República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-27289565-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 22 de Marzo de 2022

Referencia: Voc XI. Expte. N° 32.373 –I (y su acumulado N° 32.943-I) caratulado "Nacif – Drah S.R.L. y Guillermo Monserrat UTE s/ apelación". Sentencia.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación), para dictar sentencia en el **Expte. N° 32.373 –I (y su acumulado N° 32.943-I)** caratulado "**Nacif – Drah S.R.L. y Guillermo Monserrat UTE s/ apelación",**

La Dra. O'Donnell dijo:

I.- Que a fs. 15/28 y 105/121, la UTE Nacif-Drah S.R.L. y Guillermo Monserrat interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 227/08 y 330/2008, emitidas el 21 de agosto y el 21 de noviembre de 2008 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mendoza de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en las que se determinaron de oficio sus obligaciones en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2003 y en el impuesto a las salidas no documentadas por los períodos fiscales noviembre y diciembre de 2003 y enero de 2004, intimándole el ingreso de $ 20.927,28 y $ 43.814,46 más intereses, respectivamente. Asimismo, en dichos actos se le aplicaron sendas multas en los términos del art. 46 de la misma ley por $ 62.781,84 y $ 113.443,38.

Relata que la fiscalización desconoció las operaciones efectuadas con el proveedor José Francisco Masuzzo y sostiene que el hecho que éste no haya presentado sus declaraciones juradas del impuesto a las ganancias en término, que no declare empleados o que haya rectificado las del impuesto al valor agregado no son hechos por los que deba ser responsabilizado, ni tampoco tenía que conocer la capacidad operativa ni su cumplimiento fiscal, en este caso por aplicación del secreto fiscal (art. 101, ley).

Invoca también la aplicación de la teoría de la apariencia, al desconocer que los comprobantes recibidos se encontraban viciados por acción u omisión del emisor, concluyendo que su actuar fue el de un tercer adquirente de buena fe al creer en el negocio celebrado el cual se presentaba como real y verdadero.

Alega que la contribuyente no tiene la obligación de conocer si el proveedor cuenta o no con capacidad operativa y que al momento de realizar tales operaciones sólo le interesaba que las mismas se efectivizaran; que tampoco

tiene facultades para indagar que el proveedor cumpla con sus obligaciones fiscales ni requerirle datos al Fisco sobre la situación tributaria de otro contribuyente atento a la existencia del secreto fiscal (art. 101 ley 11.683) y por último, que no se puede culpar al comprador de los actos del vendedor, atento a no existir solidaridad entre ambos en el impuesto al valor agregado

Agrega que la fiscalización también observó los pagos con cheques de pago diferido no cruzados correspondientes a una cuenta corriente de Guillermo Pedro Monserrat, integrante de la UTE, por lo que concluyó que no se utilizaron las formas de pago establecidas en la ley 25.345 y en la RG AFIP N° 1547/03 y que tampoco se aportaron elementos que pudieran demostrar que los pagos se efectuaron al proveedor José Francisco Muzzo, por lo que consideró aplicable el impuesto a las salidas no documentadas, en los términos del art. 37 de la ley (Expte. N° 32.943-I).

Argumenta que la ley 25.795 derogó tácitamente la RG AFIP N° 1457 y que la ley 25.345, da al administrado la posibilidad de demostrar la veracidad de sus operaciones por cualquier medio. Por ende, acreditadas éstas, tiene derecho a que se computen a su favor los créditos fiscales, deducciones y gastos que surjan de las facturas.

Considera que la aplicación de la alícuota del 35 % establecida en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias constituye una sanción atípica o anómala, vulnerándose a su entender los principios de debido proceso legal, de inocencia, de proporcionalidad, de capacidad contributiva y de razonabilidad.

Plantea asimismo que las Resoluciones carecen de motivación e incumplen con los requisitos esenciales establecidos en el art 14 de la ley 19.549, por lo que solicita se declare la nulidad absoluta e insanable de las mismas.

Con respecto a las multas aplicadas, sostiene que "*no estamos frente a una conducta disvaliosa alguna sino frente a hechos de terceros los cuales se han transformado en presunciones en su contra*", por lo que solicita que atento haberse acreditado la veracidad de las operaciones, la conducta no podría encuadrar en las previsiones del art. 46, sino más bien, en la conducta prevista y reprimida en el art. 45, sin reconocer conducta disvaliosa alguna.

Ofrece prueba documental y solicita que se revoquen las Resoluciones en todas sus partes, con costas.

II.- A fs. 51/64 y 129/142, el Fisco Nacional contesta el traslado de los recursos, solicitando que se rechacen y, consecuentemente, que se confirmen las Resoluciones, también con costas.

III.- A fs. 162 se hace saber a las partes la integración de la Sala y se elevan los autos a su conocimiento y por último, a fs. 165 quedan en estado para dictar sentencia.

IV.- Que corresponde referirse a la defensa de nulidad opuesta por la recurrente por supuestos vicios en el procedimiento previo al dictado de las Resoluciones por considerar que las mismas carecen de motivación e incumplen con los requisitos esenciales establecidos en el art 14 de la ley 19.549, la que cabe rechazar en tanto tal planteo se basa en los mismos argumentos con los que critica la pretensión fiscal, es decir que en realidad lo que pretende con su defensa es atacar los fundamentos de las determinaciones de oficio recurridas, lo que será analizado en los siguientes Considerandos. Cabe recordar en este sentido, que la nulidad de un acto no puede invocarse en forma abstracta, sino que es indispensable acreditar la existencia de afectación en algún derecho de quien la pide y un perjuicio concreto, requisitos que en el caso no se han cumplido, por lo que corresponde desestimar la defensa opuesta, sin costas, en razón de no haberse tratado como de previo y especial pronunciamiento

IV.- Que corresponde establecer si las Resoluciones se ajustan a derecho.

Según surge de sus considerandos, durante la fiscalización efectuada a la UTE que fue constituída para la prestación de servicios de construcción, reforma y reparación de edificios, se detectaron irregularidades en las operaciones efectuadas con el proveedor José Francisco Masuzzo, entre ellas: 1°) que los datos de la imprenta, números de comprobantes y fecha de vencimiento de las facturas emitidas no corresponden al CAI consignado en éstas y, además la propietaria de la imprenta que figura en el pie declaró no haber realizado los trabajos; 2°) que no utilizó las formas de pago previstas en la ley 25.345 y la RG AFIP N° 1547/03 y tampoco aportó elementos que permitieran demostrar que los pagos se efectuaron al proveedor mencionado; 3°) no presentó declaraciones juradas en los impuestos al valor agregado y a las ganancias por los períodos fiscales correspondientes a las fechas de las facturas; 4°) no se encontraron rodados, maquinarias ni inmuebles a su nombre, ni movimientos en las cuentas bancarias de su titularidad, no declaró empleados en relación de dependencia, por lo tanto no constaba que tenga capacidad económica y empresarial suficiente para prestar los servicios facturados; 5°) no pudo ser localizado en su domicilio; y, por último, 6°) los pagos fueron efectuados con cheques de pago diferido no cruzados de una cuenta corriente de Guillermo Pedro Monserrat, integrante de la UTE.

En cuanto a la procedencia del crédito fiscal computado en el impuesto al valor agregado resulta de aplicación la interpretación realizada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación de las disposiciones del art. 12 de la ley en la causa “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI”, del 10 de marzo de 2015, al sostener: *"Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 1997 y sus modifica-ciones), sobre cuya el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "en todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles..."*. Resulta claro que dicha norma subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto del prestador del servicio o del vendedor de los bienes, que es lo que la recurrente tenía que demostrar, esto es, que el proveedor José Francisco Mazzuso le prestó los servicios detallados en las facturas impugnadas consistentes en excavación de canales, retiro de materiales, fletes, entre otros, los que fueron incluidos en los servicios de construcción, a su vez, por ella prestados.

Que la única prueba aportada con dicho propósito son las facturas y los recibos emitidos por el Sr. Mazzuso, con los que pretende justificar su efectiva existencia, pero que no es suficiente en particular teniendo en cuenta el criterio de la Corte Suprema en la materia. Dijo también al fallar en la causa “Molinos Rio de la Plata S.A.” del 25 de agosto de 2015, que la procedencia del cómputo del crédito fiscal depende de que éste sea *legítimo* para lo cual se requiere *el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de los bienes o, en otras palabras, mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente*, y esa es precisamente la prueba que estaba a cargo de la recurrente producir, no siendo suficiente la aportada, por lo que a tenor de la presunción de legitimidad que el art. 12 de la ley 19.549 otorga a los actos administrativos, en el caso a los de contenido tributario, las impugnaciones formuladas por el Fisco nacional que reposan en los elementos colectados en el procedimiento de fiscalización, no han sido desvirtuadas, por lo que corresponde confirmar el ajuste practicado por este concepto en la Res. N° 227/2008.

En referencia al incumplimiento de lo dispuesto por los arts. 1° y 2° de la ley 25.345, que *"… condiciona el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios correspondientes al contribuyente y/o responsable, a la utilización de determinados medios de pago para operaciones superiores a $1000…"* y a lo establecido en la RG AFIP N° 1547/03, en el caso el Fisco Nacional no solamente cuestiona el medio de pago utilizado para cancelar las operaciones comerciales efectuadas sino que además desconoce su veracidad por las

irregularidades detectadas en la etapa de verificación que lo llevaron a tildar de apócrifo al proveedor cuestionado, tales como no tener capacidad económica y empresarial para prestar el servicio facturado, no haber sido localizado en su domicilio, entre otras, por lo que corresponde confirmar en este aspecto el ajuste efectuado.

Que respecto a la determinación realizada en la Resolución N° 330/08 en relación al impuesto a las salidas no documentadas, el Fisco Nacional manifiesta *" que si bien los cheques no cruzados y posteriormente endosados respaldan salidas de dinero, no son apropiados para corroborar la real prestación de los servicios facturados, tampoco sirven como medio de prueba de que las operaciones cuestionadas fueron celebradas con el emisor de las facturas y no permiten conocer al verdadero beneficiario de los fondos"*, y, de nuevo, la recurrente ninguna prueba rindió para acreditar que fue dicha persona la que le prestó los servicios y que fue el beneficiario de los pagos que es lo que importa para desvirtuar la aplicación del art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias.

VI.-En lo que se refiere a los intereses resarcitorios reclamados por el Fisco Nacional, cabe señalar que han sido liquidados conforme con lo dispuesto en el art. 37 de la ley de procedimiento fiscal, y que la recurrente no ha formulado agravios con relación a los mismos, por lo corresponde su confirmación.

VII.- Queda referirse a las sanciones de defraudación aplicadas en dichos actos, las que también deben ser confirmadas por cuanto de lo expuesto precedentemente surge acreditado que la recurrente presentó declaraciones juradas engañosas en el impuesto al valor agregado y omitió el pago del impuesto previsto en el art. 37 de la ley 20.628, sin que haya dado explicaciones ni haya rendido pruebas fehacientes de que su conducta no haya tenido el deliberado propósito de evadir el pago de dichos tributos, ni tampoco existen razones que permitan recalificar la misma.

VIII.-Por todo lo expuesto, corresponde confirmar las Resoluciones recurridas en todas sus partes, con costas.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto precedente.

La Dra. Gómez dijo:

I- Que en cuanto a la nulidad planteada, debe destacarse que sendos actos apelados fueron dictados con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho, es decir, que no sólo se han cumplido con los requisitos externos de validez sino que se han valorado las circunstancias fácticas y jurídicas que los presuponen, más allá del acierto o error en que pueda haber incurrido el ente fiscal al valorarlas, cuestión que debe ser analizada en el momento de resolver la cuestión de fondo. Que por lo expuesto, cabe concluir que los argumentos vertidos como fundamentos de la nulidad intentada, resultan ser una mera discrepancia con el criterio fiscal y que, en realidad, integran el fondo de la cuestión que este Tribunal está llamado a resolver.

En efecto, corresponde rechazar el planteo de nulidad efectuado, no correspondiendo imposición de costas por no haberse articulado como una cuestión de previo y especial pronunciamiento.

II - Que en lo sustancial adhiero a lo expresado por la Dra. O´Donnell en su voto, en tanto resuelve confirmar la determinación de oficio del impuesto al valor agregado por la impugnación de la operatoria con José F. Masuzzo, considerando conveniente efectuar algunas precisiones adicionales.

Que conforme surge de la resolución apelada surge que los datos de la imprenta, número de comprobantes y

fechas de vencimiento de las facturas emitidas no corresponden al C.A.I consignado en estas y además, la propietaria de la imprenta que figura en el pie declaró no haber realizado trabajos para José F. Masuzzo. Ello así, la factura es el instrumento esencial de prueba de una operación comercial, aunque por sí misma no sea suficiente para demostrar la realidad económica de la transacción que pretende instrumentar. Sin embargo, en este caso el dato relevante a destacar radica en que ni siquiera el aspecto formal de las operaciones con el citado proveedor se encuentra debidamente cumplido (cfr. criterio de la Sala III de la CNACAF in re "Romane S.A ", sentencia del 29 de octubre de 2015).

Que tampoco resultó probado el circuito económico del pago por la operatoria cuestionada, en virtud de no haberse utilizado las formas de pago previstas en la Ley 25.345 y la RG. 1547/03, no aportándose pruebas adicionales que permitieran rebatir lo expuesto por el Fisco en el acto apelado. Lo antedicho obsta a tener por concretada la operatoria impugnada (cfr. Sala IV de la Alzada in re "Tecnobra S.A.", sentencia del 15 de abril de 2014, que confirma el criterio de esta juzgadora plasmado en el decisorio de fecha 17 de septiembre de 2012).

Finalmente, el Fisco puso de relieve que la pretendida proveedora carecía de la capacidad económica para prestar los servicios facturados (excavación de canales, retiro de materiales, fletes) toda vez que no poseía personal en relación de dependencia, ni bienes ni inmuebles para desarrollar esas actividades.

En consecuencia, ante las fundadas observaciones efectuadas por el organismo, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, además de aportar prueba conducente para rebatir las conclusiones a las que arriba la demandada (cfr. Sala III de la CNACAF in re "Agroindustrias Quilmes SA (TF 28408-I) c/DGI", sentencia del 09/04/2013).

Conforme lo expuesto y dado que la apelante ni siquiera ofreció elementos que demuestren la secuencia de las operaciones invocadas, ni aclaró las inconsistencias señaladas por el Fisco en cuanto al circuito de pago, cabe concluir que los agravios expuestos en recurso contra la determinación de IVA, al no encontrar respaldo en probanza fehaciente, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover los fundamentos volcados por el Fisco Nacional (cfr. criterio de esta juzgadora in re "Cagnoli S.A. s/recurso de apelación", Sala "C", sentencia del 23 de noviembre de 2015, en la cual la suscripta intervino como Vocal Subrogante de la Vocalía de la 8va Nominación, confirmado por la Sala IV de la Alzada el 24 de noviembre de 2016).

En tal sentido cabe concluir que nadie puede invocar el derecho a computar un beneficio tributario sobre la base de documentación que presenta las inconsistencias y/o irregularidades aquí detectadas, máxime si tal pretendido beneficio se relaciona con un crédito fiscal que se presenta justificado en una causa cuya real existencia no ha sido debidamente acreditada (criterio de esta juzgadora in re "Numen Insight S.A. s/recurso de apelación", sentencia del 10 de agosto de 2017, entre otros).

Como consecuencia de lo expresado, corresponde confirmar el criterio fiscal utilizado a fin de determinar el IVA con más sus intereses resarcitorios (cfr. art. 37 de la ley de rito), los que no fueron motivo de agravio en cuanto a su procedencia y liquidación.

III- En cuanto a la determinación en concepto de salidas no documentadas, sobre el mentado instituto se ha precisado que fue "adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (fallos: 323:3376). Los elementos necesarios para la configuración del aludido instituto son los siguientes: a) La necesaria existencia de una erogación, es decir una salida de dinero concreta, b) La carencia de

documentación de la erogación o que se encuentre documentada con elementos falsos y c) La presunción iuris tantum: ante el indicio de una comprobación de una erogación efectivamente realizada y la ausencia de documentación que la respalde, o que, de existir, se verifiquen en torno a ella vicios insanables se presume la configuración del instituto de salidas no documentadas, la que admite prueba en contrario" (CNACAF,Sala IV, "Barragán Imaz SRL", sentencia del 25/03/2014).

Que, en el caso concreto, tal como ha quedado expuesto, la actora no aportó elementos probatorios idóneos para acreditar su operatoria con José F. Masuzzo, por lo que, frente a ello, resulta aplicable lo dispuesto por el mentado art. 37. En tal sentido, el Cimero Tribunal al resolver la causa "Red Hotelera Iberoamericana", sentencia del 26/8/2003 (en especial Considerandos 18, 19, 20, 21 y 23 de dicho decisorio), pronunciándose en igual sentido dicho Tribunal con fecha 27 de septiembre de 2011 in re "Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI" donde se remite al dictamen de la Señora Procuradora Fiscal, Laura M. Monti, en su parte pertinente, dice que ".... ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional -quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad- el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (arg. art. 37, ya citado)....".

Que el criterio allí fijado ha sido receptado por la suscripta en diversos precedentes, entre otros "Quality Work S.A.", sentencia del 4 de junio de 2015 y Harengus S.A., sentencia del 26 de diciembre de 2018.

Ello así, no habiendo sido demostrada la materialidad de las operaciones declaradas, corresponde confirmar también el ajuste practicado en Salidas no Documentadas como así también la liquidación de accesorios, que no ha sido motivo de agravio por la recurrente.

IV- Finalmente corresponde referirse a las sanciones impuestas en los actos apelados del Impuesto a las Ganancias y Salidas no Documentadas.

Acerca de la multa impuesta en salidas No Documentadas, en virtud de la doctrina emanada de los fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, antes citados (vide Considerando III de este voto) la falencia de la documentación que respalda la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la ley N° 11.683.

Que para el pago del tributo en concepto de Salidas no Documentadas debe tomarse en consideración lo establecido por la Resolución General N° 893/00 (B.O. 13/10/2000), que prevé la forma y plazo para el pago de este gravamen. Que ello así, en el caso de autos no se ingresó el impuesto correspondiente, como tampoco se presentó el volante de pago, el que según la Nota Externa (AFIP) 8/2007 constituye la comunicación de pago a que hace referencia el art. 15 de la ley 11.683. Dicha norma prevé que las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen el carácter de declaración jurada, resultando procedente aplicar sanciones en concepto de Salidas no Documentadas

Que la figura tipificada en el art. 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones "declaraciones engañosas" u "ocultación maliciosa", utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco (cfr. Sala IV de la Alzada in re MG Promociones SRL", sentencia del 9/09/2014).

Asimismo, respecto al argumento esbozado por la actora sobre la imposibilidad de aplicar multas por defraudación sobre presunciones, cabe señalar que el Fisco tuvo en consideración los datos brindados por la

propia recurrente sobre la supuesta operatoria celebrada con Masuzzo y luego, a través de las atribuciones conferidas por los arts. 33 y 35 de la ley de rito, colectó la información necesaria de dicha empresa para sustentar la evaluación de la situación de la recurrente en cuanto al cumplimiento de sus deberes fiscales, no advirtiéndose irregularidad o arbitrariedad alguna en tal labor, ni sustentándose el ajuste sobre presunciones que impliquen aplicar la jurisprudencia invocada en el recurso.

Que la imputación de dolo efectuada luce justificada en tanto surge de las constancias de autos que las operaciones que se pretendieron hacer valer originariamente con el proveedor; a su vez, se impugnaron comprobantes indebidos de compras por no estar las mismas destinadas a la actividad principal de la firma. En tal sentido, tales circunstancias bajo ningún punto de vista puede justificarse en omisiones o meros errores, agregando que de no mediar la labor de la fiscalización las citadas irregularidades no hubieran sido detectadas, vislumbrándose una intención de la aquí actora de ocultar su realidad impositiva, lo que repercutió en un menor ingreso al erario público.

Por lo expuesto, considero que han concordado elementos suficientes para tener por configurada los aspectos objetivo y subjetivo de sendas sanciones impuestas como también la graduación aplicada, por lo que la confirmación de las mismas.

V – De acuerdo con lo precisado en los Considerandos precedentes, voto por confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas a cargo de la parte vencida.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1°) Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

2°) Regular en su conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, en la suma de $ 5.000 por la representación procesal y $8.000 por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada por los profesionales intervinientes en la etapa procesal cumplida, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.22 11:20:22 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.22 12:25:02 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.22 12:42:39 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.22 12:42:39 -03:00