36986/2023 MESONES, EDGAR FACUNDO (TF 36668-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, diciembre de 2023.

VISTOS:

Estos autos caratulados: "Mesones, Edgar Facundo (TF 36668-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"; y

CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 99/101, el Tribunal Fiscal de la Nación **confirmó** la resolución 101/2012 que determinó de oficio la obligación del actor en el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2008, con más intereses. Impuso las costas a la vencida y reguló los honorarios de los profesionales intervinientes por el fisco nacional.

Para así resolver, precisó que el señor Mesones había sido fiscalizado con motivo de una compra de moneda extranjera por *$990.040* informada por el Banco Central de la República Argentina. Destacó que, al requerírsele el origen de los fondos utilizados en dicha transacción, el actor informó que no había efectuado la compra a su nombre sino como apoderado de Trans Con S.A. En ese sentido, el Presidente del Directorio de la sociedad —abuelo del actor— puntualizó que los fondos provenían de la venta de cueros vacunos y se destinaron a comprar "*cueros o cambiarlos en el mercado para cancelar libramiento de cheques en general, para su funcionamiento*" (fs. 99vta.).

Por su parte, puso de resalto que durante el mismo ejercicio fiscal también se había detectado que el actor había colocado depósitos a plazo fijo en el Banco Macro superiores a sus ingresos declarados, y los había atribuido a la empresa Trans Con S.A. "*porque el Banco Macro requería que se constituyera esa garantía para las operaciones en descubierto en la cuenta corriente de la misma*" (fs. 99vta.). En esa misma línea, el organismo jurisdiccional indicó que, de acuerdo a lo explicado por el señor Mesones, el dinero utilizado en los depósitos a plazo fijo se encontraba ubicado en el domicilio de la sociedad "*custodiado por él mismo o bien por su abuelo*" y procedía "*de la caja de la empresa o del propio Banco, sin que se emitieran comprobantes internos de la entrega o recepción de fondos*" (fs. 100).

Aseveró que si bien el actor había probado la relación comercial de Trans Con S.A. con el Banco Macro y los depósitos a plazo fijo constituidos en dicha entidad, no había acreditado que aquéllos fueran una garantía exigida en los acuerdos en cuenta corriente otorgados a la sociedad. En efecto, señaló que la aludida exigencia no surgía de las manifestaciones del Banco Macro al contestar los requerimientos cursados por la

USO OFICIAL

AFIP, y advirtió que el recurrente tampoco había aportado documentación alguna en la cual constara dicha obligación.

Destacó que, según lo informado por el Banco Macro, el actor no había acreditado en qué carácter ni por qué concepto cobró los cheques librados por Trans Con S.A. contra su cuenta, desde julio de 2007 hasta febrero de 2008, como único endosante.

En ese contexto, concluyó que era razonable presumir que los fondos detectados en la entidad bancaria bajo titularidad del actor eran de su propiedad y no de un tercero. Máxime cuando: (i) no hay registros documentales de que el dinero involucrado haya tenido origen en la actividad de la firma, "*ni débitos por extracciones o cheques librados en su cuenta corriente*"; y (ii) Trans Con S.A. no presentó la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período 2008 y ello impide "*tener certeza sobre la capacidad para ceder los fondos en cuestión*" (fs. 100).

Puntualizó que el único elemento que corroboraba los dichos del actor era una nota presentada durante la fiscalización por el señor Carmona en carácter de Presidente de Trans Con S.A. —abuelo del actor y otorgante del poder general amplio de administración y de disposición destinado al señor Mesones— que no había sido ratificada en sede administrativa ni ante el Tribunal Fiscal. En este punto, el TFN añadió que el señor Carmona no era contribuyente del Impuesto a las Ganancias ni del Impuesto sobre los Bienes Personales por haber sido dado de baja de oficio, de modo que, "*aparece así en los hechos, más que como un director como un prestanombre, sin historial económico, que ha facilitado la maniobra de ocultación llevada a cabo por el señor Mesones*" (fs. 100).

Advirtió que, según surgía de la resolución determinativa apelada, el actor: (i) había declarado, en el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2008, ingresos de la primera categoría por $21.600 que no se corresponden con la actividad en la que se encuentra inscripto: "*asesoramiento, dirección y gestión empresarial*"; y (ii) en el ejercicio 2009 era socio gerente y administrador de la clave fiscal de varias empresas que no declararon gastos de representación y honorarios en el período fiscal 2008 ni aportaron documentación alguna a las circularizaciones cursadas por el fisco.

Aseveró que, en función a las constancias *supra* detalladas, la demandada calificó a los montos detectados en la cuenta bancaria del recurrente como ingresos omitidos en los términos de la presunción prevista en el art. 18, inciso g, de la ley 11.683, "*sin que en la instancia administrativa previa ni tampoco ante este Tribunal el recurrente haya justificado su origen*" (fs. 100vta.).

Señaló que la prueba pericial contable practicada en sede fiscal no contenía una descripción válida y convincente de los movimientos de dinero que conformaban los plazos fijos y las operaciones de adquisición de moneda extranjera; máxime, cuando la fiscalización constató que en el ejercicio 2008, el actor también había

adquirido rodados e inmuebles y constituido nuevos plazos fijos a nombre propio por $668.757, de modo que "*las sumas cobradas pudieron haber tenido otro destino que el inferido por el perito*" (fs. 100vta.).

Reseñó la jurisprudencia de esta Cámara según la cual "*frente al indicio de un exceso de depósitos con relación a las ventas declaradas, es el contribuyente quien debía demostrar fehacientemente la veracidad de esas operaciones, el origen de las sumas depositadas en sus cuentas bancarias y las razones que motivaron su marginación del gravamen*" (fs. 100vta.).

2º) Que, **el actor** interpuso y fundó su recurso de apelación (fs. 106 y 112/117, respectivamente), que fue contestado a fs. 123/131.

El recurrente afirmó que la pretensión fiscal es irrazonable por cuanto se había demostrado que los fondos colocados a plazo fijo le habían sido provistos por Trans Con S.A. "*para constituir prenda en garantía de los acuerdos para operar en descubierto en cuenta corriente requerido por el Banco Macro de un tercero*" y advirtió que "*el monto exacto de los referidos plazos fijos, cuando no se los renovó más, fueron depositados en la cuenta corriente de Trans Con S.A.*" (fs. 112vta.), salvo un certificado por $10.977,85 (fs. 115).

Puso de resalto que, el 6/06/11, el Banco Macro informó a la fiscalización actuante que "*El contribuyente Edgar Facundo Mesones* (…) *fue titular de depósitos a plazo fijo en nuestra institución, los que fueron ofrecidos por el Sr. Mesones al banco, para constituir prenda en garantía de los acuerdos en cuenta corriente otorgados a la firma TRANS CON S.A.*" y adjuntó "*seis (6) prendas sobre depósitos a plazo fijo, sus respectivos acuerdos y renovaciones constituidas en el período*" (fs. 113vta./114). Al respecto, aseveró que resulta "*contrario al sentido común y a un mínimo de criterio de cualquier hombre de negocios que un tercero* (…) *ofrezca a una entidad bancaria (Banco Macro) bienes propios para garantizar deudas de un tercero (Trans Con S.A.), sin que la citada entidad bancaria se lo haya exigido*" (fs. 114vta.).

Esgrimió que el acto determinativo se contradice en cuanto, por un lado, menciona los cheques librados por la sociedad contra su cuenta corriente cobrados por el actor y, por el otro, alega que "*no hay depósitos por extracciones o cheques librados en su cuenta corriente*" destinados a demostrar la provisión de fondos de Trans Con S.A. a su persona (fs. 113).

Indicó que los fondos depositados a plazo fijo provenían de cheques librados por Trans Con S.A. que fueron cobrados por él como único endosante, y alegó que el origen y el circuito del dinero involucrado se encontraba acreditado. A tal fin,

USO OFICIAL

trascribió la respuesta al punto 5º de la pericia contable según la cual "*los fondos con que Edgar Facundo Mesones constituyó los plazos fijos que la Resolución AFIP-DGI Nº 231/11 atribuyó a este último, destinados a satisfacer la garantía del acuerdo por el giro en descubierto de cuentas bancarias de la citada empresa, provinieron de la misma TRANS CON S.A., no correspondiendo por tanto, sobre dichos importes, Impuesto a las Ganancias en cabeza de Edgar Facundo Mesones*" (fs. 115vta.). Citó jurisprudencia que consideró aplicable.

3º) Que, **conforme surge de autos**, la inspección actuante concluyó que: **(i)** el actor colocó plazos fijos como único titular en el período fiscal 2008 sin que se verifiquen ingresos declarados suficientes para efectuar tales operaciones; **(ii)** el recurrente no aportó información relativa al origen de los fondos colocados en plazos fijos que tampoco resultan justificados con los depósitos en efectivo que el señor Mesones declaró en 2007 ($175.000) puesto que se podía inferir que aquéllos fondos habían sido aplicados a la adquisición de bienes registrales por $170.250; **(iii)** los depósitos a plazo fijo colocados en 2008 no provenían de renovaciones de depósitos del 2007; **(iv)** el actor atribuyó los fondos depositados en plazos fijos a la firma Trans Con S.A. de la cual era apoderado sin aportar documentación respaldatoria mientras que la sociedad manifestó no contar con contabilidad y/o registros relativos al período fiscal 2008 y no presentó la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del referido ejercicio; **(v)** si bien el Banco Macro informó que el actor había ofrecido plazos fijos a su nombre como garantía de los saldos acreedores de una cuenta corriente de la firma Trans Con S.A. "*no se puede verificar que los depósitos constituidos en el período 2008, se realizaron con divisas provenientes de las cuentas corrientes de dicha firma*". En efecto, de los resúmenes bancarios de la sociedad surge que "*no existen débitos en los días en que se colocaron los plazos fijos que se correspondan con las sumas de los certificados*" por lo que "*no se puede verificar lo informado por el contribuyente, en cuanto a que los plazos fijos se constituyeron con dinero proveniente de la cuenta corriente*"; y **(vi)** los elementos de juicio colectados permitieron colegir que el actor constituyó los certificados a plazo fijo en el período fiscal 2008 con fondos propios (conf. informe final de inspección adjunto como legajo de 17 fojas dentro de las actuaciones administrativas).

En oportunidad de conferir vista del ajuste propuesto, la demandada le otorgó a los depósitos bancarios colocados a nombre del actor el tratamiento dispensado por el art. 18, inciso g, de la ley 11.683 (v. fs. 146/14428/448, cuerpo nº 3, legajo Impuesto a las Ganancias de las actuaciones administrativas). En su descargo, el recurrente ofreció prueba pericial e informativa que fue admitida por la AFIP (conf. fs. 467/473vta. y fs. 483/487, cuerpo nº 3, legajo Impuesto a las Ganancias de las actuaciones administrativas).

El perito designado por el actor señaló que Trans Con S.A. proporcionó fondos al señor Mesones a través de cheques cobrados por aquel como único endosante y que dichos importes fueron utilizados para suscribir los certificados de plazo fijo otorgados en garantía (conf. fs. 500/505, cuerpo nº 3, legajo Impuesto a las Ganancias de las actuaciones administrativas).

El 9/08/12, la AFIP dictó la resolución determinativa 101/2012 mediante la cual destacó que: **(i)** los resúmenes bancarios obrantes en las actuaciones no permiten tener por demostrado que los plazos fijos que motivaron el ajuste fiscal se constituyeron con dinero proveniente de la cuenta corriente de Trans Con S.A.; **(ii)** el actor no aportó documentación respaldatoria que acreditara fehacientemente que los fondos tuvieron origen en la firma; **(iii)** Trans Con S.A. se limitó a confirmar lo esgrimido por el señor Mesones y a informar que no poseía contabilidad, registros o documentación alguna relativa al plazo fijo del período 2008. Así pues, puso de resalto que "*de haber supuestamente cedido la firma Trans Con S.A. al Señor Mesones Edgar Facundo los montos con los cuales éste último constituyera los Depósitos a Plazo Fijo por la suma de $609.508,68 debió respaldarse tal operatoria con la documentación pertinente*"; **(iv)** no fue aportada documentación alguna que demuestre los motivos de los cheques librados por Trans Con S.A entre el 4/07/07 y el 22/02/08 que fueron cobrados por el actor, "*pudiendo tener el carácter de retribución de servicios prestados, entre otros posibles*" y haber sido destinados a las adquisiciones de bienes efectuadas por el actor durante el período 7/2007 a 2/2008 (fs. 627 y 629/631, cuerpo nº 3, legajo Impuesto a las Ganancias de las actuaciones administrativas).

Con relación a la finalidad de los plazos fijos, puntualizó que: **(i)** de acuerdo a lo informado por el Banco Macro, los certificados "*fueron ofrecidos*" por el actor para constituir prenda en garantía de los acuerdos en cuenta corriente otorgados a Trans Con S.A.; y **(ii)** la documentación aportada sobre los acuerdos y renovaciones bancarias de período 2008 no incorporan cláusula alguna que exija la constitución de garantía sobre fondos de terceros. En esa misma línea, aseveró que "*no resulta lógico que fondos propios de la firma Trans Con S.A. de tal envergadura se transfieran a otra persona para que éste le sirva como garante en los acuerdos de su cuenta corriente, pudiendo la propia firma Trans Con S.A. haber constituido los depósitos a plazo fijo como titular demostrando así mayor solvencia financiera*".

Por último y en respuesta al supuesto depósito del dinero de los plazos fijos una vez concluida su renovación en la cuenta corriente de Trans Con S.A., la AFIP señaló que los extractos bancarios de la cuenta corriente en cuestión indican "*Depósitos*

USO OFICIAL

en efectivo Cta. Cte. Suc.", sin documentación y registro de respaldo, de modo que reducen a meras conjeturas "*que por la similitud de los montos se infiera que se trate de los mismos fondos, y menos aun cuando no se acreditan los motivos por los cuales esto pudiera haber acontecid*o" (fs. 602/645, cuerpo nº 3, legajo Impuesto a las Ganancias de las actuaciones administrativas).

El 10/09/12 el señor Mesones interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal y no ofreció prueba alguna (conf. fs. 50/56).

4º) 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.

5º) 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 de la Nación) 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, punto 1º, 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*".

Frente a ello, en el caso bajo examen, el contribuyente no aportó elementos probatorios para demostrar de modo fehaciente: (i) el origen del dinero involucrado en los plazos fijos que fue utilizado por el 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 parte actora no logró probar ni en sede administrativa ni ante el Tribunal Fiscal (instancia en la que no ofreció prueba alguna) que las sumas impugnadas no constituían ingresos alcanzados por el Impuesto a las Ganancias. Tal como lo señaló el Tribunal Fiscal, el interesado 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 los cobros de cheques librados por Trans Con S.A. y la garantía constituida mediante los certificados de depósito de plazo fijo en tanto las probanzas de la causa no permiten tener por acreditada la trazabilidad del dinero involucrado en las diversas transacciones implicadas (esto es, cheques librados por Trans Con S.A. y cobrados por el actor, constitución de plazos fijos a nombre del Sr. Mesones y depósitos en efectivo en la cuenta corriente de la sociedad).

USO OFICIAL

Cabe puntualizar entonces que no obran pruebas suficientes para tener por acreditado el circuito completo de los fondos involucrados en los certificados de depósito de plazo fijo que, según afirma la parte actora, pertenecerían a la empresa Trans Con S.A. Además, la vinculación que media entre el señor Mesones y la compañía *supra* referenciada permite colegir que pudo haber aportado la documentación necesaria para demostrar el origen y el destino de cada una de las acreditaciones bancarias 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; "*Caramelino, Dennis Alfredo c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", sent. del 13/10/16 y "*Ciccone, Silvia Noemí (TF 46467-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", sent. del 27/10/22).

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 el ejercicio cuestionado (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).

6º) 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 del actor, 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 parte 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).

7º) Que, 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 SIETE MIL SETECIENTOS NOVENTA Y DOS ($7.792) ―equivalentes a la cantidad de 0.25 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; resol. CSJN 3369/23).

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); b) fijar los emolumentos referidos a los trabajos verificados ante esta alzada en los términos y con el alcance establecido en el considerando 7º *supra*; y c) oficiar mediante DEOX al Representante del Fisco a fin de que se expida respecto a la liquidación y el pago efectuado por el actor en concepto de tasa de justicia.

Regístrese, notifíquese, ofíciese y -oportunamente- devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

USO OFICIAL

Fecha de firma: 12/12/2023
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#38228758#395111169#20231212092451195