Informe firma conjunta

Número: IF-2022-87186731-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 22 de Agosto de 2022

Referencia: SENTENCIA - Expte. N° 40.166-I y sus agregados “MARINELLI FERNANDO DANIEL”

En Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte. N° 40.166-I y sus agregados caratulado “MARINELLI FERNANDO DANIEL s/recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias – Impuesto al Valor Agregado”.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 34/45 y 117/129 Fernando Daniel MARINELLI con el patrocinio letrado de Pablo Galarza, interpone sendos recursos de apelación contra las resoluciones N° 44/2014 y N° 45/2014 (DV RRCU) de fecha 28 de mayo de 2014 dictadas por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Río Cuarto de la A.F.I.P.- Dirección General Impositivaen los términos que autorizan los artículos N° 159 inc. a) y 165, siguientes y concordantes, de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y modif.). En la primera de ellas se impugn aron sus declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado de los períodos enero 2008 a diciembre 2009, determinándose en la mayoría de ellos impuesto a ingresar con más sus intereses resarcitorios y disminución del saldo a favor en otros. En la segunda se determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias correspondientes a los períodos fiscales 2008 y 2009, más sus accesorios. Ambas resoluciones prevén eldiferimiento de la instrucción sumarial destinada aljuzgamiento de la conducta derivada del accionar de la recurrente por los períodos enero 2008 a julio 2009, septiembre y diciembre 2009 en el IVA y los períodos 2008 y 2009 en IG, atento lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley 24.769.

Manifiesta una primera disconformidad que comprende la procedencia total del cálculo en cabeza del contribuyente, capital atribuido, monto de impuesto determinado e intereses contenidos en las actuaciones mencionadas.

En su presentación describe que luego de un proceso de verificación y fiscalización por parte del organismo recaudador se liquidaron diferencias, las que fueron puestas a su consideración y adelanta que las determinaciones no se condicen con la realidad de los hechos y menos aún, con la realidad económica y financiera de la firma (sic).

A continuación, se agravia de los "vicios de nulidad incurridos" de modo evidente y grosero, que privan a las actuaciones de toda eficacia y validez legal y en forma subsidiaria cuestiona la arbitrariedad que caracteriza la pretensión fiscal, ya que no resiste un análisis serio frente a los elementos de prueba aportados. Plantea como cuestión previa que en las resoluciones no se examina las defensas opuestas oportunamente, violando así expresas normas legales. Hace una descripción dogmática, cita artículos, normativa vinculada con el proceso administrativo-tributario y jurisprudencia que hacen a su derecho, limitándose a asegurar que se le solicitó información que fue aportada y a pesar de ello le fueron impugnados créditos fiscales, calificando de desproporcionada la cifra intimada, y asegura que el inspector actuante reconoce que las operaciones fueron realizadas en cabeza de terceras personas, debidamente identificadas y en algunos de los casos (la mayoría) con antecedentes ante la AFIP.

Sustenta que no se ha tenido en cuenta la realidad económica y que el cobro por vía de la ejecución, llevaría a provocar un daño en el desarrollo de sus negocios, ya que los mismos consisten en "intermediación o comisionista", en donde de la totalidad de los depósitos bancarios que se le atribuyensólo una ínfima parte constituye su ganancia.

Precisa que los depósitos en cuenta de terceros y de los cuales habría actuado como apoderado, no son ni fueron dinero de su propiedad, y que actuó en nombre y representación de otras personas distintas que la AFIP-DGI conoce perfectamente por haberlas fiscalizado, a pesar de que las caracteriza como "insolventes", "que no tienen domicilios fijos", aferrándose a una presunción en lugar de investigar y llegar a la verdadera realidad económica de las operaciones fiscalizadas.

En forma precisa cuestiona la afirmación realizada por el juez administrativo en cuanto manifiestaque "La totalidad de los recibos aportados identificados como recibo civil por entrega de dinero en depósito, donde los titulares y/o cotitulares de las cuentas bancarias se hacen responsables de los movimientos bancarios, tanto de los depósitos como de los retiros, carecen de fecha cierta y solo se da fé ante escribano de que las mismas firmas corresponden a los implicados yque las certificaciones fueron realizadas con fechas11/01/2012 y 12/01/2012 no avalando la real fecha de la entrega dineraria, ni si estas existieron realmente…" Al

respecto, cuestiona que no se haya hecho lugar a la prueba documental aportada negando así a quienes eran los verdaderos propietarios del dinero depositado en sus cuentas bancarias. Insiste en que con una actitud simplista el Fisco no investiga la realidad económica, impugna y presume la existencia de las operaciones por la sola existencia de los depósitos bancarios no aceptando ningún tipo de depuración, dando lugar a la determinación de nuevos débitos y créditos fiscales, arribando a su vez a una nueva base imponible en el Impuesto a las Ganancias. **Ante ello ofrece, para despejar dudas, someter dicha documentación a una pericial contable**.

A continuación, centra su pretensión intentando demostrar que ni un solo comprobante indica que desarrolló la actividad de compra venta de cereales y granos como así tampoco la actividad agropecuaria, a través de la emisión de remitos, facturas o cartas de porte. Argumenta que los estados contables no fueron impugnados (sic), mientras que el Fisco asegura que el inspeccionado no lleva libros en forma comercial que le permita la confección de estados contables.

A los fines de probar sus dichos, ofrece prueba testimonial, informativa y pericial contable, hace reserva del caso federal, pide que se tenga presente como de previo y especial pronunciamiento la excepción de nulidad articulada, haciendo lugar a la misma, con costas.

II. Que a fs. 59/71vta y 144/157 el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos deducidos en autos, solicitando el rechazo de ellos y la consiguiente confirmación de las resoluciones apeladas, con costas.

Niega todos y cada uno de los hechos y derechos expuestos en la demanda, excepto aquellos que surjan de la contestación del recurso y/o de los antecedentes administrativos.

En cuanto al planteo de nulidad, entiende que no existe ningún vicio como para que prospere semejante pedido ya que se ha cumplido con todos los recaudos legales que exige el procedimiento para determinar de oficio, respetándose el derecho de defensa.

Respecto a la cuestión de fondo, precisa que como resultado de la auditoría se detectaron depósitos bancarios que por no estar acompañados por sustento alguno de otro origen, le fueron atribuidos a ingresos de su actividad unilateralmente declarada.

Describe las cinco cuentas bancarias que fueron auditadas, las irregularidades que se observaron en ellas respecto de los titulares y/o cotitulares. Al mismo tiempo señala la ausencia de evidencias que permitan sostener la teoría del recurrente en cuanto a que los movimientos bancarios, acreditaciones y retiros no le pertenecen.

En base a ello determinó el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias, descartando los recibos que aportó el Sr. Marinelli donde básicamente las personas involucradas en los mismos se hacen responsables de los depósitos. El Fisco Nacional considera que los recibos carecen de fecha cierta y su contenido y certificación no alcanzan para otorgarle validez probatoria. Sostiene que el contribuyente hizo figurar acreditaciones bancarias como pertenecientes a sujetos prestanombres al sólo efecto de evitar la tributación en los impuestos ajustados y así disminuir la carga impositiva.

A fs. 69/70 pone a disposición como prueba documental los antecedentes administrativos y se opone a las pruebas ofrecidas por la contraria, plantea el caso federal y solicita que oportunamente se dicte sentencia rechazando el recurso interpuesto, y correlativamente confirme en todas sus partes las resoluciones dictadas.

III. Que a fs. 75 y 165 se le dio traslado a la actora de la oposición formulada por el Fisco Nacional con relación a las pruebas ofrecidas en autos, y a fs. 168 ante su silencio se hizo lugar al planteo del organismo. A fs. 81 y 139 obran los certificados de deuda librados ante el incumplimiento del pago de las tasas de actuación ante este Tribunal, por lo importes de $ 282.033,04 y $ 433.073,32

Que a fs 161 y 161/vta luce la sentencia de acumulación de los expedientes Nos 40.166-I y 40.167-I correspondientes a los impuestos al valor agregado y a las ganancias, respectivamente.

IV. Que no habiéndose producido prueba alguna en esta instancia, los autos se elevan a Sala a través del PV-2022-22403315-APN-VOCXII#TFN y mediante IF-2022-79503474-APN-VOCXII#TFN quedan en condiciones para el dictado de sentencia.

V. Que en principio corresponde abordar el planteo de nulidad, argumentando que no se han valorado correctamente los elementos aportados.

Que no se advierte de que manera el recurrente ha visto lesionado su derecho de defensa, ya que al notificarse del inicio del procedimiento de determinación de oficio mediante el otorgamiento de la vista de las actuaciones a través de la resolución de fecha 10 de mayo de 2013, solicitó el día 11 de junio tomar conocimiento del expediente con suspensión de plazos con el fin de producir una legítima defensa. El 18 de junio le fue otorgado un plazo adicional de 15 días hábiles respecto del originalmente dispuesto. Al respecto se observa que con fecha

1° de julio se puso a disposición la totalidad del expediente, habiendo producido el descargo correspondiente el día 1° de agosto 2013 en el que ofreció pruebas testimoniales y documentales a los fines de desvirtuar los cargos que se le efectuaban.

Todo lo aportado fue considerado y merituado por el juez administrativo, habiendo dejado constancia de ello en los fundamentos de la resolución determinativa, la que incluye los aspectos administrativos básicos que requiere la ley de procedimentos administrativos como para otorgarle validez a los actos producidos, como así también al encuadre técnico-jurídico de los cargos y observaciones que llevaron a reformular la materia imponible ante las evidencias colectadas por la fiscalización.

En ese marco, con fecha 27/05/2014 se dictaron las resoluciones 44/14 y 45/14 notificadas el 06 de junio de 2014.

Que siendo que el ente fiscal ha sustanciado el procedimiento de determinación de oficio en conformidad con las normas que lo regulan, los motivos aducidos por el recurrente revelan su disconformidad con el criterio fiscal aplicado, sin que ésto permita fundar un planteo de nulidad válido.

Por lo expuesto y no habiéndose afectado el debido proceso adjetivo, ya que no se verifica que el contribuyente se haya encontrado en un estado indefensión, cabe concluir que la nulidad invocada no es procedente, correspondiendo su rechazo.

VI. Que con respecto al fondo de la litis, con carácter preliminar corresponde dejar constancia que ante este Tribunal la actora ofreció distintas probanzas, en ambos recursos, sobre las cuales el FN se opuso a su producción. Habiéndose dado el respectivo traslado en ninguna de las dos oportunidades la recurrente dio respuesta, mostrando indiferencia y desinterés respecto de la opinión y razones del Fisco Nacional. Como resultado de ello oportunamente esta Vocalía instructoraante la ausencia de argumentos para insistir sobre su viabilidad hizo lugar al planteo del Fisco Nacional sin que haya existido recurso alguno sobre esa resolución, sugiriendo nuevamente un total desdén hacia el proceso defensivo.

VII. Que con los elementos disponibles en el expediente y en las actuaciones administrativas, corresponde resolver si las resoluciones dictadas se ajustan a los hechos y al derecho vigente.

Que el Fisco Nacional le atribuye al Sr. Marinelli (vide cuerpo de ganancias: Actividad declarada fs. 1 form. 1167, Servicios de transporte de mercaderías a granel, incluido el transporte por camión cisterna) las siguientes cuentas bancarias:

1. BNA ……40959 en su calidad de titular

2. BNA ……38709 en su calidad de cotitular con Ferreyra Rafael
3. BNA…….32565 en su calidad de apoderado de Bresso Juan Carlos
4. B.MACRO 25987 firmante de Ferreyra Rafael
5. BNA…… 38495 firmante de Establecimiento Don Tato

A su vez el Sr. Marinelli en su descargo administrativo sostiene que:

1. La Cta …..**38709** corresponde a operaciones del Sr. Ferreyra con la firma CASA GARRONE BISIO S.R.L. al igual que las acreditaciones en la Cta **……25987.**
2. La Cta **…..32565** en la que figura como apoderado del Sr. Bresso corresponden a operaciones de su titular con las firmas COOPERATIVA DE EMPRENDIMIENTOS MULTIPLES SUDECOR LITORAL LTDA; HANAN PACHA ACOPIO S.R.L. y CARGILL. Aporta 59 hojas
3. Con relación a la cuenta **…….38945** en la que figura como firmante de Establecimiento Don Tato S.A. informa que responde a operaciones realizadas por el titular de la cuenta con la firma CARGILL S.A. desconociendo en que domicilio se realizaron las operaciones. Son 21 fojas.

Respecto de la respuesta vinculada al **Sr. Ferreyra**, en primer lugar, confirma que las operaciones fueron efectivamente realizadas y se correlacionan con los depósitos en la cuentas que el recurrente figura como cotitular y firmante, respectivamente. Estando verificados dos aspectos importantes de la investigación, queda por profundizar si esas cuentas en rigor pertenecen en la realidad al Sr. Ferreyra tal como sostiene el recurrente, son de ambos tal como surge de la registración bancaria de la cuenta en una de ellas o si en definitiva pertenecen al Sr. Marinelli, siendo su otro cotitular -38709- o titular-25987- un prestanombre como argumenta el Fisco Nacional.

Aquí toma dimensión la minuciosa labor de fiscalización que recayó sobre el Sr. Ferreyra, y a fin de evitar reiteraciones merece remitirse a lo señalado en la llamada 1 inserta en los párrafos anteriores, donde ha quedado en evidencia la falta de capacidad económica como así también las irregularidades que presenta el Sr. Ferreyra como para atribuirle actividad alguna que se correlacione con las acreditaciones bancarias que el FN le está atribuyendo al Sr. Marinelli. Y para ello resulta determinante que el trabajo de inspección encuentra un común denominador en las cinco cuentas corrientes examinadas – completándose la ilustración en los próximos puntos- siendo el Sr. Marinelli, quien interviene en múltiples facetas como titular de cuenta, cotitular en otra, como apoderado de una tercera y como firmante en las últimas dos.

Con relación al **Sr. Bresso**, la respuesta nuevamente vuelve a sorprender con la precisión informativa de las operaciones que dieron lugar a las acreditaciones posteriores y que hoy se cuestionan a pesar que el Sr. Marinelli no admite su titularidad respecto de estas últimas, pero sí existiendo dos aspectos de importancia en su descargo, por un lado la realización efectiva de las operaciones y por el otro su lineal correlación con las acreditaciones bancarias.

Aquí se reitera el interrogante de si realmente esas operaciones son atribuibles al Sr. Bresso o éste es un prestanombre.

Para ello la inspección profundizó la figura de este último y concluyó que se trata de una persona sin capacidad económica, que se destaca por ser cotitular de varias cuentas bancarias con personas de distintos lugares geográficos del país y de diversas actividades económicas. A ello se suma que de la compulsa entre la documentación brindada por el arrendamiento de un inmueble rural y de la constatación realizada por la inspección, se concluyó que el Sr. Bresso no explota el bien citado.

Como se puede apreciar cambian los nombres, pero sigue presente el modus operandi, existiendo distintas personas como cotitulares de cuentas. Y más allá de la inscripción registral bancaria, vuelve a concentrarse en el Sr. Marinelli la potestad de apoderado en una cuenta corriente de una persona que no tiene capacidad económica. La aparición del común denominador, otra vez percute sobre la figura del Sr. Marinelli.

En cuanto al tercer involucrado se reitera la precisión informativa a pesar de desconocer las operaciones como propias. Ratifica las operaciones y con detalle asegura que responden a los movimientos en la Cuenta que pertenece a **Don Tato S.A**.

Sin embargo, la fiscalización arribó a la conclusión de que esta última no tiene capacidad económica ni operativa y que es utilizada para el blanqueo de adquisiciones realizadas en forma marginal.

Presente una vez más el común denominador, el Sr. Marinelli como firmante pasa a constituirse en la persona que bajo las cuatro figuras utilizadas (titular, cotitular, apoderado y firmante) dispone de los fondos acreditados en las cuentas corrientes bajo estudio.

En los antecedentes administrativos, a fs 13/24 del Cuerpo de Investigación luce un minucioso análisis de las vinculaciones bancarias del Sr. Marinelli con los demás involucrados y entre estos últimos, siendo destacables los datos que surgen a fs. 22.

VIII.- Que corresponde decidir si es o no ajustado a derecho, el procedimiento en virtud del

cual el organismo fiscal consideró que los depósitos bancarios del recurrente corresponden a ingresos no declarados, aplicando el art. 18 inc. g) pto. 1) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) para determinar su obligación impositiva en el Impuesto a las Ganancias e IVA de los períodos fiscales 2008 y 2009, por estimar que se trata de ingresos obtenidos como consecuencia de su actividad comercial.

Que la ley autoriza al Fisco a determinar de oficio la materia imponible y a liquidar el gravamen correspondiente en aquellos casos en que se omitiera la presentación de las declaraciones juradas o las presentadas resulten impugnables. Que dicha determinación puede efectuarse en forma directa por conocimiento cierto de la materia imponible o mediante estimación sobre base presunta o método indiciario, quedando reservado éste último para los supuestos en que el Fisco Nacional carece de los elementos necesarios para establecer la existencia y cuantificación de la obligación tributaria, ya sea porque la documentación aportada resulta insuficiente o errónea, o cuando se compruebe que la misma por alguna circunstancia, carece de relevancia jurídica a dichos efectos.

Que las presunciones que se describen en el artículo 18 de la ley de procedimiento fiscal, a las cuales la administración está facultada a recurrir para fundamentar sus estimaciones de oficio, son indiciarias y admiten prueba en contra y de lo expuesto surge que ambos métodos, el cierto y el presunto, son perfectamente legítimos para determinar la materia imponible, por lo que el agravio esgrimido por el recurrente resulta inatendible.

Que el recurrente durante el curso de la fiscalización si bien intentó arrimar documentación en orden a acreditar el origen de los fondos depositados en las cuentas bancarias depuradas, se agravia de que el ente fiscal no efectuó un debido análisis de los elementos colectados al atribuirle íntegramente los movimientos bancarios. Él, a pesar de conocer que estaba siendo objeto de una determinación impositiva, conforme se hace constar en el informe de inspección, no cumplió con los requerimientos probatorios, lo que condujo al Fisco a recurrir al método indiciario, como única alternativa posible, por falta de elementos idóneos para operar sobre base cierta.

Que según los dichos del recurrente las acreditaciones bancarias analizadas no se corresponden con sus movimientos al no haber realizado operaciones comerciales por esas cantidades, sin que se haya contemplado que las cuentas bancarias son compartidas con otros cotitulares, por lo que en orden a constatar estas manifestaciones se debería haber evaluado la prueba ofrecida. Pero ella se agotó en los dichos de los eventuales involucrados sin documentación hábil que permitiera considerar que los recibos civiles aportadosformaban parte de un análisis integral que llevara al convencimiento de este juzgador a que efectivamente se trata de fondos de terceros. Para ello no explicó el rol y las circunstancias que rodeaban a cada una de las

cuentas, disponiendo de los fondos de ellas que pertenecerían según sus dichos a terceros. Tampoco en ningún momento describió y documentó la actividad que desarrollaba ni cómo estaba remunerada. Menos aún la facturación de la misma.

Finalmente corresponde referirse a los recibos civiles sin fecha cierta que fueron presentados en oportunidad del descargo de la resolución de vista. Si bien los testigos-involucrados suscriben la documentación, nada de ello está sustentado, especialmente porque ese único elemento es el que se contradice con la actividad desarrollada por la inspección, atento que la misma demostró la falta de capacidad económica y operativa para llevar adelante las operaciones que dicen respaldar las acreditaciones.Además los testigos no acreditaron ningún cumplimento fiscal en orden a lo declarado y a sus supuestas actividades, que hubiera podido sustituir al Sr. Marinellien sus compromisos. Distinto hubiera sido en análisis si lo hubieran producido pues podrían haber liberado efectivamente al recurrente. La admisión de una única prueba como la aportada permitiría sin más que cualquier sujeto pueda atribuir y deslocalizar la renta a su antojo.

IX.-Que en ese sentido deviene aplicable el criterio según el cual, cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.

Que por lo tanto el mecanismo seguido por el Fiscal Nacional resulta correcto, ya que al no disponer de documentación, utilizó la información brindada por lasentidades bancarias circularizadas, y depuró las cuentas para asignarle los ingresos no declarados, sin que el recurrente se encuentre en condiciones de criticar el procedimiento aplicado cuando no respaldó sus manifestaciones con pruebas que demuestren que no todas esas acreditaciones provienen de su actividad.

En forma concordante, razonable y precisa por las razones expuestas se le atribuyeron las acreditaciones bancarias que detallada y depuradamente presentó la fiscalización, utilizando para ello la figura que contempla el artículo 18 inc. g) de la Ley de procedimiento fiscal (t.o. en 1998 y modif) y consideró las pautas allí previstas. Al total de las acreditaciones con más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida, las calificó como incremento patrimonial no justificado.

Por lo tanto no se observa ninguna deficiencia en el proceso de atribución de los ingresos, como en la forma de determinación de la base imponible que fue utilizada para establecer los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado correspondiente a los períodos trabados en

litis. Por todo lo expuesto corresponde confirmar los ajustes.

X.- Respecto de los intereses resarcitorios reclamados por el Fisco en la resolución, al haber sido liquidados conforme las prescripciones del art. 37 de la ley de procedimiento fiscal, procede la confirmación de los mismos.

XI.- Que en virtud de todo lo expuesto, voto por confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dice:

Que adhiere al voto del Vocal Instructor.

La Dra. O’Donnell dice:

Que adhiere a la decisión propuesta por el Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1) Confirmar la resolución apelada, con costas.

2) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 419.529,06 (pesos cuatrocientos diecinueve mil quinientos veintinueve con seis) por la representación procesal y de $ 1.048.822,66 (pesos un millón cuarenta y ocho mil ochocientos veintidós con sesenta y seis) por el patrocinio letrado; los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por los mismos en la etapa cumplida, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24.432.

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.22 10:53:39 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.22 11:04:24 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.22 11:12:20 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.22 11:12:18 -03:00