

Jurisprudencia Tributaria

Dra. TERESA GÓMEZ

Especialista en Derecho Tributario
Facultad de Derecho UBA

LOS MUTUOS SERÁN PROBADOS CON ARREGLO A LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 2246 DEL CÓDIGO CIVIL

Carátula de la causa: Autolatina Argentina (TF 11.358-I) c/ DGI

Magistrados: Ricardo Luis Lorenzetti - Juan Carlos Maqueda - Elena I. Highton de Nolasco - Carmen M. Argibay

Fecha: 15/3/2011

RESUMEN DE LA CAUSA

La Sala IV de la CNACAF confirmó la sentencia del TFN que confirmaba las resoluciones de la DGI, mediante las cuales se determinaron las obligaciones de AUTOLATINA frente al Impuesto a las Ganancias, períodos fiscales 1982 a 1985, y el impuesto adicional de emergencia sobre ese tributo por el período 1984, liquidándose actualización e intereses.

Contra tal sentencia, la accionante interpuso recurso ordinario de apelación, que fue concedido.

AUTOLATINA se agravió ante la Cámara del pronunciamiento del TFN sobre la base de una diferente valoración de la prueba sin tachar ni demostrar arbitrariedad en la decisión de ese organismo jurisdiccional.

Que 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, estimó 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.

En su sentencia, el TFN señaló que en casos anteriores tiene 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 con 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.

Ello así, 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 formula 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 pres-



¿Estás buscando un **CAMBIO EN TU CARRERA PROFESIONAL?**

Nuestro **Servicio de Empleo y Orientación Laboral** te vincula con las mejores oportunidades laborales para profesionales en Ciencias Económicas.

VISITÁ LAS BÚSQUEDAS VIGENTES EN LA PÁGINA WEB DEL CONSEJO
www.consejo-joven.org.ar

Para mayor información, comunícate al 5382-9558
o vía mail a orientacion_laboral@consejo.org.ar

 **consejo**

Profesional de Ciencias Económicas
de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

TRIBUTACIÓN

tamo, 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".

Por lo expuesto, se observa 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 (entre ellos el Fisco), ya que tampoco han sido acreditados los aportantes de los fondos.

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 instru-

mental indispensable.

SENTENCIA

Corresponde poner de relieve 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). La Cámara debe apartarse de las conclusiones del mencionado organismo jurisdiccional cuando éstas presentan **deficiencias manifiestas**, pero tal situación dista de configurarse en el caso de autos.

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 18, inciso e) de la ley 11.683.

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.

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".

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.

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 de 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 dictada por la CNACAF, que fuera apelada por Autolatina.