22019/2017.-

"EIDICO S.A. -TF 46884-I c/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO".

///nos Aires, 05 de diciembre de 2022.- AMD

Y VISTOS, CONSIDERANDO:

I.- Que, por medio del pronunciamiento del 5/07/2021, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar -en todas sus partes y por unanimidad- las Resoluciones Nº 118/2016 y 119/2016, emitidas por la División "Revisión y Recursos" de la Dirección Regional Norte de la D.G.I. de la A.F.I.P., y por conducto de las cuales se impugnaron las declaraciones juradas de los Impuestos al Valor Agregado (períodos fiscales de enero a diciembre de 2009) y a las Ganancias (ejercicio fiscal 2009) de la actora.

En este sentido, puso de resalto que las Resoluciones aludidas determinaron, en ambos casos, el impuesto a ingresar con más intereses resarcitorios, y la aplicación de multas equivalentes al 70% de los gravámenes presuntamente omitidos (cfr. artículo 45 de la ley 11.683).

Para fundar su decisión, el tribunal jurisdiccional administrativo efectuó, de modo preliminar, una reseña de lo alegado por la accionante al momento de presentar su apelación, de la contestación articulada por el Fisco Nacional y de algunas de las incidencias fácticas y probatorias que acaecieron en la tramitación de estas actuaciones.

En dicho contexto, apuntó que el núcleo de la *litis* se ubicaba en la consideración tributaria que ambas partes le otorgaron a la exteriorización de un pasivo originado por un préstamo contabilizado por EIDICO S.A. y que: *"[h]abría sido otorgado por la Sra. Ilda María Antonia Llauró […]".* Sobre el punto, indicó que la demandada consideraba que, en rigor, dicha operación era una simulación que buscaba encubrir un incremento patrimonial no justificado y que, la firma actora, insistía que se trataba de una "operación de préstamo".

Sobre tales bases, se avocó al estudio de la documentación acompañada en la causa. Ello así, como primera medida escrutó el "contrato de préstamo", celebrado el 14/04/09 (y certificado el 28/09/15 por escribano público), entre Cardón Estancias S.A. (en calidad de

prestataria) y la Sra. Ilda María Antonia Llauró (en calidad de prestamista), por el monto total seiscientos mil dólares estadounidenses (U$D 600.000).

Respecto del citado documento, efectuó las siguientes precisiones: a) el monto total se desembolsó en dos tramos (U$D 450.000 el 15/02/09 y U$D 150.000 el día de la firma del instrumento), indicándose expresamente que la firma del contrato oficiaba como "suficiente recibo" de ambas integraciones; b) el mutuo se otorgó con un plazo de gracia de dos años, acaeciendo el primer vencimiento de la deuda en el mes de marzo de 2011 y estableciéndose que su cancelación sería en seis (6) cuotas trimestrales con un interés compensatorio anual del 11%; c) las sumas involucradas serían destinadas por la *"[P]restataria para financiar parte de sus gastos corrientes y capital de trabajo para su operatoria comercial, así también como para la inversión en el proyecto denominado Paseo del Fuego en la Ciudad de Ushuaia […]"* y d) las firmas EIDICO S.A. y Cosas Nuestras S.A. se constituyeron como fiadoras hasta cubrir las sumas de U$D 400.000 y U$D 200.000 respectivamente.

Sentado lo anterior, indicó que la circunstancia descripta en el punto "a" del párrafo que antecede, daba cuenta de la inexistencia de un recibo o de una insuficiente identificación de éste; ello así, atribuyó a la operación involucrada una excesiva informalidad, habida cuenta de que las sumas desembolsadas lo fueron sin condiciones o identificación del beneficiario del préstamo.

En ese orden de ideas, explicó que no surgía de las actuaciones recibo de pago alguno, que permitiera individualizar a quienes debían cancelar las cuotas pactadas. A su vez, explicó que el contrato "madre" carecía de fecha cierta, motivo que imponía necesariamente un análisis exhaustivo de los elementos contractuales, a los fines de asegurar el verdadero alcance del documento referido.

Recordó que, en el caso, se encontraba bajo examen el origen de los fondos, al tiempo en que puso especial atención en la circunstancia de que, en el contrato, se hubiera indicado que la finalidad del mutuo respondía al financiamiento de gastos corrientes, capital de trabajo e inversión de un proyecto inmobiliario, mientras que, en el acta de directorio (Nº 21, del 2/04/09) de Cardón Estancias S.A., se informó que participarían de la inversión: *"[l]a empresa Cosas Nuestras S.A. por un*

total de U$S 200.000; Eidico S.A. por un total de U$S 200.000; Construcciones de Interés Común S.A. por un total de U$S 150.000 y Patricio Lanusse por un total de U$S 50.000 […]".

De tal modo, acusó una contradicción entre los elementos que formaron parte de la reseña, en tanto: a) no lograban reemplazar (o acreditar la existencia de) un eventual contrato entre la Sra. Llauró y EIDICO S.A.; b) evidenciaban que el tomador del crédito (Cardón Estancias S.A.) iba a formar parte del proyecto inmobiliario, destinar las sumas para financiar los gastos y el capital señalados y recibir los fondos de la prestamista y abandonó todo vínculo con ellos y c) no se había documentado la posterior entrega a EIDICO S.A. o el ingreso a contabilidad.

Asimismo, destacó las diferencias que surgían entre el contrato y el acuerdo (del 2 de abril) que vinculaban a la firma actora, que -explicó- daban cuenta de una divergencia de 200.000 U$D en el monto a ella referido y, a ello agregó, que *"[N]o deja*[ba] *de ser sugestiva la referencia en el Acta de Directorio N° 21 a un Acta N° 19 que no se acompañó pero que estaría datada con fecha posterior al Acta N° 20 […]".*

Por otra parte, insistió en que Cardón Estancias S.A. no había registrado en la contabilidad el pasivo generado con la Sra. Llauró y que dicha cuestión dificultaba la constatación de las particularidades de las operaciones involucradas, circunstancia que se complementaba con el hecho de que existiera un asiento registrado en la contabilidad de la firma actora, bajo el rótulo de "Caja a Préstamos", por la suma de $ 707.581,91.

A lo antedicho, añadió que la situación de que tanto los fondos (según el contrato) como el saldo de U$D 150.000, le hubieran sido entregados a Cardón Estancias S.A., determinó que, aunque existiera un acuerdo entre los "hipotéticos prestatarios", siguiera figurando que la empresa citada recibía las sumas.

En virtud de lo apuntado, estimó que existieron dos fallas de bancarización, a saber: a) entre la Sra. Llauró y Cardón Estancias S.A. y b) entre Cardón Estancias S.A. y EIDICO S.A. Así, concluyó que no se podían encuadrar los hechos en una situación de aporte a un fideicomiso en subrogación, en tanto resultaban contradictorias las posturas referentes al autor del desembolso correspondiente.

Además, resaltó la falta de transparencia en una registración del 28/02/09, en tanto ésta no identificaba al acreedor y, a su vez, en la "hipotética cancelación" del 31/03/14, en donde se consignaba a la Sra. Llauró. En ese sentido, también destacó que entre el 28/02/09 y el 31/03/14 existió una "gran ventana sin evidencias" en lo vinculado a la cancelación del capital y los intereses.

Por otra parte, se avocó al análisis de las diferentes actas de directorio de la empresa Cosas Nuestras S.A., señalando lo siguiente:

a) En el acta Nº 57 (del 12/02/09) se informó que el objetivo radicaba en el análisis de la conveniencia de afianzar a Cardón Estancias S.A. *"[e]n las obligaciones que contraerá en el mutuo de U$S 600.000 […]",* se describió los fines ya apuntados del préstamo y se agregó, en interlineado y en forma manuscrita, el tope de la obligación en U$D 200.000, y

b) En el acta Nº 58 (del 13/02/09) se manifestó que *"[s]i bien la situación financiera de* [la] *Sociedad limita*[ba] *la disponibilidad de fondos para hacer frente a tal inversión estimada en el orden de los U$S 600.000, se* [había] *recibido la propuesta de Cardón Estancias S.A. empresa vinculada al grupo económico de* [la] *Sociedad, de facilitar los fondos a los cuales accede mediante un financiamiento privado […]".*

Además, explicó que en la registración del mes de febrero de 2009 existía un único asiento que *"[d]ebita*[ba] *la cuenta Paseo del Fuego en el activo como una inversión y acredita*[ba] *la cuenta Acreedores Varios en el Pasivo […]"* (sic). Por ello, apuntó que no hubo ingreso de efectivo en la contabilidad del otro de los inversionistas del grupo que coincidentemente había aportado la suma de U$D 200.000, contradiciéndose los dichos del administrador fiduciario del fideicomiso "Paseo Ushuaia".

En otro orden, reiteró que el vínculo que pretendió hacer valer la actora en estos actuados no formó parte de acuerdo expreso alguno y, por tal motivo, entendió que debían desestimarse los agravios de ella en cuanto persiguieron discutir que no resultaba suficiente, como fue manifestado en la causa, que el prestamista negara la operación.

Recalcó la necesidad de clarificar y transparentar el circuito de los fondos, además del aporte y la "razonabilidad documental" y estimó que debería resultar inequívoco, en atención al modo en el cual quedó configurada la controversia, quienes fueron los reales prestatarios.

Por los motivos expuestos, entendió que debería rechazarse la pretensión actoral referida al cálculo que realizó el Fisco (de capital e intereses) en virtud del artículo 37 de la ley 11.683 y confirmar los argumentos esbozados para considerar el monto pasivo impugnado como una ganancia “gravada” y ventas omitidas, en consonancia con lo establecido por el artículo 18, inciso “f” de la ley citada.

De otro lado, analizó la multa involucrada en la especie y, para ello, citó el artículo 45 de la ley 11.683, recordó los elementos que configuran el tipo sancionatorio e invocó la conclusión a la que llegó la Sala IV de esta Cámara de Apelaciones en el precedente “Salud y Belleza” del 5/04/16, oportunidad en la cual se advirtió que, si bien la infracción prevista en la norma era de carácter objetivo, no podía considerarse cometida la “infracción omisiva” ya que la finalidad de la norma perseguía castigar a quien omitiera el pago, pudiéndolo hacer; ello así, se admitió la existencia de circunstancias atenuantes o de excusa de la imputación, como el error de hecho o de derecho o la imposibilidad material de pago, entre otras.

Sin embargo, consideró que en el caso no se habían arrimado elementos que permitieran inferir la existencia de un error excusable, circunstancia por la cual se debía confirmar la multa aplicada.

Finalmente, el Tribunal reguló los honorarios de los profesionales intervinientes de la siguiente manera:

Respecto de los intervinientes por el Fisco Nacional, reconoció la suma de $87.500 por el patrocinio letrado y $35.000 por la representación procesal. Estableció que ellos quedaban a cargo de la recurrente y expresó que se tuvieron en cuenta el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada en las dos primeras etapas (cfr. ley 21.839, modificada por la ley 24.432).

Asimismo, fijó en su favor la suma de $37.491, equivalente a 9,03 UMA, por la representación procesal y, por el patrocinio letrado, determinó que les correspondía la suma de 93.728, equivalente a 22,57 UMA. En igual sentido, puso en cabeza de la recurrente el abono correspondiente e indicó que el monto descripto fue producto de la consideración del monto del litigio, la actividad desarrollada en la última etapa procesal y el resultado obtenido (cfr. artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21,

24, 29, 44 inciso “b” y 51 de la ley 27.423; Acordada 7/2021 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y decreto 1077/2017).

En cuanto al perito contador designado a propuesta del Fisco Nacional, reconoció la suma de $ 23.864 y dispuso que ella quedara a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta las pautas dispuestas por el decreto 16.638/57 y la proporción que deben guardar los honorarios de los expertos respecto de los que corresponda a los restantes profesionales intervinientes del pleito (*Fallos*: 260:14 y 300:70).

II.- Que, el 14/07/21, la Sala interviniente emitió un pronunciamiento aclaratorio en el cual, atento a un error material que se verificó en la sentencia del 5/07/21, se especificó que el expediente involucrado se encontraba identificado como “46.881-I” cuando su real número era “46.994-I”.

III.- Que, disconforme con lo resuelto, el 27/08/21 apeló la parte actora, quien fundó su recurso el 14/09/21 (ver, en especial, páginas 70/88 del documento digitalizado) y cuyos argumentos fueron contestados el 05/11/22 por el Fisco Nacional.

En primer lugar, manifestó que la solución adoptada por el Tribunal Fiscal permitía que un tercero obtuviera indemnidad al evadir sus obligaciones fiscales y que, pese a que su parte había aportado documental tendiente a vislumbrar dicha circunstancia, no se había dado expreso tratamiento a la cuestión.

Ello así, indicó que en la causa se encontraban elementos suficientes para dar cuenta de que la Sra. Llauró había efectuado un préstamo que, en parte, había sido recibido por EIDICO S.A. En dicho sentido, puntualizó que los documentos involucrados incluían recibos y acuerdos y que, algunos de ellos, se encontraban certificados por escribano público.

Controvirtió lo señalado por el Tribunal Jurisdiccional Administrativo en cuanto a la inexistencia de recibos que permitieran individualizar al sujeto que cancelaba las cuotas del mutuo, alegando que ellos efectivamente existían y que se habían ofrecido pruebas tendientes a demostrarlo, pero que ellas fueron denegadas por la autoridad administrativa y por el propio Tribunal Fiscal.

En esa línea argumental, señaló que a EIDICO S.A. se le había atribuido la falta de demostración de la efectividad del préstamo pero que,

no obstante, no se le había permitido probar lo contrario. Sobre el particular indicó que, si bien el Tribunal Fiscal admitió el libramiento de determinados oficios, había hecho lugar a la oposición del Fisco vinculada al reconocimiento de firmas, la prueba caligráfica y la prueba complementaria, impidiendo -de ese modo- el ejercicio del derecho de defensa.

A su vez, puso de resalto que la cuestión indicada en el párrafo que antecede había sido objeto de un recurso de queja, oportunidad en la cual se había invocado lo previsto por el artículo 86 de la ley 11.683 y su vinculación a la posibilidad de aportar prueba ante esta Cámara de Apelaciones. Por ello, peticionó que se reestableciera la posibilidad de ejercer el derecho referido.

Recordó que las medidas de prueba desestimadas en sede administrativa guardaban relación directa, concreta e inmediata con el objeto de este proceso, vinculado a la efectividad de un préstamo que su parte había recibido de la Sra. Llauró en el mes de febrero de 2009 (cfr. artículo 166 de la ley 11.683).

Adujo que se trataba de pruebas pertinentes y necesarias para que su parte pudiera hacer efectivo su derecho de defensa y recordó la recepción de tal derecho en la Constitución Nacional y en los tratados internacionales de similar jerarquía. Además, insistió en que las medidas propuestas poseían la finalidad inequívoca de demostrar que, los instrumentos que formaban parte de la controversia, habían sido efectivamente firmados por la Sra. Llauró o sus apoderados.

Advirtió que el reconocimiento de firmas denegado concernía al contrato de mutuo (anexo 4); dos recibos de cancelación parcial del crédito (anexos “10.a” y “10.b”); un contrato de garantía del préstamo (anexo “10.c”); la reformulación del contrato de mutuo (anexo 11) y “otro recibo” (anexo 13).

Explicó que la denegatoria favorecía la impunidad del verdadero responsable del pago de la obligación tributaria y recordó los lineamientos fijados por los derechos de defensa en juicio y tutela judicial efectiva.

Señaló que la sentencia apelada había dado una importancia determinante a una simple manifestación de la Sra. Llauró, a quien, en una franca contradicción, se había consignado como “prestamista” pese a que se había sostenido que el contrato no había existido. Así, insistió en

la existencia del acuerdo y la imposibilidad del Tribunal Fiscal de conocer la verdad objetiva a causa de la denegación de los medios probatorios propuestos.

Descalificó las conclusiones propuestas por el perito contador designado por el Fisco, por resultar apreciaciones personales carentes de fundamentos objetivos. En este aspecto, contrastó las respuestas brindadas por el citado profesional (Sr. García Fuster) con aquellas expuestas por la contadora Sra. Paolini en la causa, en lo vinculado a: 1) la identificación de los asientos contables que hubieran efectuado EIDICO S.A. y Cosas Nuestras S.A. respecto de los contratos de préstamo acompañados como anexo; 2) la verificación de la autenticidad de diversas copias adjuntadas como anexos y 3) el registro, por parte de Cardón Estancias S.A., del pasivo que lo vinculaba en el préstamo.

Efectuada esa comparación, concluyó que resultaba injustificado que se le atribuyera a la citada profesional que sus expresiones carecieran de todo sustento lógico, si se reparaba en que ella había respondido todos los puntos propuestos identificando la correspondiente fuente de información. Asimismo, y en particular, adujo que el perito propuesto por su contraria había analizado de forma errónea el asiento contable del libro diario de EIDICO S.A. del 28/02/09 y omitido la verificación de los anexos 4 y 5 del caso.

De tal modo, manifestó que resultaba indiscutible que Cardón Estancias S.A. no había registrado el préstamo en su contabilidad, circunstancia que se complementaba con la expresión de motivos obrante en el libro de actas de su directorio.

Esgrimió que, si bien era evidente la necesidad de clarificar y transparentar el circuito de los fondos, el aporte y la “razonabilidad” documental, no era cierto que ese objetivo no se hubiera alcanzado en autos. Al respecto, y a los fines de sustentar sus dichos, efectuó las siguientes precisiones: a) el anexo 4 de la documental de la causa daba cuenta de la existencia de un contrato de mutuo (del 14/04/09) entre la Sra. Llauró (prestamista) y Cardón Estancias S.A. (prestataria) y, las cláusulas 1.2. y 2.6. de ese acuerdo, establecían el destino de los fondos y la intervención de EIDICO S.A. con la finalidad de afianzar el préstamo;

b) las resoluciones de A.F.I.P. Nº 758 y 759 del 2015 habían identificado, como primer antecedente de la cuestión planteada, el

contrato referido en el punto que antecede, pero habían omitido los elementos incorporados por la firma actora de fecha anterior, que explicaban los fundamentos del préstamo;

c) el anexo “1.a” (acta Nº 20) describía la reunión de directorio de la tomadora del préstamo (Cardón Estancias S.A.), del 10/02/09, en donde se detallaba, nuevamente, el destino de los fondos y el alcance de la participación de las firmas EIDICO S.A. y Cosas Nuestras S.A. (que actuaron, no como simples garantes, sino como personas jurídicas con interés propio en el negocio, que recibieron y aplicaron los fondos involucrados para participar en el desarrollo de un emprendimiento en Ushuaia);

d) el anexo “2.a.” (acta Nº 57) contenía las conclusiones provenientes de una reunión de directorio de Cosas Nuestras S.A., en virtud de las cuales se consolidó la posición de fiadora de la empresa, respecto del préstamo tomado por Cardón Estancias S.A. A su vez, el anexo “2.b.” (acta Nº 58) detallaba que, por conducto de una reunión similar, se estableció que *“[d]icha sociedad asumiría una parte de la deuda, subrogándose en la obligación de Cardón Estancias S.A., hasta la suma de U$S 200.000 […]”*;

e) en ese contexto, el anexo 3 daba cuenta del registro en el libro diario general, por parte de EIDICO S.A., de su participación en el préstamo, dejándose constancia de que la entrada correspondía a dólares pesificados contablemente. Todo ello, con fecha 17/02/09;

f) el anexo 4 probaba que el contrato fue instrumentado formalmente el 14/04/09, momento en el cual el desembolso ya había sido efectuado y, el anexo 5, demostraba que el mismo día en el cual fueron recibidos los fondos (esto es, el 17/02/09) ellos fueron transferidos a la cuenta bancaria del emprendimiento “Paseo Ushuaia”. Por lo demás, el extracto bancario incorporado como anexo 6, acreditaba el depósito del fideicomiso “Paseo Ushuaia” de U$D 450.000 en una cuenta corriente especial en el Banco Macro, entre los cuales estaban incluidos los U$D 200.000 que EIDICO S.A. había tomado en el préstamo;

g) los anexos 7, 8 y 9 mostraban que la empresa Cosas Nuestras S.A. había asumido, por subrogación y hasta la suma de U$D 200.000, la toma del mutuo, registrado ese pasivo como propio y, finalmente, anotado su cancelación;

h) el anexo “1.b” (acta Nº 21) describía las condiciones de participación en el préstamo que se fijaron en la reunión de directorio de Cardón Estancias S.A., del 2/04/09;

i) el anexo 12 acreditaba el acuerdo existente entre la Sra. Llauró y la firma Cosas Nuestras S.A., referido al contrato del 14/04/09, en donde se *“[r]econoció que del importe total de U$S 600.000 dado en préstamo a Cardón Estancias S.A., la suma de U$S 200.000 le había sido abonada por la primera de esas sociedades (Cosas Nuestras S.A.), a la cual le otorgó por ese motivo carta de pago […]”*. En particular, destacó que la prestamista había optado por actuar personalmente y no por apoderado;

j) los anexos “1.c” (acta Nº 39), “10.a”, “10.b”, 11, 12 y 13 contaban con descripciones directamente relacionadas con la existencia del contrato, sus intervinientes e incidencias posteriores vinculadas a la cancelación de los montos, entre otras cuestiones.

Así, concluyó que el protagonismo de EIDICO S.A., como tomadora real de una parte del préstamo, se encontraba adecuadamente acreditado y que las sociedades Cardón Estancias S.A. y Cosas Nuestras S.A. tuvieron una activa participación en la cuestión, la primera como tomadora formal del préstamo y la segunda como una de sus tomadoras reales. Además, advirtió que las firmas referidas habían validado la versión de los hechos propuesta por su parte.

En tales condiciones, consideró que las constancias obrantes en autos permitían *“[a]prehender una realidad económica transparente […]”* y concordante con el artículo 2 de la ley 11.683. Asimismo, reiteró que su contraria (en la instancia administrativa) y el Tribunal Fiscal habían desatendido completamente los argumentos propuestos.

Finalmente, y en lo vinculado a la multa impuesta, expresó que no había *“[h]ipótesis de imposición y* [que] *en virtud de ello tampoco* [podía] *haberse configurado la figura de omisión de impuestos invocada como fundamento de la pretensión punitiva […]”.* En virtud de lo antedicho, entendió que nunca se había producido el hecho imponible y que, en consecuencia, tampoco se le podía imputar a su parte haber incurrido en la infracción normada por el artículo 45 de la ley 11.683.

Así, destacó que no había *“[t]ipicidad, ni […] infracción, que en sentido estricto implica*[ba] *haber incurrido en una conducta típica, antijurídica, culpable, que pueda ser reprobada a su autor […]”.*

Por lo expuesto, solicitó que se revocara lo decidido, con costas.

IV.- Que, sentado lo anterior y en atención a la cuestión que se debe resolver, resulta insoslayable exhibir y detallar la prueba conducente que obra en la causa en formato papel.

Ello así, en primer término, debe señalarse que del expediente administrativo: "Actuación Nº 10826-966-2014" y que tramitó bajo la Orden de Intervención Nº 814.318, surge que:

a) El 26/02/13 se inició la fiscalización de las obligaciones de la firma actora en el Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2009 y, a tal fin, se le requirió que acompañara: 1) los libros contables y societarios de tal lapso; 2) las constancias que poseyera vinculadas a "IVA Compras" e "IVA Ventas"; 3) sus estados contables al 31/12/09; 4) dos notas informando, por un lado, las cuentas bancarias con las que operaba comercialmente y, por el otro, la actividad comercial que desarrollaba; 5) copia del inventario de bienes al 31/12/08 y al 31/12/09; 6) los ajustes al balance contable que se realizaron para la confección de la declaración jurada por el tributo y período mencionado; 7) aporte balance de sumas y saldos del período descripto y 8) ponga a disposición la documentación respaldatoria de las registraciones contables del período fiscal señalado (fs. 4/6).

b) El 11/04/13 la firma actora informó que, a tal fecha, no poseía cuentas bancarias con las que operara y que, durante el período fiscal 2009, operó con las cuentas Nº 094-000067885 (perteneciente al Banco Santander Río) y Nº 3250-48000055/20 (perteneciente al Banco Nación). Por otra parte, expresó que la actividad comercial de la empresa consistía en administrar consorcios al costo conformados para desarrollar urbanizaciones, destacando que el sistema fue concebido para que un grupo de personas aportaran proporcionalmente los recursos necesarios para llevar adelante esos desarrollos.

Asimismo, manifestó cuál era la función del administrador vinculada a la compra de la tierra y la realización de las obras de infraestructura común e indicó que los ingresos declarados durante el ejercicio 2009 correspondían a la retribución por tal servicio (fs. 13).

c) A fs. 14/52 obra constancia de la Memoria y los Estados Contables, al 31 de diciembre de los años 2008 y 2009, de EIDICO S.A. Sobre el particular, interesa destacar que de allí surge, a fs. 29, que el

rubro “Otros Pasivos”, al 31/12/09, contiene un subtítulo nominado “Préstamos”, por la suma de $890.093 y, a fs. 40/41, que el inventario detallado al 31/12/09 consignó como pasivo (ubicado bajo el título “Otros Pasivos”) un préstamo vinculado a la “Sra. Ilda María Antonia Llauró”, por la suma de $693.020.

d) A fs. 54 se encuentra agregado un requerimiento que el Fisco Nacional le cursó a la firma actora, destinado a que ella acompañara: 1) los mayores contables 1105001, 1104001, 1101001, 1101002, 1102991, 1102013, 2104006, 1108002011 y 1108006 por el período comprendido entre enero y diciembre de 2009; 2) los extractos bancarios de las cuentas pertenecientes al Citibank, Banco Santander Río y Banco de la Nación Argentina por el período 2009; 3) el mayor contable de la cuenta Nº 1102003 y 4) la documentación respaldatoria de, entre otros, los “Otros Pasivos” consignados en el inventario detallado, que ascendían a la suma de $ 1.474.533 (monto que contenía a la suma consignada en el punto antecedente). Todos ellos referentes al ejercicio 2009.

e) A fs. 71 obra constancia del mayor vinculado a la “Caja Dólares Pesificada” (1101002). De allí se desprenden, en cuanto aquí importan, cuatro entradas del 17/02/09: tres de ellas se encuentran relacionadas con la “Sra. Ilda María Antonia Llauró” y consignan, en la columna “debe”, a las sumas de $498.601,90, $174.150 y $34.830. La restante consigna como sujeto interviniente al “Fideicomiso Paseo Ushuaia” y le asigna, en la columna del “haber”, la suma de $498.601,90.

f) A su vez, a fs. 75 se encuentra agregada la constancia del mayor “Préstamos” (2104006) en donde se replica la fórmula consignada en el punto que antecede, pero se intercambian las sumas del “debe” y el “haber”.

g) A fs. 118 luce agregada una réplica brindada a EIDICO S.A., vinculada a los préstamos descriptos y en donde se comunicó que existían dos proyectos de actas, a tratar por parte de la firma Cardón Estancias S.A.

h) A fs. 165/174 obra una copia de un contrato de mutuo entre la firma Cardón Estancias S.A. (en calidad de prestataria) y la Sra. “Ilda María Antonia Llauró” (como prestamista, cuya CUIT era 27-01659219-1 y poseía domicilio en la calle Monroe 3302, San Isidro), celebrado el 14/04/09. En cuanto a lo sustancial de dicho acuerdo, cabe remitir a lo

expresado en los párrafos 5º y 6º del Considerando I de este pronunciamiento y, a ello cabe agregar, que se consignó a la suma resultante de los desembolsos involucrados como “capital consolidado” (deuda que la prestataria reconocía registrar con la prestamista) y que, dicho acuerdo, se presentó como certificado por escribano público, otorgándosele el número de actuación CAA04480035.

i) A fs. 243/245 se encuentran, por un lado, el detalle de los ajustes propuestos por el Fisco respecto de los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado (por los períodos fiscales 2009 y febrero 2009, respectivamente) y, por el otro, la no conformidad al ajuste expresada por la actora. En particular, interesa destacar que los cálculos de la demandada tuvieron su fundamento en la existencia de un incremento patrimonial no justificado, que se desprendía de los asientos detallados en el punto “e” de este Considerando.

j) A fs. 246/258 se acompañaron constancias referidas a las situaciones patrimonial e impositiva de la Sra. Hilda María Antonia Llauró (CUIT 27-00059219-1 y con domicilio en la calle Monroe 2034, de la localidad de Boulogne). De tal documental, interesa destacar que ella registró como crédito en el país, al presentar su declaración jurada del Impuesto a los Bienes Personales (período fiscal 2009) y con el tipo de identificación “80”, el importe de $752.000, vinculado al Sr. Cristian Zaefferer (apoderado que figura en el contrato citado en el punto “h” de este Considerando) y a la firma “Cosas Nuestras S.A.” (fiadora, hasta la suma de U$D 200.000 de “Cardón Estancias S.A.”) (fs. 255/256). A su vez, también cabe remarcar que ella manifestó ante la A.F.I.P. y mediante apoderado, que desde el año 2009 y hasta junio de 2014, no había suscripto *“[n]ingún contrato de préstamo con Eidico S.A. CUIT 30-68519454-2 […]”* (sic).

k) A fs. 261 se volvió a confeccionar un ajuste como el detallado en el punto “i” del presente Considerando y, a fs. 263/273, obran copias de las declaraciones juradas vinculadas a los Impuestos al Valor Agregado (período fiscal febrero 2009) y a las Ganancias (primera rectificativa) de la firma actora, en conjunto con la decisión del Fisco Nacional de ampliar la fiscalización al primero de los tributos mencionados, con relación al período “febrero 2009”. De allí surge, respecto del Impuesto a las Ganancias, que la accionante declaró un resultado neto final de

$112.771,77 y, en el Impuesto al Valor Agregado, un débito fiscal de $7.732,36.

Asimismo, cabe destacar que a fs. 279/287 obra el informe final de inspección sobre la contribuyente.

I) El 05/05/15 se amplió, nuevamente, la fiscalización al Impuesto al Valor Agregado por el período fiscal enero 2009 y los períodos de marzo a diciembre de 2009 (fs. 316). A su vez, a fs. 352/371 obran constancias de las Resoluciones 758/2015 (DV NRR1) y 759/2015 (DV NRR1), por medio de las cuales se le confirió vista a la actora de los cargos vinculados al Impuesto a las Ganancias (período fiscal 2009) y al Impuesto al Valor Agregado (períodos fiscales enero a diciembre 2009) y se instruyó sumario por encuadrar la conducta de la contribuyente *prima facie* en el supuesto del artículo 45 de la ley 11.683.

En particular, interesa destacar que la A.F.I.P. acompañó, como Anexo III, constancia de que los débitos fiscales declarados por EIDICO S.A. en el I.V.A., por los meses enero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2009, ascendían a las sumas de $5.968,73; $5.760,71; $5.461,13; $335,70; $11.058,96; $8.995,46; $59.187,10; $4.853,42; $11.666,00; $7.455,80 y $61.654,91, respectivamente (fs. 371).

m) Al momento de contestar esa vista, la firma actora, además de solicitar la producción de determinadas pruebas, acompañó, certificadas por escribano público:

- Copias de las actas de directorio de “Cardón Estancias S.A.” (Nº 20, 21, 38, 39 y 40, del 10/02/09, 02/04/09, 03/05/13, 04/09/13 y 12/12/13), presentadas ante la Inspección General de Justicia, en donde la sociedad evaluó y describió: la participación, a través de un préstamo (de U$D 600.000) otorgado por la Sra. Llauró, en un fideicomiso destinado al desarrollo de un centro comercial de compras en Ushuaia, Tierra del Fuego; las condiciones de la participación de EIDICO S.A. (comprensiva de la suma de U$D 200.000 y a cuyo cargo quedaría el pago por subrogación, directamente a la acreedora, de los intereses y el capital) y que la tomadora formal del préstamo sería “Cardón Estancias S.A.”; la circunstancia de que el 14/04/09 *“[l]a sociedad celebró un contrato de préstamo con la señora Ilda María Antonia Llauró, cuyo monto fue en realidad percibido por terceras personas y aplicado a la*

participación de un fideicomiso constituido para desarrollar un paseo de compras en la Ciudad de Ushuaia [y que] *los tomadores reales del préstamo fueron pagando la deuda, por subrogación, con conformidad de la acreedora […]".*

- Copia del libro diario general de EIDICO S.A. donde se detallan las operaciones consignadas en el punto "e" del presente Considerando y una copia del contrato de mutuo ya descripto (fs. 392/402).

- Copia del acuerdo nominado "cancelación contrato de préstamo" celebrado entre EIDICO S.A. y la Sra. Ilda María Llauró (por intermedio de su apoderado Sr. Cristian Zaeffer y el 04/09/13) (fs. 413/414 y 419) y copia del mutuo celebrado entre EIDICO S.A. (en calidad de prestataria) y la Sra. Llauró (en calidad de prestamista) el 04/09/13, por la suma de U$D 320.000 (fs. 420/424).

n) A fs. 443/450 obran los dictámenes jurídicos 94/2016 (DV NJU) y 93/2016 (DV NJU) relacionados con las determinaciones de oficio de los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado descriptas.

ñ) En ese contexto, el 30/05/16 la Administración Federal de Ingresos Públicos emitió la **Resolución 118/2016**, por medio de la cual agregó la prueba acompañada por la actora al momento de contestar vista, rechazó las pruebas informativa, pericial caligráfica y contable y el reconocimiento de firmas propuestas por la actora y determinó de oficio la obligación tributaria de EIDICO S.A. con relación al Impuesto al Valor Agregado (períodos fiscales enero a diciembre de 2009), adjuntando un detalle del ajuste por período involucrado.

Además, estableció que el saldo resultante del impuesto a ingresar a favor del Fisco ascendía a la suma de $156.731,73 y acompañó un detalle de los importes que componían ese monto. A su vez, determinó que sobre la diferencia a ingresar se deberían abonar, asimismo, la suma de $312.961,62 en concepto de intereses resarcitorios (cfr. Resoluciones 492/06 -MEyP- y 841/10 -MEyFP-) calculados al 27/05/16.

Por lo demás, aplicó una multa del 70% del gravamen omitido, que ascendía a la suma de $109.711,80 (cfr. artículo 45 de la ley 11.683).

Para tomar dicha decisión, estableció la plataforma fáctica involucrada en la incidencia y la vinculación de la determinación citada con lo ocurrido con el marco del proceso determinativo del Impuesto a las Ganancias que correspondía integrar a la actora.

En tales condiciones, señaló que, del estudio de la documentación involucrada, surgía que la parte actora no resultó ser prestataria en el mutuo que unió a la firma “Cardón Estancias S.A.” con la Sra. Llauró, habida cuenta de que únicamente había intervenido como fiadora (hasta la suma de U$D 400.000) del monto indicado. A su vez, explicó que no resultaban suficientemente idóneos los documentos con los que la actora pretendió probar la subrogación de la obligación de pago surgida del contrato, en tanto constituían meras manifestaciones no refrendadas en actas debidamente transcriptas en libros rubricados.

Aludió a la negativa apuntada por la Sra. Llauró (que fue detallada en el punto “j” del presente Considerando) y a su declaración jurada relacionada con el Impuesto a los Bienes Personales (de la cual no surgían créditos que le adeudara la firma actora) al tiempo en que concluyó que ella no había aportado pruebas suficientes para acreditar la veracidad del pasivo exteriorizado en su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias (período fiscal 2009) y que correspondía impugnar el monto declarado y otorgarle el tratamiento presuntivo de un “incremento patrimonial no justificado” (cfr. artículo 18, inciso “f”, punto 2 de la ley 11.683).

Frente a ello, expresó que se procedieron a determinar las ventas omitidas gravadas y el débito fiscal omitido, prorrateando esas sumas en los períodos fiscales de enero a diciembre de 2009, en función del débito fiscal declarado por la responsable respecto de cada uno de esos meses. Así, indicó que surgió la suma de $156.731, adeudada en concepto del Impuesto al Valor Agregado.

Posteriormente, relató las consideraciones vertidas por la parte actora al momento de contestar vista, agregó la prueba instrumental ofrecida por ella y rechazó las restantes, en tanto estas no aportarían a la causa mayores conceptos o elemento alguno de sustancial utilidad.

Al abordar las manifestaciones de la contribuyente, reiteró que ella había registrado contablemente el ingreso de dinero en efectivo y en pesos el 17/02/09, esto es, dos meses antes de la celebración del contrato entre la Sra. Llauró y “Cardón Estancias S.A.” y que no se había aportado documentación alguna que constatara el efectivo ingreso de dinero en esa fecha, ni tendiente a acreditar que EIDICO S.A. hubiera participado en esa operación.

Citó diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal de la Nación vinculados a las condiciones en las cuales deben demostrarse los pasivos consignados por los contribuyentes y expresó que la actividad de la recurrente no se condecía con esos parámetros, en tanto no lograba acreditar correctamente el origen de los fondos involucrados.

Acusó una contradicción entre lo expresado en el acta de directorio Nº 21 (del 2/04/09) y el asiento contable registrado por EIDICO S.A., en su libro diario general, el 17/02/09, en tanto no resultaba posible relacionar el contrato celebrado entre la Sra. Llauró y “Cardón Estancias S.A.” con el origen del monto aplicado por la contribuyente para la realización de una inversión en Ushuaia.

Descalificó al documento titulado “Cancelación Contrato de Préstamo” del 4/09/13 (presentado como anexo “10.b”) por ser una copia simple de un contrato privado que no poseía fecha cierta y que, por ende, no resultaba oponible a terceros. Por lo demás, explicó que no surgía de ese instrumento relación alguna con el asiento contable del 17/02/09.

A su vez, y en lo vinculado a la cancelación de contrato celebrado entre la Sra. Llauró y “Cosas Nuestras S.A.” del 24/06/13 (acompañado como anexo 12), indicó que resultaba ser un contrato privado sin fecha cierta y, por ello, inoponible a terceros.

A ello agregó, en respuesta a lo argüido por la accionante en torno a la cancelación del préstamo recibido mediante el contrato del 4/09/13, que no surgía relación alguna entre dicho instrumento y el pasivo impugnado por la A.F.I.P. en tales actuados.

Destacó que, en definitiva, la resolución de la incidencia se ceñía a una cuestión de hecho y prueba y, a tal efecto, consideró aplicable el artículo 2246 del Código Civil, que establecía que la prueba del mutuo debía realizarse por instrumento público o, excepcionalmente y bajo ciertas condiciones, por instrumento privado de fecha cierta.

En ese contexto, adujo que la contribuyente no había aportado documento alguno bajo la forma de instrumento público o privado con fecha cierta en el cual se encontrara plasmada la operación en cuestión, y por ello, consideró que el mutuo invocado era inoponible a terceros ajenos a la relación contractual.

Asimismo, citó doctrina y jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación para sustentar tal conclusión, reprochó a la contribuyente la

deficiencia en el aporte de elementos probatorios para demostrar la operatoria y los movimientos de fondos y se expresó en favor de la actividad fiscalizadora, procediendo la impugnación de las declaraciones juradas presentadas por la responsable en el Impuesto al Valor Agregado (períodos fiscales enero a diciembre 2009) y la aplicación de los intereses resarcitorios establecidos por el artículo 37 de la ley 11.683 (que ascendieron a la suma de $312.961,62).

Finalmente, y en cuanto a la multa impuesta, remitió a las conclusiones expuestas en los puntos “4” y “5” del dictamen obrante en la causa y la graduó en el 70% del gravamen omitido por los períodos fiscales descriptos (fs. 452/480).

o) Por otra parte, y también el 30/05/16, el Fisco Nacional emitió la **Resolución 119/2016**, por medio de la cual se agregó la prueba instrumental aportada y se rechazaron las pruebas, informativa, pericial caligráfica y pericial contable, así como el reconocimiento de firmas propuestas por la actora.

A su vez, se determinó de oficio con carácter parcial la obligación de EIDICO S.A. en el Impuesto a las Ganancias (período fiscal 2009) en la suma de $306.282,82 (que resultaba de la aplicación de una alícuota del 35% al resultado neto final, obtenido de la adición entre el resultado impositivo declarado y el incremento patrimonial no justificado con más un 10% en concepto de renta dispuesta) y estableció que el monto a ingresar ascendía a $159.197,29.

De igual modo, determinó que la contribuyente debería ingresar la suma de $334.367,37, en concepto de intereses resarcitorios (cfr. Resoluciones 492/06 -MEyP- y 841/10 -MEyFP-) calculados al 27/05/16.

Y, por lo demás, aplicó una multa del 70% del gravamen omitido, cuyo monto resultó en $111.438,10 (cfr. artículo 45 de la ley 11.683).

En cuanto a los fundamentos de la Resolución citada, cabe advertir que ellos resultaron sustancialmente similares a los expuestos por el Fisco en la Resolución detallada en el punto “ñ” del presente Considerando (Nº 118/2016). Así, resta señalar que la demandada concluyó que la contribuyente no había acreditado en forma suficiente la veracidad del pasivo exteriorizado en su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias (período fiscal 2009) y que, por ello, debía tenerse por no

probado el mutuo invocado y confirmarse el ajuste propuesto por la fiscalización en el tributo mencionado (fs. 481/509).

Sentado lo anterior, y en otro orden de ideas, es menester destacar que de la lectura de las constancias agregadas en formato papel, durante la tramitación de la causa ante el Tribunal Fiscal de la Nación (que pueden ser visualizadas en el siguiente vínculo), surge que:

1) A fs. 132/134 obra un extracto de la cuenta corriente especial en dólares Nº 2-540-0941054262-7, en el lapso comprendido entre el 01/01/09 y el 27/02/09, perteneciente al Fideicomiso “Paseo Ushuaia” y radicada en el Banco Macro, de donde se desprenden un crédito (de $450.000) ingresado el 17/02/09 y dos débitos, uno del 17/02/09 (en concepto de tasa) y otro del 19/02/09 (de $447.200, que se rotuló como transferencia).

2) A fs. 162/vta. se encuentra glosada la contestación de oficio brindada por la sociedad “Cosas Nuestras S.A.”, en donde expresó que ella había recibido *“[u]na parte del préstamo instrumentado en el contrato* [que se detalló en el punto “h” del presente Considerando] *por un importe de U$S 200.000 […]”*, que esa porción del préstamo había sido cancelada y que eran auténticas las copias que se le acompañaron al momento de diligenciarse el oficio correspondiente.

3) A fs. 179 se agregó la contestación de oficio aportada por la sociedad “Cardón Estancias S.A.”, en donde manifestó que las copias identificadas como anexos “1.a”, “1.b” y “1.c” se correspondían con sus originales obrantes en los libros societarios correspondientes y que su firma no había registrado en la contabilidad, como pasivo propio, el préstamo involucrado en estos actuados.

4) A fs. 193/197 obra constancia de la contestación acompañada por el notario Sr. Gómez Mac Gregor, oportunidad en la cual acompañó copia certificada de la escritura número 71, pasada ante sí el 19/03/09 al folio 170 del registro notarial 26 de San Isidro y en donde la Sra. Llauró le otorgó un poder general amplio de administración y disposición al Sr. Cristian Domingo Zaefferer.

5) Finalmente, a fs. 199/202 se encuentra agregado el informe final pericial producido por los peritos propuestos por la actora y el Fisco Nacional, oportunidad en la cual se analizaron los asientos contables de

EIDICO S.A. y “Cosas Nuestras S.A.”, su autenticidad y los registros de pasivos vinculados al préstamo invocado.

V.- Que, efectuado el análisis que antecede, resulta oportuno recordar que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones que se pongan a consideración del Tribunal, sino tan solo en aquellas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. *Fallos:* 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre muchos otros y esta Sala, *in re,* “Massuh S.A. c/D.G.I.”, expte. Nº 38.066/2011, del 17/11/21, entre otros).

Y, además, tampoco es obligación de los juzgadores ponderar todas las pruebas agregadas, sino únicamente las que se estimen apropiadas para resolver el conflicto (cfr. doc. *Fallos:* 274:113; 280:320; 291:390; 310:267; 321:1776 y esta Sala, *in re,* “Strazzolini, Ronaldo Emilio c/E.N. –A.F.I.P. –D.G.I.”, expte. Nº 71973/2018, del 16/07/21).

VI.- Que, en estas condiciones y como primera medida, corresponde abordar los agravios esgrimidos por la firma actora relacionados con las medidas de prueba que se denegaron en la instancia anterior y en razón de lo cual adujo una vulneración de su derecho de defensa.

Al respecto, conviene iniciar apuntando lo resuelto por este Tribunal, el 9/05/17 (en el marco del recurso de queja vinculado con estos actuados), oportunidad en la cual se analizaron los alcances de los artículos 71 del Reglamento de Procedimientos ante el Tribunal Fiscal de la Nación (Acordada 840 del 22/12/93), 197 de la ley 11.683 y 379 del C.P.C.C.N., para evidenciar el carácter inapelable de las resoluciones del Tribunal administrativo en materia probatoria.

Y, en particular, cabe destacar lo expresado en torno a las facultades que otorga a esta Cámara de Apelaciones, el artículo 86 de la L.P.T., para disponer la apertura y producción de prueba en esta instancia, previsión normativa en la cual se consideró resguardado -en ese entonces- el derecho de defensa de la parte actora (ver Considerando V).

Al respecto, interesa recordar que el referido artículo 86 dispone, en cuanto aquí importa, que: *“[E]n el caso del inciso b), la Cámara: 1. Podrá, si hubiera violación manifiesta de las formas legales en el*

procedimiento ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, declarar la nulidad de las actuaciones o resoluciones y devolverlas al TRIBUNAL FISCAL con apercibimiento, salvo que, en atención a la naturaleza de la causa, juzgare más conveniente su apertura a prueba en instancia. 2. Resolverá el fondo del asunto, teniendo por válidas las conclusiones del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION sobre los hechos probados. Ello no obstante, podrá apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autoricen a suponer error en la apreciación que hace la sentencia de los hechos […]" (el subrayado no corresponde al original).

Respecto de tales pautas, resulta pertinente advertir que se trata de supuestos que se encuentran conectados, fundamentalmente, a vicios que afecten el debido proceso adjetivo ante el organismo jurisdiccional (cfr. Buitrago, I.J., Guzmán, L.A. y Sánchez Succar, M.A. *"Procedimiento Fiscal"*, Errepar, Buenos Aires, 2001, pág. 305 y, en igual sentido, Bertazza, H. J., *"Ley 11.683 de procedimiento tributario comentada*", 1ª Ed., La ley, 2019, pág. 616).

En este sentido, recuérdese que dicha garantía, cuya fuente reside en el artículo 18 de la Constitución Nacional (cfr. C.S.J.N. en *Fallos*: 319:2313; 324:3664; 340:1753 y "Anselmi, Héctor Rubén c/Ferrocarriles Argentinos", del 17/02/22, entre muchos otros), persigue afianzar la efectividad del derecho del contribuyente a ser oído, ofrecer pruebas y producirlas y a obtener una decisión fundada (aspectos que se encuentran regulados transversalmente en las instancias de defensa que contempla la ley 11.683 -ver, en un sentido similar, Spina, H., *"Vinculación entre la ley de procedimiento fiscal y la regulación de los procedimientos administrativos"* en Bertazza, H.J., *"Ley 11.683…"* cit., pág. 1073-).

Sentado lo anterior, por un lado, debe indagarse acerca de la existencia de una "violación manifiesta de las formas legales" en el procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y, sobre tal aspecto, debe adelantarse que no se colige del análisis de lo actuado en dicha sede la existencia de un vicio de tales características.

Para dar sustento a la conclusión antecedente, debe recordarse lo normado por el artículo 164 de la ley 11.683, que establece, en lo que hace al caso, que el Tribunal Fiscal posee *"[a]mplias facultades para*

establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes […]". En este orden, no puede soslayarse que, en virtud de la cláusula citada, el Tribunal administrativo asume el papel de director del proceso, que persigue la plena realización de un mandato legal, sustentado en la comprobación del hecho imponible y sus proyecciones (cfr. Buitrago, I. y Calvo, R. *"La prueba en el Tribunal Fiscal de la Nación",* Derecho Fiscal, T. XLVII, pág. 282).

Asimismo, es menester recordar que los artículos 166, 169 y 174 del citado cuerpo normativo confieren a las partes la posibilidad de ofrecer prueba y fijan los modos de producirla y que, en este sentido, también se alinean los artículos 19, 20 y 25 del Reglamento de Procedimientos ante el Tribunal Fiscal de la Nación (AA-840).

A su vez, debe agregarse que el artículo 33 del Reglamento nombrado señala que: *"[N]o se admitirán pruebas sobre hechos que no hayan sido invocados por las partes en sus escritos de interposición y contestación, así como tampoco las que fueran improcedentes, superfluas o meramente dilatorias […]"* y que, como ya se ha expresado, de su artículo 71 se deriva la inapelabilidad de las resoluciones de sustancia probatoria.

En tal contexto, resulta posible observar que el Tribunal Fiscal ha dirigido la tramitación de estos actuados (y, en particular, aquello que hace a la prueba) de acuerdo con las formas legales aplicables, ello, habida cuenta de que sustanció el líbelo inicial de la parte actora, la oposición a las pruebas esgrimidas por el Fisco Nacional, dictó dos resoluciones acerca de su mérito y ordenó la producción de las pruebas que consideró conducentes, en conjunto con la sustanciación de las impugnaciones que se realizaron contra el informe pericial confeccionado y la puesta de los autos para alegar (fs. 80, 107, 113, 123, 126, 131, 198, 209, 217 y 241).

Por ende, y teniendo en especial consideración las circunstancias apuntadas (de las que se desprende que el Tribunal administrativo posee "amplias facultades" en la determinación de los hechos, la ausencia de pautas regladas en torno a la valoración de la improcedencia o superfluidad de los medios probatorios propuestos por las partes en aquella sede y la inapelabilidad de las decisiones que se tomen en torno a

ello), es que cabe concluir que no ha mediado en la especie un desconocimiento manifiesto de las formalidades legalmente establecidas.

De otro lado, debe analizarse, para concluir el estudio de la sección del artículo 86 mencionada, si resulta factible suponer un error en la “apreciación que hace la sentencia de los hechos” y disponer, en consecuencia, la producción de pruebas en esta instancia. Al respecto, cabe adelantar que tampoco puede convalidarse una postura afirmativa sobre tales extremos.

A los efectos de fundar la tesitura expresada, no puede perderse de vista que la recurrente alega, en esta instancia, que los medios de prueba denegados (que vedarían al Tribunal Fiscal de apreciar correctamente los hechos) resultaron ser: a) la citación a los Sres. Cristian Zaefferer y Rodolfo M. Monzo, para que reconozcan las firmas obrantes en los anexos 4, 10, puntos “a”, “b” y “c”, 11 y 13 y que en caso de desconocimiento, se disponga la realización de una pericia caligráfica; b) la confección de una pericia caligráfica sobre la firma del Sr. Zaefferer en los anexos 4, “10.a” y 11 y c) que se incorporen las declaraciones juradas de la Sra. Llauró referidas al Impuesto a los Bienes Personales (períodos fiscales 2009 y 2010) (fs. 76vta./77).

Ello así, y al margen de la orfandad argumental que exhibe la presentación bajo estudio en este aspecto (toda vez que se limita a alegar que la denegatoria afectaba su derecho de defensa y que resultaba necesario demostrar la suscripción por parte de la Sra. Llauró de determinados instrumentos, pero en modo alguno logra analizar pormenorizada y circunstanciadamente la idoneidad de los medios descriptos para desvirtuar, o modificar sustancialmente, la interpretación de los restantes elementos incorporados), debe señalarse que tampoco se vislumbra de qué manera la producción de dicha prueba en esta instancia resultaría idónea para variar la plataforma fáctica del caso y, en consecuencia, demostrar la existencias de errores de juicio en la evaluación y apreciación de la prueba por parte del Tribunal Fiscal.

En efecto, respecto de lo solicitado en torno al Sr. Zaefferer, cabe apuntar que los alcances de la representación que este ejerció surgen de las actuaciones (algunas de ellas notariales) que fueron detalladas en los puntos “j”, “m” y “4” del Considerando IV y que, además, ello tampoco encuentra suficiente conexión con el fondo de lo debatido en autos, si se

repara en que, de producirse la prueba citada tal y como se encuentra propuesta, no se incorporaría a la causa documento novedoso alguno, para valorar el incremento patrimonial no justificado que se le endilgó a EIDICO S.A.

Ahora bien, una conclusión disímil tampoco puede adoptarse respecto del Sr. Monzo, si se tiene en cuenta que, además de que se solicitó su citación en los mismos términos que los del Sr. Zaefferer, no fue nombrado por la parte actora en ningún pasaje de su recurso ante el Tribunal Fiscal, circunstancia que evidencia una falencia, cuanto menos expositiva, entre los hechos invocados por ella y las pruebas ofrecidas, que no puede suplirse ante esta instancia.

Finalmente, igual postura debe adoptarse en lo concerniente a las declaraciones juradas del Impuesto a los Bienes Personales de la Sra. Llauró (períodos fiscales 2009 y 2010), en tanto ya obran constancias del contenido de aquella presentada por el año 2009 en la causa (ver punto "j" del Considerando IV) y del incremento que esta obtuvo en el año 2010.

Por los motivos señalados, es que corresponde desestimar los agravios esgrimidos por la firma actora en este aspecto.

VII.- Que, de otro lado y en cuanto al fondo de la cuestión debatida, es menester recordar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso "b" de la ley 11.683, otorga carácter "limitado" a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (cfr. *Fallos:* 300:985).

Ello es así, habida cuenta de que: *"[l]o que se encuentra sometido a conocimiento de este tribunal consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuada por dicho tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (arg. CSJN, Fallos: 332:357), sólo cabe confirmar la decisión recurrida (CSJN, Fallos: 326:2987 y 334:249) [...]"* (cfr. Sala III, *in re* "La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI", expte. Nº 27.409/2012 del 31/10/12; "Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/DGI", expte. Nº 4502/2014 del 29/9/14; "Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/DGI", expte. Nº 18124/2016 del 14/9/17; "Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33.113-I) c/DGI", expte Nº 83620/2016 del 16/10/18;

"Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/DGI", expte. Nº 72673/2018 del 7/5/19, entre otros).

Sin embargo, también cabe advertir que lo antedicho en modo alguno supone que la revisión judicial no pueda valorar los elementos mencionados, no sólo cuándo se hayan omitido sustanciar y/o incorporar al proceso determinados hechos y/o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino también ante supuestos de arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en la apreciación de aquellos y aún más cuando se trate de la nulidad de lo decidido por violación a garantías constitucionales (cfr. esta Sala, *in re,* "Surplus S.A. (TF 24639-I) c/D.G.I.", sentencia del 26/06/12; "Xenobióticos S.R.L. c/D.G.I.", expte. Nº 23.132/2016, del 7/06/2016 y sus citas y "Migliora, Bibiana c/D.G.I.", expte. Nº 19.486/2021, sentencia del 08/04/22; Sala III, *in re,* "Standard Motors Argentina S.A. c/D.G.I.", del 12/05/2015; Sala IV, *in re,* "Valle Escondido c/D.G.I.", del 17/05/2016 y Sala V, *in re,* "Steinco, Gustavo Alejandro (TF 18283-I) c/D.G.I.", sentencia del 12/02/08).

Esta conclusión es pertinente pues, aun cuando la norma -como ya se ha dicho- otorga carácter "limitado" a la revisión de la alzada y, en principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho resulta evidente, como también surge del último párrafo del mencionado artículo, que no se trata de una regla absoluta.

VIII.- Que, sobre la base de lo expuesto, debe remarcarse que lo sustancial de la cuestión controvertida subyace en la consideración que cabe otorgarle al contrato de mutuo celebrado el 14/04/09 y cuyos efectos se proyectan respecto de la situación tributaria de la firma actora en los Impuestos a las Ganancias (período fiscal 2009) y al Valor Agregado (períodos fiscales enero a diciembre 2009).

De tal modo, es de caso recordar que el artículo 18, inciso "f" de la ley 11.683 disponía, en su texto anterior a la reforma introducida por la ley 27.430 y vigente al momento de los hechos, que: *"[L]a estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo […] A los efectos de este artículo podrá tomarse como presunción general, salvo prueba en contrario que: Los incrementos patrimoniales no justificados con más de un diez por ciento*

(10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, constituyen ganancias netas del ejercicio en que se produzcan, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias.

Cuando se trate de un responsable del impuesto al valor agregado, la suma de los conceptos indicados precedentemente deberá servir de base para estimar las operaciones gravadas omitidas del respectivo ejercicio comercial, ello mediante la aplicación del porcentaje que resulte de relacionar el total de las operaciones declaradas o registradas con la utilidad neta del ejercicio en cuestión. El total de las operaciones presuntamente omitidas que se obtenga por el procedimiento anterior, se atribuirá a cada uno de los meses del ejercicio comercial en función de las operaciones totales declaradas o registradas respecto de ellos. Los montos mensuales así determinados, se considerarán correspondientes a operaciones gravadas en la proporción que surja de relacionar las operaciones totales y las operaciones gravadas, declaradas o registradas […]".

Por su parte, el artículo 27 del decreto reglamentario de la ley del Impuesto a las Ganancias (1344/98) indica que: *"[L]os aumentos patrimoniales cuyo origen no pruebe el interesado, incrementados por el importe del dinero o bienes que hubiere dispuesto o consumido en el año, se consideran ganancias en el ejercicio fiscal en que se produzcan […]"*.

Sentado lo anterior, se impone centrar la atención en lo atinente a la prueba del contrato, su contenido y alcances, a los efectos de dilucidar si la conclusión propuesta por el Tribunal Fiscal de la Nación (esto es, que en el caso se está frente a un incremento patrimonial no justificado), adolece de alguna de las falencias aludidas en el Considerando VII.

En tales condiciones, y al margen del análisis que se efectuará posteriormente en torno a las peculiaridades que se configuraron en la especie respecto del mutuo invocado, debe recordarse, ante todo, que frente a dicho documento el Fisco Nacional resulta ser un *tercero*.

Esto es así, por cuanto en el derecho argentino, la palabra *tercero* se utiliza para designar a toda persona ajena a algo, sea una obligación, una convención o una relación jurídica. Es que se supone que la obligación, convención o relación, se forma entre determinadas personas, respecto de las cuales cualquier otra es una "tercera persona". Con

relación al acto jurídico los terceros son las personas extrañas al acto, es decir que no han concurrido a su formación, ni son sucesores universales de las partes quienes son asimilados a ellas (cfr. Llambías, Jorge Joaquín, "*Tratado de Derecho Civil, parte general",* T.II, Bs. As., Ed. Perrot, 1967, pág. 332 y ediciones posteriores y esta Sala, *in re,* "Vitkanshas, Alberto José c/D.G.I.", del 10/11/16).

Y, por revestir la demandada tal condición, es menester indicar que, en el caso, la modalidad probatoria debe ajustarse a lo normado por el artículo 2246 del Código Civil, que establecía que: *"[E]l mutuo puede ser contratado verbalmente; pero no podrá probarse sino por instrumento público, o por instrumento privado de fecha cierta, si el empréstito pasa del valor de diez mil pesos […]"* (ver, en un sentido similar, Borda, G. "*Tratado de derecho civil. Contratos II"*, 7ª Ed., Perrot, Buenos Aires, 1997, pág. 584).

Sobre tales bases, debe apuntarse que el acuerdo acompañado por la recurrente, y sobre el cual ella sustenta lo central de sus agravios (detallado en el punto "h" del Considerando IV y obrante a fs. 165/174), no encuentra adecuado sustento probatorio en un instrumento público o privado de fecha cierta, de conformidad con las exigencias que fueron descriptas en el párrafo que antecede.

Por otro lado, no puede soslayarse que dicho contrato circunscribe la participación de la firma EIDICO S.A. a la intervención como fiadora lisa y llana, principal pagadora y obligada en carácter solidario, por la suma de U$D 400.000 (ver Cláusula 2.6. "Fianza") y que, asimismo, establece como prestataria de las sumas involucradas a otra persona jurídica (esta es, "Cardón Estancias S.A.").

En ese sentido, también es del caso señalar que los asientos contables en virtud de los cuales la fiscalización inició el procedimiento que dio lugar a los actos determinativos impugnados (detallados en los puntos "e" y "f" del Considerando IV), datan del 17/02/09 y que la fecha consignada en el contrato que la recurrente acompañó para comprobar el pasivo discutido resulta ser el 14/04/09 (ver punto "h" del Considerando IV y fs. 165).

Por ello, y al margen del eventual destino que hubiera podido asignarse a los fondos, lo real y concreto resulta ser que tal acuerdo se

muestra insuficiente para poder acreditar el efectivo origen de las sumas que se imputan a la actora como un incremento patrimonial no justificado.

IX.- Que, sin perjuicio de lo antedicho, debe señalarse que las restantes pruebas obrantes en la causa tampoco revisten una idoneidad adecuada que permita acreditar fehacientemente la existencia, entidad y modalidades de lo afirmado por la recurrente.

Sobre este aspecto cabe recordar que, para la comprobación de la realidad de un pasivo, resulta necesaria la demostración de la secuencia completa de la operatoria llevada a cabo y, en particular, la acreditación de la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, la aplicación del préstamo a la actividad comercial de éste, y su posterior restitución (cfr. Sala IV, *in re,* "Molnar Hugo c/D.G.I.", expte. Nº 49672/2016, sentencia del 27/09/16).

En este mismo sentido, se ha señalado la necesidad de probar la existencia de dinero disponible en cabeza del acreedor; la forma y la fecha en la cual se hizo efectiva la entrega del dinero (a través de recibos u otra documentación); la declaración del crédito por parte del prestamista en sus declaraciones juradas (y/u otros elementos fehacientes); la forma, fecha y modalidad de las devoluciones del capital y/o los pagos de intereses; la aplicación de los fondos y la fuente de generación de recursos para devolverlos y abonar los accesorios (cfr. Fernández, L.O. *"Impuesto a las Ganancias. Teoría, técnica y práctica"* 4ª Ed. actualizada y ampliada, T. I, La ley, 2019, págs. 74/75 y, en un sentido similar Sala IV, *in re,* "Zucchini, Alfredo (TF 31.479I) c/D.G.I.", expte. Nº 36.144/2013, del 27/02/14).

Nótese en este orden, que frente al concreto y fundado cuestionamiento respecto de la realidad de la operatoria, resultante de los actos determinativos impugnados, la contribuyente no ha conseguido -siquiera en mínima medida- acreditar la completa secuencia que permita tener por cierta y efectiva la materialización del empréstito.

Adviértase así, que los elementos que ha aportado -así como aquéllos que pretendió incorporar por vía de la prueba que a la postre resultó denegada- lejos de demostrar la existencia de la operación, sólo se encontrarían enderezados a justificar el porqué de la falta de constancias documentales fehacientes que acrediten la real existencia del préstamo (entendido ello como la conformación de la total secuencia

enunciada en los parágrafos precedentes), intentando suplir por aquélla vía, la prueba directa, efectiva y conducente requerida no sólo para desvirtuar los actos cuestionados, sino para formar una real convicción acerca de la veracidad de la operación en cuestión.

Es así que, aparte de la inicial y contundente negativa de la prestataria respecto de la existencia del préstamo a EIDICO SA, no se ha demostrado que ésta firma se hubiere constituido, de manera real, fehaciente y creíble, al menos en deudora por subrogación respecto de pasivos de terceros, y que dicha asunción correspondiere por los montos y los sujetos involucrados a la operación que invoca; así como tampoco por cierto, ha demostrado la generación de los recursos necesarios para la devolución del préstamo y por cierto, menos aún el efectivo pago de las sumas pertinentes (capital e intereses) a su real y supuesta acreeedora.

De esta manera, se evidencia con toda claridad que los extremos mencionados no se encuentran verificados en la especie, si se repara en que, de la documental que fue detallada en el Considerando IV de este pronunciamiento, no resulta posible colegir la secuencia completa de la operatoria llevada a cabo (en igual sentido, ver Sala III, *in re,* “Lim Sur S.A. c/D.G.I.”, sentencia del 20/11/12).

X.- Que, sobre la base de las consideraciones que han sido expuestas, es que no puede endilgársele al pronunciamiento emitido por el Tribunal Fiscal de la Nación una arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad manifiesta en el desarrollo de sus valoraciones y consideraciones.

Ello es así, en tanto no se verifica una afectación a la pauta interpretativa según la cual se debe establecer la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso, por medio de una hermenéutica sistemática razonable y discreta que responda a su espíritu para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos (*Fallos*: 263:453), debiendo prevalecer la razón del derecho por sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutiva de la sustancia que define la justicia, sea esta favorable al Fisco o al contribuyente (*Fallos:* 307:118).

En tal sentido, cabe recordar que constituye doctrina jurisprudencial pacífica, sólida y consolidada aquella que caracteriza que debe entenderse por arbitrariedad *“[s]ólo cuando se resuelve contra o con prescindencia de lo expresamente dispuesto por la ley respecto al caso,*

se prescinde de pruebas fehacientes regularmente traídas al juicio o se hace remisión a las que no constan en él" (cfr. *Fallos*: 207:72, *in re*: "Carlozzi, c/Tornese Ballesteros", del 14/2/1947 y doctrina concorde posterior).

A lo expuesto, debe agregarse que: *"[l]a tacha de arbitrariedad no procede por meras discrepancias acerca de la apreciación de prueba producida o de la inteligencia atribuida a preceptos de derecho común, así se estimen esas discrepancias legitimas o fundadas. Esta tacha no tiene por objeto la corrección […] de sentencias equivocadas o que se estimen como tales, sino que atiende solo a supuestos de omisiones de gravedad extrema en que, a causa de ellas, las sentencias quedan descalificadas como actos judiciales*" (cfr. *Fallos*: 244:384, citado por Carrió, Genaro R., "*Recurso Extraordinario por Sentencia Arbitraria*", Bs. As., Abeledo Perrot, 1967, pág. 29).

Por todo, se observa que la sentencia dista de ser arbitraria, pues contrariamente a lo alegado por la recurrente, la misma resulta ajustada a derecho y a los hechos de la causa.

XI.- Que, respecto de lo manifestado en torno a la imposición de las multas, debe señalarse que, en rigor, el recurso de la parte actora no se ajustó estrictamente a lo establecido en el artículo 265 del C.P.C.C.N., norma que resulta de aplicación al caso en atención a lo dispuesto por el artículo 91 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

Esto es así, habida cuenta de que se vuelca un discurso subjetivo, que traduce un cuestionamiento meramente formal y por lo mismo, insuficiente para desvirtuar los fundamentos del pronunciamiento recurrido que, en tales condiciones, terminan quedando incólumes, pues en definitiva los argumentos decisivos en los que hace pie la sentencia apelada no han sido objeto de crítica eficaz, lo que impide admitir el recurso (cfr. C.S.J.N. *Fallos:* 333:1657, y expte. A. 1003. XLIV "Alfacar S.A. s/concurso preventivo", sentencia del 13/12/2011; asimismo, ver *Fallos:* 328: 645, entre otros).

El defecto apuntado ha de ser tenido especialmente en cuenta, a poco que se repare en que esta Cámara ha preconizado reiteradamente que la expresión de agravios debe consistir en una crítica concreta y razonada del pronunciamiento apelado. Tal exigencia no se sustituye con una mera discrepancia con el criterio del juzgador, sino que implica el

estudio de los razonamientos de aquél, demostrando las equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas. De ahí que se haya podido sostener que el respectivo memorial constituye un acto de petición, destinado específicamente a desvirtuar la sentencia recurrida, con el fin de obtener su revocación o modificación parcial por el tribunal revisor.

A su vez, la exigencia concerniente a la crítica concreta se refiere a la precisión que implica señalar específicamente el agravio vertido, mientras que el requerimiento de que aquella sea razonada, alude a los fundamentos, bases y sustanciaciones del recurso, el cual debe demostrar en qué reside el desacierto del razonamiento contenido en la sentencia que se impugna (cfr., en sentido concordante, Fenochietto, Carlos Eduardo - Arazi, Roland, *"Código Procesal Civil y Comercial de la Nación", comentado y concordado",* T.I, Astrea, Buenos Aires, 1983, págs. 834/837, y esta Sala, *in re*, "Falk, Gerardo F.J. c/E.N.", expte. Nº 1291/05, del 13/03/2012, entre otros).

Por cierto, se ha sostenido reiteradamente que la operación de criticar es muy distinta a la de disentir. En efecto, la crítica debe significar un ataque directo y pertinente a la fundamentación del fallo, con miras a demostrar los errores jurídicos y fácticos que éste pudiere contener. Por el contrario, disentir implica meramente exponer que no se está de acuerdo con la sentencia, según ha tenido oportunidad de indicar esta Sala, tanto en su anterior integración, *in re*, "Contreras, Hugo S. c/J.E.M.G.E.", sentencia del 29/03/2011 y sus citas, como en la actual, en autos: "Oro, Guillermo Alberto y otros c/E.N. -D.I.E.", del 14/02/2012, entre otros.

Con una perspectiva afín a la descripta, la Corte Suprema de Justicia ha interpretado que no alcanza para descalificar una sentencia el sostenimiento de una opinión diversa o alternativa a la expresada por el juzgador, de por sí insuficiente para demostrar que ésta conduzca a un apartamiento palmario de la solución jurídica prevista para el caso, o adolezca de una decisiva carencia de fundamentación (cfr. *Fallos:* 305:1058; 306:598; 324:2460; 327:2168; 329:3979, entre otros en los cuales se descartó la tacha de arbitrariedad).

A la luz de estos principios, pesaba sobre la recurrente el deber de demostrar el error en el que habría incurrido el T.F.N., no pudiendo

considerarse razonablemente que haya formulado una crítica seria de la resolución recurrida ante este Tribunal, por cuanto al proceder como se mencionó anteriormente no se hizo debido cargo de los fundamentos dados por el pronunciamiento apelado; por manera que el intento de reeditar argumentos ya invocados en la instancia anterior, importa un defecto de fundamentación insalvable (cfr. esta Sala, *in re*, “Ramón S.R.L. c/D.G.I.”, expte. Nº 28.367/2019, sentencia del 05/03/2020 y “Banco Patagonia S.A. (TF 47079-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, expte. Nº 3012/2021, sentencia del 10/12/21).

XII.- Que, finalmente, y respecto a las costas de esta instancia, cabe destacar que, con motivo de la decisión adoptada, las mismas se imponen a la actora, por no advertir razones que justifiquen apartarse del principio general de la derrota (artículo 68, 1ra parte, del C.P.C.C.N. de aplicación supletoria en los términos del artículo 197 de la ley 11.683).

Como corolario de lo expuesto, este Tribunal **RESUELVE:** rechazar el recurso intentado por EIDICO S.A. y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento apelado, con costas (artículo 68, 1ra parte, del C.P.C.C.N. de aplicación supletoria en los términos del artículo 197 de la ley 11.683).

Se deja constancia que la Dra. María Claudia Caputi no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (cfr. artículo 109 del R.J.N.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.-

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ