República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-18710014-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 25 de Febrero de 2022

Referencia: EX-2019-75527227-APN-SGAI#TFN- JET PAQ S.A.SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2019-75527227-APN-SGAI#TFN, caratulado JET PAQ SA s/recurso de apelación”

La Dra. Gómez dijo:

I- Que mediante IF-2019-75526920- APN-DTD#JGM, Jet Paq S.A. interpone recurso de apelación contra la Resolución dictada el 31 de julio de 2019 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Palermo de la AFIP-DGI, por la que se le denegó la acción de repetición interpuesta con fecha 23 de marzo de 2018 por el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta período fiscal 2014.

Relata que con fecha 23 de marzo de 2017 presentó sus declaraciones juradas rectificativas de los impuestos a la Ganancia Mínima Presunta y a las Ganancias del ejercicio 2014, explicando que en el caso del impuesto a las ganancias redujo el quebranto (sin revertirlo por completo) y que el impuesto a la ganancia mínima presunta, declarado originalmente en $485.999,58, fue reducido a la suma de $109.368,16.

Manifiesta que del impuesto a la ganancia mínima presunta originalmente determinado canceló la suma de $17.349 en concepto de anticipos, tomó a cuenta el importe de $ 61.342,33 proveniente del impuesto sobre los créditos y débitos bancarios; y afectó al pago un saldo a favor de libre disponibilidad por un total de $407.307,67. Remarca que en la declaración jurada rectificativa del impuesto a la ganancia mínima presunta se computó como pago a cuenta los mismos $17.349 en concepto de anticipos, así como $ 61.342,33, proveniente del impuesto sobre los créditos y débitos bancarios que se tomaron en la declaración jurada original. Asimismo, dice que en lo que hace al saldo de $ 30.676,25 que surge de la rectificativa, por un error involuntario no fue expuesto como cancelado a partir de la imputación “en otros pagos a cuenta” del saldo de la declaración jurada original que se había cancelado, por lo que debe detraerse dicha suma del importe cuya repetición se solicita.

Explica que la mentada rectificación importó la liberación del saldo de libre disponibilidad utilizado para cancelar el saldo de la declaración jurada original, por un importe de $407.307,67 que, neto de los $ 30.676,25 de la

declaración rectificativa -si se admite su compensación, dice-, arroja un saldo neto a repetir de $ 376.631,42 correspondiente al saldo de libre disponibilidad afectado al pago en exceso del impuesto determinado en la declaración original.

Expone que el motivo por el que decidió rectificar en menos, obedeció a que las declaraciones originales se confeccionaron sobre la base de registraciones contables que eran todavía provisorias, las que arrojaron un importe superior al que correspondía ingresar considerando los balances que efectivamente fueron aprobados y auditados y es por ello que solicita que se consideren el impuesto resultante de las declaraciones juradas rectificativas.

Además pide que al monto cuya repetición se intenta se le adicionen los accesorios previstos en el art. 179 de la ley 11683. Respecto a la tasa de interés que entiende aplicable, invoca el precedente “Alubia S.A.” del la Corte Suprema, en cuanto la actora considera que el art. 4° de la Resolución M.E. N° 314/04 implica un perjuicio económico injustificado ya que era inferior a las variaciones del índice de precios al consumidor elaborado por el INDEC. Asimismo, hace reserva de solicitar la aplicación del art. 142, que prevé la actualización de montos por los que se solicita la repetición, siendo que si bien no desconoce la derogación de las normas sobre actualización, puede existir en el caso un perjuicio sobre los principios constitucionales de propiedad y no confiscatoriedad.

Ofrece informativa y pericial contable y por las razones que expone pide que se haga lugar a la repetición incoada con más los intereses y la actualización que pudiera corresponder, con costas y hace reserva del caso federal.

II- Que mediante IF-2019-108850552-APN-DTD#JGM contesta traslado el Fisco Nacional. Relata que la ley 26.466 declaró de utilidad pública y sujetas a expropiación las acciones de las empresas Aerolíneas Argentinas Sociedad Anónima y Austral Líneas Areas Cielos del Sur Sociedad Anónima y de sus empresas controladas, entre las que se encuentra la aquí repitente. Señala que por Decreto N°2347 /2008 se creó en la órbita de la Secretaría de Transporte una Unidad Administrativa que ejerce todos los derechos que las acciones le confieren, hasta tanto finalice el proceso expropiatorio.

Resalta que a partir de este marco normativo, el órgano de contralor sobre los estados contables de la empresa es la Auditoría General de la Nación. Es por ello, que trae a colación las conclusiones de tal organismo que obran en los antecedentes administrativos y dan cuenta que no se puede emitir conclusiones sobre los estados contables de Jet Paq S.A., siendo que fue el propio directorio de la compañía quien informó no haber analizado los hechos y actos jurídicos que dieran origen a los estados contables, registraciones y documentación de respaldo obrante por el período 2014. Así, sostiene que al no contar con el aval de los estados contables por el organismo de contralor externo, ello conlleva no validar las declaraciones juradas presentadas y, consecuentemente, rechazar la repetición intentada.

Se opone a la producción de prueba informativa y pericial contable ofrecida por la contraria, y por los argumentos que desarrolla solicita que, oportunamente se dicte sentencia, rechazando la acción intentada, con costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

III – Que por PV-2021-14045102-APN-VOCX#TFN admitiéndose la informativa y la pericial contable. Por PV-2021-56761512-APN-VOCX#TFN se tuvo por agregado el informe pericial, y por PV-2021-57364887-APN-VOCX#TFN se dio por decaido el derecho a producir el oficio ordenado. Por PV-2021-58832264-APN-VOCX#TFN se declara cerrado el período de instrucción y se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D”.

Que por IF-2021-69852661-APN-VOCX#TFN se ponen los autos para alegar, los que son producidos por la actora y el Fisco Nacional (IF-2021-73754075-APN-DTD#JGM e IF-2021-78109812-APN-DTD#JGM)

Finalmente por IF-2022-14169192-APN-VOCX#TFN se pasan los autos para dictar sentencia.

IV – Que la acción de repetición intentada tiene como objeto que el Fisco le acredite a Jet Paq SA saldos de libre disponibilidad y la liberación de los saldos provenientes del impuesto sobre los créditos y débitos bancarios en la medida que, según expone la apelante, se habrían utilizado para cancelar el impuesto a la ganancia mínima presunta del período 2014 por la suma total de 376.631,42, y pide que se le adicione los intereses y la actualización que pudieran corresponder.

Conforme surge de la resolución apelada la suma del impuesto objeto de repetición ha sido cancelada ante el ente fiscal (vide además fs. 99/126 actuaciones). Que según se expone en el acto apelado la recurrente determinó en la declaración jurada original del impuesto a la ganancia mínima presunta del período 2014 que el impuesto ascendía a $ 485.999,58, presentado dos años después una declaración rectificativa (n° 1, fs. 92/94 act.adm.) donde disminuyó el impuesto determinado a la suma de $ 109.368,16, y solicita la repetición de la diferencia entre ambos importes, argumentando que la declaración original se realizó sobre la base de registraciones contables provisorias dando un impuesto superior al que luego arrojaron los balances que fueron aprobados.

Frente a la rectificación en menos y la repetición solicitada es que el Fisco inicia una fiscalización.

Que mediante Resolución 226/17 emitida la Auditoría General de la Nación (fs. 142/144 act. Adm) se aprueba el Informe producido por la Gerencia de Control Financiero del Sector No financiero referido a la auditoría practicada sobre los Estados Contables por el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2014 correspondiente a Jet Paq SA exponen en sus Considerandos “Que corresponde la aplicación de dictamen con “Abstención de Opinión” debido a las limitaciones en el alcance relacionadas con que el directorio de la sociedad manifiesta que no le resultó posible efectuar ningún análisis sobre la veracidad, integridad y razonabilidad de los hechos y actos jurídicos que dieron origen a los saldos, ni de los registros contables, ni de la documentación de respaldo de los registros respectivos por imposibilidad material derivada del hecho de no haber estado en la gestión administrativa durante el año 2014, sin perjuicio de las situaciones referidas a la información comparativa y a la confusión y desplazamiento de atribuciones y responsabilidades hacia las sociedades controlantes” (sic). Más adelante, los firmantes expresamente dicen que han resuelto “aprobar el informe de Auditoría sobre los Estados Contables al 31/12/14 de Jet Paq SA, requiriendo se remita en un plazo perentorio de 15 días, la documentación que debe acompañar los Estados Contables auditados (Informe de Comisión Fiscalizadora), Transcurrido el plazo indicado, la falta de cumplimiento por parte de Jet Paq SA no resultará imputable a esta Auditoría General de la Nación en su carácter de auditor externo de los Estados Contables, quien limita su responsabilidad comunicando la situación que se verifique a la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas a los efectos que estime corresponder”.

Es en virtud de lo establecido por la ley 24.156 (Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, art. 118) y la ley 26.466 que declaró de utilidad pública y sujetas a expropiación las acciones de las empresas Aerolíneas Argentinas SA, Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur SA y de sus empresas controladas Optar SA, Jet Paq SA y Aerohandling SA, es que la Auditoría General de la Nación emitió el Dictamen aludido.

En igual sentido, en el dictamen sobre los Estados Contables que se realiza en el informe de auditoria emitido por Contadora Pública (vide fs. 145/148 act. Adm), se aclara que la firma recurrente está consituida societariamente por un 50% de capital de Aerolíneas Argentinas SA y un 50% de Austral Líneas Aéreas-Cielos del Sur SA, que durante el período auditado no contó con estructura orgánica propia, siendo las tareas coordinadas por la primera de las firmas mencionadas. Al igual que lo indicado por la Auditoría General de la Nación, la profesional

dictaminante dice que debido a que le Directorio informa no haber efectuado ningún análisis sobte la veracidad, integridad y razonabilidad de los hechos y actos jurídicos que dieron origen a los saldos de los estados contables, ni de los registros contables, ni de la documentación de respaldo de los registros no esta en condiciones de emitir una opinión sobre los Estados Contables de Jet Paq SA al 31 de diciembre de 2014, considerandos en su conjunto**.** Del mismo modo se expresaron los auditores independientes (KPMG, obrante a fs. 100/101 act citadas) se abstienen de opinar sobre los Estados Contables del período bajo examen.

Que frente a los informes referidos, en cuanto no emitieron opinión sobre la situación patrimonial y resultados de la firma y la insuficiencia de la información brindada en respuesta al requerimiento formulado por la fiscalización sobre los valores de los Activos expuestos, y la falta de instrumental que avale a tales saldos, es que el organismo fiscal no puede validar los datos expuestos en las declaraciones presentadas y por lo tanto no puede avalar la repetición interpuesta, dictando en consecuencia la resolución apelada donde se deniega tal petición.

V- Que la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif) establece en su art. 11 el sistema de la autodeclaración, es decir que la determinación y percepción de los gravámenes a nivel nacional se realiza sobre la base de declaraciones juradas que deben presentar los propios responsables del pago de los tributos, precisando que “la determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la AFIP...”.

En esa línea, el art. 13 de la citada ley dispone que la declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la Administración Federal de Ingresos Públicos hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo o materiales cometidos en la declaración misma. El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad”

Es decir que cuando la rectificación implique un impuesto menor al declarado, sólo procederá en los casos de errores de cálculo o materiales cometidos en la declaración misma (conf. “ICS Sucursal Argentina c/EN - AFIP-DGI - Resol. 267/03 (RP) s/DGI” - CNFed. Cont. Adm. - Sala II - 12/6/2008, Expte. 39.272/04), supuesto que no es el que se presenta en estos autos, donde las diferencias se originan en la procedencia o no de determinados conceptos que afectan la base determinada originariamente y que la disminuyen, lo que deberá tramitar por vía de repetición, como ocurre en el caso, y como cualquier declaración jurada está sujeta a la verificación administrativa.

Que, si bien ante esta instancia se admitió la producción de la prueba pericial contable e informativa dirigida a la AFIP, ésta última diligencia no se concretó, dándose por decaida su producción.

Que en el informe pericial, ambos peritos al responder el punto 1), dicen que no pueden contestar acerca de si las copias obrantes en el expediente administrativo de la Memoria y Estados contables, se corresponden con las originales, obrantes en la contabilidad de Jet Paq, dado que no tuvieron a la vista el expediente administrativo. Al respecto, cabe remarcar que para los restantes puntos los auxiliares exponen sus consideraciones de manera separada.

En el punto 2) se les pide que informen el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y el impuesto a las ganancias determinados en las declaraciones originales presentadas para el ejercicio 2014, la forma en la que fueron cancelados, y si dicha determinación se condice con el resultado que surge de los Estados Contables auditados. El

perito de la actora dice que no hay gravamen determinado en la declaración jurada del impuesto a las ganancias, en tanto que el tributo consignado en el impuesto a la ganancia mínima presunta asciende a la suma de $ 485.999.58, que en el caso del impuesto a las ganancias no había saldo a cancelar por lo que las retenciones y percepciones consignadas por un importe de $ 503.300 quedan como saldo a favor del contribuyente, mientras que el impuesto a la ganancia mínima presunta es de $ 485.999.58 y fue cancelado: anticipos por $17.349.58; anticipos cancelados con cómputo de impuesto sobre los créditos y débitos $ 61.342.33; sumas ingresadas en forma no bancaria $ 407.307.67, indicando que la recurrente por Formulario AFIP 1151 efectuó la compensación del saldo del impuesto a la ganancia mínima presunta de $ 407.307.67 con el saldo a favor del impuesto a las ganancias de la declaración jurada del período fiscal 2014. Sobre el último item de este punto de pericia dice que el resultado del ejercicio y el importe del total del activo de Jet Pack S.A. que surge de los Estados Contables auditados y transcriptos en el libro Inventario y Balances N° 5 al que se hace referencia en el punto 1 del presente no condicen con los importes consignados en las declaraciones juradas originales de los impuestos a las ganancias y a la ganancia mínima presunta correspondientes al período fiscal 2014.

Por su parte el perito del Fisco Nacional manifiesta que de las declaraciones juradas de los gravámenes que le fueron puestas a disposición via mail no le permiten responder fehaciente y válidamente este punto las que han sido impresas por el actor con el uso de su clave fiscal “con lo cual no poseen la autenticidad y/o validez suficiente para ser analizado por esta perito” por no tener conocimiento si hay rectificativas posteriores, sobre el segundo ítem de este punto dice que “una pericia contable no resulta el medio idóneo para contestar este punto ya que esta perito no tiene forma de juzgar sobre la validez y/o autenticidad de los elementos que pueda exhibir el actor para contestar este punto; sólo AFIP puede dar certeza de la información de pagos que obra en sus bases”, lo mismo dice respecto del último item manifestando que “atento a las limitaciones por lo informado en los puntos precedentes no se puede contestar este punto”.

Sobre el punto 3) donde se les pide que informen los impuestos a la ganancia mínima presunta y a las ganancias de 2014 determinados en las rectificativas, forma de cancelación y si dicha determinación se condice con el resultado que surge de los estados contables auditados. Tambien en este caso los peritos responden de manera separada. El perito de la actora informa que, sobre la base de la documentación aportada por Jet Pack S.A el impuesto a las ganancias: dio un quebranto de $ 1.130.788.- y el impuesto ganancia mínima presunta: impuesto por $ 109.368.16, que en lo que respecta al impuesto a las ganancias no se efectuó cancelación alguna dado arrojó quebranto -de $ 1.130.788.- y, por otra parte, se informó un saldo a favor del contribuyente de $ 503.300.- como consecuencia de retenciones y percepciones, en cuanto al impuesto a la ganancia mínima fue cancelado mediante el cómputo de anticipos por $ 17.349,58; anticipos cancelados con cómputo de Impuesto sobre los débitos y créditos por $ 61.432,33 y el saldo de $ 30.676,25 quedó subsumido con la compensación efectuada respecto de la declaración jurada original de$ 407.307.67; y sobre el último item dice que los impuestos consignados en las declaraciones rectificativas fueron confeccionadas partiendo de los resultados y activos que surgen de los estados contables auditados y transcriptos en el libro Inventario y Balance N° 5 al que se hizo referencia en el punto 1 del presente informe, esto es fotocopias que les fueron enviadas via electrónica. Por su parte el perito del fisco reitera la respuesta dada en el punto anterior y en consecuencia no puede contestar lo requerido.

Como punto 4 se le pidió a los peritos que liquiden el importe de los saldos a favor de JET PAQ, producto de las declaraciones rectificativas presentadas, detallando si se corresponden con créditos provenientes del impuesto a los créditos y débitos, impuesto a la ganancia mínima presunta, retenciones y/o percepciones, pago de anticipos, etcétera. El perito de la actora dice que de las declaraciones rectificativas surge en el impuesto a las ganancias un saldo a favor de $ 503.300.- como consecuencia de retenciones y percepciones consignadas en la declaración jurada respectiva, el que se encuentra disminuido por la compensación efectuada por $ 407.307.67 a los efectos

de cancelar el saldo a favor de la AFIP que surgía de la declaración jurada original del impuesto a la ganancia mínima presunta del 2014, indicando que, el saldo a favor remanente del impuesto a las ganancias del período fiscal 2014 asciende a la suma de $ 95.992.33; en el caso del impuesto a la ganancia mínima presunta arroja un saldo a favor de $ 376.631.42, monto que surge como consecuencia de la compensación efectuada en junio de 2015 con el saldo a favor proveniente del impuesto a las ganancias del período fiscal 2014 por un importe de $ 407.307,67 menos el saldo a favor de la AFIP que surge de la declaración jurada rectificativa de $ 30.675,25. El perito del Fisco manifiesta que atento lo informado en el primer item del punto 3 acerca de la validez de los formularios, no le es posible contestar este punto ya que lo que se pide es la trascripción de los importes y conceptos que se ven precisamente en el formulario cuestionado por esta perito.

Con relación al último punto los peritos son contestes en señalar que no han observado ninguna otra circunstancia relevante que coadyuve a dilucidar el asunto de que se trata.

Que las manifestaciones vertidas en el citado informe dejan en evidencia que no le fueron exhibidos a los expertos los originales de la documentación a la que hacen referencia en tanto ha sido la sociedad quien les remitió fotocopias “mediante trasmisión electrónica”. Que si bien de manera preliminar en el informe se indica “que la pericia no fue realizada en forma presencial atento a la existencia de la pandemia por el SARS COV 2, con el consabido riesgo a la salud y las limitaciones de circulación” (sic), lo cierto es que salvo algunos días que rigió una cuarentena estricta, durante el plazo dispuesto para su producción y su efectiva presentación no existió una restricción tan rigurosa que les impidiera a los citados auxiliares tener acceso a la documentación y registros contables con los debidos cuidados, y prevenciones que amerita la situación sanitaria y epidemiológica que venimos atravesando.

Cabe remarcar que la actuación conjunta de los peritos responde a dos exigencias, una es la posibilidad de que ejerzan un recíproco control sobre los métodos y procedimientos utilizados; la otra, que el dictamen sea el resultado de una discusión razonada entre ellos respecto de los hechos a los que se refiere la pericia, lo que no ha ocurrido en el presente caso, donde el perito del Fisco no ha podido dar una respuesta acabada a los puntos propuestos por no contar con la documentación correspondiente. Así se ha sostenido que la fuerza probatoria del dictamen pericial será estimada por el juez teniendo en consideración la uniformidad o disconformidad de sus opiniones, los principios científicos en que se funden, la concordancia de su aplicación con las reglas de la sana crítica y demás pruebas y elementos de convicción que la causa ofrezca. Que las consideraciones vertidas no se han dado en el presente caso.

Que no puede obviarse que el caso en cuestión requiere de un pormenorizado análisis de documentación que avale la disminución proyectada en la rectificativa presentada y que según expone la actora los montos allí declarados surgen de los Estados Contables, por lo que frente a lo expresado en los informes emitidos por los auditores actuantes, en especial la Auditoría General de la Nación que se abstienen de manera expresa a emitir opinión sobre los Estados Contables del período bajo trato, y que la pericia realizada en autos no se hizo sobre documentación original sino sobre fotocopias aportadas a los peritos vía electrónica, todo ello me lleva a concluir que lo resuelto en el acto apelado en autos resulta admisible en tanto la actora no ha logrado demostrar de manera fehaciente la veracidad, procedencia y cuantía del monto solicitado en repetición.

Que cabe traer a colación que, conforme lo ha sostenido la Alzada cuando la ley de Procedimiento tributario se refiere a errores (art. 13) éstos debieron haber sido “cometidos en la declaración misma”, y por lo tanto implica que el error debe surgir de la propia lectura de la declaración, por cuanto “…algunos ítems de la declaración jurada constituyen el resultado de una operación matemática de declaración (por ejemplo, el ítem resultado neto) entre dos o más ítems de la misma que contienen datos que vuelca el contribuyente” (“Guimajo SRL c/EN –

AFIP-DGI – Resol. 154/11 (período fiscal 2009) s/proceso de conocimiento" - CNFed. Cont. Adm. - Sala III – 15/12/2015)**.**

En tal inteligencia, del análisis efectuado no se vislumbra que la prueba ofrecida resulte hábil para demostrar de forma fehaciente e indubitada que los conceptos e importes que reclama sean los correctos y en consecuencia, voto por confirmar la resolución apelada, imponiéndose las costas en el orden causado atento las particularidades que presenta el caso.

Por la forma en que se resuelve no procede pronunciarse sobre los restantes planteos formulados en autos.

La Dra. O'Donnell y el Dr. Martín dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada, costas en el orden causado.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.25 13:32:49 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.25 13:53:16 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.25 14:49:08 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.25 14:49:10 -03:00