**Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:** IF-2023-42170376-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 17 de Abril de 2023

**Referencia:** SENTENCIA EXPTE. Nº 33.047-I ARGENTOIL S.A.

---

En la ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal subrogante de la 3° Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal subrogante de la 1° Nominación), y Laura Amalia Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 33.047-I caratulada “**ARGENTOIL S.A. s/ recurso de apelación**”.

**El Dr. Porporatto dijo:**

I.- Que a fs. 255/271vta. la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 354/2008 (DV RRME) emanada de la División Revisión y Recursos Dirección Regional Mendoza de la A.F.I.P.-DGI, mediante la cual se determina la obligación tributaria relativa al Impuesto a las Ganancias -período fiscal 2002- con más sus intereses resarcitorios. Asimismo, se aplica una multa graduada en el 70% del total del tributo omitido, de conformidad con lo dispuesto por el art. 45 de la ley N° 11.683.

En primer lugar, señala que ante el incumplimiento de los préstamos contraídos con diversos bancos, el día 20 de febrero de 1996 -mediante escritura pública N° 400- efectuó un reconocimiento de dicha deuda acordando una refinanciación del monto total adeudado.

Posteriormente, manifiesta que en el año 1999 necesitó financiación para afrontar la cuota respectiva del acuerdo de refinanciación con el Club de Bancos.

En consecuencia, explica que los accionistas realizaron un préstamo a la sociedad, a efectos de cumplir con la obligación asumida; reiterándose tal situación en el año 2000, pero en menor medida. De esta forma –dice- pasó de estar endeudada con el “Club de Bancos” a estar endeudada con los accionistas –Sres. Julio José Fracchia, Juan Carlos Fracchia y Mario Norberto Fracchia- verificándose una sustitución del acreedor.

Bajo este contexto, destaca que el Fisco Nacional impugnó el carácter de préstamo de los fondos entregados por los accionistas, cuestionando la deducción de las diferencias de cambio –por el período fiscal 2002- originadas por la cancelación del mencionado pasivo en moneda extranjera.

Respecto a este punto, afirma que los indicios esgrimidos por el Fisco Nacional para descalificar los mutuos

otorgados por los socios, no reúnen los requisitos exigidos para aplicar la presunción pretendida, de acuerdo al criterio establecido por el Código Procesal Civil –art. 163 inc. 5°- y la Ley 11.683 –art. 18 primer párrafo-.

En función de la premisa expuesta, expone el Patrimonio Neto de la empresa -correspondiente a los años 1999 a 2002- y destaca que si se compara el monto de los préstamos de los accionistas, desde su otorgamiento hasta su cancelación, se constata que la suma prestada es exigua en comparación con el PN (Patrimonio Neto) de cada ejercicio.

Así, alega que la desproporción existente entre los préstamos y el patrimonio de la sociedad, sumado al escaso tiempo transcurrido hasta que se canceló el capital, demuestra que se trata de financiaciones transitorias, y no aportes de capital necesarios para desarrollar la actividad gravada.

Concluye que, según el principio de realidad económica, el pago de las cuotas realizadas por los socios representa para la firma una sustitución del acreedor, siendo ambas operaciones en juego de naturaleza estrictamente financiera.

Especifica que del contrato de refinanciación celebrado con el "Club de Bancos", surge que las empresas Argentoil S.A. e Inflex S.A. reconocen sus pasivos –siendo ambas deudoras solidarias por la totalidad de las sumas establecidas en dicho contrato- y se fijan cinco (5) cuotas anuales consecutivas, consignando el monto de las mismas y el cronograma de pagos.

En este sentido, enfatiza que si bien Argentoil S.A. abonó íntegramente las cuotas 3 y 4 del convenio, ello no significa que haya asumido la deuda de Inflex S.A., sino que por el contrario lo convierte en acreedor de ésta última empresa. Dicha circunstancia –remarca- se encuentra registrada contablemente como un crédito por su parte, mientras que Inflex S.A. lo expone como un pasivo.

Por otra parte, considera que la Administración al no contemplar en el ajuste proyectado la existencia de Inflex S.A. como deudor solidario, aceptó que el préstamo cancelado corresponde a una deuda propia de Argentoil S.A.

En relación a la impugnación de los contratos por carecer de fecha cierta, manifiesta que este hecho no implica que el préstamo pueda ser impugnado por el Fisco Nacional, ya que este requisito se implementó para casos específicos.

Sin perjuicio de ello, reitera que al haber operado la sustitución del acreedor, la instrumentación de los préstamos impugnados se ve complementada con la deuda al Club de Bancos, que tiene fecha cierta.

Explica que no hay ninguna norma tributaria que exija instrumentar los contratos de mutuo con fecha cierta para que puedan oponerse al Fisco Nacional; circunstancia que –a su criterio- torna improcedente el criterio fiscal, especialmente cuando existen documentos, libros rubricados y movimientos bancarios que prueban el ingreso y aplicación de los fondos.

Agrega, que no se encuentra prohibido en la legislación que los accionistas efectúen préstamos a la sociedad, los que fueron reflejados en el contrato y los libros societarios de la empresa, llevados en legal tiempo y forma.

Sobre el particular, pone de relieve que en el Acta del 16 de mayo de 2000 se expresó la decisión de la entidad de cancelar la cuota cuarta, solicitando a fin de saldar el monto total, un nuevo mutuo a los accionistas. Además, recalca que en el Libro Diario y en los Balances Contables pueden encontrarse las registraciones de tales préstamos, hecho que fue reconocido por el Informe de Inspección de la auditoría fiscal y la resolución recurrida.

En ese orden, puntualiza que las partes consensuaron y acreditaron el monto del préstamo, la moneda de pago, un cronograma de pagos e intereses, y la entrega de pagarés como garantía de los mutuos otorgados.

Considera que la falta de mención en la memoria del balance sobre los préstamos otorgados no significa nada, ya que ésta contiene un detalle de algunos de los hechos transcurridos, no de todos. A contrario sensu, relata que las operaciones se encuentran incluidas en el pasivo tanto del año 2000, como del resto de los años en los que se mantuvo la deuda y además, en el Libro Mayor puede verse la evolución de la cuenta “Prestamos Accionistas”.

Resalta que a la fecha se han efectivizado devoluciones de los préstamos, lo que constituye otro indicio que desvirtúa la impugnación fiscal.

Como prueba de sus dichos, argumenta que acompañó las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias de los accionistas por los períodos en cuestión, las que reflejan en su Estado de Situación Patrimonial los créditos generados por los préstamos y la tenencia en efectivo producto del pago recibido para su cancelación.

Arguye que el mero hecho que las declaraciones se hayan presentado fuera de término no tiene ninguna relación con el tema en cuestión, siendo dicha situación pasible de multas formales a los accionistas, lo que no tiene inferencia en la existencia o no de las operaciones aquí discutidas.

Además, recalca que la presentación de tales declaraciones por parte de los accionistas fue anterior al inicio de la inspección, en forma contraria a lo afirmado por el ente fiscal.

Indica que la grave crisis que afrontó el país por el año 2002 impidieron efectivizar la devolución en forma bancaria, obligándolo a extraer la máxima cantidad de efectivo posible, completando el saldo faltante con el dinero de caja; movimientos que se asentaron en el Libro Mayor bajo la cuenta “Caja Moneda Nacional”.

Afirma que la capacidad financiera de los accionistas, sin perjuicio de las declaraciones acompañadas, surge de otras operaciones o actividades tales como: a) compraventa de acciones, en virtud de la cual los Sres. Julio José Fracchia y Mario Norberto Fracchia transfirieron acciones de la sociedad Fracchia Hnos. S.A. a Praxair S.A.; b) boleto de compraventa de un inmueble por parte de Juan Carlos Fracchia; c) constancias de retiro de anticipos de honorarios como directores de Argentoil S.A. e Inflex S.A.

Expone un cuadro del activo, pasivo y patrimonio neto de la empresa durante los años 1999 a 2002, para demostrar que siempre tuvo capacidad de pago, puesto que todo pasivo siempre encontró respaldo en su activo. También efectúa un detalle del doble del patrimonio neto de la firma, conforme a lo establecido en el artículo 81 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (norma de capitalización exigua) concluyendo que los fondos girados son prestamos legítimos.

Aclara que la norma mencionada si bien no se refiere al caso de autos, pues trata los préstamos con personas vinculadas del exterior, también puede ser utilizada como pauta general para demostrar la verosimilitud de los préstamos.

Respecto de la sanción aplicada, sostiene que todo lo expuesto ratifica la inexistencia del elemento objetivo necesario para considerar configurado el supuesto previsto por la norma; máxime si se parte de una presunción, lo que torna improcedente la pretensión fiscal en este sentido.

Alega que no existe negligencia, ya que ha presentado documentación fehaciente que acredita la existencia y legitimidad de los préstamos, siendo su conducta diligente durante la inspección, por lo que de aplicarse la

sanción debería ser al mínimo legal, de conformidad con las pautas fijadas por la Instrucción General 6/07 (AFIP).

Por último, se agravia de los intereses resarcitorios aplicados por las mismas razones vertidas en la cuestión anterior.

Cita jurisprudencia y doctrina que entiende apoyan su postura.

Ofrece prueba documental, informativa y pericial contable; hace reserva del caso federal y solicita se revoque el acto apelado, con costas.

II.- Que a fs. 280/295 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso que oportunamente le fuera conferido y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita que, oportunamente se dicte sentencia rechazando la acción incoada por la actora, confirmando la resolución administrativa, con costas. Ofrece como prueba documental los antecedentes administrativos de la causa. Se opone a la prueba ofrecida por la actora. Hace reserva del Caso Federal.

III.- Que a fs. 312/312vta. se resuelve abrir la causa a prueba; por medio de la PV-2022-33403309-APN-VOCIII#TFN se declaró cerrado el período probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala “A”; a través del IF-2022-33881244-APN-VOCII#TFN se pone la presente causa para alegar, obrando a fs. 455/473 y 474/478 los alegatos producidos por la actora y el Fisco Nacional, respectivamente; finalmente, con el IF-2023-37231166-APN-VOCIIi#TFN los autos pasan a sentencia.

IV.- Que del análisis de las actuaciones y el balance fiscal del ejercicio 2002, se observó que la responsable dedujo en dicho período como resultado financiero, diferencias de cambio netas por operaciones en moneda extranjera.

Asimismo, se detectó que en el mayor de la cuenta “Diferencia de Cambio” los asientos 4833 y 4834 –de fecha 31/12/2002- registraron un debito con contrapartida a la cuenta “Prestamos accionistas”.

A los efectos de verificar tales diferencias se aportaron: a) Escritura N° 400 del 20 de febrero de 1996, por la cual las firmas Argentoil S.A. e Inflex S.A. –solidariamente- reconocieron una deuda al 31 de diciembre de 1995 a favor del Banco Robert S.A., la Banca Nazionale del Lavoro S.A. y el Banco Credit Lyonnais Argentina S.A., cuyo reintegro se acordó en cinco cuotas consecutivas anuales y consecutivas, del 10%, 20%, 20%, 25% y 25%, respectivamente (vide fs. 184/209 Cuerpos I y II del Impuesto a las Ganancias); b) Acta de Directorio de fecha 28 de octubre de 1999, en la que se dejó constancia de las circunstancias que hicieron que los señores accionistas se vieran obligados a cancelar parte de la cuota tres incumplida, fijando un plazo para su devolución de 9 meses (vide fs. 64/65 Cuerpo I del Impuesto a las Ganancias); c) Acta de directorio del 16 de mayo del 2000, en la que se manifestó *“no se han podido reunir la totalidad de los fondos necesario para afrontar el pago de la cuota correspondiente al presente año con las referidas entidades bancarias* [cuota cuatro]… *por lo que cree conveniente que los accionistas y directores de la sociedad… vuelvan a prestar a la sociedad la suma de dinero necesaria para dar cumplimiento al pago del saldo pendiente”*(vide fs. 66/68 Cuerpo I del Impuesto a las Ganancias); d) Contrato de mutuo en copia simple fechado el día 16 de mayo de 2000, suscripto entre los accionistas señores Julio José Fracchia, Juan Carlos Fracchia y Mario Norberto Fracchia y la empresa Argentoil S.A, mediante el cual se estableció que atento a las dificultades financieras existentes los mutuantes harían frente al pago de las cuotas número tres y cuatro -correspondientes a los años 1999 y 2000- emergentes de las obligaciones contraídas en la escritura N° 400 (fs. 61/62 Cuerpo I del Impuesto a las Ganancias); e) Convenio modificatorio del mutuo, en copia simple, con fecha 19 de noviembre de 2002, mediante el que se pactó: 1°) una

reducción en la tasa de interés original; y 2°) el ingreso de la totalidad del capital e intereses para los días 31 de diciembre de los años 2002 y 2003, respectivamente. Asimismo, se dejó constancia de un pago parcial realizado por la firma, en el día 26 de junio 2000, que redujo la deuda contraída originalmente (fs. 63 Cuerpo I del Impuesto a las Ganancias); e) mayores contables de las cuentas "Diferencias de cambio" –período 2002- y "Prestamos Accionistas" –períodos 2000 a 2003- constando en ésta última la cancelación al 30 de diciembre de 2002 de las sumas adeudas a los socios (vide fs. 43/45, 69, 130/131 y 168 Cuerpo I del Impuesto a las Ganancias).

Frente a dicha documentación, la auditoría fiscal solicitó la acreditación fehaciente del pago a los accionistas en el ejercicio 2002, los medios utilizados (cheques, extractos bancarios) registraciones contables y otros elementos. En respuesta a ello, la empresa presentó una multinota adjuntando como única prueba del pago a los accionistas las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias –períodos 1999 a 2002- correspondiente a los Sres. Fracchia Julio José y Juan Carlos, donde se observa el crédito generado en el año 1999, su posterior incremento en el período fiscal 2000 y su cancelación en el año 2002. En cuanto al Sr. Mario Norberto, no se verificó presentación alguna de las declaraciones relativas a los Impuestos a las Ganancias y Bienes Personales.

En relación al capital, la actora afirmó que el mismo se canceló en efectivo el día 30 de diciembre de 2002, en atención a la coyuntura económica imperante en ese año –corralito financiero-. Asimismo, agregó que el dinero fue extraído de las cajas de seguridad de su titularidad y a través de cheques pagados por caja en las entidades bancarias. Posteriormente, relata que dicho pago fue resguardado por los accionistas en sus respectivas cajas de seguridad, lo que explica su falta de bancarización.

Bajo este contexto y de acuerdo con el principio de realidad económica, el Fisco Nacional concluyó que el pasivo invocado correspondía a un aporte de capital, impugnando las diferencias de cambio deducidas en el período fiscal 2002.

Por ende, el tema a tratar en los presentes autos se ciñe en determinar si la operación financiera descripta reviste las características de un préstamo, o por el contrario estamos frente a un aporte de capital efectuado por los accionistas del contribuyente.

V.- Que previo a tratar la cuestión de fondo es necesario atender el planteo referido al método empleado para determinar la materia imponible. Sobre el particular, se debe recordar que la ley de rito en sus artículos 16 y 18 establece que ante la falta de elementos ciertos que permitan conocer la existencia y magnitud de la obligación tributaria, el Fisco Nacional puede determinar la materia imponible sobre base presunta empleando para ello hechos y circunstancias conocidas vinculadas con el hecho imponible que posibilitan, en casos particulares, inducir su existencia y medida a través de un método lógico deductivo. A contrario sensu, la determinación de oficio sobre base cierta implica que el ente fiscal conoce con certeza el hecho imponible y su magnitud, y ello sólo es posible cuando el ente recaudador dispone de libros, registros y comprobantes llevados por el contribuyente en legal forma, lo que permite establecer con exactitud el monto de su obligación impositiva.

La regla es la determinación sobre base cierta, si es que el organismo encargado de realizarla dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto fáctico que suscita la obligación tributaria, tanto con relación a su existencia como en cuanto a su significación económica.

Sobre esta última premisa y método -base cierta- reposa el acto administrativo apelado, cuyo sustento se encuentra en la propia documentación acompañada por la actora durante el proceso de fiscalización. En atención al argumento expuesto, corresponde rechazar el agravio articulado por el recurrente sobre el método utilizado por

el Fisco Nacional en la determinación de oficio.

VI.- Que, en primer lugar, cabe aclarar que el acto atacado no cuestiona la existencia del pasivo con el "Club de Bancos", ni la participación -en forma solidaria- de las firmas Inflex S.A. y Argentoil S.A. sobre el total de la deuda reconocida ante las entidades bancarias; tampoco discute la capacidad financiera de los accionistas para realizar el supuesto préstamo, sino más bien centra su atención en la naturaleza de los fondos entregados y su posterior devolución, siendo ésta la dirección en la que se analizará la operación cuestionada junto con la prueba relacionada al referido punto.

Ahora bien, en lo que se refiere a situaciones como en el presente caso, este Tribunal in re "Domaine Vistalba" –fecha de sentencia 01/02/05- sostuvo que: *"…la estructura contractual que soportan los contratos de préstamo, se distancia de un verdadero contrato comercial de préstamo de dinero, y se asemeja por las condiciones pactadas a un aporte efectuado por el accionista para inyectar capital en el giro operativo de la apelante con un laxo compromiso de devolución en tanto existieren utilidades que así lo permitan…"*.

En efecto, cuando nos encontramos frente a operaciones donde las partes tienen algún tipo vinculación –como son los accionistas y sus respectivas empresas- deben analizarse las circunstancias imperantes que –a causa de esa relación- puedan derivar en un ocultamiento o distorsión de la realidad económica, en pos de obtener un tratamiento impositivo menos gravoso.

Sobre la regla interpretativa consagrada en el artículo 2° de la ley de rito –realidad económica- cabe aclarar que la misma procede cuando se verifica una evasión tributaria cuyo vehículo está dado por una figura inadecuada o atípica, aun cuando ésta sea aceptada por el derecho privado.

En tal sentido, se ha sostenido que la interpretación que prescinda de las formas jurídicas establecidas entre las partes solo se admitirá, en cada caso concreto, para corregir situaciones anormales creadas artificiosamente por el contribuyente (Araujo Falço, A: "El hecho generador de la obligación tributaria" - Ed. Depalma Bs. As. - 1964 – Pags. 44, 48 y 49).

No basta pues, cualquier ventaja fiscal cuya concreción es posible y lícita: es indispensable la atipicidad o anormalidad de la forma cuya utilización sólo se explique por la intención de evadir el tributo. Resulta evidente pues, que la prevalencia de la realidad económica adquiere plena relevancia cuando la misma está inserta en formas y estructuras jurídicamente inadecuadas (conf. TFN – Sala D - "Philips Argentina S.A." - 28/07/1977).

Siendo ello así, y habida cuenta que sólo es admisible privar de relevancia a la existencia de una determinada instrumentación, si se demuestra que ésta no refleja la realidad económica (Fallos: 326:2989), debe repararse entonces que el principio de la realidad económica (contenido en el citado artículo 2 de la ley 11.683) no puede conducir -per se y sin la acreditación suficiente de los extremos relevantes- a la prescindencia de las formas jurídicas adoptadas por las partes ni a desvirtuar lo establecido en las normas que regulan una determinada relación tributaria, pues tal proceder sería susceptible de afectar el principio de reserva o legalidad, con serio menoscabo de la seguridad jurídica (Fallos: 243:465; 251:78; 253:332; 254:62; 315:820; 316:3231; 317:218, entre muchos otros). (conf. Sala III de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal – 24/08/2007 - "Ferioli, Jorge Oscar").

También, es preciso señalar, que pese a encontrarnos con préstamos cuyas características –como en el presente caso- puedan atenuar las formalidades que se deben cumplir, ello no implica, cuando se cuestione su naturaleza, la omisión de probar la existencia como tal y –particularmente- la devolución de los fondos entregados, lo que debe ser acreditado en forma fehaciente e inequívoca identificando los movimientos realizados por cada una de

las partes intervinientes, y el motivo real de los mismos.

VII.- Que bajo tales pautas hermenéuticas, corresponde analizar la prueba ofrecida en autos.

De la lectura del informe contable obrante a fs. 382/386 se destacan ciertos aspectos descriptos por los profesionales intervinientes, los cuales se transcriben a continuación: 1°) *"Con fecha 30 de junio de 1999 se encuentra contabilizado el primer préstamo a ARGENTOIL S.A. por parte de los accionistas Sres. Julio José Fracchia, Juan Carlos Fracchia y Mario Norberto Fracchia… La perito por parte de la actora en base al análisis efectuado de las registraciones contables de ARGENTOIL S.A. puede concluir que, los Sres. Fracchia, depositaron en el Banco Roberts la suma de $ … para que sea aplicada a la cancelación parcial de la cuota 3 adeudada al Club de Bancos… siendo la contrapartida la constitución, por parte de ARGENTOIL S.A., de un pasivo con los Accionistas… Asimismo, puede concluir que los Sres. Fracchia depositaron directamente en la cuenta bancaria de ARGENTOIL S.A. la suma de u$s … entregada en préstamo a la sociedad"*; 2°) *"Hemos tenido a la vista fotocopias simple del contrato de mutuo celebrado el 16 de mayo de 2000… en dicho contrato se menciona que, con fecha 18 de junio de 1999, los Sres. Fracchia abonaron a los bancos acreedores de ARGENTOIL S.A., por las circunstancias… la suma de u$s …, equivalentes a la misma cantidad de pesos. El pago efectuado obedeció a la cancelación de la cuota N° 3 (en la porción que corresponde a la deuda de Inflex S.A. y ARGENTOIL SA con el Banco Roberts S.A., exclusivamente) del Convenio de Refinanciación celebrado con los Bancos Roberts SA, Banca Nazionale del Lavoro SA y Banco Credit Lyonnese SA (Club de Bancos). El mismo contrato de mutuo bajo análisis, más adelante refiere al pago de la cuota 4, con vencimiento 20 de febrero del año 2000 y a la circunstancia que, para cancelar parcialmente dicha cuota, los Sres. Fracchia depositaron en la cuenta del Banco Roberts SA de ARGENTOIL SA la suma de u$s … (en partes iguales, es decir, u$s … cada uno) en el día de la fecha de celebración del contrato."*; 3°) *"…se ha tenido a la vista fotocopia del extracto bancario del Banco Roberts SA (HSBC) del mes de mayo de 2000, correspondiente a la cuenta corriente en dólares de ARGENTOIL SA N° 0635-02105-0. En dicho extracto, con fecha 17 de mayo, lucen tres depósitos de u$s … cada uno, los que totalizan la suma de u$s ... La perito por parte de la actora informa que dichos depósitos son equivalentes al monto del préstamo realizado por los Sres. Fracchia a ARGENTOIL S.A., para afrontar el pago parcial de la cuota 4 de la deuda con el Club de Bancos, en la parte que corresponde al Banco Roberts (HSBC)"*; 4°) *"Con fecha 26 de junio de 2000, ARGENTOIL S.A. abona parcialmente la deuda contraída con los Sres. Fracchia... Al folio 168 del Libro Diario N° 5 puede verse, en el asiento 140 del 30 de junio de 2000, el débito de la cuenta Préstamo Accionistas, por la suma de $... La perito por parte de la actora informa que, ello representa la cancelación parcial del préstamo mencionado, siendo la contrapartida (crédito) la cuenta Bancos*; 5°) *"Con fecha 19 de noviembre de 2002 se celebra un nuevo convenio, modificatorio del convenio de mutuo anterior del 16 de mayo de 2000… se menciona que a la fecha de celebración del mismo, ARGENTOIL S.A. solo ha abonado el 26 de junio de 2000 la suma parcial de dólares americanos… a los Sres. Fracchia, restando abonar el capital… Asimismo, se manifiesta que no se ha abonado a la fecha suma alguna en concepto de intereses pactados en el convenio anteriormente suscripto. Se resuelve reducir la tasa de interés… comprometiéndose ARGENTOIL SA a devolver la totalidad del capital a los Sres. Fracchia, el 31 de diciembre de 2002, y el 31 de diciembre de 2003, los correspondientes intereses…"*; 6°) *"…con fecha 30 de diciembre de 2002, ARGENTOIL S.A. cancela la deuda con los Sres. Fracchia…suma que representa el capital adeudado… como puede verse al folio 478, en el asiento 7400 del Subdiario de Egresos, copiado en Libro Diario N° 5… siendo la contrapartida la cuenta Caja, es decir, el pago se hizo en efectivo."*

En virtud de las circunstancias apuntadas, cabe concluir que la totalidad de la operación bajo estudio se encuentra solamente respaldada por los registros contables de la firma y depósitos o extracciones bancarias, elementos que per se no permiten identificar a los verdaderos beneficiarios o acreedores de los fondos girados, ni

particularmente el concepto o motivo de aquella. Al respecto el artículo 33 de la ley de rito establece: *"Con el fin de asegurar la verificación oportuna de la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables, podrá la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS exigir que éstos, y aún los terceros cuando fuere realmente necesario, lleven libros o registros especiales de las negociaciones y operaciones propias y de terceros que se vinculen con la materia imponible, siempre que no se trate de comerciantes matriculados que lleven libros rubricados en forma correcta, que a juicio de la ADMINISTRACION FEDERAL haga fácil su fiscalización y registren todas las operaciones que interese verificar.* ***Todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas****"* (el destacado es propio).

En esa dirección, es preciso recalcar que cuando se presentan impugnaciones fundadas, donde han surgido distintos elementos que podrían dar lugar a la existencia de una maniobra fiscal, el contribuyente tiene, inexcusablemente, que recurrir a todos los medios de prueba que estén a su alcance para reconstruir y acreditar fehacientemente distintos aspectos de sus movimientos, dirigidos a derrumbar la tesis fiscal dotando a la operatoria llevada a cabo de verosimilitud. Queda claro que ello no puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto, sino por medio de documentación u otras pruebas fehacientes en tal sentido.

En situaciones como la presente, es de vital importancia identificar a las distintas partes que intervienen, la naturaleza de los fondos entregados en cabeza de los mismos y su posterior devolución, hechos que solo pueden ser acreditados a través de documentos que permitan individualizar a cada uno de ellos en tales operaciones. Es aquí donde se observa la orfandad probatoria de la actora, pues lo único que se aprecia son extracciones o depósitos que se exponen en extractos bancarios que no permiten verificar los extremos mencionados (vide fs. 387/403, 404 y 405/407). Idéntico temperamento corresponde aplicar al supuesto pago –en efectivo- del capital relacionado al préstamo contraído, cuyo único respaldo es el asiento contable registrado, sin acompañar otro elemento que demuestre la entrega del dinero y la consecuente cancelación de la deuda, en su parte proporcional. Va de suyo que la existencia de cajas de seguridad, a nombre de Argentoil S.A. o sus respectivos accionistas, tampoco resulta hábil para desvirtuar la postura fiscal, dado que no existe un registro de ingresos y egresos de fondos asociados a comprobantes que justifiquen tales movimientos (vide fs. 354 y 404).

VIII.- Que en lo que se refiere a los planteos efectuados sobre la fecha cierta, es preciso destacar que la inoponibilidad frente a terceros de la que habla el ordenamiento civil, en modo alguno implica y determina en el ámbito tributario la pérdida del valor probatorio de los contratos privados suscriptos entre las partes (o en este caso los pagarés), cuando los mismos vengan apoyados o corroborados por una serie de indicios precisos y concordantes que, apreciados en una articulación coherente y conjunta, puedan formar razonable convicción no solo de la celebración del acto, sino de la fecha en que el mismo ha tenido lugar, de modo de descartar, de esta forma, la existencia de una maniobra armada por el fiscalizado ex post del comienzo de la auditoría.

Resulta claro en consecuencia que el instrumento aportado no sólo carece de fecha cierta y no resulta por ello oponible a terceros, pues no reúne ninguno de los supuestos previstos en el citado artículo 1035 del Código Civil (vigente al momento de instrumentarse el mutuo) sino que tampoco –cfr. lo expresado en el Considerando precedente- ha podido acreditarse la operación bajo el carácter que pretende la actora (préstamos) mediante otros medios de prueba, razón por la cual no resulta conducente a los fines de acreditar los dichos del recurrente.

En este caso debemos aclarar que *"la carga de la prueba no supone ningún derecho del adversario, sino un imperativo del propio interés de cada litigante; es una circunstancia de riesgo, que consiste en que quien no prueba los hechos que debe probar, pierde el pleito"* (cfr. CNCiv., Sala C - La Ley T.117:808, 11371-S)

correspondiendo concluir que los agravios de la recurrente, sobre quien pesaba la carga de probar sus afirmaciones (arg. Art. 377 del C.P.C.C.N.) al no ser sustentados por actividad probatoria idónea, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en este aspecto.

A tenor de lo expuesto, se concluye que el elenco probatorio presentado por la actora carece de la suficiente convicción para enervar el criterio fiscal, por lo tanto voto por confirmar la Resolución N° 354/2008 (DV RRME) en cuanto determina el Impuesto a las Ganancias -período fiscal 2002-.

Sin perjuicio de ello, y en relación a la doctrina vertida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "Transportadora de Energía SA c/ DGI", sentencia de fecha 26/12/2019, cabe destacar que éste Tribunal hizo lugar a todas las medidas probatorias ofrecidas por la actora, las que –de acuerdo a las observaciones efectuadas- no fueron suficientes para acreditar la veracidad de sus dichos. Asimismo, en el sub examine no se presenta –como en el antecedente jurisprudencial mencionado- una falta de pago del mutuo, ni se discuten las posibles causales de la misma (tales como la situación económica del sector o medidas relativas al giro de divisas, etc.) sino que, por el contrario, lo que no se encuentra demostrado es la naturaleza del préstamo y particularmente que los fondos aportados efectivamente hayan sido devueltos a los socios en los presentes actuados, de conformidad con lo expuesto en los registros contables.

IX.- Que, en materia de intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación, recordándose que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

X.- Que respecto de la sanción aplicada, con sustento en lo dispuesto por el art. 45 de la ley Nº 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), debe señalarse que el mencionado artículo tipifica una infracción -omisión culposa- que requiere la concurrencia de dos elementos, por una parte, la omisión de pago de impuestos y, por la otra, el medio comisivo, el que puede ser: 1°) la falta de presentación de declaraciones juradas; o 2°) la presentación de declaraciones juradas inexactas (en este último supuesto, en tanto el juez administrativo descarte la existencia de "declaración engañosa"). En lo que atañe al último supuesto, cabe establecer que la inexactitud exigida por la citada norma refiere a errores o diferencias en el contenido de las declaraciones juradas, configurándose el ilícito cuando éstas contienen tal vicio y, como consecuencia de ello, se omite total o parcialmente el impuesto correspondiente.

Por lo tanto, para que se configure la sanción allí tipificada debe existir la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta culpable del sujeto, es decir la existencia del elemento subjetivo.

En cuanto al elemento objetivo, entiendo que de los documentos obrantes en autos corresponde concluir que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de la sanción apelada, en atención a que se omitió el ingreso del tributo en su justa medida, en tiempo y forma.

Respecto al elemento subjetivo, en la imputación de las conductas infraccionales tipificadas -en el caso por el art. 45- corresponde ponderar la presencia del mismo y su respectiva atribución al responsable con arreglo al principio de culpabilidad, como requisito ineludible de validez.

Como es sabido, la ley 11.683 recepta el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien es culpable, es decir, aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - 271:297; 303:1548).

La responsabilidad penal -de eso se trata la cuestión debatida- sólo puede derivar de la comisión u omisión de un acto tipificado, contrario a derecho, resultante de un obrar culpable (en este caso "culpa") atribuible a un sujeto capaz, debiéndose descartar, según la mayoritaria y más respetada concepción doctrinaria y jurisprudencial, la fundamentación sobre bases puramente objetivas.

La atribución del elemento subjetivo al caso concreto debe surgir necesariamente, de la comprobación de la existencia de culpa imputable al calificar la conducta del responsable, debiendo ésta ser ponderada en consonancia con el conjunto de circunstancias personales y de tiempo y lugar que permitan, en la convicción del intérprete, encontrarla configurada.

Por tanto, en autos, debe indagarse si al presentarse declaraciones juradas inexactas y el ingreso del tributo en defecto, se infringieron los deberes de cuidado mínimos referidos y si se produjo el resultado dañoso contemplado por la norma, circunstancias demostrativas de la presencia de un hecho culposo sancionable.

Si la contribuyente ha encaminado su conducta a la realización de un hecho jurídicamente debido o permitido, pero al hacerlo ha lesionado un bien jurídico infringiendo los deberes de cuidado que se le exigía respetar, se deduce que actuó con negligencia o imprudencia, ocasionando una lesión o menoscabo del bien tutelado. La merituación de tales circunstancias se refuerza ante la ausencia de controles o cuidados posteriores que hubieren permitido una reparación espontánea del daño.

Debe ahora esta instancia, examinar la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión.

Ante todo es necesario recordar la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaída en autos; "Elen Valmi de Claret" de fecha 31/03/1999, donde al analizar la figura del artículo 45 de la ley de rito, dijo: "… *surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador…*". Sentado ello, y tras recordar su conocida doctrina en el sentido que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena concluyó "… *si bien, por lo tanto, es admisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente*".

Resulta relevante destacar que la apelante, no obstante haber contado en esta instancia con todas las posibilidades, no aportó en autos ningún elemento a los efectos de demostrar un obrar diligente, tornándose sus dichos en meras afirmaciones dogmáticas sin sustento en la realidad fáctica. Es por ello que debe tenerse por acreditado el elemento subjetivo requerido en el tipo, por lo que se confirma la sanción apelada.

Sin embargo, la discrecionalidad del juez administrativo en materia de graduación de la pena no queda exenta de la revisión posterior por parte de este Tribunal como revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio, en el caso concreto, entiendo que corresponde reducirla a su mínimo legal en atención a que en el acto atacado no ha fundamentado el agravamiento de la pena del contribuyente de autos, y que el mismo carece de antecedentes infraccionales -hecho que, en principio, llevaría a reducir el quantum de la multa al mínimo legal de la escala punitiva-.

Las costas en este aspecto se imponen a la recurrente en la parte que se confirma y por su orden en la parte que se reduce la sanción.

**La Dra. O´Donnell dijo:**

Que adhiere al voto del Vocal Instructor.

**La Dra. Guzmán dijo:**

I.- Que adhiere al relato de los hechos y a los considerandos V, VI, VII y IX del voto del Vocal preopinante.

En efecto, con respecto a la impugnación parcial de pasivos originados en contratos de mutuo por no contar con respaldo documental, si bien adhiero a la solución propiciada por el Dr. Porporatto, debo efectuar algunas consideraciones en torno a la exigencia de la fecha cierta en los contratos de mutuo, toda vez que –a mi criterio- la cuestión se desplaza a determinar si aquella tiene virtualidad para ser oponible a terceros, en este caso el Fisco Nacional.

En principio, cabe recordar que el artículo 973 del Código Civil (vigente a la sazón) establecía que *"La forma es el conjunto de las prescripciones de la ley, respecto de las solemnidades que deben observarse al tiempo de la formación del acto jurídico; tales son: la escritura del acto, la presencia de testigos, que el acto sea hecho por escribano público, o por un oficial público, o con el concurso del juez del lugar"*.

Por su parte, el artículo 1034 disponía que *"Los instrumentos privados, aun después de reconocidos, no prueban contra terceros o contra los sucesores a título singular, la verdad de la fecha expresada en ellos" y aclaraba en su artículo 1035 que "Aunque se halle reconocido un instrumento privado, su fecha cierta en relación a los sucesores singulares de las partes o a terceros, será: 1° La de su exhibición en juicio o en cualquiera repartición pública para cualquier fin, si allí quedase archivado; 2° La de su reconocimiento ante un escribano y dos testigos que lo firmaren; 3° La de su transcripción en cualquier registro público; 4° La del fallecimiento de la parte que lo firmó, o del de la que lo escribió, o del que firmó como testigo"*.

Estos últimos preceptos disponían que los instrumentos privados, aún después de reconocidos, no prueban contra terceros la verdad de la fecha cierta en ellos expresada, la cual se adquiere por alguno de los métodos allí descriptos. La falta de tal requisito, si bien puede no provocar la invalidez del contrato entre las partes, cuando no fue extendido por instrumento público, da lugar a su inoponibilidad frente a terceros ajenos al negocio.

Este criterio ha sido, por otra parte, el sustentado por nuestro Máximo Tribunal al señalar que "…**el mutuo puede ser contratado verbalmente, pero no podrá probarse sino por instrumento público, o por instrumento privado de fecha cierta**…" (vid. Autolatina Argentina S.A., 15/3/2011).

En ese contexto, los instrumentos aportados, por medio de los cuales la recurrente intenta probar el pasivo cuestionado carecen de fecha cierta, por lo tanto no resultan oponibles a terceros, toda vez que no reúne ninguno de los supuestos previstos en el citado artículo 1035 del Código Civil, razón por la cual no resultan conducentes a los fines de acreditar los dichos del recurrente.

A mayor abundamiento –como dije supra- comparto el análisis de los hechos y de las pruebas aportadas desarrollado en su voto por el Vocal Instructor, que concluyen en remarcar la falta de acreditación fehaciente de la veracidad de las operaciones en el que reposa la justificación de los pasivos declarados, resultando en consecuencia, meras afirmaciones dogmáticas que mantienen incólumes las conclusiones a las que arriba el juez administrativo en la resolución apelada, por lo que corresponde su confirmación. Con costas.

III.- Que con respecto a la sanción aplicada, en mérito a la forma en que se resuelve, considero que ha sido correctamente encuadrada y cuantificada por el organismo fiscal.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar la resolución venida en recurso. Con costas.

En virtud de la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Confirmar la Resolución N° 354/2008 (DV RRME) en cuanto determina impuesto y accesorios, como así también la multa aplicada, reduciendo esta última al mínimo legal previsto por el artículo 45 de la ley de rito. Con costas en lo que se confirma y por su orden en la proporción en que se reduce la multa.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.17 14:23:15 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.17 15:39:45 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.17 15:54:55 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.17 15:54:56 -03:00