anexo II Punto 2.1.2.1.

Agrega que las publicaciones se efectuaron en el Boletín Oficial los días 25/09/02 y 21/10/02, es decir dentro del ejercicio fiscal 2002, y la propia normativa de la AFIP-DGI señaló que en el caso en que vencido el plazo otorgado luego de la publicación, no se hubiere presentado documentación probatoria del valor documentado, la determinación del valor debía realizarse en forma inmediata. Explica que a la firma se le venció el plazo de quince días para presentar dicha documentación, por lo cual, y en atención al texto expreso de la norma, se devengó el gasto en este ejercicio, pues la determinación estaba dispuesta por resolución general, sin condicionamiento alguno y cuantificada en el Boletín Oficial.

XI.- Que a los fines de resolver la cuestión planteada, en primer lugar corresponde efectuar una descripción de la normativa aplicable a la especie.

El artículo 748 del Código Aduanero establece que "*Cuando el precio pagado o por pagar no constituyere una base idónea de valoración a los fines de determinar el valor imponible en forma correcta, el servicio aduanero podrá apartarse del mismo en cuyo caso corresponderá utilizar como base de valoración la que mejor se adecuare de las previstas a continuación: a) el valor obtenido por estimación comparativa con mercadería idéntica o, en su defecto, similar competitiva, que hubiere sido objeto de despacho, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación; b) el valor obtenido a partir de la cotización internacional de la mercadería, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación; c) el valor obtenido mediante la aplicación de precios preestablecidos para períodos ciertos y determinados, resultantes de procesar y promediar precios usuales de mercadería idéntica o, en su defecto, de similar competitiva, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación; d) el valor obtenido a partir del precio de venta en el mercado interno del país de destino, pagado o estimado, de la mercadería que se exportare o, en su defecto, de la idéntica o similar competitiva, previa deducción de los costos, gastos y tributos ocasionados o exigibles en aquel país así como del flete, seguro y demás gastos ocasiones luego de la salida de la mercadería del territorio aduanero y de los derechos y demás tributos que gravaren en éste su exportación, tomando consideración las modalidades inherentes a la exportación; e) el valor obtenido a partir del costo de producción, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación; f) el valor de la mercadería que se exportare obtenido a partir del precio de venta, pagado o estimado, en el mercado interno del territorio aduanero de exportación, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación y el mercado al cual la misma hubiere de destinarse; g) el valor obtenido sobre la base del importe total presunto del alquiler o su equivalente durante el tiempo de duración útil de la mercadería, con los ajustes necesarios para determinar el valor imponible, cuando se tratare de mercadería que se exportare sobre la base de un contrato de locación, leasing o similar.*"

Por su parte la Resolución General 620/99 en su Anexo II Pto. 2.1.2.1 fija el procedimiento para efectuar ajustes de valor a que hubiere lugar, de conformidad con lo expresado en el art. 748 del Código Aduanero señalando que *"Las áreas de valoración confeccionarán un listado de los ajustes de valor que en principio estime aplicables, indicando el fundamento de los mismos. Dicho listado será publicado por UN (1) día en el BOLETIN OFICIAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA, para conocimiento de los Exportadores y/o Despachantes de Aduana intervinientes.*

"La referida publicación se realizará en forma semanal y será responsabilidad de las jefaturas de Región respectivas o del Departamento Fiscalización de Operaciones Aduaneras, según corresponda."

"Dentro del plazo de QUINCE (15) días contados a partir del día siguientes al de la publicación aludida en el Boletín Oficial, los interesados podrán suministrar, a las áreas de valoración, elementos y/o explicaciones que a su juicio permitan al Servicio Aduanero determinar la base de valoración aplicable, ya sea ratificando o modificando su posición original."

"Concluida la consulta entre el Área de Valoración y el Exportador, los equipos de Valoración deberán expedirse en el término de DIEZ (10) días contados a partir del vencimiento del plazo de la publicación en el Boletín Oficial."

"En el caso en que vencido el plazo otorgado luego de la publicación, no se hubiere presentado documentación probatoria del valor documentado, la determinación de valor deberá realizarse en forma inmediata."

"Para el caso en que se considere procedente el ajuste de valor, se remitirá la carpeta del Permiso de Embarque a la Aduana de Registro correspondiente; con un informe donde consten las fundamentaciones técnicas de tal decisión, a los efectos de practicarse la liquidación, intimación y cobro de los cargos por la diferencia de tributos y/o estímulos, para las Aduanas del Interior. En el caso del Área Metropolitana, la División Fiscalización y Valoración de Exportación confeccionará y suscribirá la planilla de cargos y la División Control de Cargos y Pagos procederá a la notificación y control de los mismos."

"La notificación de los cargos citados en el punto anterior, deberá practicarse en el domicilio constituido por el Exportador en Sede Aduanera por los medios previstos en el artículo 1013 y en la forma contemplada en los artículos 1014, 1015 y 1037 del Código Aduanero. En la notificación deberá consignarse el número del documento que origina la deuda (diferencia de tributos y/o estímulos más los intereses que correspondan), y la liquidación detallada de la misma, haciendo mención al valor declarado y al ajustado, por cada ítem o subítem que han sido objeto de observación. Además, deberá hacerse constar la fundamentación técnica que la originó. El cargo deberá ser suscripto por el funcionario que orgánicamente tenga facultades para ello."

XII.- Que en relación a la deducibilidad de diferencias de impuestos provenientes de ajustes, el artículo 18 de la ley de impuesto a las ganancias (texto vigente a la sazón) establecía que las mismas se computarían en el balance impositivo correspondiente al ejercicio en que se determinen o paguen, según fuese el método utilizado para la imputación de los gastos.

Respecto a la interpretación del artículo en cuestión se ha expedido Nuestro Máximo Tribunal en la causa "Scania Argentina SA" de fecha 08/06/2010. Allí, adhirió al dictamen de la Procuradora Fiscal, quien sostuvo que *"…el precepto no presenta mayores dificultades hermenéuticas ni en cuanto a que los ajustes se devengan en el ejercicio en que se determinan ni, por otra parte, en cuanto a que la "determinación" a la que se*

refiere no tiene adjetivación o limitación alguna que permita introducir los matices interpretativos que pretende la recurrente al diferenciar entre aquellas cuyo pago sea exigible y aquellas otras que, por los motivos que fuere -v. gr. por haber sido recurridas ante el Tribunal Fiscal de la Nación y estar pendiente de sentencia o ser ésta favorable al contribuyente- no lo sean.

"Debe tenerse presente la inveterada doctrina de V.E. que postula que la primera regla de interpretación consiste en respetar la voluntad del legislador y, en tal sentido, cabe estar a las palabras que ha utilizado (Fallos: 321:2010; 323:3215) y que esa voluntad es la letra de la ley, cuyos términos deben ser comprendidos en el sentido más obvio del entendimiento común, sin que quepa a los jueces sustituir al legislador sino aplicar la norma tal como éste la concibió (Fallos: 321:1614). Asimismo, conviene recordar que tampoco corresponde a los jueces introducir distinciones cuando el precepto no lo hace pues, según el conocido adagio, ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus (Fallos: 304:226, voto del juez Gabrielli)…".

XIII.- Que bajo tales pautas hermenéuticas y de conformidad con las constancias de autos, cabe adelantar que los agravios de la recurrente deben ser rechazados.

En efecto. En primer lugar, corresponde señalar que yerra la actora cuando sostiene que la suma de $ 186.369,67.- deducida de su balance impositivo corresponde únicamente a un ajuste de aduana, toda vez que del propio informe del abogado de la empresa acompañado como documental por la recurrente en sede administrativa surge que la mayor parte de la suma deducida por la empresa corresponde también a probable: a) aplicación de multa según Código Aduanero; b) liquidación de deuda por impuesto a las ganancias, equivalente a un 35% del ajuste en el valor FOB y c) aplicación de multa según el artículo 45 y 46 de la ley 11.683 (vid. fs. 259/260, del cuerpo 3, verificación IG).

Asimismo, y en relación a lo señalado respecto a que se encontrarían reunidos todos los actos sustanciales para el devengamiento del gasto, es dable destacar que la actora realiza una interpretación parcializada de lo dispuesto por la R.G. 620/99, toda vez que considera que con la publicación en el Boletín Oficial de los ajustes de valor, dichos conceptos resultaban deducibles (Conf. art. 18 de la ley IG) siendo que la propia normativa exige que luego de la publicación del ajuste de valor, se practique la liquidación, intimación y cobro de los cargos por la diferencia de tributo, resultando entonces, deducibles los mismos en el ejercicio en que ello se produzca, situación que no ocurrió en autos, ya que no obra constancia que en el ejercicio 2002 la Dirección General de Aduanas haya efectuado la liquidación por diferencia de tributos a la que hace alusión la normativa antes citada.

A mayor abundamiento, cabe puntualizar que conforme fue señalado anteriormente, la mayor parte de la suma deducida por el contribuyente en concepto de "ajuste de Aduana" corresponde a la posible aplicación de multas contempladas en el Código Aduanero como así también la eventual determinación de diferencias en el impuesto a las ganancias producto de los ajustes de valor determinados por el organismo fiscal y su correspondiente multa, no correspondiendo su deducción de conformidad con lo señalado en el artículo 18 de la ley del tributo.

XIV.- Que a partir de la documentación aportada por el contribuyente respecto a la composición de las cuentas particulares de los directores, la fiscalización observa que la directora Patricia Padilla registra un saldo deudor de la cuenta, resultando entonces aplicable lo dispuesto en el artículo 73 de la ley de impuesto a las ganancias, procediendo el ente recaudador a calcular los intereses presuntos de la cuenta particular de la directora. La recurrente sostiene que la presunción aplicada por el Fisco Nacional carece de razonabilidad, toda vez que la disposición fue en favor de una integrante del grupo familiar, circunstancia que impide presumir la existencia de

intereses.

Sentando lo que antecede, cabe señalar que el art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias dispone que *"Toda disposición de fondos o bienes efectuados a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el artículo 49, inciso a), y que no respondan a operaciones realizadas en interés de la empresa, hará presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada equivalente a un interés con capitalización anual no menor al fijado por el BANCO DE LA NACIÓN ARGENTINA para descuentos comerciales o una actualización igual a la variación del índice de precios al por mayor, nivel general, con más el interés del OCHO POR CIENTO (8 %) anual, el importe que resulte mayor."*

Por su parte, el art. 103 del D.R. de la ley del impuesto especifica que *"A los efectos de la aplicación del artículo 73 de la ley, se entenderá que se configura la disposición de fondos o bienes que dicha norma contempla, cuando aquéllos sean entregados en calidad de préstamos, sin que ello constituya una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa o deben considerarse generadoras de beneficios gravados."*

"Se considerará que constituyen una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa, las sumas anticipadas a directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia, en concepto de honorarios, en la medida que no excedan los importes fijados por la asamblea correspondiente al ejercicio por el cual se adelantaron y siempre que tales adelantos se encuentren individualizados y registrados contablemente."

XV.- Que en ese contexto normativo, la presunción dispuesta opera cuando se verifica una disposición de fondos a favor de terceros, que no responde a operaciones realizadas en interés de la empresa. Ello con sustento en que para la ley, toda deuda devenga intereses, por lo que obliga a computar aún los presuntos. Es claro entonces que, el fundamento de la norma es la de evitar que con la figura de la disposición de fondos se generen rentas gravadas que queden fuera del alcance del tributo.

Sentado ello, corresponde concluir que el proceder del Fisco se ajustó a derecho, habiéndose verificado en el caso la situación prevista en el art. 73 de la ley del gravamen. Asimismo, el hecho de que la destinataria de los fondos sea directora de una sociedad familiar, no enerva la aplicación del precepto en trato, pues se está frente a un tercero respecto de la sociedad, resultando evidente la diferenciación entre la sociedad y los socios, en virtud de la separación de personalidades, establecida tanto en el derecho privado como en la legislación tributaria.

En virtud de lo expuesto, no cabe más que confirmar la Resolución N° 258/07 respecto del presente ajuste.

XVI.- Que la última de las impugnaciones efectuadas en el impuesto a las ganancias por el período 2002, se sustenta en el cuestionamiento del registro débito en la cuenta contable “Ajuste Positivo de Tipo de Cambio por $ 1.000.000.-. La actora aportó documentación de respaldo que será analizada infra.

Por su parte, los actuantes efectuaron observaciones al contrato de mutuo original, celebrado con fecha 14/03/00, del que se desprende que los Sres. Jocano y Francese otorgaron préstamo con garantía documental de U$S 400.000, con un interés del 16% mensual, pagadero en cuatro cuotas, conviniendo que el capital será devuelto el 24/02/02. También se efectúan importantes objeciones al Acta Veintinueve de fecha 24/02/00, efectuada ante el escribano Atilio J. Dietz, que pretende ser la protocolización del mutuo pero que –a criterio del ente fiscal- no contendría los mínimos requisitos formales, incluso la certificación resulta ser anterior a la copia simple.

En su labor fiscalizadora, de las consultas a las bases del organismo se detectó que el Sr. Jocano tenía baja provisoria de impuesto a las ganancias, inscripto en la actividad de “Lavado Automático y manual”, no registrando información de propiedades, autos ni cuentas bancarias, habiéndose inscripto como responsable por deuda ajena en el impuesto sobre los bienes personales con fecha 12/09/05, y presentó declaración jurada del período fiscal 2004 declarando automóvil y efectivo por un total de $ 125.060.

Por otro lado, y en lo que respecta al Sr. Francese, se observó que tiene baja provisoria en el impuesto a las ganancias; se encontraba inscripto en actividad “Servicios de Esparcimiento relacionado con juegos de azar y apuestas” y con fecha 23/09/05 pidió alta como IVA Exento y el 03/11/05 cambió su actividad en el impuesto sobre bienes personales a “Servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial“. Declaró dos propiedades inmuebles y un automóvil Fiat Palio modelo 1998; en la declaración jurada presentada en 2003 y 2004 declaró efectivo por $ 114.000.

De los datos obtenidos se concluyó que no tenían capacidad económica para efectuar la operación.

La circularización a los prestamistas tuvo resultado negativo. En efecto, por un lado, el Sr. Joacano no fue localizado y el Sr. Francese, si bien contestó el requerimiento, señaló que se apersonó en la escribanía Dietz a efectos de suscribir documentación que le fue requerida para una empresa de Mar del Plata; que lo hizo a pedido de un tercero, cuyo nombre no recuerda y que en la operación no aportó dinero propio toda vez que su condición económico financiera le impedía efectuar préstamos dinerarios; recordó que la persona que solicitó la participación en la operación entregó dólares a la firma de Mar del Plata y que si suscribió el acta notarial.

Los Colegios de Escribanos y Abogados de la ciudad de La Plata informaron que el Escribano Dietz se encuentra suspendido a partir de abril del año 2005, en tanto el abogado Urrutia –cuyo domicilio coincide con el del Sr. Francese- tiene la matrícula suspendida desde el año 2002.

Con relación al pago del mutuo, la recurrente presentó multinota aportando los recibos de pago con los que se canceló, observándose que los mismos fueron confeccionados por computadora y firmados por Francese, sin ninguna formalidad, incluso consigna que el total recibido se detalla en anexo adjunto, aportándose solo los anexos correspondientes a tres de los 9 recibos, que corresponde al 41% del monto cancelado.

De la información obtenida del Banco Francés, la inspección confeccionó una planilla en la que se detallan los efectivos cobradores de los cheques, observándose que prácticamente todos fuero endosados con máquina de escribir con el nombre de Francese seguido por una firma que difiere totalmente de la que figura en los mutuos y en el acta confeccionada por la fiscalización.

Del análisis efectuado surge que del total, 6 fueron cobrados por la propia empresa, así como también por las firmas Plantel S.A., Favacard S.A., Zona Común y Martinez Carlos Jose, circularizando entonces a dichas firmas a los fines de que explicaran en que concepto fueron recibidos los mismos.

Por otra parte, la fiscalización observó que otra buena parte de los cheques es cobrada por Sestelo S.A. o Paulo Sestelo, quien fuera presidente de Pesca Ángela S.A. mientras que el resto de los cheques pertenece a firmas –en su mayoría de Mar del Plata- que se reconocen como proveedores o bien relacionadas con la pesca, cuando los supuestos prestamistas residen en la ciudad de la Plata, Provincia de Buenos Aires

Por su parte, la firma Plantel S.A., manifestó por nota que el cheque fue recibido por el presidente de la empresa, quien lo habría canjeado por efectivo de favor, a solicitud de la inspeccionada, práctica corriente en la época del corralito.

Asimismo, la firma Favacard S.A. informó que las operaciones fueron realizadas por Pesca Ángela S.A. para servicios financieros, mientras que la firma Zona Común S.A. manifestó que los cheques fueron entregados por distintos clientes, entre los que no figura el emisor del mismo.

Finalmente, el Sr. Martínez no respondió la fiscalización.

En función de todo lo expuesto, el ente fiscal procedió a impugnar la diferencia de cambio registrada de $ 1.000.000 toda vez que el préstamo no reúne los requisitos formales mínimos para su aceptación, más cuando el supuesto acreedor manifestó que no prestó dinero y tampoco surge en las bases de datos la capacidad financiera para hacerlo.

Al momento de contestar la prevista, la recurrente acompañó nueva prueba, la que será analizada infra. Más, en función de ella, la fiscalización circularizó al Sr. Galli, quien ratificó el préstamo efectuado a la firma Hug Mar S.A. a través de lo Sres Jocano y Francese e informó que no contaba con copia de los mandatos otorgados por haber sido otorgados en forma verbal. Explicó que los fondos los juntó con el correr de los años, a través de la venta de un inmueble de su madre, de inversiones realizadas en los años 1998 y 1999, así como también de la compra de bonos y la venta de cuotas parte de la firma Alimentos Güemes.

Agregó que el dinero se le entregó a los Sres. Jocano y Francese, quienes a su vez se lo entregaron a los destinatarios y que el recibo que se firmó en su momento no lo tiene en su poder. Aclaró que el préstamo se efectuó principalmente con cheques y en menor medida en efectivo, no contando con el detalle de los primeros, puntualizando que las cobranzas las realizaba personalmente pero como el contrato estaba a nombre de Joacano y Francese, los recibos estaban firmados por ellos.

XVII.- Que aclarado el contexto fáctico del ajuste en cuestión, corresponde en forma preliminar analizar los agravios de la recurrente relacionados con la solicitud de nulidad de las resoluciones apeladas pues considera que se impugnan ciertos conceptos incluidos en la declaración jurada del período fiscal 2002, pero se invocan cuestiones vinculadas al período 2000, que por su parte no fue impugnada, por lo que la considera aplicable el principio de estabilidad de las declaraciones juradas.

Sobre este punto, cabe adelantar que el planteo de la recurrente no puede prosperar.

En este sentido, y tal como lo señala el ente fiscal en las resoluciones apeladas, el hecho de no haber impugnado la declaración jurada de la contribuyente relativa al impuesto a las ganancias, ejercicio fiscal 2000, período en el cual la contribuyente habría declarado como pasivo el mutuo en cuestión, no implica que necesariamente el organismo fiscal deba tener a la operación por válida. En efecto, nada impide que el organismo recaudador impugne ciertos efectos generados por operaciones celebrados en periodos anteriores, como ocurre en la especie respecto a la impugnación en el período fiscal 2002 de las diferencias de cambio positivas computadas por la contribuyente relativas a un reajuste del contrato de mutuo celebrado por la empresa con los Sres. Jocano y Francese en el año 2000, sin que para ello sea necesario previamente la impugnación de la declaración jurada del tributo relativa al ejercicio fiscal en el cual se declaró el mentado pasivo.

En mérito a lo expuesto, corresponde rechazar la defensa de nulidad planteada por la recurrente.

XVIII.- Que respecto al ajuste en cuestión, es dable destacar que en relación a la prueba de la existencia de un pasivo, en recientes pronunciamientos que resultan aplicables al caso, la Alzada en la causa “Valle Escondido S.A.” de fecha 17/05/16, la Sala IV, sostuvo que “...la prueba tendiente a comprobar la realidad de un pasivo debe ser en casos como el presente particularmente indudable. Para ello, resulta necesaria la

demostración de la secuencia completa de la operatoria llevada a cabo, en particular, la acreditación de la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, la aplicación del préstamo a la actividad comercial de éste, y su posterior restitución (conf. "Club Vacacional S.A. c/ Dirección General Impositiva c/ recurso directo de organismo externo", sent. Del 14/4/16...").

Asimismo, la Sala IV del mentado Tribunal sostuvo, en la causa "Pasarin, Armando" que "*…más allá de las formalidades que puedan exigirse en la firma de un contrato de mutuo, la prueba tendiente a comprobar la realidad de un pasivo debe ser particularmente indudable acerca del nacimiento, de las modalidades y, eventualmente, de la extinción de la deuda. Es necesario, pues, que se demuestre la secuencia completa de la operatoria pertinente" (Sala I, "Badial SA (TF 32.999I) c/ DGI", sent. del 3/2/15 y "Ariston SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo", sent. del 16/07/15)…*".

En ese marco doctrinario, el caso bajo examen refiere a una cuestión de hecho y prueba, dirigido a obtener el grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos estimados por el organismo recaudador con la realidad económica de la contribuyente, debiendo entonces analizarse las pruebas aportadas por el contribuyente en sede administrativa y ante este Tribunal.

La recurrente, durante la fiscalización, acompañó prueba documental. Obra agregada a fs. 294/296vta. del Cuerpo N° 2 de Verificación de Impuesto a las Ganancias, copia simple de un "Contrato de Mutuo con Garantía Documental" suscripto con fecha 14/03/00 entre los Sres. Horacio Alejandro Jocano y Mauricio Javier Francese en su carácter de acreedores y el Sr. Juan Quesada en representación de la firma Hug Mar Sociedad Anónima en su calidad de deudor, en el que los primeros otorgan en calidad de préstamo al deudor la suma de U$S 400.000, declarando expresamente que el deudor ha recibido las sumas mencionadas (Cláusula Primera), debiendo restituir el capital en un plazo máximo de 24 meses y obligándose al pago de un interés compensatorio del 16% (Cláusulas Segunda y Tercera), así como también un interés punitorio del 12% anual a abonarse en dólares (Cláusula Octava), unificando los acreedores personería en el Sr. Francese fijando como domicilio especial de los acreedores la calle 49 número 870 de la ciudad de La Plata, Provincia de Buenos Aires. (Cláusula Decimo Segunda).

Cabe destacar también que el contrato de mutuo en cuestión se encuentra suscripto por tres personas sin aclararse en el mismo a quien corresponde cada una de ellas.

Asimismo, a fs. 297 del citado Cuerpo de Impuesto a las Ganancias, obra copia simple del acta de fecha 24 de febrero de 2000, es decir con fecha anterior a la firma del contrato de mutuo, y a la que la recurrente se refiere en su recurso de apelación como la protocolización del contrato de mutuo, la cual, pese a mencionarse que los comparecientes firman de conformidad, se encuentra únicamente suscripta por el escribano Atilio J. Dietz, en donde los Sres. Joacano y Francese y el Sr. Quesada en representación de la empresa Hug- Mar S.A. convienen celebrar un contrato de mutuo con garantía documental, debiéndose formalizar el mismo por instrumento privado.

Sobre este punto, y contrariamente a lo sostenido por la actora, corresponde señalar que - más allá de los defectos formales que se advierten en el instrumento y que fueron señalados en el párrafo anterior- no puede entenderse, como pretende la recurrente, que ese acta es una protocolización del contrato de mutuo, máxime si se tiene en cuenta que es de fecha anterior.

Ahora bien, con posterioridad a la notificación de la prevista, la actora en función de lo declarado por el Sr. Francese ante la fiscalización, cambia la posición sostenida a lo largo de la inspección respecto a que el

contrato de mutuo fue celebrado con los Sres. Francese y Jocano y manifiesta que si bien estos últimos lo suscribieron, el dinero en dólares habría sido aportado en realidad por el Sr. Juan Carlos Galli, quien les solicitó que actúen en nombre de él a cambio de una remuneración.

A los fines de fundamentar su postura, acompaña como prueba documental tres respuestas a sendas cartas documento dirigidas por la actora a los Sres. Horacio Jocano, Mauricio Francese y Juan Carlos Galli con el objeto que "…aclaren la existencia y modalidades de la operación de préstamo celebrada con la firma…". (vide fs. 452/ 457 del Cuerpo Verificación Impuesto a las Ganancias N° 3).

Así, en la primera de las contestaciones acompañadas, el Sr. Jocano manifiestó que simplemente se limitó a representar al Sr. Galli a cambio de una remuneración y que dicha persona se desempeña como prestamista en el puerto de Mar del Plata, recibiendo el mismo los cheques desconociendo lo que se hacía después.

Por su parte el Sr. Francese ratificó lo dicho ante los inspectores e informó que la persona que prestó dinero por su intermedio fue el Sr. Galli, quien se dedica o dedicaba al préstamo de dinero o al cambio de cheque, y que fue quien aportó el dinero en dólares, y quien los hizo firmar los recibos.

Finalmente, se encuentra la respuesta a la carta de documento enviada al Sr. Galli, que aclara que la figura que se le atribuye no constituye una conducta ilegal, en tanto el mandato oculto está previsto legislativamente, no existiendo obligación legal de informar la relación comercial con sus mandatarios, máxime si se tiene en cuenta que su prestataria no sufrió perjuicio alguno con motivo de la operación instrumentada a través del mandato, ya que el préstamo fue percibido sin cambio en lo pactado.

Con respecto al destino de los cheques sostiene que parte fue canjeada en el domicilio de la empresa y otros fueron canjeados en plaza o dados por pagos varios.

Posteriormente, y a instancias de un requerimiento de la AFIP-DGI, con fecha 25/07/06 (vide. fs. 462/503 del Cuerpo Inspección N° 3) el Sr Galli amplía lo manifestado mediante carta documento y señala que el origen de los fondos, se generaron con el correr de los años, pudiéndose mencionar que en el año 1998 su madre vendió un inmueble que poseía junto a su hermano, recibiendo en concepto del 50% que le correspondía U$S 90.000, formalizándose la venta en la escribanía Neimen cita en Santiago del Estero y Rawson, habiéndole cedido dicha suma por ser su único hijo. Dichos importes fueron –dice- depositados con ahorros propios, en la caja de ahorro de su madre en el Banco HSBC, y ascendió a un importe total de U$S 122.000.

Argumenta que realizó inversiones en el HSBC Banco Roberts en cuotas partes de un fondo común de inversión denominado "Robles- Ahorro en Dólares" y en el mes de septiembre de 1998 concertó una serie de operaciones de compra de bonos a futuro en Uruguay, lo que dejó de hacer en el año 1999, obteniendo como ganancia la suma de U$S 200.000, que fueron transferidos por intermedio de una casa de cambio en el mes de marzo de ese año.

Finalmente dice que en el mes de mayo de 1999 vendió cuotas partes que poseía en la firma "Alimentos Güemes S.R.L." por un importe de $ 18.000 al Sr. Eduardo H. Giménez

Cabe destacar que acompaña prueba documental a fin de respaldar sus dichos, tales como declaraciones juradas del impuesto a las ganancias y sobre los bienes personales correspondientes a los años 2000 a 2005, así como de las inversiones realizadas y la compraventa de un local.

Con fecha 2/01/07 la recurrente acompaña un acta notarial de fecha 27/11/06 en la que el Sr. Galli, interrogado por el presidente de la firma Compañía Hug Mar S.A., manifiesta que por su actividad conoce a la empresa pero que la conoció a través de un contador de la Plata que se llamaba Carlos Martínez, quien le dijo que estaban en una situación complicada y necesitaban plata; que era gente solvente y muy responsable, habiéndole prestado la suma de U$S 400.000 pero en ese momento contrató unas personas para que lo representaran sin decir nada para que no se corriera la voz que estaba prestando plata, toda vez que había proveedores que lo financiaban y si se enteraban de la operación podrían tomarlo a mal. Agregó que a través del contador Martínez se contactó con Mauricio Francese y Horacio Jocano y ellos firmaron y entregaron el dinero por él, pero en la práctica se encargó de cobrar el mutuo él mismo.

Finalmente señala que en el momento de la devaluación del año 2001 fue negociando por cuenta de Francese y Jocano una renegociación, se firmó un contrato que también firmaron aquéllos, habiéndose abonado el mutuo con cheques de la empresa, que él canjeaba en su domicilio o en otros lugares o directamente los usaba para pagar.

La recurrente, por otra parte, produjo prueba informativa en sede administrativa a fin de comprobar los dichos del Sr. Galli respecto a su capacidad económica para prestar los fondos en cuestión obrando a fs. 634 y fs. 647/652 respuestas de la Escribanía Neiman y de la Casa de Cambio Alhec Group, respectivamente.

Sobre el particular, entiendo oportuno destacar que –más allá del errático comportamiento de la recurrente, que cambió sus argumentos a partir de la declaración del Sr. Francese- que no acompañó prueba documental que logre acreditar sus nuevos dichos, los que se sustentan únicamente en las declaraciones de los Sres. Jocano, Francese y Galli, los que tampoco aportaron elementos documentales que den sustento a sus testimonios.

A mayor abundamiento, y aún en el entendimiento que la operación hubiera sido –interpósita persona- con el Sr. Galli, la actora tampoco prueba el circuito financiero del préstamo, toda vez que, más allá de la capacidad económica del mencionado que surgiría de la prueba producida en sede administrativo, lo cierto es que no se encuentra acreditado que dicho dinero tuviera como destino el mutuo otorgado a la empresa Compañía Hug Mar S.A.

Finalmente, debe resaltarse que tampoco se aportó documentación que demuestre la cancelación de la operación, pues los recibos acompañados fueron supuestamente suscriptos por el Sr. Francese, más la firma difiere de la inserta en el contrato de mutuo oportunamente acompañado. Asimismo, de su compulsa, es dable destacar que el 59% de los aportados no cuenta con un detalle de los cheques con los que habrían efectuados las cancelaciones parciales de fecha 29/04/02, 13/05/02, 29/05/02, 27/06/02, 30/07/02, 28/08/02, pese a que se menciona que las mismas fueron efectuados a través de dicho medio cancelatorio. Y, por otro lado, respecto al 41% restante, si bien se acompañó un anexo con los detalles de los cheques, se puede observar del Cuerpo Circularizaciones a Bancos, que los mismos fueron librados a la orden del Sr. Francese, obrando en el reverso de los mismos un endoso supuestamente realizado por Mauricio Javier Francese con máquina de escribir cuya firma también difiere con la obrante en los recibos y en los contratos de mutuo.

Asimismo, se advierte que los mentados instrumentos fueron cobrados en algunos casos por la propia empresa, otros por el Sr. Sestello (Presidente de la firma Pesca Angela S.A.) y por las firmas Plantel S.A., Favard S.A. y Zona Común S.A., es decir, que ninguno de ellos fue percibido por los Sres. Francese y Jocano, así como tampoco el Sr. Galli.

Corresponde agregar que de la circularización efectuada a las empresas, surge que los mismos fueron recibidos de la propia firma Compañía Hug Mar S.A. o de distintos clientes entre los que no figura el Sr. Francese.

De lo expuesto, cabe concluir que la recurrente no acreditó de manera fehaciente ni la capacidad económica ni la vinculación entre los montos que habrían dispuesto las personas que figuran efectuando el contrato de mutuo, por lo que resulta su defensa dogmática y que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en la resolución apelada en autos, debiendo entonces confirmarse la misma sobre el ajuste en cuestión.

XIX.- Que corresponde entonces ahora expedirse respecto al planteo subsidiario de la recurrente, a través del cual, para el caso de confirmarse la Resolución N° 258/07, solicita se aplique el instituto de las correcciones simétricas contemplado en el artículo 81 de la ley 11.683 respecto a los cargos revertidos en el período 2004 en relación con los ajustes relativos a la impugnación de la deducción de los cargos de Aduana, así como también del relacionado con la revaluación del mutuo celebrado con la firma Pesca Ángela S.A. por aplicación del coeficiente de estabilización de referencia en los períodos 2003 y 2004.

Es dable destacar que tal planteo fue realizado también al momento de contestar la vista, siendo el mismo rechazado en la resolución apelada por el juez administrativo, con sustento en que la contribuyente debería impulsar una acción de repetición del monto que considera haber ingresado en exceso en el ejercicio 2003 y 2004.

La recurrente produce dos pruebas periciales contables a fin de sustentar sus dichos, una en sede administrativa (vide. fs. 635/645 del Cuerpo Verificación de Impuesto a las ganancias N° 4) y otra en esta instancia (vid. fs. 146/151), resultando esta última prácticamente idéntica a la efectuada en el procedimiento de determinación de oficio.

Sobre este punto, es dable destacar que en el Punto 2 del informe pericial efectuado en esta instancia se les solicita a los peritos que informen si algunos de los ajustes practicados por la resolución determinativa de autos fueron revertidos en un ejercicio posterior por parte del contribuyente y, en su caso, indique cual.

Así, el perito del Fisco Nacional señala que en el folio 56 Asiento Nro. 189, de fecha 31/10/02 se registra un asiento cuyo importe debitado es de $ 186.369,67 en la cuenta Nro. 42147 “Ajust. Aduana Export. Subvaluad”, acreditándose el mismo importe en la cuenta Nro. 21907 “Aduana – Diferencia FOB a pagar”. Asimismo señala que se observa del Folio 138 del mismo libro, en el asiento sin número de fecha 31/12/04 registra un importe debitado de $ 186.369,67 en la cuenta Nro. 21907 “Aduana – Dif. FOB a pagar”, acreditándose el mismo importe en la cuenta Nro. 41316 “Recupero de Valor Fob”, aclarando el profesional que es toda la documentación que aporta la actora.

Agrega que no se presentó la documentación respaldatoria de dichos asientos como tampoco el plan de cuentas, ni los movimientos del mayor, por lo que si bien hay un asiento que corresponde en cuanto a montos y nombre de las cuentas, no así a los números de cuenta y a la reversión que se menciona, por lo que no se puede determinar sin la respectiva mayorización y demás documentación, si corresponde o no a la misma.

Ahora bien, con respecto al mutuo, se observa que en un momento se registró con fecha 31/05/01 y 30/06/01 dos asientos por un importe de $ 150.000 cada uno, donde las cuentas que se debitan son “Doc a Cobrar mutuo Pesca Angela Nro. 11303 en el momento de otorgamiento del crédito pero en el balance copiado al libro “Inventario y Balances Nro. 1 en el folio 56 se encuentra el cuadro donde figura el importe de $ 300.000 en la cuenta “Deudores por venta Exportación y Créditos en U$S”, no se encuentra asiento ni documentación donde los

montos son pasados de una cuenta a otra, por lo que no figura la reversión más adelante, no aportándose tampoco documentación respaldatoria de dichos asientos, como así tampoco la mayorización de las cuentas.

Finalmente, señala que la actora presentó simples fotocopias del mutuo celebrado y acuerdo de pagos, por lo que no puede expedirse sobre fotocopias, ni tampoco aportó recibos de dichos pagos, teniendo en cuenta la vigencia de la ley 25.345 "Prevención de la Evasión Fiscal. (vide. fs. 149/150).

Por otro lado, la perito de la actora señala que los ajustes practicados por la resolución determinativa fueron revertidos en los ejercicios 2003 y 2004 incluyéndose ambos como ganancias gravada en el impuesto a las ganancias, acompañándose al efecto un Anexo donde obran el detalle de las registraciones contables del acuerdo de pago, (vide. fs. 146/147 Anexo I y fs. 149vta./150).

Asimismo, a través del Punto 3) del informe pericial se les consultó a los peritos que para el caso que hubieran verificado la reversión de alguno de los ajustes, practiquen la imputación del correspondiente saldo a favor en tal ejercicio contra los ajustes determinados por la resolución apelada.

Sobre el particular, el perito del Fisco Nacional, en consonancia con su respuesta al Punto 2°, no considera que se hayan revertido tales asientos atento las deficiencias encontradas en la contabilidad de la empresa, sus libros y la falta de documentación respaldatoria de los asientos contables (vide. fs. 150vta), mientras que el perito de la actora acompaña un Anexo con el cálculo de la aplicación del artículo 81 de la ley 11.683 en la especie (vide. fs. 147/147vta. y fs. 150vta./151).

Cabe aclarar que la representación fiscal efectúa observaciones al informe pericial, toda vez que entiende que existen deficiencias en las rúbricas de los libros, así como también enmienda en las fechas, falta de correlatividad de los asientos y diferencias detectadas en el asiento de apertura y de cierre del ejercicios y falta de documentación respaldatoria de los asientos, siendo entonces erróneas las conclusiones a las que llega la perito de la actora. (vide. fs. 152/154).

XX.- Que ello así, y más allá de las deficiencias apuntadas respecto a la contabilidad de la recurrente, situación que es reconocida por ella respecto al período fiscal 2002 (vide. fs. 158 Punto 2), lo cierto es que las observaciones efectuadas por el ente fiscal no pueden prosperar.

Y ello es así por cuanto tanto el perito del Fisco Nacional como la representación fiscal efectúan manifestaciones contrapuestas a las conclusiones del propio informe final de inspección, en el que claramente se indica que las impugnaciones formuladas por el organismo fiscal relacionados con la revaluación del crédito pactado en dólares y el ajuste de Aduana, fueron revertidas por la recurrente en los períodos 2003 y 2004, respectivamente.

En este sentido, y en relación al primero de los ajustes mencionados, los inspectores señalaron que *"…Se deja constancia que las inspeccionada cobró el crédito en dólares en el transcurso del ejercicio 2003, registrando una diferencia de cotización positiva en cada una de las cancelaciones parciales efectuadas de febrero a diciembre de 2003 (se adjunta copia del Libro Diario, donde se encuentran los asientos contables que registran dicha cancelación a fs. 323 a 340 Cuerpo Principal Ganancias)…"*. (vide. fs. 414 del Cuerpo Verificación Impuesto a las Ganancias N° 3).

Dicha circunstancia ha sido ratificada por el juez administrativo en la Resolución N° 258/07.

Idénticas consideraciones corresponde realizar respecto al ajuste de aduana, en donde los inspectores

dejan constancia *"….que en Acta F.8400 016 N° 0156560 de fecha 30/09/2005 la inspeccionada aporta copia del balance del período fiscal 2004, donde en el Estado de Resultados (y nota 2.4.1 del Estado Contable), se verifica que recupera el valor FOB, por un valor de $ 186.369,67 (fs. 311 y 136 Cuerpo Principal Ganancias). Nuevamente la inspeccionada, revierte un concepto por el que debió haber ingresado impuesto a las ganancias en el ejercicio 2002…"* (vide. fs. 415 Cuerpo Verificación de Impuesto a las Ganancias N° 3).

Asimismo, el juez administrativo en la resolución apelada reconoce dicha situación señalando que *"… refuerza el criterio impugnatorio la propia actitud de la verificada quien, con posterioridad al inicio de la presente fiscalización, revierte dicha deducción en el ejercicio 2004"*. (vide. pag. 29 de la resolución N° 258/07).

XXI.- Que por otra parte, en puntual contestación a las argumentaciones fiscales en torno a la inaplicabilidad de la "teoría de las correcciones simétricas", conviene recordar lo sostenido por la Sala III de la Cámara Nacional en lo Contenciosos Administrativo Federal en las causas "Cemento Avellaneda S.A." y "Makro S.R.L." de fechas 29/03/07 y 16/02/09, respectivamente, en donde se señaló que *"…el penúltimo párrafo del artículo 81 de la ley 11683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) establece que cuando a raíz de una verificación fiscal, en la que se modifique cualquier apreciación de un concepto o hecho imponible, determinando tributo a favor del Fisco, se compruebe que la apreciación rectificada ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, el Organismo Fiscal compensará los importes pertinentes, aun cuando la acción de repetición se hallare prescripta, hasta anular el tributo resultante de la determinación.*

"Esta norma resulta de aplicación obligatoria para el Fisco Nacional puesto que con ella se trata de evitar la iniciación de demandas de repetición que serían inevitables sí, siguiendo el criterio adoptado por el Organismo Recaudador en un período, resultase saldo a favor del contribuyente en los siguientes (conf. Sala IV de este fuero, Sent. del 15/11/1983 in re "Siemens SAICFI")."

"No debe perderse de vista que si bien el Organismo Administrativo se encontraba constatando y verificando la obligación tributaria del contribuyente en un período determinado, al resolver las cuestiones planteadas no pudo dejar de considerar las circunstancias y hechos posteriores que eventualmente podían modificar lo adeudado por aquel. Lo contrario es aferrarse a un exceso formal en detrimento del derecho del contribuyente (conf. Sala IV de este fuero in re "Galarza, Juan Alberto" del 26/10/2000)".

Dicho criterio fue reiterado por la Sala I del mencionado Tribunal en la causa "Alfred C. Toepfer International SA (TF 27014-I) c/DGI" de fecha 13/09/16.

En función de lo expuesto, y toda vez que no fueron impugnados por el organismo recaudador los cálculos efectuados por la perito de la actora en el Punto 3 de la pericia producida en autos, corresponde hacer lugar al planteo de la recurrente y aplicar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 respecto de los ajustes revertidos por la actora en los períodos 2003 y 2004, debiendo utilizar al efecto el Anexo II del informe de fs. 146/151.

Por ello, en mérito a lo expuesto corresponde confirmar la Resolución N° 258/07, con las salvedades señaladas en los Considerandos VI, XX y XXI en cuanto determinan de oficio al contribuyente el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2002.

XXII.- Que en relación a los intereses resarcitorios por la parte de impuesto que se confirma, toda vez que la recurrente no ha expresado agravios, corresponde su confirmación.

XXIII.- Que corresponde ahora expedirse respecto a la sanción aplicada en las Resolución N° 188/11

que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y 47 inc. a), b) y c) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) respecto al período fiscal 2002, por la parte de impuesto que se confirma en la Resolución N° 258/07.-

Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes.

En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, “el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada”. Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación.

Y ello es así toda vez que “El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de “declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas.” (conf. Damarco, Jorge H. (Director) “Tratado Jurisprudencial y Doctrinario”, Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones”, Cap. XXI, “Multa por defraudación”, Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

Será entonces el ente fiscal el encargado de probar la existencia de ambos elementos, habiendo recurrido en el caso sub examine al artículo 47 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) que presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus cinco incisos.

Sobre la cuestión, cabe recordar que dos características son comunes a todo tipo de presunciones, cualquiera sea su clase: por un lado la estructura lógica de su juicio en que se basan; por otro, y como consecuencia, el hecho de que no son juicios orientados a la certeza, sino razonamientos simplemente probabilísticos. La doctrina las ha definido como aquélla operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

En el caso de las presunciones contenidas en el artículo citado, el legislador, a partir de un hecho cierto (hecho inferente, comprobado o fundante, que son los descriptos en sus incisos) y que debe ser probado por el ente fiscal, elabora a partir de él una regla de experiencia que nos indica cómo es -generalmente- el orden natural de las cosas y a partir del cual deriva una afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (inferido, presumido, fundado). En la especie, deriva la afirmación de que existió la voluntad de producir declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, que posibilita tener por cierto que existió un obrar en fraude

al Fisco.

Según Bielsa, la presunción jurídica no es una fórmula legal puramente artificial o imaginaria, sino una disposición legislativa que tiene fundamento en la realidad, pues la ley funda la presunción en el hecho de que en general eso casi siempre ocurre ("presumtio sumitir ex so quo prelumque fit"), aunque en algunos casos no suceda así (Bielsa, Rafael, "Metodología Jurídica", Librería y Editorial Castellvi, Santa Fe, 1961, pag. 580).

Ello así, teniendo en consideración lo resuelto supra, se desprende que el accionar del Fisco Nacional resultó ajustado a derecho al encuadrar correctamente la conducta de la apelante a tenor de lo dispuesto en el art. 47, incisos b) y d) de la 11683 (t.o. vigente), pues ha quedado claramente comprobada la voluntad de incurrir en declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, habiendo presentado declaraciones juradas inexactas con el objeto de ocultar el impuesto que correspondía como consecuencia de los ajustes enunciados, por lo cual omitió el pago del impuesto debido. De allí, se extrajo la conclusión que se cometió el ilícito en cuestión.

Bajo esas premisas, a juicio de quien suscribe y en atención a los elementos de juicio tenidos en cuenta en los Considerandos precedentes, cabe concluir que se encuentra acreditado en la litis tanto el elemento material como el elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, los que surgen palmariamente de las circunstancias concretas de la causa, sin que haya intentado producir prueba alguna que demuestre lo contrario.

En consecuencia, habiendo quedado evidenciado que concurren los presupuestos fácticos para que quede configurada la conducta reprimida que se le enrostra, corresponde confirmar las sanciones aplicada al contribuyente, las que –por otra parte- se advierte han sido correctamente cuantificadas.

XXIV.- Que mediante la Resolución N° 190/11, también discutida en autos, se determinó de oficio la obligación impositiva en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2002, respecto al ajuste por inflación computado por la contribuyente en su declaración jurada del ejercicio en cuestión.

Sobre el particular, del informe de inspección obrante a fs. 212/232 del Cuerpo Impuesto al as Ganancias 2002 (Ajuste por Inflación), surge que los funcionarios fiscales advirtieron que la contribuyente consignó en el rubro 2 inciso b) (Ajustes) de la declaración jurada del período fiscal 2002, el importe de $ 1.768.843,73.-, incluyéndose $ 1.326.828,98 en concepto de ajuste por inflación impositiva.

Se informa que la contribuyente presentó un recurso de amparo ante el Juzgado Federal N° 2 Secretaría Civil y Comercial N° 1 en autos "Compañía Hug Mar S.A. c/ AFIP-DGI s/inconstitucionalidad" Expte. 57338, ordenando el juez interviniente que el organismo fiscal se abstenga de iniciar, o si lo ha hecho, suspender en forma inmediata, las acciones derivadas del ajuste por inflación impositiva computado en la declaración jurada del impuesto a las ganancias, ejercicio fiscal 2002.

Asimismo, el 24 de agosto de 2010 quedó firme la resolución judicial que declaró la caducidad de instancia y dejó sin efecto la medida cautelar decretada, razón que llevó al ente fiscal a continuar su proceso fiscalizador, que culminó con el acto que aquí se apela.

En este contexto fáctico, cabe señalar que los agravios desarrollados por la actora en su recurso de apelación versan, en su mayoría, sobre la supuesta inconstitucionalidad del art. 39 de la ley 24.073, el art. 4 de la ley 25.561 y el art. 5 del Decreto 214/02 y/o cualquier otra norma legal o reglamentaria análoga.

XXV.- Que como sostuviera el Dr. García Belsunce, la no confiscatoriedad de los tributos no es una expresa garantía constitucional, sino implícita, que surge de la aplicación de la garantía del derecho de propiedad

consagrada en el artículo 17 de la C.N., y numerosa jurisprudencia, en forma pacífica, la ha declarado cuando los tributos, por su monto, confiscan el capital o la renta de los contribuyentes (cfr. García Belsunce, Horacio A., "Las garantías constitucionales del contribuyente", DF, Tº XXXIV, pág. 811 y sgtes.)

El principio es consecuencia entonces del reconocimiento y tutela que la Carta Magna otorga al derecho de propiedad y a la caracterización que del mismo hizo nuestro Máximo Tribunal. En ese sentido, cabe tener presente que es un principio aceptado sin hesitación que el impuesto no debe exceder determinados límites, dentro de los cuales debe mantenerse el interés fiscal. Ahora bien, también es cierto que no ha podido establecerse con precisión relativa la racionalidad de un gravamen, esto es, cuándo un porcentaje debe considerarse confiscatorio. En palabras de Bielsa, "en la jurisprudencia de la Corte Suprema se encuentran algunas fórmulas que si bien se inspiran en principios de equidad, no siempre tienen la precisión y la certeza necesarias para servir de base o un límite entre lo que es confiscación y lo que no es eso" (García Belsunce, op. Citada).

La Corte ha dicho *"…que el impuesto establecido por la ley no sea justo ni moderado, no se infiere la nulidad de los artículos que lo aplican, mientras no se demuestre su carácter confiscatorio, puesto que como lo ha declarado esta Corte, los inconvenientes o la falta de política de las leyes del estado, no constituyen necesariamente una objeción a su validez constitucional" (Fallos 188:39), pues "…no puede desconocerse que el acierto o el error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas no son puntos sobre los que el Poder Judicial deba pronunciarse (Fallos 313:410), por lo que la declaración de inconstitucionalidad de una ley –acto de suma gravedad institucional- exige que la repugnancia de la norma con la cláusula constitucional sea manifiesta, clara e indudable*" (Fallos 314:424; 320:1166, entre otros).

En ese contexto, puede afirmarse que los impuestos no pueden ser confiscatorios porque lesionarían el derecho de propiedad; que no es facultad de los jueces revisar la oportunidad, conveniencia o justicia de los tributos o la justeza de la política tributaria en tanto no se lesione aquélla garantía y que ésta se verá agraviada cuando absorba una parte sustancial de la renta o capital gravado.

Comparto entonces el pensamiento mayoritario de nuestra doctrina en el sentido que la Corte nunca estableció criterios precisos y rígidos para determinar la confiscatoriedad en términos generales y con aplicación para todos los gravámenes, sino que se ha limitado a declararlo en algunos casos o porcentajes, para considerar que pasados los mismos, aquélla queda configurada (vid. García Belsunce, Bielsa, Casas, entre otros).

De allí que "la confiscatoriedad de un tributo no puede ser establecida sino a consecuencia del análisis detenido de las circunstancias de hecho que condicionan su aplicación, y su incompatibilidad; por tal motivo, la violación al derecho constitucional de propiedad no puede resultar sino de la prueba de la absorción por parte del Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado" (Vid. Suprema Corte de Mendoza, Sala I, Autotransportes Andesmar S.R.L c/Provincia de Mendoza", 11/11/91).

XXVI.- Que bajo ese contexto doctrinario y jurisprudencial corresponde analizar los agravios de la actora, que se sustentan –como ya se dijo- en la alegada inconstitucionalidad por confiscatoriedad de las normas que impiden la aplicación del ajuste por inflación.

Sobre el particular, tuvo oportunidad de expedirse nuestro Máximo Tribunal en varios precedentes. Así in re "Candy S.A." (3/7/2009), sostuvo que: *"… el poder estatal de crear impuestos no es omnímodo e ilimitado, pues tiene un natural valladar en los preceptos constitucionales que requieren que las contribuciones sean razonables en cuando no han de menoscabar con exceso el derecho de propiedad del contribuyente que debe soportarlas"*.

Y, señaló que *"…el mero cotejo entre la liquidación del impuesto efectuada sin el ajuste por inflación, y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse tal mecanismo de ajuste no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad, ya que "tal compulsa no trasciende el ámbito infraconstitucional, y sólo podría derivar de ella la mayor o menor bondad o equidad de un sistema por sobre el otro, pero no la demostración de la repugnancia de la solución establecida por el legislador con la cláusula constitucional invocada", máxime habida cuenta de que para que proceda la declaración de inconstitucionalidad se requiere que tal repugnancia sea "manifiesta, clara e indudable" (arg. de Fallos: 314:424: 320:1166)"* recordando que *"…la declaración de inconstitucionalidad de un precepto de jerarquía legal constituye la más delicada de las funciones a encomendar a un Tribunal de Justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado la última ratio del orden jurídico (Fallos: 303:248; 312:72; 324:920, entre muchos otros), por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o la garantía constitucional invocados (Fallos: 315:923; 328:4542)"* toda vez que *"…no es función del Poder Judicial juzgar el mérito de las políticas económicas decididas por otros poderes del Estado, sino ponerles un límite cuando violan la Constitución y, en este caso, el derecho de propiedad"*.

Finalmente, en dicho decisorio nuestro Tribunal Cimero concluyó que *"…la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del Título VI de la ley del Impuesto a las Ganancias resulta inaplicable en la medida en que la alícuota efectiva a ingresar de acuerdo con esos parámetros insume una sustancial porción de las rentas obtenidas por el actor –según cabe tener por acreditado con la pericia contable- y excede cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad"*.

XXVII.- Que bajo tales pautas, cabe destacar que determinar si en el caso de autos, se torna confiscatorio el gravamen que debe oblar la actora con aplicación de las normas que impugna, remite ineludible el examen y valoración de las pruebas rendidas en autos. La recurrente ofreció y produjo prueba pericial contable que obra a fs. 416/437 y cuyos resultados abonan la impugnación efectuada por la recurrente.

En efecto. En primer término cabe señalar que no resultan atinadas las manifestaciones del experto contable actuante por el Fisco Nacional pues no resulta óbice a la labor encomendada la circunstancia que el ajuste por inflación se encuentre derogado por la ley 23.928 (vid. puntos 2 y 5). Asimismo, tampoco puede sostener el incumplimiento de la tarea ordenada con la circunstancia de "no haber participado en la confección del balance general ni de su posterior auditoría, hacen desconocer si las registraciones se hallan asentadas en los períodos que corresponden" en tanto va de suyo que los peritos designados no participan de la confección de los estados contables, y mucho menos de la auditoría de los mismos.

A ello cabe agregar que los cuadros presentados por el perito de la actora se sustentan en el balance certificado obrante a fs. 53/67 del cuerpo Nº 1 de impuesto a las ganancias de las actuaciones administrativas, los cuales demuestran una diferencia significativa que llevan a concluir que el impuesto determinado, sin considerar el ajuste por inflación, asciende a $ 602.523,17, en tanto si se lo aplica, el impuesto determinado es de $ 138.133,02, situación que evidencia una desproporción entre ambos que se ajusta a los parámetros fijados por nuestro Máximo Tribunal como probatoria de la confiscatoriedad alegada.

Finalmente, cabe advertir que el ente fiscal contó en esta instancia con la oportunidad procesal para corroborar los importes señalados por la contribuyente, ofreciendo las medidas probatorias conducentes a tal fin.

En mérito a lo expuesto, corresponde revocar el ajuste efectuado y en atención a la forma en

que se resuelve, los intereses y la sanción aplicada deben seguir la misma suerte, debiendo revocarse la resolución en todos sus términos.

XXVIII.- Que resta analizar la procedencia de la determinación del impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, que ente otras razones el contribuyente impugna por entender que los beneficiarios de las salidas quedaron perfectamente individualizados

En principio, cabe tener presente que no sólo es requisito para la deducibilidad del gasto, que sea necesario para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Las disposiciones legales y reglamentarias exigen, además, que la erogación considerada como gasto este respaldada por documentación, para que la partida sea contemplada en el aspecto negativo de la formación del resultado imponible.

En ese sentido, el artículo 37 de la ley del gravamen establece que: "*Cuando una erogación carezca de documentación y no se prueba por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35 %) que se considerará definitivo"*.

A su turno, el artículo 38 del mismo texto legal dispone que "*No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) cuando la Dirección General Impositiva presume que los pagos han sido efectuados b) cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos –por su monto, etc.- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario"*.

Es menester destacar que tanto la doctrina como la jurisprudencia han delineado el instituto de las salidas no documentadas.

Así, nos enseña el Profesor Reig, "Esta es una de las excepciones que hace nuestra legislación al carácter subjetivo del tributo, sobre el importe de las salidas no documentadas. De modo que allí no interesa la calidad de sujeto: si se trata de persona física, cuáles son sus cargas de familia; si se trata de persona jurídica, si es una empresa nacional o extranjera, etc; simplemente el hecho de ser una salida no documentada y no justificable, está dispuesto que se deba tributar el impuesto como si el desconocido beneficiario se hallare en la escala máxima del tributo" (Reig, Enrique J y otros, "Impuesto a las Ganancias", Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2006, pág. 408).

Por su parte, el Dr. Torres explica que la disposición en estudio, consiste en una presunción "iuris tantum" que la erogación es íntegramente ganancia neta gravada para el beneficiario oculto, con la particularidad de que por tal circunstancia (su ocultación) se presume, además, que se encuentra en el punto máximo de la escala de rentas, configurándose un impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota máxima en todos los casos. "Consecuencia de ello es, también, que el impuesto a ingresar por éste concepto lo sea en forma de *pago definitivo*, que lo configura así como un impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota marginal máxima para todos los casos" (cfr. Torres, Agustín, "Salidas no documentadas", DTE, X, pág. 5 y 6).

Asimismo, cabe entender que ante una salida indocumentada, se presume "iuris tantum" que el gasto no es necesario, quedando en cabeza del sujeto que efectuó la erogación la carga de la prueba.

Conforme lo ha señalado la doctrina y receptado la jurisprudencia, la finalidad de la norma no es otra que poder gravar en cabeza del erogante, lo que presumiblemente es renta en cabeza del perceptor de la renta o beneficiario del gasto y a quien, por la carencia de la documentación, no puede localizarse, para efectivizar su responsabilidad fiscal. En esa dirección, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que "…*lo que*

persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio" (C.S.J.N., Radio Emisora Cultural S.A., 9/11/2000).

En el mismo sentido, el Más Alto Tribunal ha dicho que *"…para que el contribuyente pueda deducir un gasto no documentado y eximirse del pago del impuesto a los réditos sobre el monto correspondiente a este gasto, debe probar no sólo que la erogación tuvo que ser efectuada para obtener, mantener y conservar réditos, sino quien recibió realmente el pago, de donde la posibilidad de que probado lo primero sin llegar a demostrarse lo segundo, la exención del pago del impuesto no sea admitida a pesar de reconocerse la deducibilidad…*".

Y, agrega, *"…de las verificaciones pertinentes y posibles impugnaciones con los consecuentes efectos en su caso, la documentación de un gasto permite comprobar, por de pronto, la realidad de la erogación y apreciar si por su naturaleza corresponde al concepto del artículo 5º de la ley de réditos, como asimismo individualizar al beneficiario para controlar si éste cumplió con las obligaciones impositivas que le incumben a raíz del pago recibido*" (cfr. Fallos T 262:518, Cons. 4º y 5º).

XXIX.- Que en el caso concreto de autos, conforme lo resuelto supra, los agravios de la recurrente no puede prosperar, toda vez que, si bien sostiene que el mutuo en cuestión fue cancelado mediante cheques, lo cierto existe un 59% de los pagos, no se encuentra debidamente identificado el beneficiario así como tampoco, se acreditó el flujo de fondos.

Asimismo, y con respecto a las restantes cancelaciones efectuadas mediante cheques emitidos por Compañía Hug Mar S.A. y que fueran individualizados en los recibos aportados por la recurrente en sede administrativa, corresponde señalar que, conforme fuera señalado en el Considerando XVI, alguno de ellos tuvieron como destinatario a la propia empresa y en otros casos fueron recibidos por sendas empresas, habiendo negado estas últimas haber tenido relación comercial los firmantes del mutuo, aclarando que los mentados instrumentos fueron recibidos de la propia recurrente o de distintos clientes entre los cuales no figuran los Sres. Francese y Jocano, razón por la cual no puede entenderse, como pretende la actora, que quienes figuran cobrando los cheques en cuestión sean los verdaderos beneficiarios de los importes girados.

Idéntico criterio ha adoptado Nuestro Máximo Tribunal en la causa "Autolatina Argentina S.A." de fecha 15/03/2011.

Por último, y en cuanto a su petición subsidiaria respecto a que el ajuste efectuado por el Fisco Nacional debe circunscribirse a las sumas deducidas en el balance impositivo, que fue de $ 1.000.000 y no de $ 1.400.000, cabe adelantar que dicho argumento debe ser rechazado, toda vez que conforme fue expresado en los considerandos anteriores, la figura del impuesto a las salidas no documentados resulta aplicable simplemente por el hecho de existir erogaciones sin justificación, independientemente de si existió o no una deducción en el balance impositivo.

Por lo expuesto, no cabe más que confirmar la Resolución Nº 259/07 en cuanto determinó el impuesto a las ganancias –Salidas No Documentadas-

XXX.- Que toda vez que la recurrente no ha expresado agravios sobre los intereses resarcitorios, corresponde su confirmación.

XXXI.- Que resta entonces tratar la multa aplicada en el impuesto a las ganancias, salidas no

documentadas, que se sustenta –como quedó dicho- en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998), la –que se adelanta- debe ser revocada.

En efecto, a mi criterio no se encuentra configurado uno de los elementos del tipo descripto en la norma en que se encuadra la conducta, toda vez que las boletas de depósitos contemplados para el ingreso del gravamen no pueden ser consideradas declaraciones juradas en el sentido que el artículo 45 requiere.

Ello así por cuanto para nuestro sistema tributario, la declaración jurada es aquélla que efectúa el contribuyente o el sujeto obligado a declarar, mediante la cual realiza una operación de interpretación de las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o los hechos cuya verificación reconoce e identifica el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales y finalmente, aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados (conf. Jarach, Dino; "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Abeledo-Perrot, pág. 432 y sgtes). Es así, que como con justeza lo dice el Profesor Giuliani Fonrouge, la declaración tributaria es una determinación del impuesto efectuada por el sujeto obligado. Es el medio por el cual el contribuyente fija el monto del impuesto, mientras no sea impugnada, regula la existencia y medida de la obligación tributaria. (conf. CNACAF, Sala I, "MOUKAREL S.A.C.I. y F", 20/5/94).

En definitiva, es el acto que permite pasar de la base imponible abstracta, definida y regulada por el legislador a la base concreta e individualizada que hace desaparecer la situación de incertidumbre inicial que el acreedor posee sobre la existencia y dimensión de la obligación impositiva.

En ese contexto, y más allá de las regulaciones establecidas en la RG 893 del 11/9/2000 –aplicable a los períodos discutidos en autos-, que contempla la forma de determinación e ingreso del gravamen en cuestión, establece plazos y formas de ingreso, no instrumenta –a mi criterio- una declaración jurada a presentar por los contribuyentes y responsables, toda vez que tanto aquellas como las boletas de depósito, si bien cumplen la función de exteriorizar al fisco el cumplimiento de una obligación tributaria, lo cierto es que la naturaleza de unos y otros instrumentos –según se vio- es distinta. (vid. doctrina legal del Acuerdo Plenario de este Tribunal, de fecha 3/12/75, "Gaseosas La Tablada S.A.").

No obsta a tal conclusión lo dispuesto por el artículo 15 de la ley 11683. En efecto, de consuno con dicho precepto, a fin de aplicar las sanciones previstas en los artículos 39, 45 y 46 de la LPT, las boletas de depósito, deben cumplir con los siguientes elementos sustanciales: 1) ser confeccionada por el responsable, y 2) con datos que él mismo aporte" (conf. CNFED. CONT. ADM., Sala I; "Smurfit Kappa de Argentina S.A.", 17/5/2016). Claramente, dichas circunstancias no se dan en los supuestos en los que la boleta no es confeccionada por el contribuyente ni los datos son aportados por él mismo, como en la especie, en el que aquellos fueron extraídos por los funcionarios fiscales al considerar que los gastos o compras efectuados tipificaban, según su criterio, una salida no documentada, y el juez administrativo los incorpora en la determinación de oficio.

A mayor abundamiento, debe tenerse presente que la multa se aplica con relación a la salida documentada en sí misma y no en función del impuesto a las ganancias o al valor agregado que pudiera haber omitido la actora en virtud de la deducción indebida en su respectiva declaración jurada. (conf. Entre otros, T.F.N., Sala A, "Vaccaro, Néstor J", 17/12/2003).Por lo que corresponde que la misma sea revocada.-

En mérito a lo expuesto, voto por: 1°) Confirmar parcialmente la Resolución N° 258/07, con las salvedades señaladas en los Considerandos VI, XX y XXI; 2°) Confirmar las Resolución N° 259/07; 3º) Confirmar la resolución Nº 188/11 en la parte de impuesto que se confirma en la Resolución 258/07; 4°) Revocar la Resolución N° 189/11; 4°) Revocar la Resolución N° 190/11; 5°) Las costas se imponen en relación a sus

respectivos vencimientos; 6°) Ordenar al Fisco Nacional, que en el término de treinta (30) días de notificado la presente, practique la respectiva liquidación de las Resoluciones N° 258/07 y N° 188/11 de conformidad con lo resuelto en la presente, poniéndose a su disposición las actuaciones administrativas por idéntico plazo, haciéndole saber que las mismas se encuentran a su disposición en la Mesa de entradas de este Tribunal.-

El Dr. Marchevsky dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.-

Por ello**, SE RESUELVE:**

1°) Confirmar parcialmente la Resolución N° 258/07, con las salvedades señaladas en los Considerandos VI, XX y XXI.

2°) Confirmar las Resolución N° 259/07.

3º) Confirmar la resolución Nº 188/11 en la parte de impuesto que se confirma en la Resolución 258/07.

4°) Revocar la Resolución N° 189/11.

5°) Revocar la Resolución N° 190/11.

6°) Las costas se imponen en relación a sus respectivos vencimientos.

7°) Ordenar al Fisco Nacional, que en el término de treinta (30) días de notificado la presente, practique la respectiva liquidación de las Resoluciones N° 258/07 y N° 188/11 de conformidad con lo resuelto en la presente, poniéndose a su disposición las actuaciones administrativas por idéntico plazo, haciéndole saber que las mismas se encuentran a su disposición en la Mesa de entradas de este Tribunal.-

Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos vocales titulares de la Sala, por encontrarse vacante la Vocalía de la 1º Nominación (art. 184 de la ley 11.683)

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.03 16:40:32 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.03 18:41:04 -03:00

Ruben Alberto Marchevsky
Vocal
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.03 18:41:04 -03:00