Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-94508325-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 14 de Agosto de 2023

Referencia: SENTENCIA. EXPTE N° 34.335-I AUBONE MARCELO

En la Ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Pablo Porporatto (Vocal subrogante de la 3° Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal subrogante de la 1° Nominación) y Laura Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 34.335-I caratulada: **“AUBONE MARCELO s/recurso de apelación”.**

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 15/40 la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 131/2010 (DV NRR1) de la AFIP-DGI mediante la cual se determina de oficio la obligación tributaria relativa al Impuesto a las Ganancias -período fiscal 2003- con más sus intereses resarcitorios. Asimismo, se aplica una multa con sustento en los artículos 46 y 47 inciso b) y c) de la Ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) equivalente a tres (3) veces el importe del gravamen presuntamente evadido.

Explica los hechos que derivaron en la inspección y el posterior acto recurrido.

Manifiesta que presentó copias certificadas -protocolizadas por un escribano de la República Oriental del Uruguay- del mutuo, los pagarés y anexos firmados con la firma Nodeland S.A., a efectos de confirmar el crédito gestionado.

Señala que tanto él como la Sra. Sara Inés López Saubidet de Aubone –en su carácter de fiadora- suscribieron el contrato y el Acuerdo de Depósito de Acciones en Garantía Prendaria -en garantía del préstamo otorgado- entregando en el mismo acto de perfeccionamiento los pagarés o vales que correspondían a los pagos comprometidos.

Relata que los documentos mencionados poseen fecha cierta, conforme surge de la certificación efectuada el 10/10/2003 –esto es, dos días después de perfeccionado el mutuo cuestionado, y más de seis años antes del comienzo de la inspección del organismo fiscal-.

En este sentido, se agravia al entender que el Juez Administrativo no comprendió que, en la especie, para acreditar la existencia y veracidad del contrato de mutuo y sus anexos, su parte no aportó fotocopias, ni copias

simples sino copias certificadas por escribano del vecino país, en un todo de acuerdo con la previsión del artículo 2246 del Código Civil.

Argumenta que demostrada la fecha cierta de dichos instrumentos, no tiene ninguna relevancia la falta de legalización por Consulado argentino que achaca el acto en recurso, toda vez que, por un lado la totalidad de la documentación fue emitida y perfeccionada en la República Oriental del Uruguay, y con arreglo a las normas de dicho país, sin que sea menester para su validez la referida legalización, que sólo esta enderezada a autenticar documentos extranjeros en la República Argentina; por el otro lado, porque en todo caso tal legalización consular puede ser requerida en cualquier momento, vía exhorto diplomático al acreedor.

Manifiesta que resulta contradictorio que el Fisco Nacional exija la legalización consular como pretenso elemento esencial para demostrar la existencia y veracidad del mutuo, y al mismo tiempo sostenga que, de todos modos, dicha legalización no sirva para probar la sinceridad del contenido del mutuo en cuestión.

Destaca que tampoco es necesario aportar originales de ninguna documentación en sede administrativa cuando, inequívocamente, las copias certificadas por escribano público de dichos originales, acreditan y dan fe que son reproducción exacta de aquellos, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 979 –inciso 2°- y 980 –segundo párrafo- del código Civil. Asimismo, pone de relieve que las transcripciones que efectúa el acto en crisis sobre el fallo “Guilbuj Tonia” concluyendo en su improcedencia, pues en tal caso el contribuyente había aportado copias simples, lo cual no ocurre en las presentes actuaciones.

Al respecto, explica que puso a disposición del Organismo los originales para su cotejo cuando estimara conveniente requerirlos, cosa que no hizo, sin que pueda argüir que tales originales no fueron aportados al contestar el requerimiento de fecha 11/03/2009, dado que con posterioridad acompañó copias certificadas, sin que el ente fiscal le requiriera los originales.

En cuanto a las citas de los precedentes Noxi S.A. y La Cabaña SAIC –ambos fallos emitidos por este Tribunal- alega que las situaciones fácticas verificadas en aquellos casos resultan distintas al presente caso.

Dice que el contrato de mutuo, además de contar con fecha cierta, cumplimenta también otros requisitos establecidos por numerosos dictámenes del ente fiscal y la jurisprudencia, tales como un plazo cierto de devolución y la tasa de interés pactada, la que –a su parecer- resulta razonable, e incluso superior a la prevista por el artículo 73 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

En función a ello, considera que el Fisco Nacional efectuó una valoración arbitraria de la operatoria analizada, sin solicitar información alguna.

Hace hincapié en las diversas y solidas garantías sobre la acreencia otorgada, expresamente pactadas en el contrato. En referencia a ello, remarca los siguientes aspectos: a) la suscripción y entrega de pagarés; b) la determinación de una multa ante incumplimientos; c) el análisis de la información patrimonial del deudor, empleada como base para el desembolso del préstamo; y d) la opción de efectuar una hipoteca en primer grado sobre los inmuebles de su propiedad, de acuerdo al detalle consignado en el Anexo I del contrato de mutuo, o la constitución de una prenda con registro sobre la totalidad de las acciones, asentada en los libros sociales de una empresa –que debía ser constituida en el plazo de 18 meses- bajo cuya titularidad debían permanecer los bienes inmuebles otorgados en garantía.

Critica que el organismo fiscal no haya efectuado ninguna diligencia tendiente a acreditar la alternativa elegida, ni que tampoco haya verificado en la Inspección General de Justicia si, con posterioridad al perfeccionamiento del

acuerdo y dentro del plazo establecido, había sido constituida la sociedad anónima.

Aduce que, supliendo la tarea de la Administración, demostró al contestar la vista inicial que se optó por la segunda opción de garantía. Sobre el particular, indica que en el año 2004, dentro de los 18 meses desde la celebración del acuerdo, transfirió como aporte de capital los inmuebles consignados en el Anexo I a la sociedad anónima constituida bajo el nombre PAFAM S.A con CUIT N° 30-70895713-1, procediendo a establecer una prenda fija en beneficio de Nodeland S.A., sobre el total del paquete accionario de dicho ente social, garantía que quedó registrada en el Libro de Registro de Acciones. A fin de probar tales extremos, recalca que ofreció prueba informativa dirigida a la IGJ y PAFAM S.A., la que fue rechazada en forma tácita y arbitraria por parte del Fisco Nacional –siendo tal temperamento contrario a lo normado por el artículo 18 de la Constitución Nacional y el artículo 1°, inciso f) de la Ley de Procedimientos Administrativos- acarreando ello la nulidad del acto.

Plantea que yerra el juez administrativo al sostener “la imposibilidad de constitución de la prenda sobre las acciones de la citada firma, dado que a la fecha de la supuesta entrega del dinero (08/10/2003) dicha sociedad era inexistente” pues en el contrato se establece que el plazo para constituir la garantía hipotecaria o prendaria –a opción del deudor- era de 18 meses, de lo cual se sigue que a la fecha de celebración del mutuo en tratas (08/10/2003) no tenía por qué existir la sociedad anónima (PAFAM S.A.) a la cual se transfirieron los inmuebles cuyas acciones fueron objeto de constitución de garantía prendaria, circunstancia que también explica la ausencia de los datos que identificaban a dichas acciones al momento del acto.

Entiende que la cláusula del 2.3 del contrato –vinculada, en lo que aquí interesa, a la condición de no contar con ningún pasivo por parte de PAFAM S.A. mientras que se encuentre adeudado el crédito - y la existencia de un pasivo en cabeza de dicha firma, no permiten de ninguna manera tener por acreditado que la prenda no existió y/o no fue aceptada por Nodeland S.A. como garantía del préstamo. Continúa diciendo, que en última instancia esa circunstancia resultaría un incumplimiento contractual que sólo puede ser argüido por el acreedor, pero no por el Fisco Nacional.

Expone que los pagos pactados no pudieron ser efectuados habida cuenta de su situación económico-financiera y la mala inversión efectuada –en el período 2003- por la compraventa de divisas a término, que motivaron en definitiva el préstamo cuestionado. Sin embargo, insiste –con base en el principio de realidad económica establecido en el artículo 2 de la ley de rito- que al no apartarse el contrato de las formas que prevé el derecho privado para actos similares, y no mediando fraude a la ley de ninguna índole, nada debe objetarse respecto a la inexistencia de pagos, o sobre el plazo y modo de devolución.

Opina que no está obligado a demostrar, ni tampoco tiene la posibilidad fáctica de justificar la causa de la inacción de la sociedad acreedora para no hacer efectivo el pago íntegro de su crédito, extremo que sólo puede ser explicitado por dicha acreedora. No obstante, asevera que la existencia de la prenda fija con registro trabada sobre el paquete accionario de PAFAM S.A., torna comprensible la falta de demandas judiciales, máxime cuando desde hace varios años, amigables componedores están arbitrando entre las partes para arribar a un acuerdo satisfactorio.

Pone de resalto que las últimas dos cuestiones descriptas no fueron controvertidas por el acto recurrido, debiendo tenerse por consentido que no poseen relevancia alguna en la acreditación de los pagos del mutuo en tratas.

En relación a la información proporcionada por la Dirección de Migraciones a la inspección, a través de la cual se constató que el contribuyente se encontraba en Argentina a la fecha de suscripción del mutuo, objeta que en dicha medida probatoria no se explicitó qué rangos de fechas se habrían solicitado a efectos de corroborar tales

extremo, omisión que –a su juicio- impidió conocer el alcance de la información solicitada, con evidente lesión a las garantías de defensa en juicio y debido proceso. A ello, agrega que no se encuentra obligado a buscar en el expediente administrativo información que debió ser brindada en la vista de inicio del procedimiento, con respectiva ubicación dentro de las actuaciones.

Además, arguye que la falta de registros de salida en sede de la Dirección de Migraciones de la República Argentina no autoriza a impugnar el mutuo, pues puede suceder que el contrato se perfeccione entre ausente (cfr. arts. 1144 y 1147 del Código Civil) tal y como acaeció en la especie.

Declara que en materia de fondos provenientes del exterior por un pasivo originado en un préstamo, lo que debe probar es la individualización del prestador –no así el ingreso de los fondos, toda vez que no medió entrada del monto del préstamo a la Argentina, en cuanto fue directamente aplicado por Nodeland S.A. en el Uruguay por el pago de la acreencia del Sr. Paullier Symonds- extremo que quedó demostrado con la documentación aportada tanto en la inspección como en oportunidad de evacuar la vista. En este punto, afirma que el día 19/09/2010 acompañó Recibo y Carta de Pago emitido por el corredor de Bolsa -Marcelo Paullier Symonds- con fecha 08/10/2003, en la cual se deja constancia que recibió de Nodeland S.A., por cuenta y orden del Sr. Aubone Ibarguren Marcelo, una suma en dólares que fue aplicada a las obligaciones emergentes del acuerdo comitente suscripto con el mencionado agente de bolsa, quedando totalmente cancelado el saldo deudor producto de las operaciones de compraventa de valores liquidada con fecha 30/09/03. Aclara que la documentación se encuentra certificada por la escribana María Susana Keuchkerian y legalizada en la Corte Suprema de Justicia de Uruguay, por el Ministerio de Relaciones Exteriores Argentino, demostrándose así no sólo la causa del mutuo, sino también la falta de ingreso al país de los fondos prestados.

En lo atinente al rechazo de la prueba informativa –vía exhorto mediante la intervención de la Cancillería de la República Argentina- subraya que pretendía probar la existencia y solvencia del prestador, así como su asiento en los registros de la empresa, por lo que su negativa se reputa arbitraria y contraria a los propios de actos del Organismo.

Menciona que con fecha 19/09/2010, presentó en la dependencia administrativa una certificación efectuada en fecha 20/07/2010 por la Dirección General de Registros del Registro Nacional de Personas Jurídicas, Sección Registro Nacional de Comercio de la República Oriental del Uruguay, por la cual –desde su perspectiva- se acredita la existencia de Nodeland S.A. desde 1997. A su vez, detalla que dicha prueba documental se encuentra certificada por la escribana María Susana Keuchkerian y legalizada en la Corte Suprema de Justicia de Uruguay, por el Ministerio de Relaciones Exteriores del mismo país, y por el Ministerio de Relaciones Exteriores Argentino.

De acuerdo a lo expuesto, reitera que tanto la denegación de la prueba dirigida a Nodeland S.A., como la omisión injustificada de ponderar la documentación presentada, hacen que la valoración de la prueba resulte arbitraria, nulidificando el acto.

Razona que si es aceptada la deuda con el Sr. Paullier Symonds, pero se desconoce la validez del préstamo efectuado por Nodeland S.A. y su posterior aplicación para cancelar la acreencia con el agente de bolsa, ello llevaría a mantener un pasivo acreditado con éste último sujeto por una suma idéntica a la ajustada por la auditoría fiscal, neutralizando el tributo intimado en el acto apelado.

En subsidio, discierne que de admitir la tesis fiscal, se estaría admitiendo una pérdida deducible en las rentas de segunda categoría –por el período 2003- como consecuencia del pago efectuado al Sr. Paullier Symonds,

ocasionando también en este caso la neutralidad del ajuste proyectado en concepto de ingresos omitidos.

Interpreta que la presunción simple contenida en el artículo 18 –primer párrafo- de la ley de rito se presenta como irrazonable para atribuir al monto del préstamo el carácter de ingresos omitidos, ya que al no encontrarse controvertidas las rentas de primera y cuarta categoría, –de fuente argentina y extranjera- los gastos, el consumido y no habiendo comprobado la existencia de otra actividad que la declarada en los períodos 2000 a 2003, las sumas proyectadas no guardan una coherencia y resultan desproporcionadas en comparación con la ganancia neta consignada en dichas declaraciones, violándose el artículo 28 de la Constitución Nacional y el principio de realidad económico consagrado en los artículos 1° y 2° de la ley procedimental. A los efectos de acreditar sus dichos ofreció prueba pericial, la que –insiste- fue rechazada arbitrariamente.

En lo que hace a la multa argumenta que el dolo no ha sido acreditado, sino que se presume a partir de la aplicación de lo normado por el artículo 18 –primer párrafo- de la ley 11.683, con lo cual el ente fiscal pretende aplicar una presunción de dolo derivándola de otra presunción empleada a los fines del ajuste, siendo aplicable doctrina por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Mazza, Generoso y Alberto”.

Remarca que la resolución atacada no describe cuales serían las maniobras engañosas o ardidosas que permitan obtener la consecuencia jurídica pretendida –esto es la defraudación-.

Considera que su posición se encuentra avalada por la falta de una denuncia penal por parte del Fisco Nacional.

Se queja del quantum de la sanción aplicada, dado que el juez administrativo no hizo mención explícita de las circunstancias por cuales se apartó del mínimo legal previsto.

En subsidio, solicita en el reencuadre de su conducta bajo los términos del artículo 45 de la ley 11.683.

Finalmente, ofrece prueba documental, informativa y pericial contable, hace reserva del caso federal y peticiona que se revoque el acto apelado, con costas.

II.- Que a fs. 47/57 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso que oportunamente le fuera conferido, y por las razones de hecho y derecho que expone solicita se rechace el recurso de apelación interpuesto, confirmando la resolución apelada, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa. Hace reserva del Caso Federal.

III.- Que, a fs. 66 se abrió la causa a prueba; con la PV-2023-58295876-APN-VOCIII#TFN se declaró cerrado el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala “A”; con el IF-2023-63448578-APN-VOCIII#TFN se ponen las presentes actuaciones a disposición de las partes a fin de que se produzcan sus respectivos alegatos, obrando a fs. 216/221 y 222/229 los correspondientes al Fisco Nacional y la actora, respectivamente. Finalmente, en el IF-2023-90060849-APN-VOCIII#TFN se pasaron los autos a sentencia.

IV.- Que, corresponde a continuación resolver sobre el planteo de nulidad formulado por la actora, fundado en la violación a las garantías constitucionales del debido proceso y los elementos probatorios descartados en sede administrativa.

En cuanto a la denegatoria del juez administrativo en producir las pruebas ofrecidas por la actora, debe señalarse que el artículo 35 del decreto 1.397/79, reglamentario de la ley 11.683, remite en cuanto a la admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento de las pruebas a las disposiciones del decreto 1759/72, el que establece, en su artículo 46, que la Administración podrá disponer la producción de prueba respecto de los hechos invocados y

que fueren conducentes para la decisión, siendo que se admitirán todos los medios de prueba, salvo los que fueran manifiestamente improcedentes, superfluos o meramente dilatorios.

Es decir que, si bien la búsqueda de la verdad material pareciera impulsar a que la Administración considere todos los medios de prueba solicitados por la parte, existe un límite impuesto por el reglamento del procedimiento administrativo que brinda al juzgador la posibilidad de denegarla en todo o en parte si las considerara inconducentes, impertinentes, innecesarias, inútiles, redundantes, imposibles de cumplir o que sólo buscan dilatar temporalmente el acto administrativo de resolución.

Pero como esta valoración del juez administrativo es altamente subjetiva, ya que parte de su valoración personal, debe dar explicaciones fundadas de su rechazo a producirlas so pena de considerarse una decisión arbitraria y contraria al debido proceso adjetivo que debe tutelar.

Por lo tanto, para evitar la arbitrariedad de los actos, estos deben ser fundados y por ello, el artículo 34 del reglamento de la ley procedimental, obliga al juez administrativo a expedirse, en la misma resolución que determina de oficio, sobre el mérito de la prueba producida o las razones fundadas por las que no se hizo lugar a la ofrecida.

Ahora bien, según consta de la resolución apelada –vide fs. 10- el Fisco Nacional evaluó las pruebas ofrecidas pero en forma parcial, dado que en su análisis omitió referirse a los oficios dirigidos a la firma PAFAM S.A. y la IGJ, los cuales fueron posteriormente ordenados por este Tribunal en el auto de apertura a prueba de fs. 66; sin embargo, tal hecho no puede llevar a decretar la nulidad del acto como lo pretende la actora, máxime cuando dichas medidas se encuentran agregadas en la presente causa, siendo aplicable la doctrina vertida in re "Mirror Holding S.A", 15/9/06 expte. N° 20.440-I, que dice: *"...como lo tiene reiteradamente dicho nuestro Más Alto Tribunal [fallo 205:549, 247:52, 267:393, entre otros), cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque satisface ese derecho fundamental ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un Organismo jurisdiccional en procura de justicia, tal como "in extenso", en el caso de marras, lo ha hecho el recurrente ante este Tribunal, pudiendo ofrecer todas las pruebas que hacían a su derecho..."*

En consecuencia, entiendo no se ha vulnerado el debido proceso ni el derecho de defensa de la actora.

Por otro lado, tanto de la lectura de los actos apelados, como del análisis de las actuaciones seguidas por el ente recaudador no se vislumbra que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan la resolución apelada, ni que haya incumplido con el procedimiento reglado por la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.) para determinar el tributo y/o aplicar las sanciones recurridas en autos. Es más, en el presente caso la recurrente tuvo conocimiento de las actuaciones seguidas por la inspección y el juez administrativo, pudiendo presentar su descargo en oportunidad de contestar la vista corrida, lo que evidencia que los agravios vertidos por la apelante como fundamento de la defensa de nulidad intentada, se tratan de una mera discrepancia con el criterio fiscal y que integra el fondo mismo de la cuestión que este Tribunal está llamado a resolver, pero que no afecta la validez de acto alguno.

A mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta que "*la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir, no tiene existencia autónoma, dado que el derecho procesal es una vía para asegurar la aplicación del derecho de fondo. Sólo procede cuando de la violación de las formalidades surge un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte, principio que se sintetiza en la máxima "no hay nulidad por la nulidad*

misma", receptado en el art. 172 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación" (CNACAF, Sala V, junio 4-997 -Sosa Mirta Elena Impuestos B- 2076). Es decir, que las nulidades no pueden decretarse para satisfacer el interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio demostrado y concreto para el derecho de quien las pide (conf. "Anteurquiza, Mugo Ramón" - CNACAF. - Sala IV - 26/3/1992 - entre otros), circunstancia que no ha sido acreditada en autos.

En función de lo expuesto corresponde rechazar los agravios de nulidad articulados por la apelante, sin costas atento que el mismo no mereció un tratamiento previo y de especial pronunciamiento (conf. CSJN, "Bolland y Cía S.A.", 21/2/13).

V.- Que, previamente corresponde describir el marco en el cual se desarrolló la cuestión traída a debate.

Las presentes actuaciones se iniciaron a raíz de un requerimiento cursado por la División Fiscalización N° 3 de la Dirección Regional Norte del Organismo Recaudador, en el marco de la O.I. N° 18351, mediante acta F. 8600/I 024 N° 0063045, de fecha 16/02/2009, donde se asentó que: *"…De acuerdo con la información obrante… Usted ha contraído pasivos en el exterior cuya magnitud supera la capacidad de repago exteriorizada en torno a las rentas gravadas y/o exentas y no gravadas declaradas en el Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2007. En tal sentido se requiere que: 1) Regularice o manifieste su voluntad de regularización conforme la Ley N° 26.476 'Régimen de regularización impositiva, promoción y protección del empleo registrado, exteriorización y repatriación de capitales' 2) Caso contrario, informe los conceptos e importes que conforman el rubro 'DEUDAS DEL EXTERIOR' consignado en su declaración del Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2007, indicando pormenorizada y detalladamente los datos del acreedor Apellido y Nombre o Razón Social, Domicilios, montos de inicio y cierre, evolución, formas y condiciones de cancelación, plazos garantías, avales o interés pactado…"* (vide fs. 2 Cuerpo Antecedentes).

Atento lo requerido, con fecha 11/03/2009, el contribuyente presentó una multinota acompañando: 1) Copia simple del mutuo –con sus anexos- realizado con la firma Nodeland S.A. (sociedad uruguaya) de fecha 08/10/2003, labrado en papel notarial por escribano uruguayo; 2) Copia simple del Acuerdo de comitente, de fecha 02/01/03, celebrado con el agente de bolsa Sr. Marcel Paullier Symonds; 3) Liquidación del mencionado agente, de fecha 30/09/03, con detalle de las operaciones a término pactadas entre las partes, y de donde surge el importe adeudado por el inspeccionado al Sr. Symonds, junto con la documentación de respaldo relativa a la liquidación comentada, todo en copia simple. (vide fs. 12/33 Cuerpo Antecedentes).

Asimismo, el día 01/04/2009, mediante un nuevo formulario multinota F. 206/I, aportó copia certificada por escribano público de la documentación mencionada en la anterior nota, y explicó que: *"La deuda se originó el 10/01/2003 en una operación de compra a término por un millón de dólares (U$S 1.000.000) al cambio de $ 3,90, con fecha de liquidación 30/09/2003, que fuera realizada a través del agente de Bolsa uruguayo Marcel Paullier Symonds… Ante la evolución bajista que experimentó el tipo de cambio, a fin de morigerar un eventual impacto negativo y promediar un tipo de cambio más bajo, el 20/01/2003, compré a término medio millón de dólares (U$S 500.000) adicionales, al cambio de $ 3,85, con fecha de liquidación 30/09/2003 y con intervención del mismo agente uruguayo… Ante la persistente evolución desfavorable del tipo de cambio, con el mismo objetivo de acotar pérdidas, el 05/02/2003, compré a término doscientos mil dólares (U$S 200.000) al cambio de $ 3,72, también al vencimiento 30/09/2003… Finalmente, el día de vencimientos de las tres operaciones, es decir el 30/09/2003, el agente de Bolsa procedió a liquidar las precitadas compras a término… Compensadas las distintas operaciones, resultó un saldo insoluto de U$S 559.873,40 equivalente a $ 1.627.440… Ante la imposibilidad de hacer frente a dicho quebranto financiero, el 08/10/2003 obtuve un préstamo por quinientos cincuenta mil dólares (U$S 550.000) de la sociedad uruguaya NODELAND S.A., cuyo producido –según*

condición expresa de la cláusula 1° del contrato de mutuo- fue destinado en forma exclusiva para pagar la deuda con Marcel Paullier Symonds, agente de Bolsa. El préstamo se podía pagar en 7 cuotas anuales, venciendo la última el 08/10/2011, debiendo garantizar la deuda con hipoteca sobre inmueble de mi propiedad, o bien –a mi opción- constituir prenda con registro sobre el 100% de las acciones de una sociedad anónima, si dichos inmuebles fueron transferidos a esa persona jurídica. Para darle fecha cierta, el acreedor protocolizó el contrato de mutuo. Lamentablemente, de mi parte el contrato no pudo ser cumplido, por lo que en los dos últimos años hemos entrado en varias negociaciones con el acreedor, de las cuales no resultó una solución mutuamente satisfactoria. Desde el año pasado el diferendo se encuentra en manos de un tribunal arbitral, sin que hasta el momento los amigables componedores hayan arribado a una propuesta aceptable para ambas partes." (vide fs. 36/74 Cuerpo Antecedentes).

En la contestación de la vista, el inspeccionado –en lo que resulta relevante al presente Considerando- afirma que en el contrato de mutuo se establecían dos opciones respecto de la garantía – las que debían cumplirse dentro de los 18 meses de perfeccionado el acto- habiéndose optado por la constitución de la prenda con registro sobre acciones, para el caso en que los bienes inmuebles de su propiedad se encuentren transferidos a una sociedad. Como consecuencia de ello, informa que en el año 2004 y en el plazo previsto se transfirió el dominio de los inmuebles a una sociedad constituida –el día 25/08/2004- bajo el nombre de PAFAM S.A., procediendo a constituir una prenda fija en beneficio de Nodeland S.A. sobre el total del paquete accionario de dicho ente social, situación que quedó registrada en el Libro de Registro de Acciones.

Además, adjunta –entre otros-: a) en original una Certificación Notarial de fecha 02/07/2010 (debidamente legalizada por la Corte Suprema de Justicia del vecino país, con intervención del Ministerio de Relaciones Exteriores del Uruguay y legalización del Consulado general argentino en Montevideo) sobre el Libro de Registro de Operaciones del Corredor de Bolsa Marcel Paullier Symonds; b) copias simples –cuyos originales fueron exhibidos ante las autoridades fiscales- de la "Solicitud de información registral" sobre la firma Nodeland S.A., expedida por Registro Nacional de Personas Jurídicas, Sección Registro Nacional de Comercio de la República Oriental del Uruguay, y un "Recibo y Carta de pago" emitido por el corredor de bolsa el 08/10/2003, en el cual se deja constancia que recibió de Nodeland S.A. por cuenta y orden del Sr. Marcelo Aubone las sumas adeudadas emergentes del acuerdo de comitente suscripto. En ambos casos, las fotocopias se encuentran labradas en papel notarial por escribano uruguayo, y legalizadas por la Corte Suprema de Justicia de Uruguay, por el Ministerio de Relaciones Exteriores del mismo país, y por el Ministerio de Relaciones Exteriores Argentino (fs. 146/151 Cuerpo /Ganancias).

En dicho escrito, sobre el tópico referido a la información obtenida de la Dirección de Migraciones, a través de la cual quedo constatado que el rubrado se encontraba en Argentina a la fecha de suscripción del mutuo, especifica que la misma no autoriza a impugnar el contrato celebrado dado que se perfecciono entre ausentes. En este sentido, aclara que: *"… mediante un gestor de su confianza, la sociedad acreedora NODELAN S.A., remitió a mi mandante a su domicilio en la República Argentina y desde la República Oriental del Uruguay, la propuesta del contrato de mutuo con las cláusulas predispuestas, como así también el modelo de la nota con el detalle de bienes que en ese momento eran de titularidad de mi representado (según Anexo I del contrato), y los correspondientes vales o pagarés supra mencionados, todo ello sin las firmas de la acreedora, a fin que tales documentos fueran íntegramente suscriptos por el Sr. Aubone y cónyuge como fiadora. Ante la presión ejercitada por el cuadro de situación económico-financiera que le aquejaba, fueron firmados tanto el contrato de mutuo y los pagarés (por mi representado y por su esposa) como el detalle de los bienes consignado en el Anexo I de dicho contrato (por el Sr. Aubone exclusivamente) y llevados al vecino país por el mismo gestor –cuya identidad mi mandante desconoce-, donde el instrumento de mutuo fue a su vez suscripto por el Presidente de la sociedad*

prestamista, Sr. Alex Pereyra Formoso, quedando así perfeccionado el contrato que tan gravosas obligaciones impuso a mi parte como deudora." (vide fs. 97/97vta. Cuerpo Ganancias).

Ante el contexto expuesto, el juez administrativo –por distintos aspectos que se evaluarán infra- procedió a impugnar el pasivo en el exterior originado en el período 2003, considerando que dicho importe de dinero correspondía a ingresos omitidos en el mencionado período fiscal (cfr. art. 18 primer párrafo de la Ley 11.683 y arts. 1, 2, 17, 23, 80 y siguientes de la Ley de Impuesto a las Ganancias).

VI.- Que, en función de lo expuesto, la cuestión a resolver radica en determinar la procedencia del ajuste en el impuesto a las ganancias, como consecuencia de la impugnación realizada por el Fisco Nacional del pasivo del exterior declarado por la recurrente, toda vez que entendió que no cuenta con respaldo documental suficiente y, en consecuencia, procedió a aplicar la presunción contenida en el artículo 18 -primer párrafo- de la ley de rito.

Sobre tal cuestión la Excma. Cámara –en el precedente Badial SA (TF 32999-I) c/DGI- tiene dicho, en casos como el de autos, que: *"… los contribuyentes deben acreditar: 1) que los fondos se originan en el patrimonio del prestamista o estaban disponibles para éste, 2) su transferencia al país, esto es, el movimiento de los fondos desde el patrimonio del prestamista extranjero hasta su ingreso al del deudor local, con suficiente sustento documental, es decir, instrumentos fehacientes que acrediten ininterrumpidamente la secuencia completa de la operación mediante la cual se otorgaron los aportes y su recepción por los responsables, y 3) prueba escrita del mutuo mediante instrumento de fecha cierta y de las circunstancia que clarifiquen si la operación se presenta como un acto anormal de gestión ("Procesamiento Industrial de Laminados Argentinos Residuales SA (Pilar)", TFN, Sala "B", pronunciamiento del 11 de junio de 2003)."*

"En otras palabras, en cuanto a la prueba tendiente a comprobar la realidad de un pasivo, ésta deber ser particularmente indudable del nacimiento, modalidades y, de corresponder, la extinción de la deuda. En suma, es necesario que se demuestre la secuencia completa de la operatoria llevada a cabo, correspondiendo acreditar la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, la aplicación de los mismos por parte de éste y, si fuera del caso, su posterior restitución… En tal sentido, la importancia de la comprobación fehaciente del ingreso y origen de los fondos provenientes de exterior, resulta imperiosa para demostrar que los capitales no fueron sustraídos del poder fiscal argentino para luego retornar al país por medio de 'prestamos' y/o 'capitalizaciones'…"

VII.- Que, 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.

Sobre el particular se estima conducente precisar, en primer lugar, si el contrato de mutuo celebrado bajo la forma de instrumento privado, resulta oponible a terceros ajenos a dicha relación contractual.

Al examinar la fotocopia del documento acompañado por la apelante -vide fs. 63/73 del Cuerpo I de los antecedentes administrativos- vemos que instrumenta un convenio, titulado "Préstamo de consumo (mutuo)", celebrado por Nodeland S.A., con domicilio de la República Oriental del Uruguay, y Aubone Ibarguren Marcelo, con domicilio en la República Argentina.

El contrato se firmó en Montevideo el 8 de octubre de 2003 y a fs. 71 de los citados antecedentes obra fotocopia de un "Testimonio por exhibición" efectuado por un escribano público de Uruguay con fecha 10 de octubre de 2003, mientras que a fs. 74 del mismo cuerpo se presenta una certificación –en original- expedida por escribano nacional con fecha 26 de marzo de 2009, sobre la totalidad de las copias presentadas en las actuaciones.

En este contexto, cabe recordar que cuando se trata de instrumentos privados, los mismos no prueban "per se", a diferencia de los instrumentos públicos, los que gozan de la autenticidad otorgada por la intervención de oficiales públicos. El carecer de autenticidad significa la imposibilidad de conocer apriorísticamente si la identidad atribuida a los firmantes condice con la realidad. Por lo tanto, previamente será necesario verificar si la firma corresponde a aquel a quien se le adjudica, ya sea mediante reconocimiento del interesado o por declaración judicial. Bajo esta lógica y considerando que el acto protocolar foráneo no fue legalizado por el Consulado argentino, ni la firma del escribano por el respectivo organismo de contralor de la República Oriental del Uruguay, en este caso –y en forma contraria a lo sostenido por la actora- la certificación de las copias acompañadas carecen de valor probatorio alguno, pues no contiene las firmas originales y en este orden de ideas no poseen el carácter de instrumento en el sentido del artículo 1012 del Código Civil. (cfr. “Guilbuj, Tonia s/recurso de apelación - impuestos a las ganancias, sobre los capitales y al valor agregado”, TFN, Sala A, 13/04/1998).

A ello debe sumarse que el decreto reglamentario de la Ley de Procedimiento Administrativo, en su artículo 28, dice: *“Los documentos expedidos por autoridad extranjera deberán presentarse debidamente legalizados si así lo exigiere la autoridad administrativa…”*

Tal requisito se presenta como necesario para verificar que el documento ha sido expedido por una instancia oficial, correspondiendo las firmas y sellos estampados con las personas debidamente autorizadas para intervenir y que se adapta a las formas establecidas, lo que lleva a concluir que su ausencia no puede ser suplida con la simple exhibición de los documentos originales o mediante oficios dirigidos a obtener los mismos, cuando fueron emitidos en jurisdicción extranjera.

En consecuencia, el documento que se examina, a la luz de las disposiciones establecidas por los arts. 2246, 1034 y 1035 del Código Civil (vigente a la sazón), al no haber sido extendido bajo la forma de instrumento público y no tener fecha cierta, carece de eficacia para acreditar la existencia de la operación que se busca justificar. Tal posición se corrobora en el artículo 1183 del mismo cuerpo normativo que postula: *“Cuando la forma instrumental fuere exclusivamente decretada en una determinada especie de instrumento, el contrato no valdría si se hiciese en otra forma”*.

Sin perjuicio de ello, 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.

VIII.- Que, por otra parte, de la lectura del mentado mutuo y sus anexos, se aprecia que: 1°) de acuerdo a la cláusula segunda, el capital –con más sus intereses- debía devolverse el día 30/04/2005, hecho que nunca aconteció generando la registración del pasivo; sin embargo, la actora no presentó intimaciones judiciales o extrajudiciales por dicha deuda, limitándose a decir en su recurso de apelación que: *“Lamentablemente, de mi parte el contrato no pudo ser cumplido, por lo que en los últimos años hemos entrado en varias negociaciones con el acreedor, de las cuales no resultó una solución mutuamente satisfactoria. Desde el año pasado el diferendo se encuentra en manos de un tribunal arbitral, sin que hasta el momento los amigables componedores hayan arbitrado una propuesta aceptable para ambas partes”*. Sobre éste último punto, tampoco se presenta documentación que permita demostrar en que tribunal se encuentra el conflicto, ni en qué estado se haya a la

fecha de su escrito. 2°) Ante el incumplimiento del punto anterior, la cláusula octava establecía el pago de una multa, cuya cancelación –o falta de ingreso- no fue probada tanto en la instancia previa, como ante este Tribunal. 3°) El Anexo II intitulado "Depósito de acciones en garantía prendaría" en su punto tercero dice: *"Las entregas de dinero o desembolsos indicados en EL CONTRATO, fueron condicionados a la constitución de la presente garantía, y a que el EL DEUDOR comunique a las autoridades de La Sociedad Emisora de las acciones, la constitución de la presente prenda.* ***Por tal motivo, se adjuntan al presente los títulos representativos de las acciones originales y copias de ellas donde figura la inscripción de la prenda y la debida constancia en el libro de registro de acciones de "La Sociedad Emisora", éstas copias forman parte integrante del presente y se exhiben junto con las acciones y el libro original respectivamente.****"* (el destacado me pertenece). Dicha condición se presenta contraria a la realidad, dado que la sociedad titular de los inmuebles utilizados para constituir la garantía se constituyó el 25/08/2004 (ver en este sentido la respuesta brindada por la IGJ sobre la sociedad PAFAM S.A. obrante a fs. 111/123) es decir, en forma posterior a la supuesta fecha del contrato, por lo que resulta imposible la exhibición de las acciones y libros comentada. En esta dirección, cabe concluir que se observa otra contradicción entre los textos del contrato y el anexo, ya que el desembolso de las sumas prestadas quedaba supeditada a una garantía, cuya existencia se encontraba vinculada a una sociedad que aún no existía –por aplicación de la opción estipulada en la cláusula 2.2, esto es, la creación de una firma dentro del plazo de los 18 meses, que posea la titularidad de los inmuebles entregados en garantía- produciendo que a la fecha del acuerdo el acreedor efectué un pago sin aval alguno; circunstancia que desde ya no se condice con las prácticas habituales de esta clase de operaciones. 4°) Idénticas consideraciones a las examinadas anteriormente, le corresponden a la cláusula segunda –Anexo II- donde los datos de las acciones supuestamente entregadas al acreedor se encuentran en blanco. 5°) A su vez, la cláusula 2.3 in fine, prevé: *"… dicha Sociedad deberá tener en su activo los inmuebles indicados, y* ***no deberá tener ningún pasivo y mantenerse de esa manera durante el plazo que el crédito presente esté impago total o parcialmente****, salvo expresa autorización escrita y previa de LA ACREEDORA"* (el destacado es propio). Pese a la condición aquí descripta, el Fisco Nacional verificó que PAFAM S.A. declaró en el Impuesto a las Ganancias –período 2004- que poseía pasivos (vide fs. 6 Cuerpo PAFAM S.A.); convirtiéndose tal circunstancia en un indicio más que marca las irregularidades sobre las que se desenvolvió la operatoria de autos.

Asimismo, se cursó la prueba informativa dirigida a Nodeland S.A. vía exhorto diplomático a la República Oriental del Uruguay, a fin de obtener las copias certificadas y legalizadas –en todos los casos-: a) del mutuo, sus anexos y pagares; b) la intervención del escribano del país vecino; c) el recibo de pago extendido por el agente de bolsa; d) las constancias de las autoridades de aplicación y/o impositivas que acrediten su regular existencia; e) los registros contables donde conste asentada la operación; f) y toda otra documentación que permita verificar su solvencia para efectuar el préstamo. Como resultado de dicha diligencia se recibió una copia de la cedula con el requerimiento de los puntos enunciados y un informe del oficial notificador en su reverso, del cual se desprende: *"La suscrita Alguacil, constituida en el domicilio indicado en el Exhorto; -(Juncal 1305 Escritorio 410), fui atendida por quien dijo llamarse Pablo Medina con Cédula de Identidad 1.9449957-7 quien no se negó a recibir el Cedulón de intimación pero manifestó que en ese domicilio no funciona un Escritorio sino que se trata de un domicilio particular. Dijo no conocer a la Empresa Nodeland S.A., además recibe cedulones que le dejan por debajo de la puerta que traen los notificadores del Poder Judicial y procede a dejarlos en Portería del edificio. Acto seguido me dirigí a Portería donde me informaron que hace tiempo no funciona un Escritorio en el Ap. 410 pero igual siguen llegando cedulones y en la caja de timbres del Edificio solo dice Ap. 410 y no Escritorio."* (vide fs. 148).

Por ende, no pudo verificarse de modo fehaciente la personería jurídica de la empresa otorgante del préstamo, ni la titularidad de los fondos, y mucho menos la existencia, magnitud y modalidad de la operación.

Va de suyo que la simple presentación de las constancias que dan cuenta de la inscripción de Nodeland S.A. en los distintos registros de contralor del país vecino –vide fs. 14/151 Cuerpo Ganancias- no resultan per se suficientes para revertir el criterio fiscal, siendo necesario probar a través de diferentes medios la secuencia completa de la operación cuestionada.

En lo referido a la supuesta modalidad entre ausentes utilizada para la celebración del mutuo –empleando la figura de un gestor para que ambas partes firmen el acto en sus respectivos domicilios- cabe resaltar que la misma no se compadece con el tipo de operación en trato, máxime cuando se presenta la necesidad de exhibir y entregar acciones y libros de una sociedad a modo de garantía, junto con la firma de pagarés; solemnidades éstas que deben ser cumplidas en forma personal. Sin perjuicio de ello, aun aceptando este aspecto, la documentación aportada por la apelante resulta incompleta y contradictoria, sin llegar a desvirtuar las presunciones que surgen de los indicios graves, concordantes y coincidentes que anteriormente se enumeran.

IX.- Que en lo relativo a la posición de la actora fundada en la existencia de un pasivo con el Sr. Paullier Symonds, ante el desconocimiento por parte de la auditoría fiscal del préstamo otorgado por Nodeland S.A. a su favor; hecho este último que llevaría –a su criterio- a considerar que la acreencia con el agente de bolsa aún subsiste, neutralizando dicha deuda el ajuste por ingresos omitidos proyectado, no puede tener una acogida favorable.

En este sentido, el juez administrativo se expidió en forma clara al decir: *"…este Organismo, tal como lo menciona la responsable, no controvierte las operaciones de compra a término de divisas efectuadas, ni el pago efectuado al agente de bolsa Marcel Paullier Symonds, lo que si cuestiona en base a las pruebas colectadas, es que no se encuentra acreditado que el origen de los fondos aplicados a cancelar dicha deuda con el Sr. Symonds provenga de la firma Nodeland S.A., sino que tuvo su origen en ingresos omitidos de declarar en el impuesto y período que nos ocupa"*.

Por lo tanto, la situación sostenida por la recurrente se presenta huérfana de sustento técnico alguno, en atención a que el pago al agente de bolsa es reconocido por el propio ente fiscal, quien subraya que la cuestión en debate radica en el origen de las sumas obtenidas para cancelar dicha obligación –extremo que, de acuerdo a los argumentos vertidos en el Considerando anterior, no pudo ser demostrado- quedando fuera de discusión la existencia del pasivo que se pretende introducir en el caso.

Vale aclarar que, aun validando la conclusión de la recurrente y las premisas sobre las cuales parte, la aludida deuda no tendría efecto alguno en el balance fiscal, dado que el reconocimiento de la pérdida –en la faz tributaria- por la compra de dólares a futuro debe imputarse por el criterio de lo percibido –cfr. art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias- tratándose en este caso de rentas de segunda categoría, como bien lo señala la actora en su escrito recursivo. Por ende, ante la ausencia de una erogación a favor del agente de bolsa y la consecuente registración de un pasivo, en virtud de las reglas que rigen a la gabela bajo estudio, el resultado no puede ser computado a ese año fiscal.

En subsidio, la encartada plantea que de admitirse la tesis fiscal resulta irrefutable que al tener por cierto el pago al Sr. Paullier Symonds, consecuentemente se reconoce la existencia de una pérdida deducible dentro de la segunda categoría en el Impuesto a las Ganancias, lo que provocaría la neutralidad del ajuste practicado.

Sobre este punto, cabe remitirse a la respuesta brindada por el perito de la actora en el punto b) de su informe contable, el cual se cita a continuación: *"b) Indique si reconocido por el Fisco el pago efectuado por la suma mencionada en el punto antecedente al Sr. Paullier Symonds puede ser deducido como una perdida, costo o gasto*

en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del Señor Aubone en el ejercicio 2003… Respuesta unilateral del Perito Contador designado a propuesta de Aubone Marcelo, Dr. Alberto Adaminas: En el caso que el Fisco reconociera el pago realizado al Sr. Paullier Symons… resultaría dicho pago una pérdida computable en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período 2003. No obstante por tratarse de una pérdida de fuente extranjera deberá tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 134 de la ley del Impuesto a las Ganancias el cual se transcribe a continuación. 'Art. 134- Para establecer la ganancia neta de fuente extranjera, se compensarán los resultados obtenidos dentro de cada una y entre las distintas categorías, considerando a tal efecto los resultados provenientes de todas las fuentes ubicadas en el extranjero y los provenientes de los establecimientos estables indicados en el artículo 128. Cuando la compensación dispuesta precedentemente diera como resultado una perdida, ésta, actualizada en la forma establecida en el cuarto párrafo del artículo 19, podrá deducirse de las ganancias netas de fuente extranjera que se obtengan en los 5 (cinco) años inmediatos siguientes. Transcurrido el último de esos años, el quebranto que aún reste no podrá ser objeto de compensación alguna. Si de la referida compensación, o después de la deducción, previstas en los párrafos anteriores, surgiera una ganancia neta, se imputarán contra la misma las pérdidas de fuente argentina –en su caso, debidamente actualizadas- que resulten deducibles de acuerdo con el segundo párrafo del citado artículo 19, cuya imputación a la ganancia neta de fuente argentina del mismo año fiscal no hubiese resultado posible.' Es decir que la citada pérdida, sólo podrá compensarse con ganancias de fuente extranjera."

De la lectura de la norma citada y de su conclusión, surge con claridad que la ley establece un mecanismo por medio del cual las pérdidas correspondientes a fuentes ubicadas en el extranjero solo pueden atribuirse a ganancias del mismo tipo, y por un plazo de 5 años, lo que fulmina el argumento de la actora al pretender calzar los resultados positivos y negativos provenientes de diferentes fuentes a fin de obtener la neutralidad de las sumas intimadas. Sobre el particular, conviene puntualizar que los ingresos omitidos determinados por la autoridad fiscal corresponden a rentas de fuente argentina, dado que el juez administrativo por las diferentes circunstancias apuntadas en el acto atacado concluyó que el crédito con la empresa foránea (Nodeland S.A.) nunca sucedió en el plano factico, colocando a tales ingresos en el ámbito de imposición nacional; siendo así la compensación perseguida contraria al orden legal aplicable.

X.- Que en lo atinente a la supuesta irrazonabilidad entre las sumas ajustadas y el promedio de los ingresos declarados por los períodos 2001 a 2003, cabe adelantar que dicho argumento tampoco puede prosperar. En efecto, de la DDJJ –Original- por el Impuesto a las Ganancias del año 2003, surge expuesto en el cuadro "R4-Bienes y Deudas" un pasivo del exterior que asciende a una suma idéntica a la intimada, arrojando como resultado un "Patrimonio neto total" al cierre negativo. Por ende, la primera inconsistencia se produce en la propia de la declaración del contribuyente, que consigna en ella un pasivo que excede la capacidad de repago de sus ingresos –tanto gravados y/o no gravados como exentos- reiterando dicha situación hasta el ejercicio fiscal 2007, momento en el cual el Fisco Nacional notifica la observación y comienza la inspección. En definitiva, los conceptos reclamados y las conclusiones a las que se arriba en el acto administrativo, encuentran su origen en el propio actuar del contribuyente, quien fue, en primer lugar, el que manifestó poseer una deuda que no se compadecía con la ganancia neta determinada, dotando así de mayor convicción a los resultados obtenidos por la inspección, basados en la existencia de ingresos omitidos. No es ocioso destacar que, en casos como el de autos, debe tenerse presente el principio autodeterminativo que rige en el sistema tributario argentino, contenido en el artículo 13 de la ley de rito, el cual reza: *"La declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la Administración Federal de Ingresos Públicos, hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte…El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad."*

De tal manera, no puede convalidarse el agravio aquí sostenido por la recurrente ante una consecuencia adversa derivada de su propio proceder, lo que lleva sin más al rechazo de la pretensión perseguida en este aspecto.

XI.- Que, en lo que hace a la metodología seguida por el ente fiscal, entiendo que se adaptó a la normativa vigente.

Cabe precisar que más allá de que la ley imponga 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, por haber incurrido en errores de interpretación o realizado maniobras tendientes a eludir o evadir el tributo correspondiente. Frente a esas situaciones, 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 resulta excepcional y subsidiario, pues deben darse alguna de aquéllas circunstancias para que pueda actuar el ente fiscal. Asimismo, la norma establece un orden cronológico a seguir, pues la administración podrá recurrir a la estimación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no se cuenten con elementos ciertos que le permitan conocer la existencia y magnitud de la materia imponible. Es decir, en primer término, deberá agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo deberá 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). Al respecto, el primer párrafo del artículo 18 otorga al ente fiscal la posibilidad de recurrir a la medición indiciaria, que se fundará en hechos conocidos que, por su conexión normal con los hechos imponibles, permiten inducir la existencia y medida del mismo. En estos supuestos, el Fisco no cuenta con pruebas lo suficientemente "representativas" de la existencia y medida de la relación jurídica tributaria.

Ello así, y a la luz del relato efectuado y las consideraciones expuestas precedentemente, puede afirmarse que el ente fiscal recurrió válidamente a la estimación sobre base presunta en atención a no contar con elementos de prueba lo suficientemente representativos de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de documentación que lleva el recurrente. Estimación que resulta viable en esos supuestos.

XII.- Que, respecto a la multa aplicada con sustento en los artículos 46 y 47 incs. b) y c) corresponde analizar si las mismas se ajustan o no a derecho y el encuadre efectuado por el ente recaudador.

En orden a ello, se debe tratar en primer lugar el agravio relativo a la aplicación de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia en la causa "Mazza Generoso".

Cabe señalar que no desconoce la doctrina del Máximo Tribunal en el cual se sostuvo que cuando el ente fiscal determina un tributo sobre base presunta no puede considerarse configurado un ilícito doloso de la ley 11.683 y, consecuentemente, aplicarse la sanción invocando el artículo 46 de la ley de rito. Más, sin embargo, considero que esta interpretación no es la que surge de una recta inteligencia de los pronunciamientos de la C.S.J.N., ni de los fallos de Cámara, como luego se ha puesto en evidencia (v. entre otros “Montenegro Hnos. S.A.” del 24/8/2000).

En efecto, debe señalarse que si bien es cierto que en el precedente alegado la Corte advirtió que las presunciones del art. 25 de la ley de rito -t.v. a la sazón- resultan suficientes para fundar la determinación impositiva pero no podría extenderse al campo del ilícito tributario, debe colegirse que ello era así si, además, no se contaba con el

necesario sustento de otros elementos que acrediten la existencia de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco. Por su parte, la Alzada en los autos “Metalúrgica Tadem” de fecha 17/8/1982 y “Lerma SA” del 13/11/1980, ya había señalado tal criterio al sostener que si bien cabría deslindar el ámbito sustantivo con el represivo, aclaró inmediatamente que la improcedencia de extender esa responsabilidad en el campo del ilícito lo era “sin el necesario sustento en otros elementos de prueba que permitan acreditar la existencia de una actitud dolosa”.

Con base a lo precedentemente señalado, y en función de las múltiples observaciones efectuadas en la operatoria desplegada, surge con claridad que en el caso de autos se encuentran acreditados los elementos que indudablemente indican que se está frente a una conducta directamente encaminada a evadir, y es por ello que no corresponde aplicar en la especie dicho lineamiento doctrinario.

XIII.- Que, entrando en el encuadre de la sanción aplicada, debe señalarse que el artículo 46 de la ley 11.683 exige para que se configure la sanción allí tipificada la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta del sujeto en lo que hace a su voluntad comisiva, es decir la existencia del elemento subjetivo.

En cuanto al elemento objetivo, entiendo que de los documentos obrantes en autos y de las impugnaciones efectuadas por el organismo fiscal, en tanto considera inexactas las declaraciones juradas presentadas, debe concluirse que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de las sanciones aplicadas.

Pero, que la declaración jurada original sea a todas luces inexacta no lleva, indubitablemente, a entenderla como engañosa, ardidosa o maliciosa ni que su rectificativa confirme defraudación alguna.

En lo que se refiere al aspecto subjetivo del tipo infraccional, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas por el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

En relación al elemento subjetivo del artículo 46 acude, en este caso, a las presunciones previstas en el artículo 47 mediante las cuales se establecen hipótesis, que admiten prueba en contrario, respecto de la voluntad defraudatoria del sujeto.

En el caso bajo análisis acude al inciso a) y b) del artículo 47 citado que establece: “*b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.; c) si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso…”*

De los hechos relatados, entiendo que las presunciones se encuentran cumplidas, dado que la documentación acompañada carece de la verosimilitud suficiente para acreditar la estructura empleada para adquirir los fondos del exterior, y las declaraciones juradas presentadas adolecen de la exactitud necesaria para exponer ingresos que se compadezcan con los niveles patrimoniales oportunamente consignados, por lo que reúnen en la especie los elementos materiales e intencionales requeridos como presupuesto para la configuración de la sanción impuesta.

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.

XIV.- Que, en materia de los 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).

XV.- Que, a tenor de lo expuesto, voto por confirmar la Resolución N° 131/10 (DV NRR1) conforme los Considerandos VI a XIV, en cuanto determina impuesto y accesorios, como así también la multa aplicada, reduciendo esta última al mínimo legal previsto por el artículo 46 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.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere en lo sustancial al voto del Vocal Instructor.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos y a los Considerandos IV, V, VI, VIII, IX, X y XI.

En efecto, con respecto a la impugnación de pasivos originados en contratos de mutuo suscripto en el exterior, 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 aquellos contratos, toda vez que –a mi criterio- la cuestión se desplaza a determinar si tiene virtualidad o no, 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 cualquier 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., 15/03/2011).

En este 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 la que reposa la justificación del pasivo declarado, 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.

II.- 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° 131/10 (DV NRR1) conforme los Considerandos VI a XIV, en cuanto determina impuesto y accesorios, como así también la multa aplicada, reduciendo esta última al mínimo legal previsto por el artículo 46 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: 2023.08.14 13:59:00 -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: 2023.08.14 15:39:59 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.14 16:13:01 -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: 2023.08.14 16:13:03 -03:00