

GANANCIAS

PASIVOS CON EL EXTERIOR

Fecha cierta de los contratos

COMENTARIO

La sentencia de Cámara, al confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, mantuvo las resoluciones de la Dirección General Impositiva mediante las cuales se determinaron las obligaciones de la actora frente al impuesto a las ganancias y el impuesto adicional de emergencia sobre ese tributo a raíz de una operación financiera que ese organismo consideró un incremento patrimonial no justificado. Contra esa decisión la reclamante interpuso recurso ordinario de apelación. La Corte Suprema de Justicia de la Nación confirmó el pronunciamiento apelado.

SUMARIOS

Debe confirmarse la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que mantuvo las resoluciones del organismo fiscal mediante las cuales se determinaron las obligaciones de la actora frente al impuesto a las ganancias y el impuesto adicional de emergencia sobre ese tributo a raíz de una operación financiera que consideró como un incremento patrimonial no justificado, si los agravios de la recurrente no logran conmover ese pronunciamiento en cuanto afirma que las pruebas incorporadas al proceso sólo acreditan la existencia de una operación financiera internacional pero no tienen entidad para demostrar la existencia de un contrato de mutuo que pueda ser opuesto a terceros

TEXTO DE LA SENTENCIA

Buenos Aires, 15 de marzo de 2011

Vistos los autos: "Autolatina Argentina (TF 11.358-I) c. DGI".

Considerando:

1º) Que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (fs. 1023/1024) confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación de fs. 962/967 y, en consecuencia, mantuvo las resoluciones de la Dirección General Impositiva mediante las cuales se determinaron las obligaciones de la actora frente al impuesto a las ganancias por los períodos fiscales comprendidos entre 1982 y 1985 y el impuesto adicional de emergencia sobre ese tributo por el período 1984, y se liquidaron la actualización y los intereses correspondientes.

2º) Que contra tal sentencia, la accionante interpuso recurso ordinario de apelación (fs. 1027/1027 vta.), que fue concedido a fs. 1031 y que resulta formalmente procedente en tanto se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, supera el monto mínimo previsto por el artículo 24, inc. 6º, apartado a, del decreto ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte. El memorial presentado por la actora obra a fs. 1042/1052 vta., y la contestación de la contraria a fs. 1055/1064.

3º) Que para así decidir, el a quo consideró que la actora se agravó ante esa alzada del pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación sobre la base de una diferente valoración de la prueba sin tachar ni demostrar arbitrariedad en la decisión de ese organismo jurisdiccional. En orden a ello, puntualizó que de acuerdo con lo previsto por el artículo 86 de la ley 11.683 (t.o. 1998) no correspondía, en principio, que

en esa instancia se revisaran las conclusiones a las que había llegado el Tribunal Fiscal sobre la apreciación de los elementos fácticos del proceso, salvo supuestos de error que, en su concepto, no se presentaban en el caso. Por otra parte, señaló que al haberse confirmado el criterio del Fisco en lo atinente al tratamiento como salidas no documentadas de las remesas efectuadas por la actora, correspondía confirmar también el pronunciamiento apelado en cuanto consideró no operada la prescripción respecto de las sumas giradas en el año 1984.

4°) Que según surge de las constancias de autos, el organismo recaudador, tras descalificar, a los fines pretendidos por el contribuyente, una operación financiera con un banco del exterior por la cantidad de U\$S 10.000.000, consideró que el importe ingresado en el patrimonio de la responsable debía ser considerado como un incremento patrimonial no justificado. Asimismo, impugnó, gastos deducidos en contraprestación por los fondos recibidos y sus diferencias de cambio, y calificó como salidas no documentadas a los importes girados.

5°) Que en su sentencia, el Tribunal Fiscal de la Nación señaló que en casos anteriores ha dicho que el contrato de mutuo se encuentra enmarcado en el ámbito del derecho comercial, por lo que, en principio, resultan aplicables las normas del Código de Comercio y, específicamente, las referidas al contrato de préstamo o mutuo comercial – libro 2°, título VII, artículos 559 y ccdtes., que se integran con las del Código Civil. En ese orden de ideas, sostuvo que el pasivo cuestionado resulta de un supuesto contrato, que si bien puede justificarse por cualquier medio de prueba (artículo 208 del Código de Comercio) debe entenderse que tal disposición se integra con lo establecido en los artículos 1034 y 1035 del Código Civil, en relación a la oponibilidad del convenio frente a terceros. Sobre esa base y con sustento en lo dispuesto por el artículo 2246 del Código Civil, el cual establece que "el mutuo puede ser contratado verbalmente, pero no podrá probarse sino por instrumento público, o por instrumento privado de fecha cierta, si el empréstito pasa el valor de diez mil pesos", interpretó que, si no existe instrumento privado o público con fecha cierta, el contrato será inoponible a terceros por no reunir ninguno de los supuestos previstos en el citado artículo 1035.

En la mencionada inteligencia, puntualizó que la actora, como prueba del préstamo que dice haber recibido, acompañó fotocopia de un documento de fecha 23/3/88, emitido por el Deutsche Bank Sucursal Buenos Aires, en el que se expresa que el día 8/7/82 se ha firmado un "Certificado de Participación", entre la empresa Ford Motor Argentina S.A. y el Deutsche Bank, Sucursal Nueva York a través de la cual se ha adjudicado a la primera una participación de diez millones de dólares estadounidenses en un préstamo de idéntico monto. Y destaca que en tal instrumento se formulan una serie de estipulaciones, tales como que "... queda expresamente entendido que ni Deutsche Bank A.G., Sucursal Nueva York... ni cualquiera de sus agentes formula afirmaciones o asume responsabilidad alguna con respecto a la validez, efectividad, suficiencia, cobrabilidad, efecto obligatorio o ejecutabilidad del antedicho préstamo o de pagaré alguno u otros convenios o instrumentos entregados o a entregar en relación con el mismo..."; y se agrega en tal instrumento que "...la única obligación y responsabilidad del banco bajo el presente y con respecto a esta participación será rendir cuentas al titular de su participación proporcional, a prorrata de su participación en el antedicho préstamo, de cobranzas o pago de intereses y principal efectivamente recibidos por el Banco sobre el antedicho préstamo, sin perjuicio de que el Banco tendrá derecho a deducir previamente 1/2% anual sobre el monto principal del préstamo antes de dar cuenta al titular de la participación de importes recibidos por la prestataria" (cfr. fs. 19/23 del Cuerpo de Inspección n° 1).

Por lo expuesto, afirma que la actora pretende demostrar la existencia del préstamo o contrato de mutuo a través de otro documento emitido por el Deutsche Bank Sucursal Buenos Aires casi cinco años después de la operación cuestionada, y en el que este último ni siquiera asume ninguna responsabilidad, excepto la de rendir cuentas a la actora y reservarse un 1/2% en concepto de honorarios. De este modo, al analizar esta situación a la luz de las disposiciones del Código Civil concluye que, al no haberse presentado documento alguno bajo la forma de instrumento público, o de instrumento privado de fecha cierta en el que se encuentre plasmada la operación, el mutuo invocado por la actora es inoponible a terceros ajenos a la relación contractual.

A los fines de analizar la modalidad que los usos indican en cuanto a la formalización de operaciones crediticias, trajo a colación que la actora ha celebrado un contrato de mutuo (cfr. fs. 61/79 del Cuerpo N° 1 de Inspección), con el Lloyds Bank International Limited, Sucursal Chicago, del que se desprenden indiscutiblemente la existencia de un acreedor, condiciones de pago, garantía (depósito en caución de Bonex), y ejecución, moneda de sentencia y ley de aplicación en caso de incumplimiento, contrato que, conforme a las circunstancias indicadas fue suscripto el 21/12/81. En tales términos, considera que la circunstancia expuesta es indicativa de que resultaba factible instrumentar esa clase de operaciones de modo tal que reunieran los requisitos mínimos indispensables a los efectos indicados.

Por otro lado, juzgó que, sin perjuicio de la inoponibilidad al Fisco Nacional del contrato cuestionado, tampoco ha sido acreditado de manera fehaciente el aportante de los fondos. Al respecto sostuvo —con cita del precedente "Trebas"— **que si bien es cierto que ha quedado probado el ingreso de dinero proveniente del exterior, las pruebas aportadas por la recurrente no resultan hábiles para acreditar el requisito de la individualización del aportante.** Y agregó que en este sentido resulta relevante que del documento acompañado por la actora y producido por la Sucursal Buenos Aires del Deutsche se desprende claramente que esa entidad bancaria actúa como un mero intermediario sin identificarse al titular de la participación, en tanto se expresa —como se señaló supra— que "...la única obligación y responsabilidad del Banco bajo el presente y con respecto a esta participación será rendir cuentas al titular de esta participación por su participación proporcional, a prorrata de su participación en el antedicho préstamo, de cobranzas o pago de intereses y principal efectivamente recibidos por el Banco sobre el antedicho préstamo...". En orden a ello consideró que lo manifestado por la actora respecto a que el depósito a plazo fijo constituido en el Deutsche Bank era una garantía del préstamo obtenido, era un extremo que no había sido debidamente acreditado en estas actuaciones.

Por último, en lo atinente al tratamiento como salidas no documentadas de las remesas de fondos efectuadas por la actora —y que ésta atribuye al pago de intereses del préstamo— coincidió con el criterio del ente recaudador pues, además de no resultar admisible a los fines del impuesto la existencia del mutuo que habría generado tales pagos, el conjunto de circunstancias examinadas pone de manifiesto que no puede tenerse al Deutsche Bank A.G. NY, USA, como verdadero beneficiario de los importes girados ya que, como se vio, en la especie aparece actuando como mero intermediario de una operación que por otra parte, carece del sustento instrumental indispensable.

6°) Que en síntesis, la actora alega que la sentencia de cámara —que confirmó la del Tribunal Fiscal en los términos reseñados en el cons. 3°— es arbitraria pues carece de fundamentación habida cuenta de que solo realiza meras repeticiones de las conclusiones dadas por el organismo jurisdiccional y, acude a formalismos procesales para excusar el tratamiento de la cuestión de fondo. En esa inteligencia, reiteró los agravios que expresó contra la decisión del Tribunal Fiscal.

De tal manera, aduce que no cabe desconocer la operación crediticia realizada con el Deutsche Bank AG, New York, por la cual se prestó a Ford Motor Argentina en 1982, la cantidad de U\$S 10.000.000, lo que dio lugar al consecuente pago de intereses. **Sostiene que dicha operación fue realizada con participación de la autoridad monetaria pues el valor de las divisas necesarias para el pago de los intereses y el capital, fueron garantizados mediante seguro de cambio contratado con el Banco Central de la República Argentina.** Afirma que en la época en que se concertó la operación la única y posible forma de obtener fondos financieros del exterior, era asegurar fehacientemente al prestamista la cobrabilidad de su crédito. En tales circunstancias, puntualiza que era usual y corriente que, para obtener un crédito del exterior, se debiera tener depositados en el exterior a satisfacción del acreedor fondos suficientes para garantizar el repago de la operación de préstamo. **Afirma que resulta probado que el Deutsche Bank New York remitió a través de su filial en la Argentina, Deutsche Bank Buenos Aires, un préstamo por la suma de U\$S 10.000.000, cuyo monto se acreditó en la cuenta de Ford Motor Argentina S.A. en la mencionada sucursal, el día 12 de julio de 1982.** Señala que esta circunstancia surge concretamente del peritaje contable. En ese horizonte, refiere que hubo pago de intereses al Banco de New York, **retención de ganancias sobre la renta de su préstamo, como operaciones de pase y swaps autorizados por el Banco**

Central. Sobre la base de tales argumentos, sostiene que no puede endilgarse a su parte un incremento patrimonial no justificado y, al mismo tiempo, afirmar una operación de autopréstamo, porque ambos conceptos se excluyen entre sí. En otro orden de ideas, refiere que en el sub lite no corresponde la aplicación de la figura de la salida no documentada prevista en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

7°) Que en primer lugar corresponde poner de relieve —tal como lo ha señalado el a quo— que el artículo 86, inc. b, de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de la cámara y, en principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (Fallos: 300:985). Si bien no se trata de una regla absoluta y, por consiguiente, la cámara debe apartarse de las conclusiones del mencionado organismo jurisdiccional cuando éstas presentan deficiencias manifiestas (Fallos: 326:2987, considerando 9°), tal situación dista de configurarse en el caso de autos.

8°) Que en efecto, la cuestión central debatida en la presente causa radica en establecer si los ingresos de capital provenientes del exterior invocados por el actor son aptos para justificar sus incrementos patrimoniales, en orden a lo dispuesto por el artículo 25 de la ley 11.683 (según su último párrafo en el t.o. en 1974, y su inciso e, en el t.o. en 1978). Y dicho punto fue resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación sobre la base del examen que efectuó de los distintos elementos probatorios reunidos en la causa, que lo llevó a desestimar los argumentos de la actora por considerar, en síntesis que las pruebas incorporadas al proceso sólo acreditan la existencia de una operación financiera internacional pero no tienen entidad para demostrar la existencia de un contrato de mutuo que pueda ser opuesto a terceros.

9°) Que, con esa comprensión, como bien lo señaló la cámara, la recurrente se agravia del pronunciamiento del Tribunal Fiscal sobre la base de una diferente valoración de la prueba, pero sin demostrar arbitrariedad en la decisión. En este sentido, los argumentos de la actora vertidos en la expresión de agravios, que ponen el acento en que la operación fue realizada con la participación de la autoridad monetaria, no tienen entidad para desvirtuar el examen circunstanciado y concreto efectuado por el Tribunal Fiscal, especialmente, en cuanto puso de relieve que los contratos enmarcados en el ámbito del derecho comercial deben ser probados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 2246 del Código Civil, según el cual el "mutuo puede ser contratado verbalmente, pero no podrá probarse sino por instrumento público, o por instrumento privado de fecha cierta, si el empréstito pasa el valor de diez mil pesos".

10) Que sin perjuicio de que en el caso "Treas" (Fallos: 316:1979), esta Corte declaró desierto el recurso ordinario de apelación deducido por el Fisco Nacional, de manera que no es correcto entender que en él haya sido fijada una doctrina que resulte genéricamente aplicable a todas las causas en que se debatan cuestiones como las del sub lite, lo cierto es que —como lo señaló el Tribunal Fiscal— pesa sobre quien pretende justificar un incremento patrimonial con el aporte de capital proveniente del exterior, **la carga de individualizar al aportante de los fondos; y, a juicio del mencionado tribunal, la documentación acompañada por el contribuyente no tenía entidad para satisfacer dicho requisito. En su memorial de agravios, la actora insiste en afirmar que resultó probado el ingreso de dinero proveniente del exterior, pero no logra refutar tal cuestionamiento en orden a la fehaciente identificación del aportante de los fondos.**

11) Que, en suma, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que en la especie no se ha logrado demostrar que se presente un supuesto en el que corresponda apartarse de las conclusiones a las que llegó el Tribunal Fiscal en la apreciación de los extremos fácticos de la causa, según lo previsto por el mencionado artículo 86, inc. b, de la ley 11.683.

12) Que, por otra parte, **tampoco fueron rebatidos adecuadamente los fundamentos medulares del fallo del Tribunal Fiscal con respecto a la aplicación del instituto previsto en el artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias —salidas no documentadas— toda vez que lo aseverado por aquél, en orden a que, a la luz de la prueba producida en autos, no puede tenerse al Deutsche Bank como verdadero beneficiario de los importes girados lleva a mantener el criterio del organismo recaudador. A mayor abundamiento, cabe**

recordar lo dicho por esta Corte en el precedente "Red Hotelera Iberoamericana" (Fallos: 326:2987) — con relación a lo establecido en la mencionada norma de la Ley del Impuesto a las Ganancias— en cuanto a que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación —a los fines de esta previsión legal— tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar a su verdadero beneficiario.

Por ello, se confirma la sentencia apelada. Con costas (artículo 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase. —Ricardo Luis Lorenzetti. —Elena I. Highton de Nolasco. —Juan Carlos Maqueda. —Carmen M. Argibay.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN. Sala A del 27/5/2001

HECHOS:

El Fisco determinó el impuesto a las ganancias de una sociedad como consecuencia de la declaración de pasivos contraídos en el exterior sin el suficiente sustento probatorio, otorgándole el tratamiento presuntivo de un incremento patrimonial no justificado. La contribuyente apeló ante el Tribunal Fiscal y planteó la nulidad de la resolución en tanto sus fundamentos no obraban en el cuerpo de la misma sino en formularios agregados al acto administrativo. El Tribunal confirmó la resolución apelada.

SUMARIOS:

1. Es improcedente la declaración de nulidad de una resolución cuyos fundamentos y antecedentes no obran en el cuerpo de la misma sino en formularios agregados al acto administrativo, si en sus considerandos se expresa la existencia de anexos formando parte de la resolución, pues tal práctica no cercena la integridad del acto ni afecta el ejercicio del derecho de defensa en juicio.

2. Corresponde confirmar la resolución de la D.G.I. que otorgó el tratamiento de incremento patrimonial no justificado a un supuesto préstamo, en tanto el contribuyente no aportó documento alguno bajo la forma de instrumento público o instrumento privado de fecha cierta en el que se encontrara plasmada la operación, por lo que el mutuo invocado es inoponible a terceros ajenos a la relación contractual.

TEXTO COMPLETO:

RESULTANDO:

I.- Que a fs.19/26, 109/115 vta., 210/218, 277/281 vta., 367/374 y 447/472 se interponen, respectivamente, recursos de apelación contra:

a) la resolución de la Dirección General Impositiva de fecha 26/12/89, mediante la cual se impugnan las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 1982 y 1983, determinando la obligación tributaria de la apelante.

b) la resolución de la Dirección General Impositiva de fecha 26/12/89, a través de la cual se determina de oficio la deuda de la actora en el impuesto a los capitales por los períodos 1982 y 1983, se liquidan actualización e intereses, y se aplica la sanción del artículo 46 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones).

c) la resolución de la Dirección General Impositiva de fecha 21/12/90, en atención a la cual se impugna la

declaración jurada de la recurrente correspondiente al impuesto a los capitales por el periodo 1984, determinándose su obligación fiscal por ese concepto, liquidándose la correspondiente actualización e intereses, aplicándose la multa dispuesta por el artículo 46 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones).

d) la resolución de la Dirección General Impositiva de fecha 21/12/90, por medio de la que se determina de oficio la obligación tributaria de la apelante frente al impuesto adicional de emergencia sobre el impuesto a las ganancias por el período 1984, y se liquidan la actualización y los intereses.

e) la resolución de la Dirección General Impositiva de fecha 21/12/90, a través de la que se impugnan las declaraciones juradas de la recurrente correspondientes al impuesto a las ganancias, por los períodos 1984 y 1985, determinándose su obligación fiscal por ese concepto.

f) la resolución de la Dirección General Impositiva de fecha 18/12/91, en atención a la cual se determina de oficio la obligación tributaria de la actora correspondiente al impuesto al valor agregado por el período 1984.

II.- Que a fs.62 y 550 se abre la causa a prueba. A fs.785 se deja clausurado el período probatorio y a fs. 788 se elevan los autos a conocimiento de la Sala "A" para su consideración. A fs.791 se ponen los autos a disposición de las partes a fin de que produzcan sus respectivos alegatos, obrando a fs.799 el presentado por la representante fiscal y a fs.810, 814, 819, 826 y 830 los alegatos de la actora. A fs.397 se resuelve la acumulación de los Expedientes nros. 11.366-I, 11.902-I (al que ya se le había acumulado el Expediente N° 11.904) y 11.903-I al Expediente N° 11.358-I, y posteriormente -a fs. 528- se le acumula el Expediente N° 12.464-I. A fs... se pasan los autos a sentencia.

III.- Que a fs.847 se resolvió tener a la actora por desistida de la acción y del derecho -incluso el de repetición- en los Expedientes Nros. 1.366-I y 11.902-I, y a fs. 871 se tuvo por allanado al Fisco Nacional en la causa número 12.464-I.

Consecuentemente, corresponde que este Tribunal se expida en relación a los recursos planteados en los Expedientes Nros. 11.358-I, 11.903-I y 11.904-I.

Y CONSIDERANDO:

I.- Que como se expresara en el resultado III, la cuestión litigiosa ha quedado circunscripta a los recursos deducidos contra las resoluciones de la Dirección General Impositiva citadas en los puntos a), d) y e) del Acápite I de los Resultados (fs.19/26, 277/281 vta. y 367/374 de autos).

II.- Que, en consecuencia, corresponde expedirse, por una cuestión de lógica precedencia, respecto a las nulidades planteadas.

A. En tal sentido, debe advertirse que la actora afirma, en primer término, la nulidad de la Resolución de fecha 26/12/89 -obrante en fotocopia a fs.8/12- sobre la base de que la misma no reúne un requisito mínimo de propia validez, ya que sus fundamentos y antecedentes no obran en el propio cuerpo de la resolución, sino en formularios de la Dirección General Impositiva, agregados al acto administrativo, confeccionados con desprolijidad y confusión. Considera que ello viola lo establecido en el artículo 112 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) y el artículo 163 del Código de Procedimiento Civil y Comercial de la Nación además de su derecho de defensa en juicio.

En su escrito de conteste de representación fiscal sostiene que al elaborar la resolución cuestionada se ha seguido el procedimiento que legalmente está establecido para la formación del acto, como la expresión de la voluntad que lo traduce, que cuando adopta la forma expresa puede o no tener que adoptar una modalidad ineludible de exteriorización. De no ser así, y estando cumplidos los requisitos de forma -en

sentido amplio- el acto de exteriorización es válido si cumple el objetivo de expresar inequívocamente el contenido de la decisión.

Aduce que el acto recurrido es perfecto, pues se integra con los elementos que cita en sus considerandos, los que forman parte del cuerpo de la resolución y así fueron notificados al contribuyente. Agrega que los formularios utilizados están dispuestos por el Fisco a efectos de uniformar la emisión de los actos determinativos, y con la finalidad de brindar sistematizada la mayor información a los contribuyentes y/o a las instancias sucesivas que intervienen en el procedimiento de determinación.

B. La actora también alega la nulidad de la Resolución de fecha 21/12/90 -obrante en fotocopia a fs.263/267- como consecuencia de que el juez administrativo cambió en forma abrupta el encuadre de la figura jurídica dada por el agente fiscalizador, sin fundamentos legales serios en que sustenta dicha alteración.

El Fisco estimó al respecto que -tal como lo expresa la Ley de Procedimiento Tributario- las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores que intervienen en la fiscalización de los tributos no constituyen determinación administrativa de aquellos, al que sólo compete a los funcionarios que ejerzan las atribuciones de jueces administrativos y que, siendo el Jefe de la División Revisión y Recursos el único que sustituye al Director General en las funciones de juez administrativo en la determinación de la materia imponible, tiene independencia de criterio y no puede estar condicionado en sus decisiones por las opiniones vertidas en el curso de la actuación administrativa, por funcionarios que no son competentes para encuadrar el hecho imponible.

III.- Que a juicio de esta Sala, las nulidades impetradas no pueden prosperar.

Por un lado, adviértase que en los considerandos de la resolución controvertida, de fecha 26/12/89, se ha expresado claramente que los anexos cuestionados forman parte de la misma, además de que tal como surge de fs. 217 del Cuerpo Principal del Impuesto a las Ganancias, aquella fue debidamente notificada.

Tal práctica no puede ser objetada, no cercena de modo alguno la integridad del acto administrativo, ni afecta el ejercicio del derecho de defensa en juicio.

Tampoco procede la nulidad de la resolución de fecha 21/12/90 ya que de la vista de las actuaciones administrativas -obrantes a fs. 24/27 del Cuerpo de Antecedentes del Impuesto Adicional sobre el Impuesto a las Ganancias- se desprende que resultan "prima facie" aplicables las disposiciones del artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, plasmándose, de ese modo, el derecho del contribuyente a ejercer su defensa.

Teniendo en cuenta lo precedentemente expuesto, este Tribunal considera que en los casos de autos en ningún momento se vio agraviada la garantía del debido proceso adjetivo, ya que es preciso que el vicio haya colocado a la parte en estado de indefensión, situación que no se verifica en el sub-lite. A mayor abundamiento y como lo tiene reiteradamente resuelto nuestro más Alto Tribunal (Fallos 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 artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia (Fallos 205:249 considerando 5 y sus citas).

Tanto en las vistas conferidas a la actora como en la oportunidad de llevarse a cabo el procedimiento de determinación de oficio, como en la presente instancia, la recurrente ha podido esgrimir su defensa, con relación a lo que considera la correcta aplicación de las normas legales atinentes a la determinación de la sanción cuestionada.

Por lo expuesto, corresponde rechazar las nulidades intentadas por la apelante, con costas.

IV.- Que la recurrente plantea asimismo que al momento de dictarse la resolución que determina su obligación tributaria por el año 1982, es encontraban prescriptas las acciones y poderes del Fisco por ese ejercicio.

La misma fue tratada por este Tribunal a fs.58 de autos (resolución de fecha 23/10/91) en donde se dispuso rechazarla. Dicha decisión fue apelada a fs.61, quedando diferida su concesión para la etapa procesal oportuna (Art.171 -hoy 189- de la Ley N° 11.683).

V.- Que diferente situación se ha presentado en relación a la prescripción planteada por la actora en su recurso de fs.277/281 vta., ya que su tratamiento fue diferido para ser considerado con el fondo. Por tal motivo, -y como consecuencia de los planteos efectuados por la actora- se procederá a su resolución a tratar el fondo de la cuestión, aspecto necesario para definir el marco en que dicha excepción debe ser analizada. (cfr. Considerando XVI).

VI.- Que en relación al fondo de la controversia, la recurrente sostiene -en general- que, erróneamente, se le imputa la incorrecta liquidación del impuesto a las ganancias por los períodos 1982, 1983, 1984 y 1985, y del impuesto adicional de emergencia sobre el impuesto a las ganancias, período 1984. Ello, a raíz de haber calculado como pasivo computable una operación financiera, a través de la cual el Deutsche Bank A.G. de New York prestó a Ford Argentina en el año 1982 la suma de Dólares diez millones (u\$s 10.000.000), con posterior pago de intereses (cfr.recursos de fs. 19/26, 277/281 vta. y 367/374).

La apelante alega que toda la operación se realizó de acuerdo a los usos y costumbres de la operatoria financiera internacional, teniendo en cuenta que la misma comenzó casi inmediatamente después de los sucesos acaecidos en el marco de la recuperación de las Islas Malvinas.

En ese contexto, afirma que la única forma de obtener fondos financieros del exterior era asegurar fehacientemente al prestamista la cobrabilidad de su crédito, por lo que era usual que se debiera depositar en el exterior, a satisfacción de acreedor, fondos suficientes para garantizar el repago de la operación de préstamo.

Por ese motivo, dice, realizó depósitos a plazo fijo en el exterior a favor del Deutsche Bank A.G. New York, lo que se contabilizó en los libros rubricados de la empresa (u\$s 11.511.028 en 1982 y u\$s 11.014.163 en 1983), y que ello se prueba con la acreditación hecha en el país por el Deutsche Bank Buenos Aires de u\$s 10.000.000 a Ford Motor Argentina por orden del Deutsche Bank A.G. New York - 12/7/83- (fs.10 del Cuerpo de Inspección del Impuesto a las Ganancias elaborado por los agentes Macri y Roggiano), además de los certificado de retenciones efectuadas por el Deutsche Bank Bs.As. en los que figura como beneficiario el Deutsche Bank A.G. New York.

Explica que de acuerdo al certificado del Deutsche Bank, la empresa es colocadora y tomadora del capital aludido, tratándose de dos operaciones, una de inversión y otra de crédito con la misma entidad bancaria.

Agrega que la operación de préstamo fue realizado con la participación de la autoridad monetaria, ya que el valor de las divisas necesarias para el pago de los intereses y el capital, fueron garantizados mediante seguro de cambio contratado con el Banco Central de la República Argentina.

Consecuentemente, considera que no existe la figura de la diferencia patrimonial no justificada y menos la aplicación de la renta consumida, ya que se trata de una correcta deducción, cuya impugnación se encuentra sólo basada en presunciones y omisión de la prueba aportada.

VII.- Que al contestar dichos agravios (fs.42/48, 301/308 y 388/393), la representación fiscal sostiene que el Fisco impugnó como montos deducibles del impuesto correspondiente por los años 1982 y 1983, las diferencias de cambio, intereses, comisiones y sellados varios relacionados con la supuesta operación de crédito por u\$s 10.000.000 con el Deutsche Bank A.G.New York, así como impugnó las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias, por los períodos fiscales 1984 y 1985, por haber comprobado la inexistencia de la mencionada operación de crédito en base a la cual se declaró un pasivo falso.

Sostiene que de las actuaciones administrativas y de la documental agregada con la demanda, no se desprende la existencia de crédito en cuestión, aunque sí resulta claro que la empresa mantenía depositadas en el Deutsche Bank New York sumas superiores a las involucradas en el supuesto préstamo.

El Fisco expresa que no se ha probado la existencia de mutuo, por lo que resulta inoponible a terceros, y se supone la existencia de una operación de autopréstamo.

Agrega que del informe obrante a fs. 209 del cuerpo de antecedentes administrativos se desprende que los auditores externos informaron que al circularizar acreedores en 1982, el Deutsche Bank A.G. NY, USA les confirmó por telex que existía una deuda de parte de Ford Motor Argentina S.A. por la suma de u\$s 10.000.000, pero que también existía una participación por idéntico monto, sin que concurren constancias de cláusulas usuales en materia de mutuo, tales como garantías, intereses punitivos, competencia en caso de litigio, etc.

Además, sostiene que el instrumento con el que se pretende probar el mutuo no posee las características esenciales de los mismos. Así, menciona que de la certificación emitida por el banco no surge quien sería la persona que habría actuado como prestador; no surge el lugar de cumplimiento efectivo de su obligación por parte de quien presta el dinero; no consta el lugar de entrega del monto acreditado; la empresa prorrogó en forma unilateral el vencimiento original para la cancelación de crédito; etc.

Considera que la aceptación del seguro de cambio por parte del Banco Central, en nada enerva las conclusiones a las que se arribó, debido a que la contratación del mismo es un acto inilateral que cae dentro de la esfera de previsión del contribuyente.

Por los motivos expuestos, solicita se rechace la posición de la actora relativa a la genuina existencia del crédito.

VIII.- Que ante todo cabe puntualizar que el motivo de la impugnación origen de esta causa, radica en el hecho de que el organismo fiscalizador afirma que la apelante ha declarado pasivos contraídos en el exterior sin el suficiente sustento probatorio, otorgándole el tratamiento presuntivo de un incremento patrimonial no justificado (artículo 25 -hoy18- inciso j de la Ley N° 11.683).

De este modo, en la presente litis se intenta determinar la procedencia de tal impugnación del pasivo contraído en el exterior, declarado por la actora.

IX.- Que al ser así, antes de valorar la prueba agregada en torno al contrato de mutuo o préstamo que la actora afirma haber celebrado con el Deutsche Bank A.G. New York, cabe efectuar las siguientes consideraciones.

Esta Sala, en autos "Parking Mall S.A. s/apelación - Impuesto a las Ganancias" (16/6/00) ha dicho que aquellos contratos se encuentran enmarcados en el ámbito de derecho comercial, por lo que, en principio, resultan aplicables las normas contenidas en el Código de Comercio. Más específicamente, es menester recurrir a las normas referidas al contrato de préstamo o mutuo comercial, marco en el cual se entiende se han regulado las condiciones contractuales -Libro 2°, Título VII, arts.559 y ccdtes. del mismo-.

Para todas las materias o negocios comerciales, dicho cuerpo legal realiza un reenvío al Código Civil, en tanto no modifique normas específicas de aquel (art.207 del Código de Comercio). Por tanto cabe concluir que, a efectos de determinar las normas aplicables en el negocio comercial que nos ocupa, las normas contenidas en el Código de Comercio se integran con aquellas del Código Civil que, en la especie, no las modifiquen.

Conviene entonces puntualizar que, lejos de existir una pugna que torne inconciliables las normas civiles y comerciales, el legislador comercial ha dejado sentado que la ley civil, en cuanto no modifique preceptos emanados de la ley mercantil, integra el plexo normativo aplicable para dar solución a conflictos en materia comercial, por lo que, inevitablemente, deben ser tenidos en cuenta.

Resulta un requisito insoslayable para una interpretación sistemática del ordenamiento jurídico en su conjunto, efectuar una integración armónica de los preceptos de ambos cuerpos legales, que permita aplicar las normas civiles cuando no modifiquen las específicas normas mercantiles y en la medida en que estas no regulen la materia en cuestión.

Es por ello que las normas civiles atinentes a la formalización de actos jurídicos en instrumentos privados (en especial arts.1034 y 1035 del Código Civil), lejos de conformar con las normas mercantiles, permiten arribar a una solución jurídica respecto a los efectos frente a terceros de dichos actos, incluso los mercantiles, formalizados en instrumentos privados.

X.- Que sentado ello, cabe recordar que el pasivo cuestionado en la especie resulta de un supuesto contrato que en definitiva consiste en un acto jurídico. Por consiguiente, sin perjuicio de que el artículo 208 del Código de Comercio establece que los contratos comerciales pueden justificarse por cualquier medio de prueba, a falta de otra norma comercial específica, debe entenderse que tal disposición se integra con lo establecido en los artículos 1034 y 1035 del Código Civil, en relación a la oponibilidad del aludido convenio frente a terceros.

Resulta pues de aplicación el artículo 2246 del Código Civil, el cual establece que "el mutuo puede ser contratado verbalmente, pero no podrá probarse sino por instrumento público, o por instrumento privado de fecha cierta, si el empréstito pasa el valor diez mil pesos".

Consecuentemente, si no existe instrumento privado o público con fecha cierta, el contrato será inoponible a terceros por no reunir ninguno de los supuestos previstos en el citado artículo 1035, por lo que no será oponible en cuanto a la probanza del mutuo que se haya contratado verbalmente.

XI.- Que la actora, como prueba del préstamo que dice haber adquirido, acompaña fotocopia de un documento, de fecha 23/3/88, emitido por el Deutsche Bank Sucursal Buenos Aires, en el que se expresa que el día 8/7/82 se ha firmado un "Certificado de Participación", entre la empresa Ford Motor Argentina S.A. y el Deutsche Bank, Sucursal New York a través del cual se ha adjudicado a la primera una participación de diez millones de Dólares Estadounidenses en un préstamo de diez millones de Dólares U.S.

En tal instrumento se estipula una serie de consideraciones a tener en cuenta, tales como que "...queda expresamente entendido que ni Deutsche Bank A.G., Sucursal Nueva York... ni cualquiera de sus agentes formula afirmaciones o asume responsabilidad alguna con respecto a la validez, efectividad, suficiencia, cobrabilidad, efecto obligatorio o ejecutabilidad del antedicho préstamo o de pagaré alguno u otros convenios o instrumentos entregados o a entregar en relación con el mismo...".

Agrega el instrumento en cuestión que "...la única obligación y responsabilidad del Banco bajo el presente y con respecto a esta participación será rendir cuentas al titular de esta participación de su participación

proporcional, a prorrata de su participación en el antedicho préstamo, de cobranzas o pago de intereses y principal efectivamente recibidos por el Banco sobre el antedicho préstamo, sin perjuicio de que el Banco tenderá derecho a deducir previamente 1/2% anual sobre el monto principal del préstamo antes de dar cuenta al titular de la participación de importes recibidos por la prestataria" (cfr. fs.19/23 del Cuerpo de Inspección N°1).

Como se puede observar, la actora pretende demostrar la existencia del préstamo o contrato de mutuo a través de otro documento emitido por el Deutsche Bank Sucursal Buenos Aires casi cinco años después de la operación cuestionada, y en el que este último ni siquiera asume ninguna responsabilidad, excepto por la de rendir cuentas a la actora y reservarse un 1/2% en concepto de honorarios.

De este modo, analizando esta situación a la luz de las disposiciones del Código Civil comentadas en el considerando anterior, al no haber aportado la actora documento alguno bajo la forma de instrumento público, o con instrumento privado de fecha cierta en el que se encuentre plasmada la operación en cuestión, debe concluirse que el mutuo invocado es inoponible a terceros ajenos a la relación contractual.

Por otro lado, a los fines de analizar la modalidad que los usos indican en cuanto a la formalización de operaciones crediticias que nos ocupan, resulta ilustrativo tener presente que la actora ha celebrado un contrato de mutuo (cfr.fs.61/79 del Cuerpo N° 1 de inspección), con el Lloyds Bank International Limited, Sucursal Chicago, del que se desprenden indiscutiblemente la existencia de un acreedor, condiciones de pago, garantía (depósito en caución de Bonex), y ejecución, moneda de sentencia y ley de aplicación en caso de incumplimiento, contrato que, conforme a las circunstancias indicadas fue suscripto el 21/12/81.

La circunstancia expuesta resulta indicativa de la factibilidad de instrumentar las operaciones en cuestión, de modo tal que las mismas reúnan los requisitos mínimos indispensables, a los que se hizo referencia en los considerandos anteriores.

XII.- Que, por lo demás, sin perjuicio de la inoponibilidad al Fisco Nacional del contrato cuestionado, por las razones antes expuestas, debe señalarse que tampoco resulta acreditado de manera fehaciente el aportante de los fondos.

En este aspecto, cabe recordar que, según sentenciara la Corte Suprema de Justicia de la Nación en un decisorio que los suscriptos comparten ("Tebas S.A., 14/9/93), "...la legislación argentina no establece otras exigencias para justificar los incrementos patrimoniales derivados de aportes de capital provenientes del exterior que la acreditación de su ingreso y la individualización de los aportantes, y que aquella no requiere que a tales fines se deba probar que los fondos invertidos se hubieran generado en actividades o capitales provenientes de extraña jurisdicción..."-

En este contexto, si bien es cierto que ha quedado probado el ingreso de dinero proveniente del exterior, las cobranzas aportadas por la recurrente no resultan hábiles para acreditar la exigencia de la individualización del aportante.

En este sentido resulta relevante tener presente la información que surge del documento antes citado, que fuera acompañado por la actora y producido por la Sucursal Buenos Aires del Deutsche Bank.

Ello en cuanto de él se desprende claramente que el Banco actúa como un mero intermediario, sin identificar al titular de la participación, al afirmarse que "...la única obligación y responsabilidad del Banco bajo el presente y con respecto a esta participación será rendir cuentas al titular de esta participación por su participación proporcional, a prorrata de su participación en el antedicho préstamo, de cobranzas o pagos de intereses y principal efectivamente recibidos por el Banco sobre el antedicho

préstamo...".

XIII.- Que en cuanto a lo manifestado por la actora respecto que el depósito a plazo fijo constituido en el Deutsche Bank es una garantía del préstamo obtenido, cabe expresar que dicho extremo no ha sido debidamente acreditado en estas actuaciones.

XIV.- Que, en lo atinente al tratamiento como salidas no documentadas que el Fisco formula respecto de las remesas de fondos efectuadas por la actora y que ésta atribuye al pago de intereses del préstamo por la actora y que ésta atribuye al pago de intereses del préstamo que sostiene haber contraído, cabe ante todo señalar que la sola impugnación de una erogación no acarrea, por ese sólo hecho, la configuración del instituto previsto en el artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, sino que es necesario analizar otros aspectos en juego.

Así, en el presente caso es menester tener en cuenta que, además de no resultar admisible a los fines de tributo, la existencia del mutuo que había generado los mentados pagos, el conjunto de circunstancias que rodean el supuesto en análisis, pone de manifiesto que no puede tenerse al Deutsche Bank A.G. NY, USA, como verdadero beneficiario de los importes girados ya que, como se vio, en la especie aparece actuando como mero intermediario de una operación que por otra parte, carece del sustento instrumental indispensable.

XV.- Que, en orden a lo expresado en los considerandos precedentes, corresponde desestimar los agravios de la actora con relación a la procedencia de los ajustes practicados mediante las resoluciones mencionadas en el Considerando I.

XVI.- Que, corresponde ahora expedirse en torno de la prescripción planteada por la recurrente en su recurso de fs.277/281 vta., en el que sostiene que como consecuencia de que en la especie se trata de giros al exterior a personas identificadas, estima prescriptas las acciones y poderes del Fisco para considerar el tratamiento dado a las remesas efectuadas durante el año 1984 en el Impuesto a las Ganancias.

Al respecto, teniendo en cuenta la conclusión arribada respecto de la procedencia del ajuste que constituye el fondo de esta controversia, cabe concluir que en la especie se trata de un ajuste que tiene incidencia en el ejercicio fiscal 1984, razón por la cual el plazo de prescripción -según lo prescripto por los artículos 159 y 60 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones- recién comenzó a correr a partir del 1° de enero de 1986, concluyendo el 31 de diciembre de 1990.

En consecuencia corresponde rechazar la prescripción planteada por la recurrente.

Por lo expuesto, se RESUELVE:

- 1.- Rechazar las excepciones de nulidad y prescripción planteadas. Con costas.
- 2.- Confirmar en todos sus términos las resoluciones apeladas. Con costas.
- 3.- Conceder el recurso de apelación deducido a fs.61 contra la sentencia de fs.58.

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

JOSE EDUARDO BOSCO. - IGNACIO JOSUÉ BUITRAGO. - ERNESTO CARLOS CELDEIRO.-

© La Ley S.A.