38795/2022 "CICCONE, SILVIA NOEMI (TF 46467-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, de octubre de 2022.

VISTOS:

Estos autos caratulados: "Ciccone, Silvia Noemí (TF 46467-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"; y

CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 93/97, el *a quo* **confirmó** la resolución 57/2016 que determinó de oficio la obligación de la actora en el Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2008 y 2009, con más intereses. Impuso las costas a la vencida y reguló los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional.

Para así resolver, rechazó la defensa de nulidad articulada por la actora por cuanto "*no explicó cuáles son los elementos de prueba que ofreció y que no fueron tenidos en cuenta*" y precisó que: (i) la Sra. Ciccone no había aportado prueba documental en ninguna de las instancias previas; (ii) la prueba informativa ofrecida a Ciccone Calcográfica S.A. (destinada a verificar si la recurrente mantuvo una relación de dependencia con la referida compañía) había sido desestimada por la Administración "*porque las acreditaciones bancarias tenidas en cuenta en el ajuste no eran las originadas en los sueldos de dicha empresa*" (fs. 94); y (iii) la pericial contable propuesta no tenía el propósito de que el experto se expidiera sobre el origen de los fondos.

Puntualizó que la nulidad con fundamento en la notificación irregular de la determinación de oficio tampoco podía prosperar ya que la AFIP había aplicado lo dispuesto en el art. 100, inciso e, de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificatorias). Remitió a la doctrina de *Fallos*: 336:70 para justificar la falta de imposición de costas autónoma por la aludida incidencia.

En lo atinente al fondo de la cuestión, destacó que la fiscalización fue iniciada a partir de un oficio recibido por la AFIP y emitido por el Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional nº 1 de San Isidro en el marco de la causa nº CPE101/13 caratulada "*Vandenbroele, Alejandro Paul y otros s/ Infracción a la ley 24.769*" que encomendó a la demandada "*realizar el procedimiento de verificación y determinación de oficio a la contribuyente, conforme a lo*

establecido por el art. 18, tercer párrafo, de la ley 24.769, en relación a la existencia de acreditaciones bancarias que superaban los ingresos declarados en los períodos fiscales 2008 y 2009" (fs. 95).

Señaló que la fiscalización verificó que: (i) las acreditaciones bancarias respondían a depósitos en dinero en efectivo, en cheques y sueldos; (ii) en el período 2008 la actora no había declarado rentas de modo que los ingresos se habían determinado por aplicación de la presunción de incremento patrimonial no justificado en los términos del art. 18, inciso g, de la ley de rito; y (iii) en el ejercicio 2009 la Sra. Ciccone había declarado rentas de cuarta categoría e ingresos exentos menores a las acreditaciones bancarias; circunstancia que motivó el ajuste de la diferencia por idéntico concepto.

En ese contexto, indicó que correspondía a la actora aportar elementos de convicción suficiente para desvirtuar la presunción invocada. Sin embargo, precisó que la prueba ofrecida ante el Tribunal Fiscal fue dada por decaída debido a la inacción de la parte interesada (fs. 71), quien, además, tampoco había acompañado documentación alguna destinada a acreditar el origen de las acreditaciones bancarias que en los períodos 2008 y 2009 superaron los ingresos declarados. En ese mismo orden de ideas, subrayó que la falta de elementos adicionales a los recabados por la inspección actuante impidió llevar adelante una nueva depuración de las cuentas para justificar los movimientos de fondos. Al respecto, consideró insuficientes las alegaciones genéricas vinculadas a su condición de empleada y/o a los problemas económicos que atravesaba la empresa familiar Ciccone Calcográfica S.A. Máxime cuando según los dichos de la propia actora, los movimientos en sus cuentas respondieron a compromisos de la referida compañía que la tenía como empleada, "*lo que le hubiera facilitado aportar documentación de ésta para fundar sus dichos y sus agravios*" (fs. 96).

2º) Que, a fs. 111 -con la aclaración obrante a fs. 123- y a fs. 114/118, respectivamente, la actora interpuso y fundó su recurso de apelación que fue contestado por su contraria a fs. 134/137.

La recurrente efectuó los siguientes planteos:

a) Afirmó que es "*una contribuyente pequeña*" que obtuvo rentas *"cobrando un sueldo*" y que Ciccone Calcográfica S.A. "*estaba en un proceso de achicamiento y padecía graves problemas económicos que la llevaron a la quiebra*" (fs. 114);

b) Sostuvo que el dinero de las cuentas -que siempre estuvieron declaradas- tuvo origen en la mencionada empresa;

c) Manifestó que, según la jurisprudencia, los depósitos no resultan suficientes para justificar una determinación presunta de su real


#36757933#347073939#20221027093910519

capacidad contributiva. Así pues, descalificó la determinación de un incremento patrimonial no justificado sobre la base de extractos bancarios exclusivamente y advirtió respecto a la inexistencia de una debida investigación;

d) Alegó que la determinación de oficio adolecía de vicios en la causa y en la motivación de modo que resultaba violatoria del art. 7º, incisos b y e, de la ley 19.549. En esa misma línea, puso de resalto que el acto apelado no se sustentaba en los antecedentes obrantes en el expediente administrativo ni tomaba en consideración la documentación acompañada ante la AFIP "*que acreditaba por demás el desarrollo del negocio y la existencia, veracidad y cumplimiento de todas las condiciones de los ingresos*" y "*las irregularidades en la notificación*" (fs. 115vta.). Citó doctrina y jurisprudencia e insistió con la defensa de nulidad opuesta ante el *a quo* a fin de acreditar que la determinación de oficio carecía de "*fundamentación, causa y motivación*" (fs. 116vta.); y

e) Tildó a la sentencia recurrida de arbitraria e irrazonable, "*dado que se fundamenta en indicios que llevan a conclusiones que se alejan contundentemente de la realidad de los hechos*" (fs. 117vta.).

3º) Que, conforme surge de autos, en virtud de los procedimientos de auditoría practicados, la AFIP advirtió diferencias entre los ingresos consignados en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2008 y 2009 y las acreditaciones bancarias, debidamente depuradas, de las cuentas de titularidad de la actora (conf. informe final de inspección obrante a fs. 117/124, actuación nº 10896-923-2015).

En oportunidad de conferir vista del ajuste propuesto, la demandada precisó que: (i) la actividad declarada por la Sra. Ciccone era "*Enseñanza Terciaria*"; (ii) los agentes fiscalizadores habían requerido al Banco Supervielle S.A. y al HSBC Bank Argentina S.A. la nómina de cuentas bancarias de titularidad de la actora y copias de los resúmenes bancarios respectivos; (iii) de los extractos bancarios acompañados por HSBC Bank Argentina S.A. surgía que la responsable poseía acreditaciones en concepto de depósitos en efectivo, transferencias *Datanet* y depósitos de cheques en los años 2008 y 2009; (iii) según la información suministrada por el Banco Supervielle S.A., la actora registraba acreditaciones en concepto de "*pagos de sueldo*" en el año 2009; (iv) en el período 2008 la contribuyente no había declarado rentas por lo que el ajuste había sido proyectado sobre la base de las acreditaciones bancarias depuradas de ese año, que arrojaron un ingreso de $214.700 al cual se le adicionó un 10% en

concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, de acuerdo a lo dispuesto por el art. 18, inciso g, de la ley 11.683; y (v) en el ejercicio 2009 la actora había declarado rentas de cuarta categoría e ingresos exentos que fueron cotejados con el total de acreditaciones bancarias, surgiendo una diferencia de ingresos no declarada de $61.728,14 a la cual se le adicionó un 10% por idéntico concepto y en los mismos términos que el ajuste efectuado para el período 2008 (conf. fs. 146/149, actuación nº 10896-923-2015). El 2/12/15 la recurrente fue notificada de la resolución de vista contra la cual presentó su descargo (conf. fs. 152 y 156/171, actuación nº 10896-923-2015).

El 17/03/16 la AFIP dictó la resolución determinativa de oficio que reiteró lo expuesto en la vista y, en lo que aquí interesa: (i) rechazó los agravios de nulidad opuestos atento a la inexistencia de vicios en el procedimiento u afectación al derecho de defensa en los términos invocados por la Sra. Ciccone; (ii) reseñó el art. 18, inciso g, de la ley 11.683 y precisó que las acreditaciones bancarias detectadas por la auditoría interviniente constituían un dato concreto y objetivo de la realidad y no una mera presunción; (iii) indicó que "*la responsable no ha aportado prueba documental en este procedimiento ni en la etapa de fiscalización por lo que corresponde rechazar sus manifestaciones relativas a que no se habría valorado documentación aportada*"; (iv) rechazó la prueba informativa propuesta por cuanto estaba dirigida a acreditar la relación de dependencia de la actora con la sociedad Ciccone Calcográfica S.A., circunstancia que no era motivo de controversia "*ya que las acreditaciones bancarias tenidas en cuenta para proyectar los ajustes no responden al cobro de sueldos*"; y (v) desestimó la prueba pericial contable por cuanto requería que el experto se expidiera acerca del origen de los fondos involucrados sobre la base de los mismos extractos bancarios utilizados por la inspección actuante (conf. fs. 202/212, actuación nº 10896-923-2015). El 17/03/16 y el 18/03/16 la AFIP notificó la resolución determinativa a la parte actora en los términos del art. 100, inciso e, de la ley de rito (conf. fs. 213/214, actuación nº 10896-923-2015).

4º) Que, en forma preliminar, cabe señalar que la nulidad importa la privación de efectos a aquellos actos que adolecen de algún vicio y que por ello carecen de aptitud para cumplir con el fin a que se hallan destinados y las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría privado de oponer el apelado, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, dado que no puede invocarse la nulidad por la nulidad misma. Por tal razón, deben ofrecerse elementos que acrediten el perjuicio sufrido si se persigue la anulación de lo actuado.

Al respecto esta Sala ha sostenido reiteradamente que teniendo en cuenta que el objeto y fin de las nulidades procesales es el resguardo constitucional de la defensa en juicio, debe acreditarse en cada caso el perjuicio ocasionado a ese derecho. Cuando la alegada restricción de la defensa en juicio ocurre en el 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 subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior. Y ello es lo que ha ocurrido en autos en que la apelante, al haber promovido la actuación ante el Tribunal Fiscal ha obtenido una oportunidad procesal suficiente para alegar y probar el sustento de su derecho (*Fallos*: 253:229 y 247:52; esta Sala *in re* "*De La Fuente, Ismael (TF 27725-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*"; sent. del 7/04/22).

En este contexto y en respuesta al agravio invocado por la actora, basta con señalar que: (i) la recurrente no identificó la prueba documental que se habría omitido analizar; (ii) el acto determinativo de oficio justificó la denegatoria de los medios probatorios propuestos en sede administrativa y aquéllos fueron nuevamente solicitados ante *el a quo* pero la inacción de la interesada motivó que se diera por decaído su derecho a producir la pericial contable (conf. fs. 22/22vta., 52 y 71); y (iii) no se advierte la falta de motivación alegada ni la supuesta "*notificación irregular*" (meramente) invocada en el memorial. En consecuencia, las manifestaciones genéricas e imprecisas desarrolladas por la recurrente sobre el punto resultan inconducentes para enervar lo resuelto por el Tribunal Fiscal (conf. esta Sala, *in re* "*Bacrosa SA (TF 31281-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*"; sent. del 13/10/22).

5º) Que, en lo atinente a la cuestión de fondo debatida, es preciso señalar que, según los arts. 16 y 18 de la ley 11.683 (t.o. vigente), resulta admisible que el organismo recaudador, ante la falta de elementos ciertos que permitan conocer la existencia y magnitud de la obligación tributaria, pueda considerar, a efectos de establecer la materia imponible, el conjunto de circunstancias relativas al contribuyente a través de una adecuada valoración y en el marco conceptual de las leyes impositivas aplicables.

La determinación de oficio sobre base cierta implica que el Fisco conoce con certeza el hecho imponible y su magnitud, y ello sólo es posible cuando el ente recaudador dispone de libros, registros y comprobantes llevados

por el contribuyente en legal forma, lo que permite establecer con exactitud el monto de su obligación impositiva.

La regla es la determinación sobre base cierta, si es que el organismo encargado de realizarla dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto fáctico que suscita la obligación tributaria, tanto en cuanto a su existencia como en cuanto a su significación económica.

6º) Que, del artículo 18 de la ley 11.683 surgen las facultades de la Dirección General Impositiva para practicar determinaciones estimativas. Las presunciones constituyen elementos de juicio aptos para aquellos casos en que el contribuyente no haya presentado declaraciones juradas y/o no existan o resulten insuficientes las registraciones contables y documentación que avalan las operaciones comerciales, sin que –como lo ha sostenido la Corte Suprema de Justicia– ello importe autorizar decisiones discrecionales (*Fallos*: 264:99).

En el caso, el organismo fiscal recurrió a la presunción general prevista en el art. 18, inciso g, de la ley de rito, según la cual: "*Los depósitos bancarios, debidamente depurados, que superen las ventas y/o ingresos declarados del período, representan: 1) En el impuesto a las ganancias: Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las diferencias de depósitos en concepto de incremento patrimonial, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles. 2) En el impuesto al valor agregado: Montos de ventas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente. El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal. 3) El método establecido en el punto 2 se aplicará a los rubros de impuestos internos que correspondan*".

Frente a ello, en el caso bajo examen, la contribuyente prescindió de aportar elementos, fuera de sus propias declaraciones, que justifiquen, de algún modo: (i) el origen del dinero involucrado en las acreditaciones bancarias utilizadas por Fisco Nacional para determinar la materia imponible; y/o (ii) las razones que motivaron su marginación del gravamen en estudio.

A partir del análisis de las constancias de la causa, se advierte que la actora no logró probar ni en sede administrativa ni ante el Tribunal Fiscal que las sumas impugnadas no constituían ingresos alcanzados por el Impuesto a las Ganancias. Tal como lo señaló el Tribunal Fiscal, la interesada no ha arrimado elementos adicionales a los recabados por la inspección actuante para llevar a cabo una nueva depuración de los depósitos bancarios que permitiera justificar los movimientos de fondos aquí involucrados; siendo insuficientes a tales fines las referencias a su condición de empleada y/o a las problemáticas económicas y financieras de Ciccone Calcográfica S.A.


#36757933#347073939#20221027093910519

Con relación a esta última cuestión, cabe puntualizar que no obran pruebas suficientes para tener por acreditado el circuito completo de cada uno de los depósitos que, según afirma la actora, pertenecerían a la empresa familiar Ciccone Calcográfica S.A. Además, la íntima vinculación que media entre la Sra. Ciccone y la compañía *supra* referenciada permite colegir que pudo haber aportado la documentación necesaria (esto es, facturas, recibos, registraciones contables, boletas de depósitos) para demostrar el origen de cada una de las acreditaciones bancarias aquí implicadas (conf. esta Sala, *in re* "*Echarri, Raúl Rufino F. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", sent. del 22/09/15 y "*Caramelino, Dennis Alfredo c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", sent. del 13/10/16).

Al respecto, esta Sala tiene dicho que es el contribuyente quien debe acompañar la prueba idónea relativa al movimiento de sus cuentas bancarias (esta Sala, *in re* "*Bur, Delia Matilde de (TF 7190-I) contra DGI*", sent. del 12/11/96), a la veracidad de sus operaciones, al origen de las sumas depositadas y a las razones que motivaron su marginación del gravamen en estudio (*in re* "*Musso Élida Ángela (TF 24.698-I) c/ DGI*", sent. del 18/03/14; "*Goldaracena Miguel (TF 23.965-I) c/ DGI*", sent. del 29/04/14).

Teniendo en cuenta que la presunción contenida en el artículo 18, inciso g, punto 1º, de la ley 11.683 impone a los contribuyentes la acreditación de los extremos en contrario, si el incidido no añade elementos que permitan demostrar que las acreditaciones bancarias depuradas no se encuentran vinculadas con una actividad gravada, no cabe más que concluir en la procedencia de la estimación realizada por el organismo recaudador y, por consiguiente, de la determinación del Impuesto a las Ganancias por los ejercicios cuestionados (conf., Sala I, *in re* "*Dos Santos, Gustavo Alberto (TF 33878-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", sent. del 10/12/19).

En este sentido, no resulta ocioso mencionar la llamada teoría de las cargas probatorias dinámicas según la cual la prueba debe producirla quien se encuentra en mejores condiciones para cumplir el objetivo, prescindiendo de la condición de actora o demandada, y según las circunstancias del caso (CNCom., Sala B, "*Zakin, Santiago E. y otro c/Banco Río de la Plata S.A.*", sent. del 28/06/02). Se trata, por cierto, de una consecuencia natural del principio de buena fe que debe regir en todo proceso judicial (conf. CNCom, Sala B, "*Fasanelli, Sebastián y otro c/ Fernández, Juan C. y otro*", sent. del 10/03/04).

Por lo demás, y en respuesta a la utilización "*aislada y única*" de "*extractos bancarios*" como "*indicios*" (fs. 114vta. y 117vta.), cabe recordar que desde el año 2003 "*los depósitos bancarios, debidamente depurados, que superen las ventas y/o los ingresos declarados*" se encuentran incorporados a la ley 11.683 como una presunción legal expresa (conf. ley 25.795 y *Fallos*: 332:343). A raíz de ello, los medios utilizados por el Fisco Nacional para determinar de oficio el Impuesto a las Ganancias es digno de convalidación (conf. en similar sentido, Sala III, *in re* "*DLL ARG SRL* c/ *Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", sent. del 3/12/19).

7º) Que, la valoración del Tribunal Fiscal con relación a la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho, reservada a ese organismo, que excede, en principio, el conocimiento que compete a esta Cámara y, en el caso, no se ha probado que dicho tribunal hubiese incurrido en arbitrariedad en su decisión.

En ese contexto y por considerar que no hubo error en la apreciación que se hizo en la sentencia apelada de los hechos, corresponde rechazar los agravios de la actora, pues en última instancia sólo trasuntan su discrepancia con relación al criterio de selección y valoración de la prueba utilizada en el caso, y el hecho de que el Tribunal Fiscal haya acordado preferencia a determinados elementos probatorios no configura arbitrariedad (*Fallos*: 273:205; 274:35; 276:311, entre otros).

En conclusión, la actora se ha limitado a reiterar las manifestaciones esgrimidas en su escrito de apelación ante el Tribunal Fiscal sin efectuar una crítica concreta y razonada de los fundamentos de la resolución por la que se confirma la determinación de oficio.

Por las consideraciones expuestas corresponde desestimar los agravios de la recurrente y confirmar la resolución apelada, con costas (art. 68, primera parte del CPCCN).

8º) Que, en atención a lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación ―por mayoría― en las causas *"Establecimiento Las Marías"* y *"All, Jorge Emilio"* (*Fallos*: 341:1063 y 345:220, respectivamente; criterio que fue adoptado por esta Sala *in re "Empresa Nacional de Telecomunicaciones (en Liquidación) c/ Telefónica de Argentina SA s/Contrato Administrativo"*, sent. del 22/03/22); y ponderando la naturaleza del proceso, su monto, la importancia de la cuestión debatida, la forma en que fueron impuestas las costas y la calidad y eficacia de las labores desarrolladas por los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional en el proceso ante el Tribunal Fiscal, corresponde ***CONFIRMAR*** ―desde que fueron apelados por bajos― los honorarios regulados a favor de los profesionales del Fisco Nacional por la representación procesal durante la primera

y segunda etapa del proceso (cfr. arts. 6º, 7º, 9º, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839).

Asimismo, en atención a lo dispuesto en los artículos 30 y concordantes de la ley 27.423, y teniendo en cuenta la trascendencia de la cuestión resuelta y la calidad y eficacia de las tareas realizadas ante la Alzada, ***REGÚLANSE*** en las sumas de PESOS SEIS MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y UNO CON CINCO CENTAVOS ($6.651,05) ―equivalentes a la cantidad de 0.64 UMA― los emolumentos de la dirección letrada y representación del Fisco Nacional, a cargo de la parte actora (arts. 16, 19, 30, 51 y concordantes de la ley 27.423; ac. CSJN 22/22).

Se deja constancia que las retribuciones que anteceden no incluyen el Impuesto al Valor Agregado monto que ―en su caso― deberá ser adicionado conforme a la situación de los profesionales frente al citado tributo.

En función de lo expuesto**, SE RESUELVE**: a) rechazar el recurso incoado por la parte actora, con costas a cargo de la vencida (art. 68, primera parte, CPCCN); y b) confirmar los honorarios regulados por el *a quo* y fijar los emolumentos referidos a los trabajos verificados ante esta Alzada en los términos y con el alcance establecido en el considerando 8º *supra*.

El Dr. Rogelio W. Vincenti no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109, RJN).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 27/10/2022
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#36757933#347073939#20221027093910519

Fecha de firma: 27/10/2022
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#36757933#347073939#20221027093910519