

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 agravió 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.

4º) 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.

5º) 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 2º, 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 "Tebas"- 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 tributo 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.

6º) Que en síntesis, la actora alega que la sentencia de cámara -que confirmó la del Tribunal Fiscal en los términos reseñados en el cons. 3º- 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.

7º) Que en primer lugar corresponde poner de relieve -tal como lo ha señalado el a quo- que el artículos 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 "Tebas" (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.

ES COPIA

Recurso ordinario de apelación interpuesto por la **actora, Autolatina Argentina S.A.**, representada por el **Dr. Carlos Alberto Velarde** y el **Dr. Santiago Carlos Velarde**.

Traslado contestado por el **Fisco Nacional (Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva)**, representado por la **Dra. Carmen Flavia La Valle**, con el patrocinio letrado del **Dr. Horacio Jorge Piacentini**.

Tribunal de origen: **Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**.