

Voces: APERTURA A PRUEBA ~ COSTAS ~ DETERMINACION DE OFICIO ~ DETERMINACION DEL TRIBUTO ~ DOCUMENTO LEGALIZADO ~ EXCEPCION DE NULIDAD ~ EXCEPCION PREVIA ~ IMPUESTO A LAS GANANCIAS ~ IMPUGNACION DE PASIVOS ~ INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO ~ INTERESES ~ JUEZ ADMINISTRATIVO ~ NULIDAD ~ NULIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO ~ PARAISO FISCAL ~ PASIVO ~ PERICIA CONTABLE ~ PRESTAMO ~ PRUEBA ~ PRUEBA DE INFORMES ~ PRUEBA DOCUMENTAL ~ REINO DE LOS PAISES BAJOS ~ RESPALDO DOCUMENTAL ~ SOCIEDAD CONSTITUIDA EN EL EXTERIOR

Tribunal: Tribunal Fiscal de la Nación, sala D(TFiscal)(SalaD)

Fecha: 11/11/2019

Partes: Inversora Juramento S.A. s/ Apelación

Sumarios:

1. La determinación del impuesto a las ganancias practicada por el fisco, al calificar como incremento patrimonial no justificado, el importe registrado por una empresa como préstamo financiero otorgado por una sociedad extranjera, e impugnar la deducción de los intereses computados por dicho préstamo, debe ser confirmada, pues la firma contribuyente no demostró la existencia material del pasivo, carga que le correspondía, ya que las pruebas aportadas y rendidas no han sido útiles con dicho propósito, máxime dada la falta de identificación de las personas intervinientes en la instrumentación de las operaciones, sumado a la fecha en que la documentación aportada fue legalizada, posterior al inicio del procedimiento de fiscalización, lo cual les resta validez y fuerza probatoria.

Jurisprudencia Relacionada(*)

Ver Tambien

[\[1\] Tribunal Fiscal de la Nación, sala D, “Gauna, Hugo Ramón s/ Recurso de apelación - Impuesto al valor agregado y a las ganancias”, 26/09/2019, AR/JUR/60905/2019; Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, “Inversions Masjoan S.A. s/ recurso de apelación - impuesto a las ganancias”, 08/07/2016, AR/JUR/70223/2016](#)

(*) Información a la época del fallo

2. La impugnación del pasivo declarado por una empresa resulta ajustada a derecho, pues esta no probó es el origen de los fondos, es decir que los mismos fueron remesados por otra firma en concepto de préstamo financiero y no por otra causa o concepto, y para ello no basta la mera individualización del aportante, sino en que es necesaria una prueba indudable acerca de la verdadera calificación jurídica de la operación, es decir de la existencia material del pasivo que dice haber contraído, máxime cuando se llevó a cabo con una empresa domiciliada en el extranjero, en el caso, Holanda, que si bien no era en el año 2001 un paraíso fiscal, sí era una jurisdicción con ventajas fiscales, lo que lleva a agudizar aún más los esfuerzos probatorios debido a las maniobras de evasión o de elusión fiscal nociva que las operaciones con jurisdicciones de dichas características pueden dar lugar.

3. El planteo de nulidad formulado por el contribuyente que se funda en la omisión del juez administrativo de ponderar la documental y los resultados de la prueba pericial contable, además de resolver sin aguardar la respuesta de un oficio, debe ser desestimado, sin costas, pues las pruebas aportadas y rendidas se encuentran debidamente meritadas en los considerandos de la resolución recurrida, a lo que cabe agregar que el juez dispuso la apertura a prueba e hizo lugar al libramiento del oficio.

Jurisprudencia Relacionada(*)

Ver Tambien

[\[2\] Tribunal Fiscal de la Nación, sala A, “Cerealera del Litoral S.A. s/ recurso de apelación”, 04/09/2017, AR/JUR/90598/2017](#)

(*) Información a la época del fallo

4. Corresponde imponer las costas derivadas del rechazo de la nulidad a la empresa actora, en virtud de haber sido articulado el planteo en los términos de una excepción de previo y especial pronunciamiento, y lo solicitado expresamente por el fisco en su escrito de responde (del voto en disidencia parcial de la Dra. Gómez).

Texto Completo:

Expte. N° 28.361-I

Buenos Aires, noviembre 11 de 2019.

La doctora O'Donnell dijo:

I. Inversora Juramento SA (o IJ) interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución N° 249/2006, dictada el 29 de septiembre de 2006 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Salta de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la que se determina de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2001, con los siguientes efectos: por un lado, se califica como incremento patrimonial no justificado, en los términos del art. 18, inf.) de dicha norma, el importe de \$3.550.000 que registrara como préstamo financiero por las remesas recibidas de la firma Valdax Investerings Financieringsmaatschappij B.V. (en adelante Valdax) y, por el otro, se impugna la deducción de los intereses computados por dicho préstamo por \$508.761,33, todo lo cual arrojó un saldo a su favor de \$20.572,95 producto del cómputo de los quebrantos acumulados a dicho período.

Invoca en su presentación en esta instancia:

a. la nulidad de la Resolución por haberse ignorado la documentación aportada, así como los resultados de la pericial contable producida en sede administrativa y por haberse dado por concluido el período de prueba encontrándose pendiente de respuesta el oficio librado a Valdax a fin de que informara la secuencia y las modalidades del préstamo otorgado a IJ; y

b. la improcedencia sustancial de la determinación, por cuanto dice haber demostrado el ingreso de los fondos objeto del préstamo y la individualización del aportarte, lo que considera suficiente como prueba del mismo, sumado a la difícil situación financiera que atravesaba IJ, a que practicó las retenciones del impuesto a las ganancias por los pagos de los intereses a Valdax como beneficiario del exterior a través del Banco Macro Bansud SA, entre otras consideraciones.

Solicita la producción de nuevas pruebas en esta instancia y con ellas que se deje sin efecto la Resolución, con costas.

A fs. 125/143 contesta el traslado del recurso el Fisco Nacional, el que por los argumentos vertidos en la Resolución solicita que se la confirme, también con costas.

Por auto del 10 de agosto de 2007 que obra a fs. 150 se abre la causa a prueba en el que se hace lugar a la totalidad de las ofrecidas.

A fs. 153 obra el diligenciamiento del oficio a la AFIP en el que se le requiere que informe “...el estado del trámite de las gestiones concretadas en el marco del Convenio de Doble Imposición entre los Países Bajos y la República Argentina tendientes a corroborar las

siguientes operaciones: préstamos de \$3.550.000, vía remesas de fechas...”; a fs. 189, obra el diligenciado en la Cancillería en el que se solicita que se libre exhorto al Reino de los Países Bajos para que informe sobre el préstamo de Valdax a IJ, la fecha de solicitud, avales, documentos suscriptor, etc.

A fs. 196/198 obra el informe pericial contable en el que, como información relevante, se menciona un índice de solvencia de IJ al 30/09/2000 de 1,5290 y un índice de endeudamiento al 30/09/2001 de 0,3530 y coinciden los expertos en cuanto a que los “Los fondos han sido aplicados al giro de la operatoria de la sociedad, realizando compras e inversiones de capital, como ser la adquisición e inversión de bienes de cambio y la ampliación de las tierras productivas”.

A fs. 207/240 Expediente —en original— iniciado el 6 de octubre de 2003 en el entonces Ministerio de Economía y Producción N° 254560/03 por la Subdirección General de Legal y Técnica Impositiva de la Administración Federal de ingresos Públicos —caratulado “s/ solicitud de colaboración a la administración fiscal del Reino de los Países Bajos —Holanda— para evitar la doble imposición internacional s/ Valdax Investeerings en Financierigsmatschappij B. V.”— en el que tramitó la solicitud de intercambio de información de las autoridades argentinas con la administración tributaria de Holanda respecto a Valdax iniciada en el año 2003, en los términos del art. 29 del Convenio con dicho país aprobado por la ley 24.933 respecto de las operaciones celebradas con tres firmas, ente ellas IJ.

Se le requiere allí, entre otros datos que importan aquí, que confirme su domicilio, concretamente si es una estafeta postal, un estudio jurídico o contable o una estructura de empresa, la fecha desde la que opera, la actividad que efectivamente desarrolla, que indique la nómina de accionistas y de autoridades y que de detalle de las operaciones comerciales con IJ. Las comunicaciones se cursan a través de la Dirección Nacional de Impuestos el 12 de enero de 2004 y el 26 de agosto de 2004.

A fs. 229 obra la nota del 8 de febrero de 2008 de dicha Dirección que dice: “Habiéndose iniciado el trámite de intercambio de información y dado el tiempo transcurrido sin que el fisco extranjero requerido haya emitido respuesta se giran los presentes actuados a los efectos que estime corresponder, conforme lo establecen las Resoluciones MEP N° 336/03 y 37/07”.

A fs. 256 obra original de la nota del 8 de julio de 2008 con membrete de Valdax, suscripta por el señor Peter Booster, con firma legalizada y apostillada, que a su vez adjunta nota sin fecha, con firma sin aclarar (“firma ilegible”) del “The Dutch Inspector”, también traducida, que le fuera remitida por correo privado, en la que dicha persona informa:

- de la existencia de Valdax, según los archivos de las autoridades fiscales de los Países Bajos,

- que Valdax tributa en dicho país como empresa en el impuesto a las ganancias,

- que Valdax recibe servicios de Pan Invest BV que es una oficina que es su fiduciaria y es la que lleva sus libros,

- que entre el 5 de julio de 1999 y el 29 de diciembre de 2003, Hacofin Investments NV (Hacofin), establecida en las Antillas Holandesas, fue la única accionista de Valdax,

- que entre 1995 y 2003 se llevaron a cabo varias transacciones entre Valdax y IJ, como préstamos, para lo cual requirió los fondos a Hacofin,

- por último, que los préstamos se convirtieron en capital accionario en 2001 y que no hubo lo que denomina mutaciones adicionales.

Agrega allí también el dutch inspector que la documentación de los mismos será aportada

a las autoridades argentinas y que “En ausencia de razones serias, según el artículo 3, párrafo 4 de la ley de asistencia internacional de los países bajos, no se intercambiara la información luego de transcurridos diez días de esta carta (10 de octubre de 2005)”.

De dicha documentación y presentación se corrió traslado a la representación fiscal que lo contesta a fs. 272/273 manifestando que el procedimiento de intercambio de información internacional que gestiona el Departamento de Operaciones Internacionales se halla previsto en el Convenio ratificado por ley 24.933; que la autoridad competente es la Secretaría de Hacienda en nuestro país y el Ministerio de Finanzas en Holanda y que la documentación en traslado no cumple con dichos recaudos.

Por último, informa que dicho departamento le informó que al 20 de agosto de 2009 no se había recibido ninguna respuesta sobre el intercambio de información por parte de las autoridades fiscales holandesas iniciado y tramitado en relación a Valdax.

A fs. 287, IJ solicitó se librara oficio a Cancillería para que informara el estado del exhorto al Reino de los Países Bajos, solicitud a la que se hizo lugar, el que luego de varias diligencias dicha dependencia informó por nota del 13 de enero de 2012 que el mismo había sido devuelto porque no se había agregado una traducción al idioma holandés o al inglés, que son los idiomas oficiales.

Por auto del 8 de marzo de 2012 se hizo lugar al libramiento de un exhorto reiteratorio, que fue aportado nuevamente sin traducción, por lo que en el auto del 23 de abril de 2012 que obra a fs. 320 se intimó a IJ a retirarlo y a traducirlo previo a su diligenciamiento, debiendo acreditar ello en autos, lo que no fue cumplido.

A fs. 340, por auto del 24 de abril de 2019, se hace saber la integración de la Sala y atento el tiempo transcurrido se cierra y se eleva a su consideración. A fs. 343 se pone para alegar, obrando a fs. 346/350 únicamente el escrito presentado por el Fisco Nacional y a fs. 352 quedan los autos en estado de dictar sentencia.

II. Que, en primer lugar, debe analizarse el planteo de nulidad formulado por la recurrente que se funda, por un lado, en que el juez administrativo omitió ponderar la documental y los resultados de la prueba pericial contable rendida en la instancia del procedimiento de fiscalización y de determinación de oficio previamente sustanciado, y, por el otro, que resolvió sin aguardar la respuesta al oficio dirigido a Valmax que, siempre según sus dichos, resultaba de vital importancia.

Sin embargo, el planteo no puede prosperar ya que las pruebas aportadas y rendidas se encuentran debidamente meritadas en los Considerandos de la Resolución recurrida en esta instancia, a lo que cabe agregar que de ellas surge que por Providencia N° 55/05 del 23 de noviembre de 2005 la jueza administrativa dispuso la apertura del período probatorio por un plazo de 30 días hábiles e hizo lugar al libramiento del oficio a Valdax, acto en el que también hizo saber que el mismo debía cumplir con los requisitos exigidos en el art. 28 del decreto 1759/1972, reglamentario de la ley 19.549, es decir que debía acompañarse su traducción en idioma extranjero.

Por su parte, surge de la Nota Externa N° 1/2006 del 3 de enero de 2006 que a esa fecha la recurrente no había adjuntado el exhorto cumpliendo con las condiciones formales exigidas en la Providencia N° 55/05, por Nota Externa N° 38/2006 del 31 de enero de 2006 se cerró el período de prueba que había vencido el 20 de enero de 2006. De ello se sigue, que IJ no fue diligente en la producción de la prueba informativa que ella misma ofreció y la jueza administrativa admitió, a pesar que en varias de sus presentaciones hizo hincapié en su importancia, por lo que sus agravios quedan desprovistos de sustento suficiente para la declaración de nulidad que pretende, correspondiendo por ende que se la rechace, sin costas

(Fallos: 336:70).

Corresponde resolver ahora si las Resoluciones apeladas en autos se ajustan a derecho, análisis que por tratarse de operaciones de alcance internacional será realizado bajo el principio de la prueba indudable adoptado por la Excma. Cámara en la sentencia dictada el 27 de septiembre de 2016 en los autos “Molnar, Hugo”, entre otras, en el que, como en el caso, también se analizó la prueba respecto de la existencia de un pasivo contraído con una empresa del exterior.

Dijo en dicha oportunidad la Excma. Cámara, en lo que aquí importa, que “...cuando el juez se encuentra frente a operaciones de alcance internacional, debe examinar la proyección en el ordenamiento tributario interno de aquella relación mediante un particularizado y exhaustivo análisis de las probanzas, a fin de que la operación invocada se corresponda con el mecanismo acordado por las partes”. Y agregó que “En tal sentido, merece destacarse que la prueba tendiente a comprobar la realidad de un pasivo debe ser, en casos como el presente, particularmente indudable. Para ello, resulta necesaria la demostración de la secuencia completa de la operatoria llevada a cabo, 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”, lo que responde a que “Es que la exigencia de esa actividad probatoria resulta imperiosa para demostrar que los capitales no fueron sustraídos del poder fiscal argentino para luego retornar al país por medio de préstamos o capitalizaciones, incumbiendo la carga de la prueba que permita destruir la presunción de la norma citada al contribuyente; máxime, si se invoca un préstamo acordado con una sociedad vinculada domiciliada en el extranjero, particularmente en un país con ventajas fiscales para la operatoria off shore (de conformidad con lo resuelto por la Sala I de esta Cámara en la causa “Llavaneras SA c. DGI”, sent. del 21/12/2015)”.

En el caso que nos ocupa, se objeta el pasivo declarado con Valdax, empresa constituida en Holanda, por falta de respaldo documental fehaciente no tanto del ingreso efectivo de los fondos al país, sino en particular de que ingresaron con dicho carácter, corolario de lo cual, se objeta también la deducción de los intereses pagados por IJ, ambas operaciones desarrolladas en el mismo período fiscal 2001.

De los Considerandos de la Resolución surge la descripción de la operatoria.

La decisión de tomar el préstamo fue adoptada en la reunión del Directorio de IJ del 6 de noviembre de 2000 en la que dada su situación económica a esa fecha se decide aprobar los fondos ofrecidos por Valdax, por lo que por Acta de Asamblea del 20 de diciembre de 2000 se resuelve aumentar el capital en \$13.616.600, que es suscripto en la suma de \$932.200 por los señores Jorge Horacio Brito, Delfín Carballo y Fernando Sansutetal, con una prima de emisión de \$7.956.800 y se ofrece la suscripción de \$1.384.800, con una prima de \$11.935.200. Surge de allí también que Valdax suscribió \$1.384.800 el 28 de diciembre de 2000, con una prima de \$9.498.000 el 28 de febrero de 2001, compensándolo con la acreencia a su favor a esa fecha, más intereses. El saldo por \$282.800 con una prima de \$2.437.200 se comprometió a integrarlos en el plazo de 2 años.

En virtud de ello, se resolvió entregar a dichas personas y a Valdax los certificados provisionales de las acciones representativos de \$458.600, \$315.700, 148.900 y \$1.348.800, para los señores Brito, Carballo y Sansute y Valdax, respectivamente, y el 30 de abril se entregaron los certificados definitivos, salvo a Valdax.

Por Acta de Directorio del 4 de enero de 2001, Valdax integró la suma de \$1.102.000, con una prima de emisión de \$9.498.000, compensándolo con la acreencia a su favor, liquidándose intereses devengados a esa fecha por \$596.230,08.

El 2 de marzo IJ registró la cancelación de intereses a Valdax para lo cual contabilizó un préstamo de \$1.000.000 con Inversora Benway, más \$71.105,07, en concepto de intereses, que también fueron registrados como cancelados.

Lo que objeta el juez administrativo es esencialmente la falta de fecha cierta en los contratos de préstamos celebrados en el año 2000, toda vez que se encuentran protocolizados y apostillados el 24 de mayo de 2004 —y la inspección a IJ se inició el 31/1/2003—, que en ellos no se acredita la personería de los firmantes, que en ejercicios anteriores por las remesas se otorgaron aportes irrevocables, que no hay actas que justifique su conveniencia o necesidad, ni el destino a dar a los mismos, que a la fecha de tomarlos IJ tenía alto endeudamiento con entidades financieras del país, que desde el año 1994 tenía resultados negativos, es decir, que se trataba de una deudora con riesgo, que no se otorgaron avales ni garantías a pesar de la importancia de sus montos y, llama especialmente la atención de éste, que a pesar que IJ participa del capital de Valdax no haya aportado documentación fehaciente de la operatoria.

Se trata, en definitiva, de una cuestión de hecho y prueba, que debe ser analizada a la luz de la aportada y rendida por la recurrente tanto en esta instancia como antes en la instancia administrativa previa. La prueba pericial se refiere a la aplicación de los fondos remesados del exterior, pero de ello no se extrae en forma automática que las remesas tuvieran origen en préstamos ni nada prueba en cuanto a su devolución, lo que es propio de cualquier préstamo. Respecto de la informativa a Valdax, vía el Ministerio de Relaciones Exteriores, la misma tampoco pudo ser producida por diferentes inconvenientes, algunos de ellos imputables a IJ que no aportó los exhortos con las formalidades exigidas para su diligenciamiento.

Con la prueba aportada y rendida, IJ logró acreditar el efectivo ingreso de los fondos y la fecha en que las remesas por transferencias bancarias (vía Banco Macro Bansud) tuvieron lugar, que son los contabilizados e incluidos en la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2001; también probó que éstas vinieron de Valmax, una entidad domiciliada en Holanda. Probó, asimismo, que en el mismo período se remesaron a la misma firma montos en concepto de intereses, los registrados en su contabilidad y deducidos en la misma declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2001. Probó, por último, que en el mismo período realizó aplicaciones de capital en su actividad, la ganadera, ya que así surge de la pericial contable.

Lo que a criterio de este Tribunal IJ no probó es el origen de los fondos, es decir que los mismos fueron remesados de Valdax en concepto de préstamo financiero y no por otra causa o concepto. Y, contrariamente a lo que sostiene la recurrente, para ello no basta la mera individualización del apostante, sino en que en los términos de la jurisprudencia de la Excma. Cámara más arriba citada, es necesaria una prueba indudable acerca de la verdadera calificación jurídica de la operación, es decir de la existencia material del pasivo que dice haber contraído, máxime cuando se lleva a cabo con una empresa domiciliada en el extranjero, en el caso, Holanda, que si bien no era en el año 2001 un paraíso fiscal, sí era una jurisdicción con ventajas fiscales lo que lleva a agudizar aún más los esfuerzos probatorios debido a las maniobras de evasión o de elusión fiscal nociva que las operaciones con jurisdicciones de dichas características pueden dar lugar.

Sí estaba radicada en una jurisdicción de baja o nula tributación, según el art. 21.7 del decreto 1344/1998 vigente en el período fiscal 2001, la firma que era la única accionista de Valdax, Hacofin Investments N.V., constituida en las Antillas Holandesas, según las explicaciones dadas por el dutch inspector en la nota aportada por Valdax en la instancia de este Tribunal que obra a fs. 256/263, quien según allí también se informa fue quien le suministrara los fondos a Valdax para hacer las remesas a IJ en Argentina.

Lo cierto es que desde la fecha de inicio de la presente causa, 21 de noviembre de 2006, IJ no aportó ningún instrumento ni público ni privado con fecha cierta que acredite la existencia real de Valdax, así como su capacidad, real también, para hacer los préstamos que dice que en el año 2000 y dada su difícil situación económica le ofreciera y ella aceptara. Y era dicho extremo lo que tenía que probar, con arreglo a lo dispuesto en el art. 18, inc. f) de la ley 11.683 para refutar la presunción de incremento patrimonial no justificado allí prevista que da sustento a la determinación recurrida.

En este mismo sentido, la Excma. Cámara ha sostenido en más de una oportunidad que “...más allá de las formalidades que puedan exigirse en la firma de un contrato de mutuo, la prueba tendiente a comprobar la realidad de un pasivo debe ser particularmente indudable acerca del nacimiento, de las modalidades y, eventualmente, de la extinción de la deuda. Es necesario, pues, que se demuestre la secuencia completa de la operatoria pertinente” (Sala I, “Badial SA (TF 31.999-I) c. DGI”, sent. del 03/02/2015 y “Ariston SA c. DGI s/ recurso directo de organismo externo”, sent. del 16/07/2015)” —conf. “Pasarín, Armando”, del 24/09/2015—.

A lo expresado cabe agregar que a fs. 160/168 obra acreditado por la Administración Federal de Ingresos Públicos las gestiones que, a través del entonces Ministerio de Economía y Producción, hiciera desde el 3 de octubre de 2003, ante las autoridades fiscales de Holanda en el marco del Convenio para evitar la Doble Imposición aprobado por ley 24.933 para obtener respecto de Valdax información que era esencial para determinar su real y verdadera existencia —por ejemplo, si tributaba en su país sobre sus beneficios netos a una alícuota mayor al 10% y si era una sociedad holding que sólo podía operar fuera de sus fronteras— y, a partir de ello, si pudo realizar las operaciones comerciales declaradas en nuestro país por varios contribuyentes, entre ellos IJ, hasta que por nota del 8 febrero de 2008, la Dirección Nacional de Impuestos le informara la imposibilidad de obtener resultados por dicho procedimiento por la vía de la competencia asignada en el referido Convenio.

La falta de obtención de información bajo dicho procedimiento, si bien no es imputable a IJ que no era parte del mismo y que únicamente correspondía a las autoridades competentes de cada Estado designadas en el Convenio según su art. 29, en modo alguno podía ser suplida con la documentación que ésta aportó en esta instancia en el escrito del 26 de agosto de 2008 obrantes a fs. 256/264. Obra allí una nota suscripta por alguien sin nombre ni apellido que se identifica como The dutch Inspector, que es acompañada por otra nota suscripta por Peter Booster en representación de Valdax, aunque no se indica qué cargo ocupaba en dicha firma, menos aún se acredita su representación, que pretende ser un resumen de los efectos relacionados con el intercambio de información por parte de las autoridades fiscales de los Países Bajos a las autoridades fiscales de Argentina con respecto a la empresa Valdax.

Por otro lado, en dicha nota se preanuncia que la misma información va a ser remitida a las autoridades fiscales argentinas bajo el procedimiento del art. 29 del Convenio.

Es evidente que la nota, además de las deficiencias formales que tiene a simple vista a las que ya se hizo referencia, no tiene el valor de prueba de la existencia de los préstamos recibidos que la recurrente pretende darle en el escrito presentado a fs. 264; por el contrario, los resultados le son adversos si se tiene en cuenta que lo que allí se informa es que el principal accionista de Valdax estaba constituido en una jurisdicción de baja o nula tributación —Hacofin—, y, que en el 2001, los préstamos a IJ, devinieron en aportes de capital, lo que deja sin sustento técnico y jurídico a la deducción de intereses por préstamos que llevara a cabo en el período fiscal 2001.

Queda decir, entonces, que en estos autos IJ no demostró la existencia material del pasivo

impugnado por el Fisco Nacional y la deducción de los intereses derivados del mismo, carga que le correspondía —Fallos: 334:249—, ya que las pruebas aportadas y rendidas no han sido útiles con dicho propósito, máxime dada la falta de identificación de las personas intervinientes en la instrumentación de las operaciones, sumado a la fecha en que la documentación aportada fue legalizada, posterior al inicio del procedimiento de fiscalización, lo cual ante la falta de otras, es evidente que les resta validez y fuerza probatoria.

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución recurrida, con costas.

El doctor Martín dijo:

Que adhiere al voto de la Vocal Instructora.

La doctora Gómez dijo:

I. Que respecto al rechazo de las defensas de nulidad interpuestas por la actora, adhiero a la solución propiciada por la doctora O'Donnell.

A mayor abundamiento y en cuanto a las supuesta restricción en materia probatoria, cabe poner de resalto que, nuestro más Alto Tribunal tiene dicho que...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” (cfr. CSJN, Fallos: 205:549, 247:52, 267:393). En esta línea, es doctrina de este Tribunal que las medidas no admitidas durante el trámite de determinación, pueden ser nuevamente ofrecidas ante esta instancia (conf. arts. 173 y 174 de la Ley de procedimiento fiscal y “Carboquímica SACIM”, fallo del 05/07/1977).

Cabe destacar al respecto, que teniendo el recurrente amplias posibilidades de proponer pruebas, ha ejercido tal derecho tal como surge del recurso de apelación (vide fs. 168/vta.). En efecto, procede desestimar el planteo realizado.

Que por último, debe destacarse que la resolución impugnada fue dictada con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho, es decir, que no sólo se han cumplido con los requisitos de validez sino que se han valorado las circunstancias fácticas y jurídicas que la presupone, más allá del acierto o error en que pueda haber incurrido el ente fiscal al valorarlas, cuestión que debe ser analizada en el momento de resolver la cuestión de fondo.

Que considero que en virtud de lo resuelto corresponde imponer las costas a la actora, en virtud de haber sido articulado el planteo por la recurrente en los términos de una excepción de previo y especial pronunciamiento (vide fs. 109, punto 3º) y lo solicitado expresamente por el Fisco en su escrito de responde (vide fs. 130 vta.).

II. Que adhiere a la solución propuesta por la Vocal Instructora en cuanto confirma los ajustes practicados en tanto se aplica la presunción encuadrada en el artículo 18 inc. f) de la ley del rito fiscal respecto al pasivo supuestamente contraído con la firma holandesa Valdax Investieringsmaatschappij B.V. y se impugnan los intereses deducidos por el mentado concepto, debiendo realizar algunas precisiones adicionales.

Que en primer lugar, cabe aclarar que no obstante haber sido reconocido por el Fisco el ingreso de fondos al país, el mismo organismo puso de relieve que no quedó acreditado fehacientemente que los mismos sean el resultado de un préstamo internacional de una firma holandesa; resaltando anomalías que le permiten concluir que se trató de una maniobra simulada.

Que surge del acto apelado que existen elementos fundamentales para sustentar la

impugnación de la operatoria invocada: la inexistencia de actas de directorio o asamblea donde se tratara la posibilidad de contraer préstamos; la imposibilidad de la recurrente de hacerse de documentación respaldatoria del préstamo, siendo que Valdax participa de su capital; falta de avales u otro tipo de garantía en favor de la prestamista, lo cual evidentemente no se condice con las modalidades utilizadas para una operatoria de la magnitud que se presenta en autos.

Asimismo, se presenta acertado el análisis efectuado por el Fisco Nacional en el alegato presentado (vide fs. 346/350 vta.) en cuanto a que la actora no ha demostrado con la prueba documental aportada y la informativa y pericial contable producida en autos, la realidad de la operatoria invocada. Es dable remarcar que surge del informe de los expertos contables (fs. 196/198) que la rúbrica de los libros contables es posterior a cada uno de los registros con los cuales se inician, se encuentran a nombre de Agropecuaria Río Juramento SA y las registraciones fueron efectuadas en hojas pegadas sobre los folios (vide fs. 196 vta.). En tal sentido, las irregularidades evidenciadas implican desestimar en estos autos la validez de los mentados Estados Contables de a la actora, a los fines de rebatir los ajustes practicados por el organismo recaudador.

En efecto, los argumentos vertidos por el apelante referidos al préstamo de dinero del exterior resultan insuficientes y carecen del respaldo probatorio necesario para desvirtuar los indicios graves, concordantes y coincidentes enumerados por el Fisco Nacional. A tal efecto la doctrina sostiene que “el incremento acaecido en el patrimonio del sujeto pasivo como consecuencia de la existencia de bienes cuyo origen ha escapado al conocimiento de la Administración, permite presumir la existencia de un incremento patrimonial no justificado, cuyo efecto es hacer derivar la carga de la prueba del origen de esas rentas que no han tributado, al interesado..., este tipo de presunciones procuran no ya invertir la carga de la prueba, sino simplificar la actividad probatoria del órgano fiscal...”. (“Manusovich, Patricia N. “Incrementos patrimoniales no justificados. Su visión a la luz de la jurisprudencia” impuestos - número 9, mayo 2001 - ps. 13/26).

A mayor abundamiento, cabe hacer notar que la suscripta se pronunció in re “Martin y Cía. Ltda. SA s/ recurso de apelación-impuesto a las ganancias”, sentencia del 16/10/2014, en idéntico sentido al aquí expuesto, siendo que allí se trataba de una operatoria con particularidades similares a las presentadas en este caso.

Ello así, corresponde confirmar los ajustes practicados.

Por todo lo expuesto, voto por: 1) Rechazar el planteo de nulidad efectuado por la actora, imponiéndole las costas; 2) Confirmar el acto apelado. Con costas.

Atento al resultado de la votación que antecede, se resuelve: Confirmar las Resolución N 249/06, con costas. Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese. — Edith V. Gómez. — Agustina O'Donnell. — Daniel A. Martín.