República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe firma conjunta

Número: IF-2024-54714704-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 27 de Mayo de 2024

Referencia: EX-2022-131901302- -APN-SGAI#TFN-VICENTIN S.A.I.C.-SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dras. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación) y Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2022-131901302- -APN-SGAI#TFN, caratulado “VICENTIN S.A.I.C. s/recurso de apelación”

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que mediante IF-2022-131901217-APN-DTD#JGM, la actora interpone recurso de apelación contra la resolución dictada el 11 de noviembre de 2022 por la División Determinaciones de Oficio “B” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Dirección de Operaciones Grandes Contribuyentes Nacionales de AFIP - DGI, mediante la cual se se ajustó el Impuesto al Valor Agregado y se establece el crédito fiscal y determina de oficio el débito fiscal por los periodos fiscales 11/2016 a 10/2017, ambos inclusive, y se determina de oficio el saldo técnico -primer párrafo del art.24 de la ley del tributo-, por los período antes citados.

En primer término, opone la nulidad absoluta e insanable de la resolución apelada, atento evidenciar un vicio en dos requisitos esenciales como son la causa y la motivación. Asimismo considera que el acto contraría garantías constitucionales al sustentarse en una mera presunción que originalmente surgió a partir de un supuesto incremento patrimonial no justificado en el Impuesto a las Ganancias y luego, en la presunta existencia de ventas omitidas en el Impuesto al Valor Agregado, omitiendo explayar los argumentos fácticos y jurídicos que dieron origen al ajuste en cuestión. Asimismo, remarca la arbitrariedad en la que incurre el Organismo al rechazar la producción de los elementos probatorios ofrecidos en apoyo de su postura, menoscabando de esta forma su derecho de defensa y el debido proceso adjetivo.

Plantea la prescripción parcial de las acciones y las facultades del Fisco para determinar y exigir el pago del impuesto al valor agregado, por el período fiscal 11/2016, toda vez que considerando que el plazo comenzó a correr el 01/01/2017 y el 02/08/2022 operó la prescripción Entendiendo que no resultan aplicables las causales de suspensión y/o interrupción previstas en la ley 11.683, ni el plazo de suspensión fijado por la ley 27.562, toda vez que no habiendo acogido al blanqueo, no debería verse perjudicada por una medida inspirada en quienes si lo hicieron.

Sostiene que el origen del cargo tiene su fundamento en la presunta existencia de incrementos patrimoniales injustificados a partir de ciertas inconsistencias -alegadas por el Fisco- respecto a los saldos de cuentas bancarias al 31/10/2017 que no habrían sido declarados o saldos exteriorizados en exceso sin justificar, concluyendo que las registraciones contables -en otros rubros del balance- serían por montos distintos a los reflejados en los saldos de los extractos y por fechas posteriores al cierre de los Estados Contables. Destaca que es el Fisco quien debe adoptar todas las diligencias necesarias para poder determinar sobre base cierta, y recién con la falta de elementos concretos se podrá justificar la figura en análisis. En el caso de autos afirma que no se intentó demostrar la existencia de ventas omitidas, ni se evaluó la prueba aportada y que la aplicación literal que se hace del art.18 inc. f) de la ley de rito, contraría lo dispuesto en los arts. 1 y 2 del mismo cuerpo normativo.

Paralelamente, advierte que el ente fiscal ha constatado supuestas diferencias entre el saldo del pasivo registrado por esta parte con la empresa Renova S.A. y tras ello, ha concluido que la exteriorización de dicho pasivo también debe considerarse como un incremento patrimonial no justificado. Remarca que el procedimiento determinativo de oficio se sustentó sobre base presunta y el ajuste en IVA surge como una derivación inmediata del ajuste practicado en el Impuesto a las Ganancias, fundando una presunción sobre otra, omitiendo justificar la existencia de elementos que convaliden el origen del ajuste.

Pone de resalto que la causa por la cual los depósitos bancarios no fueron justificados al cierre del ejercicio 2017, se debe a una cuestión de temporalidad en la registración contable y que los mismos fueron incluidos en la contabilidad de la firma en el ejercicio fiscal posterior, quedando debidamente acreditado el origen de los fondos. Que, respecto al pasivo contabilizado, sostiene que la diferencia proviene de una provisión de seis (6) facturas, que han sido registradas incluyendo el IVA, mientras que Renova S.A. no lo aplicó y ese monto es el que justifica la diferencia. Manifiesta que se ha registrado en el ejercicio 2017 dado que el gasto se devengó y una vez emitida la factura, la firma procedió a registrarla contablemente, generando la respectiva reversión con el fin de eludir una errónea duplicación de movimientos contables.

Cita jurisprudencia en sustento de su postura. Ofrece prueba informativa y pericial contable. Plantea reserva de caso federal. Solicita se revoque el acto apelado.

II.- Que mediante IF-2023-59786968-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado conferido.

Respecto al planteo de nulidad interpuesto por la recurrente, pone de manifiesto que el acto administrativo apelado ha sido dictado por un juez administrativo competente, a la vez que considera que se encuentra perfectamente motivado y del mismo se vislumbran los antecedentes de hecho y de derecho que justifican su dictado, razón por la cual no puede considerarse válidamente que hayan existido vicios que tornen nulo el procedimiento y que se hayan visto afectadas las garantías constitucionales que alega la actora, por lo que solicita que las nulidades planteadas sean rechazadas, con expresa imposición de costas.

En cuanto al planteo de prescripción opuesto por la actora por el período fiscal 11/2016, señala que se ha promulgado la Ley N° 27.562 con la finalidad de otorgarle a los contribuyentes la ampliación de una moratoria para atenuar las consecuencias suscitadas por la pandemia originada por el COVID-19 que estableció la suspensión general del plazo por el término de un año desde el 26/08/2020 al 25/08/2021 inclusive. A tal efecto, indica que corresponde desestimar los argumentos esgrimidos por la actora, dado que las facultades del Fisco para determinar o exigir el pago del tributo no se encontraban prescriptas al dictado de los actos, solicitando se rechace el planteo de prescripción formulado por la actora, con costas.

Puntualiza que a partir de las tareas de fiscalización efectuadas se detectaron diferencias entre los saldos

bancarios y contables que no habrían sido conciliados por la recurrente y asimismo, la existencia de un pasivo en exceso resultante del saldo informado por la firma Renova S.A. al 31/10/2017.

Que, cita y transcribe varios de los fragmentos de la resolución apelada, donde entiende se encuentra el fundamento del ajuste realizado, y agrega que el hecho de que los recibos sean generados por el sistema contable de la empresa, como manifiesta la actora, no alcanza para subsanar las falencias detalladas por el Juez Administrativo.

Concluye que los argumentos expuestos por la actora carecen de entidad suficiente para desvirtuar el correcto accionar del Fisco, por lo que solicita se rechace el recurso incoado, confirmando la resolución de autos, con costas. Ofrece prueba, se opone a la ofrecida por la actora. Y hace reserva del caso federal.

III.- Que mediante PV-2023-67825412-APN-VOCX#TFN, se abre la causa a prueba haciendo lugar a la informativa y pericial contable.

Que a través de PV-2024-27023675-APN-VOCX#TFN se clausura el período probatorio. Por PV-2024-29840053-APN-VOCX#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala D y mediante IF-2024-30570890-APN-VOCX#TFN se ponen los autos para alegar, los que son producidos por la actora y el Fisco Nacional en los IF-2024-34082519-APN-DTD#JGM e IF-2024-33681357-APN-DTD#JGM, respectivamente.

Finalmente por IF-2024-53645157-APN-VOCX#TFN se ponen los autos para dictar sentencia.

IV.-1.- Que a fin de seguir un orden en la exposición considero conveniente pronunciarme en primer término sobre la nulidad del acto apelado opuesto por la actora con fundamento en que el mismo carece de causa y motivación y que le fue denegada en sede fiscal la producción de la prueba por el ofrecida.

Que “la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir, no tiene existencia autónoma, dado que el derecho procesal es una vía para asegurar la aplicación del derecho de fondo. Sólo procede cuando de la violación de las formalidades surge un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte, principio que se sintetiza en la máxima “no hay nulidad por la nulidad misma”, receptado en el art. 172 del Cód. Procesal Civil y Comercial de la Nación” (CNACAF, Sala V, sentencia de fecha 4/6/1997, “Sosa Mirta Elena”). Es decir que las nulidades no pueden decretarse para satisfacer el interés teórico sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio demostrado y concreto para el derecho de quien las pide.

Asimismo debe destacarse que la resolución impugnada fue dictada con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho, es decir, que no sólo se han cumplido con los requisitos de validez sino que se han valorado las circunstancias fácticas y jurídicas que la presupone, 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.

Por otro lado, en cuanto a la denegación a la producción de prueba en sede administrativa, cabe destacar que se tuvo por agregada la documental ofrecida y por agregados los antecedentes administrativos, debiendo recordarse que nuestro más Alto Tribunal tiene dicho que “…cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia” (cfr. CSJN, Fallos: 205:549, 247:52, 267:393). Dicha circunstancia que se da en el presente caso donde la recurrente ha tenido la posibilidad de proponer pruebas, tal como surge del escrito de inicio y que fueron admitidas y producidas en esta instancia.

Ello así, no se advierte que el Fisco haya vulnerado en forma alguna el derecho al debido proceso o haya restringido el derecho de defensa de la recurrente, con lo cual corresponde rechazar la nulidad planteada.

2.- Que corresponde también referirse en esta oportunidad a la prescripción parcial planteada por la actora en punto a las facultades del Fisco para determinar y exigir el pago del impuesto al valor agregado, por el período fiscal 11/2016, toda vez que entiende que las mismas vencieron y que no resultan aplicables las causales de suspensión y/o interrupción previstas en la ley 11.683, ni el plazo de suspensión fijado por la ley 27.562.

Que cabe recordar que conforme lo establecido por los arts. 56 y 57 de la ley de rito fiscal el plazo comenzó a correr desde el 01/01/2017, lo cual asiente también la recurrente. Que la cuestión traída a debate en este punto es si aplican al caso las causales de interrupción previstas en la ley de procedimiento tributario o leyes especiales, particularmente la suspensión por un año que establece el art.17 de la ley 27.562, la cual resulta ser ampliatoria y modificatoria de la moratoria de la ley 27.541.

El artículo 17 de la ley 27.562 (B.O. 26 de agosto de 2020), dispuso –en lo que aquí interesa- suspender con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos.

De ello, surge expresamente que la suspensión del plazo se fija con *carácter general*, es decir que resulta comprensiva de la totalidad de los contribuyentes y responsables, interpretación ha sido receptada por la C.S.J.N. en la causa "Distribuidora del Plata S.R.L.” en fallo de fecha 26/11/91, al resolver respecto del art. 49 de la ley 23.495 (véase La Ley, T.1992/B, pág. 456); resultando aplicable al caso de autos. Este tipo disposiciones contenidas en leyes de carácter excepcional tienen por fin otorgar a los contribuyentes la posibilidad de acogerse a los beneficios instituidos en esas mismas y además evitar que durante su período de vigencia el organismo fiscal practique determinaciones y/o imponga multas que se encuentren vinculados con conceptos que en definitiva pueden resultar regularizados por aquéllos mediante el pertinente acogimiento y por lo tanto -según corresponda- beneficiarse con la condonación prevista. A su vez implican una liberación de la inminencia de los vencimientos de los plazos de prescripción para el Fisco Nacional, para avocarse a controlar todo lo concerniente al correcto acogimiento que a la moratoria dispuesta hicieran los responsables (cfr. esta juzgadora in re “Shamir, Ana, sentencia del 22 de marzo de 2018).

Que a mayor abundamiento cabe destacar que no era necesario, formular acogimiento alguno a la ley mencionada, por lo que la prueba informativa dirigida a la AFIP y que obra agregada mediante IF-2023-77002234-APN-DTD#JGM donde se informa que la actora no se acogió a los planes de facilidades de pago, deviene insustancial puesto que ello no resulta conducente para modificar el criterio sostenido.

Por lo expuesto, cabe concluir que al momento del dictado de la resolución apelada, esto es el 11 de noviembre de 2022, todavía se hallaba habilitado el Fisco Nacional para determinar o exigir el pago del tributo, correspondiendo por ello rechazar el planteo en ese sentido articulado por la recurrente en autos.

3.- Que en virtud del desarrollo del considerando y las costas que peticiona el Fisco Nacional con relación a las defensas antes tratadas, corresponde hacer notar que no procede la imposición autónoma de costas toda vez que los planteos analizados, fueron formulados como otro agravio más de la defensa de fondo.

V.- Que ello así, corresponde adentrarse en el tratamiento de los ajustes practicados.

Que de manera preliminar cabe recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las

argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (crf. Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140,301:970, entre otros).

Que del Informe Final de Inspección (vide IF-2023-59461971-APN-DTD#JGM), surge que la actividad principal de la firma recurrente es “elaboración de aceites y grasas vegetales sin refinar” y que cierra sus ejercicios el 31 de octubre de cada año.

Respecto al IVA los inspectores señalan que los montos exteriorizados en las declaraciones juradas respecto de las ventas en el mercado local son superiores a las registraciones en el libro IVA y a las consignadas en el balance. A su vez el total de las ventas (exportaciones y mercado local) -según balance- son superiores a las registradas según libro IVA y a las expuestas en las declaraciones juradas del IVA en los períodos involucrados.

Señalan que las diferencias detectadas en las conciliaciones bancarias no fueron acreditadas ni corregidas al cierre del ejercicio, impidiendo de ese modo determinar la trazabilidad de los supuestos depósitos no contabilizados, su documentación de respaldo y su posterior registración en la cuenta respectiva, siendo fundamental que se acredite la identidad del comprobante y de la operación. Indican también que no se encuentran elementos de prueba que acrediten que las diferencias de los fondos que surgen de los extractos correspondan a montos que al cierre del ejercicio se encuentren incluidos en otros rubros del balance. Además se expone que verificaron diferencias con respecto a los saldos contables, en un caso créditos no contabilizados y en otro un pasivo no registrado que tampoco fueron justificados por el contribuyente.

Asimismo, y respecto a Renova SA explican los actuantes que, de la circularización realizada a dicha empresa a fin de controlar los saldos informados por Vicentin SA, observaron que la recurrente refleja un pasivo en exceso de $9.394.170,60 respecto del saldo al 31/10/2017 informado por Renova S.A. De la comparación realizada entre los saldos de ambas empresas la exteriorización del pasivo citado precedentemente, el Fisco consideró que se trata de un incremento patrimonial no justificado en los términos del artículo 18 inciso f) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones), haciendo notar que a ese ajuste también se llegó ante la falta de de justificación de los aumentos de capital que la actora no probó.

Señalan que la base imponible par el IVA es la misma que la calculada para el impuesto a las ganancias, precisando que el ajuste se imputará al ejercicio fiscal en que se produzca el incremento, distribuyéndose el mismo conforme a las ventas gravadas, no gravadas y exentas según lo informado por la recurrente.

VI.- Que en primer término corresponde referirse a los agravios vertidos por la actora respecto del método presuntivo seguido por el Fisco para determinar de oficio el tributo apelado en autos. Que a tenor del procedimiento seguido por el ente recaudador, conforme surge de la reseña efectuada en el Considerando precedente, se advierte que el Fisco Nacional obró con la suficiente diligencia en pos de recabar los elementos necesarios para determinar con exactitud la materia imponible, evitando en la medida de lo posible hacer uso del método presuntivo.

Al respecto, es importante recordar que la inspección tributaria opera como una colección de datos, es decir, se trata de una actividad administrativa cuyo presupuesto es la atribución de una potestad de comprobación encaminada a la búsqueda de hechos y datos que ignora el Organismo Recaudador, que le permitan establecer la corrección o inexactitud de lo declarado por el contribuyente, ello se corresponde con el sistema de autodeterminación que rige en nuestro país, donde la ley de procedimiento tributario le otorga al Fisco Nacional amplias facultades para verificar los datos contenidos en las declaraciones juradas confeccionadas por los

contribuyentes y/o responsables, recayendo sobre los contribuyentes y terceros, el deber de colaboración con el organismo fiscal, puesto que, como sostiene Jarach, todos los administrados tienen un deber general de colaborar con la Administración, de modo tal que esta pueda cumplir con las funciones de interés público que le han sido encomendadas (Dino Jarach, "Curso de Derecho Tributario", Ed. Cima, 1980, pág. 310).

La doctrina ha definido a las presunciones, como aquella operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede (ver, al respecto, García Mullin, Roque: "Las presunciones en el derecho tributario" - Revista Derecho Fiscal - T. XXXVIII - pág. 489). Así, la presunción supone: a) un hecho cierto (hecho inferente, comprobado o fundante) sobre cuya existencia no existen dudas; b) elaborar, a partir de él, una regla de experiencia que nos dice cómo es normalmente el orden natural de las cosas; c) derivar de ello la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (hecho inferido, presumido, fundado) sobre el cual en realidad, no tenemos certeza alguna.

En suma, las presunciones exigen la existencia de un planteamiento deductivo del que se haga derivar un juicio lógico, de modo que en sus normas reguladoras ha de existir siempre un hecho base cierto del que se extrae otro que es su consecuencia (cfr. TFN "Clapea SACIFI" del 5/9/1989; "Acería Bragado SA" del 27/12/1996; "Chacra Abdelmassih" del 27/8/1998 "Manufacturas Centauro" del 18/2/1999 y "Pluma Blanca SA" del 3/5/1999,entre muchos otros).

Que, en estas condiciones, no resulta ocioso recordar que la materia imponible reconstruida a la luz de presunciones debe estar basada en una real razonabilidad, de modo tal que dichas presunciones tengan el poder de sustituir la materia declarada por el contribuyente; esto es, los signos de presunción deben permitir un control convincente de la declaración; y así la presunción legal se caracteriza “porque la norma escrita describe un proceso de deducción lógica de forma que constatada la existencia de un hecho base, es posible determinar la existencia de otro que normalmente le acompaña del que derivan efectos jurídicos determinados”(Eseverri Martínez Ernesto, presunciones legales y derechos tributarios, Madrid, Marcial Pons 1995).

Que la ley de procedimiento tributario faculta al organismo recaudador a determinar de oficio la obligación impositiva, cuando el contribuyente no presente las declaraciones juradas o, que las mismas resulten impugnables, y en ese caso liquidar el gravamen correspondiente en forma directa, por conocimiento cierto de la materia imponible, o por estimación, si los elementos conocidos sólo permiten suponer la existencia y magnitud de aquella. En esta línea, el art. 18 establece distintos indicios que el Fisco puede valerse para arribar a tal estimación, fijando aquellos que admiten prueba en contrario. Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al resover la causa “S.I.A. S.A.”, sentencia del 06/09/1967 expresó que: “... no significa que la mencionada Dirección tenga en la materia facultades omnímodas y fuera del control judicial, puesto que para ello le acuerda directa intervención a los tribunales. Pero, al mismo tiempo, debe recordarse que también el contribuyente se halla obligado a suministrar los necesarios comprobantes para evitar que, en el sistema basado en declaraciones juradas, pueda aquél formularlas en la forma que mejor cuadre a sus intereses, aún mediante la inclusión de datos ajenos a la realidad. Tanto la amplitud del control administrativo, como la obligación del contribuyente de suministrar los elementos probatorios vinculados con sus operaciones surgen nítidamente de lo que dispone el artículo 40 de la ley 11.683. Más aún, el artículo 41 -*actual art. 35*- establece expresamente que es facultad de la Dirección “exigir de los responsables y terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se refieran al hecho precedentemente señalado”, es decir el imponible”....“ De lo dicho, se desprende que, cuando se trata de determinaciones impositivas, rigen reglas distintas sobre la carga de la prueba con relación a las que se aplican a los demás juicios. Y, en todo caso, si la actora pretendía que el método empleado por la Dirección General Impositiva fue erróneo, tuvo todas las oportunidades de demostrarlo”

Que asimismo, cabe señalar que ante la clara disposición legal (art. 18 inc. f de la ley 11.683) que establece para los períodos determinados que el incremento patrimonial no justificado representa tanto en Ganancias como en el IVA montos de rentas netas y ventas gravadas omitidas, respectivamente, no resulta procedente el agravio efectuado por el recurrente de que se encontraría fundando una presunción sobre otra, sino que la citada normativa es aplicable para cada tributo en forma individual. Sentado ello, es sobre el actor que recae la carga de desvirtuar la presunción establecida en la ley y utilizada por el organismo recaudador para determinar las obligaciones impositivas. Que ello así, corresponde desestimar el agravio referido al método seguido por el ente recaudador para determinar la materia imponible.

VII.- 1.- Que la recurrente en su escrito de apelación se agravia principalmente de que el Fisco constató supuestas diferencias entre el saldo del pasivo de por su parte registrado con la empresa Renova S.A. y concluyó que ello debe considerarse como un incremento patrimonial no justificado. Que la mentada la diferencia surge de una provisión de seis (6) facturas que fueron registradas incluyendo el IVA, indicando la actora que Renova S.A. no incluyó el citado impuesto en sus registraciones, afirmando así que esa es la justificación de la diferencia apuntada. Que también hace notar que fue registrada en el período 2017 dado que el gasto se devengó y una vez emitida la factura es que la firma procedió a registrarla contablemente, para de este modo evitar una duplicación de movimientos contables.

Que a fin de dirimir dicha cuestión, corresponde analizar la prueba producida en autos.

Que mediante IF-2023-76494917-APN-DTD#JGM, obra agregada la respuesta del oficio dirigido a Renova S.A. donde su apoderada informa que “las facturas aportadas como Anexo IX del recurso de apelación fueron registradas contablemente con la misma fecha de emisión, siendo ésta su metodología de contabilización y período de registro. Su contabilización incluyó el IVA correspondiente.”(sic).

Que al respecto, cabe destacar que lo informado por Renova S.A. se condice con lo que surge de su libro mayor detallado de la cuenta # 110203001 del ejercicio 2017 (vide pág.354/429 de las copias agregadas en las actuaciones -cuerpo. empresas vinculadas del IF-2021-01207235-AFIP-EQF3DDVFE3G#SDGOIGC embebido al IF-2023-59463344-APN-DTD#JGM), donde se observa que las facturas en cuestión fueron registradas con el monto de IVA correspondiente, tanto en la columna de movimientos en pesos como en la de dólares. Que por otro lado, cabe hacer notar que la firma Renova S.A. conforme surge del citado Libro tiene sus registraciones efectuadas con la misma fecha de las facturas acompañadas por la recurrente mediante RE-2022-131894279-APN-SGAI#TFN, mientras que Vicentin S.A. lo hizo con fecha posterior.

Por su parte, de la pericia contable producida en autos (IF-2024-13950135-APN-DTD#JGM), en lo que hace a los puntos que se relacionan con la cuestión debatida en este punto, los peritos contadores son contestes en informar que las facturas en análisis fueron registradas por la firma recurrente el 1° de noviembre de 2017 *-es decir con posterioridad a la fecha de su confección dado que las mismas tienen fecha de emisión: 1° de abril, 4 de abril,12 de junio, 25 de julio, 30 de octubre y 31 de octubre de 2017-*. Pero, por un lado el perito propuesto por la actora explica además, que el monto de tales comprobantes fueron provisionados, integrando así el costo operativo del ejercicio 2017,siendo computadas para la determinación del resultado que impacta en la determinación del impuesto a las ganancias de dicho ejercicio, aclarando que si bien las facturas en cuestión totalizan la suma de $ 44.734.143, 17 dicha provisión se hizo por $ 41.832.471,17 “debido a que se encuentran neteadas por otros conceptos relacionados con la operatoria con Renova” (sic); mientras que la perito del Fisco Nacional manifiesta que el importe neto de las facturas es de $ 44.734.139,50 y el total de $ 54.128.308,80 surge de haber convertido los dólares en que se encuentran expresadas las facturas a pesos utilizando el tipo de cambio a la fecha de su emisión y que obra detallado en las mismas; hace notar que el crédito fiscal que surge de la declaración

rectificativa 2 correspondiente al mes de noviembre de 2017 aportada por la recurrente no coincide con el registrado en el Libro IVA Compras, indicando que desconoce si la declaración que le fue exhibida es la obrante y/o vigente en las bases del organismo fiscal a la fecha de la pericia. Dice que de los asientos contables donde se consigna el registro de la mentada facturación surge que el actor computó un gasto en la cuenta servicios de terceros constituyendo un pasivo con la firma Renova SA por la suma de $ 41.832.472 computando el mismo importe en el debe y el haber en 2 asientos, por lo que concluye que no habría registro de IVA ni diferencia de cambio en forma discriminada, y por ende que ese importe no es coincidente con el que surge de las facturas en examen convertidas a pesos (punto 3 del informe pericial).

En lo que hace al siguiente punto de la pericia los expertos tampoco coinciden en sus respuestas. Así el perito de la actora reitera que las facturas -adjuntas en el anexo IX, son las que se detallan en anexo X - fueron registradas el 1 de noviembre de 2017 como “provisión de recupero de gastos” mediante asiento manual registrado el 27 de febrero de 2018 con impacto en la contabilidad en fecha 31 de octubre de 2017 formando parte de un ajuste de auditoría del balance de dicho ejercicio. Por su lado, la perito del Fisco dice que el anexo X que lleva como título “Vicentin SAIC Detalle de facturas contabilizadas el 01/11/2017 pero incorporadas mediante ajuste de auditoría el 31/10/2017”, figuran las mismas facturas que en el anexo IX que obran registradas en el Libro IVA Compras en el mes de noviembre de 2017, reiterando que existe una discrepancia de importes y por ello indica que “no podría concluirse que el cómputo en el asiento de: Servicios de terceros/Pasivo Renova SA al 31/10/2017 se corresponda con las mismas facturas (anexo X)” (sic), que si bien le fueron aportadas dos hojas del Libro Diario General en ninguna figura la palabra ajuste de auditoría, por lo tanto no puede aseverar la correspondencia de la reversión con las facturas del anexo X (punto 4).

Que las respuestas dadas por los peritos de forma unilateral en esos dos puntos (3 y 4) fueron objeto de impugnación parcial por parte de la recurrente (vide IF-2024-18501721-APN-DTD#JGM) y el apoderado fiscal (IF-2024-21189809-APN-DTD#JGM).

El recurrente argumenta que se pudo constatar la registración de las facturas, agregando que “aún cuando exista una diferencia entre el importe neto de aquellas, y el importe por el cual se realizó la provisión y su reversión, para que quedasen registradas contablemente el 31/10/2017” y que “... aún cuando la hoja no indique expresamente que se trata de un ajuste de auditoría, los restantes elementos expuestos (en particular la posterior reversión del ajuste) debería permitirle advertir lo anterior” (sic) En cuanto a la diferencia en los montos dice que ello se debe a que las facturas fueron provisionadas y en esa ocasión se netearon otros conceptos vinculados a la operatoria de Renova, argumentando que ello no conlleva a desconocer que la registración contable refiera a dichos comprobantes ni los efectos de la reversión.

Que sobre la impugnación referida, considero asertado lo expuesto por la perito del Fisco Nacional al responder tal observación (IF-2024-19663192-APN-DTD#JGM). Que en dicha presentación pone de relevancia que el apoderado de la recurrente reconoce que en las registraciones contables no obra la leyenda ajuste de auditoría, ni ninguna leyenda/nota que así lo indique y que existe una diferencia entre el importe neto de las facturas del Anexo IX y la registración contable al 31/10/2017, dando como justificativo una manifestación teórica cuando se refiere a que “se netearon otros conceptos vinculados a la operatoria con Renova SA” (sic). A lo indicado por la perito, cabe agregar que los expertos contables no deben sacar conjeturas si las conclusiones a las que arriban no surgen claramente de los registros contables y demás documentación, como así tampoco descifrar a qué conceptos respondería la diferencia entre los importes aludidos por la citada perito, en tanto no le habrían sido proporcionados los elementos que sirvieran para establecer que otros conceptos involucraba el mentado asiento, además que del escrito donde se impugna estos puntos de pericia el apoderado de la actora no brinda datos adicionales; y más allá que el mentado ajuste surja del cotejo de los distintos Libros contables, lo cierto es que

resulta razonable que tratándose de una la firma de gran envergadura debió contar con documentación complementaria donde se expusieran los motivos por los que era necesario realizar dicho ajuste.

Por otra parte, el Fisco funda la impugnación de la respuesta dada por el perito de la actora en tanto consideró que las facturas del Anexo IX se encuentran incluidas en el costo de la declaración del impuesto a las ganancias, pero no aporta dato numérico que permita entender cómo llega a esa conclusión, lo mismo ocurre -dice- cuando señala que tales comprobantes están provisionados, dado que no informa qué elemento contable permite concluir que existe una provisión, además de señalar que resulta confusa la respuesta dado que la provisión es una cuenta de pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento y el recupero de gastos es una cuenta de ganancias, por lo que de tratarse de un recupero de gasto qué sentido tiene hacer una provisión o pasivo con un tercero. Finalmente pone de relevancia que el crédito fiscal de la declaración de IVA no resulta ser el mismo importe que surge del Libro IVA- Compras correspondiente al 11/2017 y destaca que una registración -en el caso el asiento manual de fecha 27/2/2018- no puede tener impacto en un ejercicio cerrado -2017-, sin comprender por qué se habla de “asiento manual” cuando la firma usa un sistema informático para ingresar y procesar sus movimientos contables.

Sobre las primeras objeciones que formula la apoderada fiscal -punto 3)-, el perito de la actora manifesta que el ajuste de auditoría es una practica habitual y una vez que cierra el ejercicio económico las empresas tienen un plazo para convocar la Asamblea y aprobar el balance, cuya confección conlleva una duración de cuatro meses en el que pueden surgir errores siendo ese el momento de corregirlos. Expone que la existencia de una diferencia temporal en el registro de las facturas que no fueron emitidas por la recurrente se debe a que no son enviadas inmediatamente, dependiendo de los tiempos de administración de la empresa emisora y que cuando hizo referencia a la “provisión de gastos” lo hizo entre comillas porque era la descripción asignada al hacerse el asiento.-punto 4-. Que lo expresado por el citado experto no arroja luz a la observación referida.

Que sobre la objeción que formula la apoderada fiscal a que se hizo un “asiento manual”, el perito de la actora explica que el sistema contable que utiliza la firma emplea un software especializado que recopila, calcula, almacena y procesa información financiera y de contabilidad, siendo un sistema mecanizado que hace algunos registros de manera autónoma, pero ello no obsta a que deba valerse también de trabajo manual. Que la explicación brindada por el perito sobre los motivos que lleva a la firma a intervenir manualmente en las registraciones que realiza el programa informático, no merece reparo.

Continuando con la pericia, al pedir que los expertos informen si el detalle de cuenta corriente -anexo XI- se corresponde en la contabilidad y demás documentación de Vicentin y si se advierte del mismo la contabilización de las facturas aportadas como anexo IX; el perito de la actora manifiesta que las 6 facturas se encuentran registradas en el Libro Diario en fecha 1/11/2017 individualizando el folio. Por su parte la perito del Fisco dice que en el anexo citado titulado como “Vicentin SAIC Cuenta Corriente Renova SA noviembre 2017, contabilización de facturas pendientes” se incluyen una sucesión de facturas emitidas a Renova SA y por Renova SA entre las que se encuentran las referidas a Vicentin SA que obran en el Anexo IX, indicando que en esa cuenta corriente las facturas se vuelcan por el importe total facturado que es el que figura en el Libro IVA Compras y resulta de la conversión al tipo de cambio a la fecha de emisión de las facturas (punto 5).

Que también se les pidió que indiquen si el mayor contable de la cuenta con Renova -anexo XII- se corresponde con la contabilidad de Vicentin y si se observa al 31/10/2017 la contabilización del ajuste de auditoría y al 1/11/2017 su reversión. Al respecto el perito de la actora ratifica que el ajuste de auditoría referido en el punto 3) de la pericia fue realizado con fecha 27/02/2018, con impacto en la contabilidad en fecha 31/10/2017. En tanto, la perito del Fisco menciona que el mayor aportado contiene datos conceptuales que no obran detallados en el

Libro Diario, reiterando que no se hace referencia a un ajuste de auditoría ni fecha de creación, limitándose a informar que el monto de $ 41.832.472.- que luce en el haber de fecha 31/10/2017 del Anexo XII es coincidente con el monto que obra en la respuesta del punto pericial 3 (segunda parte) y el mismo monto del Debe con fecha 30/11/2017 es al que se refirió en la respuesta del punto 4, última parte. Aclara que no usa el término reversión ya que al involucrarse una cuenta de gasto (servicio de terceros) el efecto ya se consumó en el ejercicio 2017. (punto 6).

Que las respuestas brindadas por los expertos a los puntos 5) y 6) también fueron observadas por las partes. El recurrente asevera que la conjunción del Libro Diario y el Libro Mayor evidencia que se trata de un ajuste de auditoría y da certeza sobre las fechas de creación y registración, además de precisar que la provisión reflejó un gasto y la reversión neutralizó la registración contable efectuada en noviembre de 2017, por imputarse el gasto al ejercicio cerrado el 31 de octubre de 2017. A ello, la perito del Fisco indicó que lo que hizo es reproducir lo que dicen las registraciones señalando que si lo consignado en el Libro Mayor no se vio reflejado en el Libro Diario no debió ofrecerlo como prueba; remarcando que en ningún momento validó o reconoció la existencia de una provisión relacionada con las facturas del Anexo IX ni tampoco la existencia de algún concepto denominado ajuste de auditoría.

Que nuevamente el apoderado del recurrente remarca que de la armonización de los Libros contables antes aludidos se evidencia el ajuste de auditoría, cómo ya se dijo debió aportar otros elementos que sirvan para sustentar el motivo que llevó a que corrigieran el supuesto error a través del ajuste de auditoría, por lo que la queja esbozada no resulta admisible.

A su turno el ente fiscal funda la impugnación en que el perito de la contraria yerra cuando dice que las facturas del Anexo IX está registradas el 1/11/2017, a fs. 1982 del Libro Diario, dado que en ese folio obran las registraciones al 31/10/2017 y por cuanto hace referencia a las respuestas dadas a los puntos 3) y 4) que también fueron objetados. El perito de la actora se remite a la contestación expuesta en el punto 3), con lo que tampoco aporta datos que sirvan para desvirtuar lo manifestado por la representación fiscal.

También se incluye como punto de pericia, que informen si Vicentín SAIC registró contablemente en el ejercicio 2017, los importes, consignados en las facturas referidas en el punto 3, como gastos devengados, “al no encontrarse todavía emitidas aquellas al cierre del ejercicio” (sic); y si luego de emitirse las facturas, Vicentín SAIC, las registró contablemente con posterioridad al 1/11/2017, haciéndose la respectiva reversión para evitar la duplicación de movimientos y si la documentación acompañada como anexos X, XI y XII demuestra dichas circunstancias. Sobre ello, el perito por la actora señala que las facturas fueron registradas con fecha 1/11/2017, pero provisionadas con fecha 31/10/2017, registrando su reversión el 30/11/2017, evitando su duplicación y dice que la documentación que se adjunta en los anexos citados se condicen con las registraciones. La perito del Fisco, por su parte, remarca que al 31/10/2017 las facturas estaban emitidas por Renova S.A. -con fecha de emisión: 1° de abril, 4 de abril,12 de junio, 25 de julio, 30 de octubre y 31 de octubre de 2017- por lo que la redacción del punto no es correcta, obedeciendo “la no registración en fecha” a una decisión de la actora. En cuanto a si registro gastos por dichas facturas ratifica que no hay una coincidencia de importes entre la registración efectuada al 31/10/2017 y las facturas del Anexo IX registradas en el Libro IVA Compras al 1/11/2017 (punto 7).

Las respuestas a este punto tampoco quedaron afuera de la impugnación formulada por las partes. El recurrente considera que no le corresponde a la perito hacer una crítica de la redacción de lo solicitado en la medida probatoria en tanto -dice- que no se le pidió opinión a los expertos y reitera que la diferencia apuntada responde a que se netearon otros conceptos inherentes a esa operatoria. A ésto la perito del Fisco se limita a señalar que las fechas de emisión eran anteriores a la de su registración por parte de Vicentin SA y se remite a lo expuesto al

responder el punto 3). Que al respecto debe remarcarse que tal como surge de la propia documentación allegada por la actora como de las constancias agregadas en las actuaciones las facturas fueron emitidas por Renova SA con anterioridad a la fecha en que Vicentin SA las registra, por lo que no puede considerarse que la perito hace una crítica irrazonable o que da su opinión como propugna el apelante a lo que se agrega que dicha parte sigue sin dar precisiones sobre los "otros conceptos inherentes" a la operatoria en examen.

Que el Fisco impugna los dichos del perito de la actora hace una exposición secuencial de fechas pero sin incluir lo señalado en la respuesta al punto 3), esto es que las facturas están contempladas en el crédito fiscal declarado en noviembre de 2017. Sobre ello, el perito de la recurrente asevera que no existe contradicción con la circunstancia de que haya sido incluido en la declaración jurada de noviembre de 2017 y que, eventualmente implica que la empresa lo computó en forma tardía e ingresó mayor IVA en ese ejercicio, aclarando así lo indicado por la apoderada fiscal.

Que en siguiente punto pericial se les pide que, en lo que se refiere a la diferencia entre el crédito registrado contablemente por Renova S.A. y el pasivo registrado por Vicentin SA, informen i) la metodología de contabilización adoptada por la actora y "si resulta razonable a la luz de las normas técnicas contables"; ii) si las diferencias señaladas por la AFIP pueden "razonablemente" responder a la adopción de un diferente criterio de contabilización y iii) si esas diferencia obedecen a la provisión de 6 facturas -Anexo IX- que Vicentín registró con IVA mientras que Renova lo hizo sin IVA, en su caso informen el motivo de la diferencia apuntada. El perito de la actora alude que las normas técnicas contables prevén la registración por el método de lo devengado y que Vicentin procedió a la registración dentro del período que comprende su balance anual, que si bien el registro original debió haberse realizado en fechas correspondientes a cada factura, este error se corrige mediante el registro de una provisión al 31/10/2017 para luego revertirlo el 30/11/2017 (i), indica además que la diferencia no es producto de una diferencia de criterio aplicado en la contablilización de las operaciones (ii) y que la diferencia entre el monto del crédito vigente en Renova S.A. y la deuda registrada por Vicentin S.A.I.C por $ 9.394.170,09, coincide con la sumatoria de los montos del IVA consignados en tales facturas, pero agrega que teniendo en cuenta que ambas empresas registraron las facturas con el IVA incluido conforme lo informa por Renova S.A. Mediante presentación en autos por IF-2023-76494917-APN-DTD#JGM -*respuesta al oficio cursado*-, el experto "colige que se incurrió en un error al computar el IVA, al registrarse la provisión" (sic, iii). En tanto, la perito del Fisco remitiéndose a lo expuesto al contestar los puntos 3) y 7) la registración del 31/10/2017 donde se computa el gasto, no guarda relación con ninguno de los importes por los que se registran las facturas del Anexo IX, entendiendo que no es correcto hablar de diferencia de criterio contable al no ser operaciones apropiables entre sí, observando que en la contabilidad de Vicentin SA se suscitan situaciones que provocan distorsiones que afectan la normas de valuación y por ende a la integridad de la información contable (i), a los otros dos items responde negativamente (ii y iii). (punto 8)

Que la actora refuta lo expuesto por la perito de la contraria alegando que no respondió concretamente y que se limita a reiterar que la empresa debió registrar las facturas en la fecha de su emisión, pero omite contemplar que para corregir ese error, se realizó la provisión y su reversión, quedando así correctamente registradas en el ejercicio correspondiente. Además, objeta que la perito presume que la diferencia existente constituirían ventas omidas cuando "eventualmente podría corresponder a un error en la provisión al computar el IVA de las facturas" (sic) como lo señala el perito de su parte. Con relación a ésto la perito del Fisco al responder la vista cursada en primer lugar deja en claro que contestó los tres items de ese punto, en el primero se explayó y en los restantes dijo que su respuesta era negativa. Que la suscripta considera que las respuestas brindadas por la perito no merecen objeciones, evidenciándose que las quejas que formula el recurrente responden más a resaltar su punto de vista con relación a la forma en que se contabilizaron las facturas en examen a fin de dar mayor solidez a la defensa

intentada, poniendo el foco en un ejemplo dado por la auxiliar que no merece demasiado análisis por tratarse justamente de una cita a fin de que su respuesta quede debidamente explicitada.

En lo que hace a lo expresado por el perito de la actora, la representación fiscal lo impugna dado que en el item i) caracteriza como error a la falta de registración de las facturas en las fechas de emisión sin dar razones de sus dichos; sobre el item ii) tampoco el perito aportó detalle, dato o prueba que justificara la respuesta del punto 3) esto es sobre la diferencia en el monto de las facturas y el que fuera provisionado al 31/10/2017. Sobre ello, el perito de la actora remarca que el hecho de que las facturas no se registraron en su fecha de omisión se trató de un error y que los ajustes de auditoría tuvo por finalidad enmendarlo, exponiendo que el no haber aportado mayores datos se debe a que las respuestas anteriores sirven de sustento, y dice que como la diferencia detectada por el Fisco es el mismo importe del IVA de las facturas, concluyó que se trató de un error al computar el IVA al registrarse al provisión. Que en este punto, no puede pasarse por alto que el perito de la actora infiere que la diferencia apuntada se trata de un “error”, pero no respalda su parecer en documentación o criterio alguno a qué puede responder, tal como lo pone de resalto el apoderado fiscal al impugnar ese punto.

Que de lo señalado por el propio perito de la actora en el punto analizado, como así también por la empresa Renova S.A., en punto a las facturas que dan origen al pasivo cuestionado por el Fisco Nacional, queda claro que tanto Renova SA como Vicentin SA las registraron incluyendo el IVA, por lo tanto lo manifestado por la recurrente en su recurso de apelación en cuanto afirma que “... si el organismo fiscal hubiese indagado correctamente en los motivos de esa diferencia, habría advertido que se trata de una provisión de 6 facturas, las cuales Vicentín registró aplicando IVA (mientras que Renova S.A. no lo aplicó), siendo ese IVA el que justifica la diferencia...” (sic, IF-2022-131901217-APN-DTD#JGM, pag. 51), carece de sustento alguno, atento que las pruebas aportadas a fin de justificar sus dichos evidencian lo contrario.

Que además de lo expuesto lo cierto es que, a partir de la pericia producida, en las distintas presentaciones efectuadas por la actora presenta nuevos argumentos erráticos, cambiando en cada una de ellos la justificación del origen del pasivo impugnado por el Fisco, sin acompañar prueba que acredite sus dichos, ni tampoco realiza una defensa que demuestre fehaciente y puntualmente que el ajuste efectuado por el Fisco Nacional por la suma de $ 9.394.170,09.- es erróneo y que por lo tanto no constituiría un incremento patrimonial no justificado. Que ello así, corresponde disponer la confirmación del ajuste tratado en este punto .

2.- Que resta referirse acerca de los agravios relacionados a los depósitos bancarios objetados, relacionados con los saldos de cuentas bancarias al 31/10/2017 que no habrían sido declarados o saldos exteriorizados en exceso y sin justificar según el Fisco. Así el Fisco, al no poder establecer la trazabilidad de los depósitos no contabilizados, su respectiva documentación de respaldo ni su posterior registración, consideró que se trataba de un incremento patrimonial no justificado en los términos del art. 18 inciso f) de la ley de rito fiscal. Por su parte, el recurrente afirma que no fueron justificados al cierre del ejercicio 2017 por una cuestión de temporalidad en la registración contable, y que se incluyeron en la contabilidad de la firma en el ejercicio fiscal posterior, quedando de ese modo acreditado el origen de los fondos.

Que sobre este punto la actora ofreció como prueba el libramiento de oficios a distintas entidades bancarias, con el fin de demostrar que no existen ingresos no declarados. A tal fin corresponde analizar las respuestas brindadas por cada de los Bancos oficiados para ver si es posible establecer una correspondencia entre los extractos bancarios y la registración realizada en el ejercicio siguiente.

Por medio de PV-2023-73811811-APN-VOCX#TFN se encuentra incorporado en autos la respuesta del Banco Credicoop Cooperativo Limitado , donde confirma que los resúmenes pertenecientes a la cuenta corriente N° 343-

000076/9, de titularidad de la firma VICENTIN S.A.I.C., cuyas copias se le adjuntaron al oficio se corresponden con las obrantes en el banco, asimismo solicitan información adicional sobre los cheques depositados en cuenta. Por medio de IF-2023-114542368-APN-DTD#JGM contesta nuevamente el citado Banco informando que se adjuntan los resúmenes de la cuenta corriente mencionada, pero no brinda una respuesta detallada acerca de si los cheques consignados en los recibos efectivamente se acreditaron en la cuenta referida.

Que en lo que respecta al Banco Macro SA, obra agregada su respuesta mediante IF-2023-73933270-APN-DTD#JGM, señalando en primer término que lo solicitado excede el marco de un pedido de informes, manifestando que "Lo requerido corresponde a una pericia contable o a la tarea de conciliación bancaria, en la que manualmente se deben cotejar el recibo que habría emitido la empresa Vicentin, contra el resumen de cuenta corriente emitido por Banco Macro SA." (sic) y a fin de colaborar con la causa acompaña copias certificadas de los resúmenes de las cuentas que detalla para su conciliación.

En punto al oficio dirigido al Banco Galicia, obra agregada su contestación mediante PV-2023-106445424- APN-VOCX#TFN, donde informa que no es factible para la institución expedirse sobre la autenticidad de la documentación aportada por tratarse de antecedentes brindados en copias, no obstante ello remite los extractos para su cotejo y pide información adicional sobre los cartulares argumentando que con los datos aportados no pueden ubicarlos.

En lo que respecta al Banco de la Nación Argentina, dicha entidad manifiesta por medio de IF-2023-97786352-APN-DTD#JGM que "solicitaron comprobantes emitidos por esta entidad correspondientes a los depósitos de cheques consultados, los elementos proporcionados (listados/recibos), fueron emitidos por terceros, no observándose comprobantes de depósitos" (sic) correspondientes a dicha institución. Asimismo, acompañan extractos de las cuentas corrientes.

Que la respuesta del Banco Santa Fe obra embebida PV-2023-148857549-APN-VOCX#TFN, por medio de la que se adjuntan los movimientos de la cuenta corriente correspondiente al período 11/10/2017 al 30/11/0217, y solicita que especifique si se precisan movimientos de un plazo distinto, informando respecto a los cheques emitidos y pagados para la CC 3/07 de la sucursal 509, que serían 3 para el período incluido en el resumen de la CC adjunto y realiza detalle. Asimismo, manifiestan que lo requerido corresponde a una pericia contable o conciliación bancaria en la que manualmente se deben cotejar los recibos supuestamente emitidos por la empresa Vicentín SAIC contra el resumen de movimientos de la cuenta corriente de su titularidad (IF-2023-141565916-APN-SGAI#TFN).

Que en el informe pericial producido en autos (agregado mediante IF-2024-13950135-APN-DTD#JGM), también incluyó puntos relacionados con el ajuste ahora bajo examen. Así, se les pidió a los expertos que informaran si el detalle de recibos, depósitos y registros contables que se aportara como Anexo VIII, se corresponde con la documentación comercial, bancaria y contable de Vicentin S.A.I.C. y si fueron exteriorizados en las declaraciones juradas de IVA e impuesto a las ganancias. El perito por la actora expone que de la compulsa realizada en los registros contables y documentación respaldatoria, los datos expuestos en el Anexo VIII, se corresponden con la documentación y registros contables obrantes en la firma; agregando que tales depósitos se corresponden con operaciones que generaron crédito fiscal de IVA que fueran computados en las respectivas liquidaciones del impuesto y el gasto que incidió en la determinación del resultado anual a los efectos del impuesto a las ganancias correspondiente. El perito por parte del Fisco dice que en el caso la documentación que surge del Anexo VIII comprende un detalle de los depósitos por bancos y fechas de entrada a bancos con su fecha de contabilización, pero no obran recibos, los que sí figuran en el Anexo VI. Expone que no es posible decir que los recibos aludidos sean legítimos en tanto tienen la leyenda original cuando éste debía estar en poder del cliente

al cual están emitidos, todos tienen fecha de emisión en 11/2017, es decir con posterioridad a la fecha de las acreditaciones o depósitos bancarios, pero los valores allí consignados todos tienen fecha de acreditación en 10/2017. Destaca que, si bien el personal de la actora aporta una planilla donde figura fecha de emisión, recibo, número de recibo, cliente y factura que cancela -reproducción de lo que dicen los recibos-, dice que se observa en los extractos que no obran, en la mayoría de los depósitos no contabilizados, los datos que permitan relacionarlos con los recibos y por ende con los clientes y facturas que supuestamente cancelan, por lo tanto nada puede decir de la situación en IVA e impuesto a las ganancias (punto 9).

En el siguiente punto de pericia admitido se solicita a los profesionales que identifiquen las conciliaciones bancarias que originaron los depósitos que la AFIP-DGI considera injustificados y dan origen al ajuste y que verifiquen si lo mencionados depósitos fueron registrados contablemente con posterioridad al cierre del ejercicio económico 2017 y si los recibos que se adjuntan en el Anexo VI, los extractos bancarios y asientos y restantes documentos comerciales, contables, bancarios o de otra índole demuestran dicha circunstancia; adicionalmente pide si puede identificar su origen y realizar su trazabilidad y si permiten individualizar cada depósito no contabilizado y su registración posterior y si tal extremo ratifica en consecuencia la diferencia temporal de la partida.

El perito de la actora dijo que a partir de los recibos adjuntos en el Anexo VI, se identificó la registración contable de las conciliaciones bancarias que derivaron en los depósitos a los que se refiere el ajuste fiscal. Expone que, según surge de los papeles de trabajo -conciliaciones, registros y documentación resapaldatoria, incluyendo los extractos bancarios proporcionados por las entidades bancarias oficiadas-, los depósitos bancarios indicados fueron registrados contablemente con posterioridad al 31/10/2017, afirma que cada recibo especifica a qué operación corresponde, en que fecha se produjo la acreditación y si se encuentra registrado contablemente y que período. Aclara que el hecho de que se registrara en el ejercicio posterior, no modifica el monto total del Activo resultante a dicha fecha. A esta pregunta la perito del Fisco reitera que los recibos adolecen de irregularidades que permiten dudar de su legitimidad como tales y que en los extractos bancarios, en la mayoría de los depósitos omitidos, no hay datos para correlacionarlos con datos obrantes en los recibos (clientes y facturas), y si bien el personal de la actora le aportó hojas con las conciliaciones bancarias, no se está justificado el origen de los depósitos no contabilizados y da ejemplos al respecto.(punto 11)

En el último punto de pericia,se pide que en función de las respuestas dadas, informen si las discrepancia entre los saldos bancarios y contables que derivaron en el ajuste, se originan en diferencias temporales derivadas de la técnica de contabilización utilizada por Vicentín y no en la falta de registración de esos saldos. El perito de la actora dice que las diferencias existentes entre los saldos bancarios y contables son de carácter temporal, toda vez que se registraron al mes siguiente al del cierre del ejercicio 2017 (31/10/2017); agregando que tales diferencias se manifiestan en los saldos bancarios y no el activo de la empresa. La perito por el Fisco Nacional, destaca que el propio apelante reconoce que había depósitos no contabilizados, explicando que las empresas realizan conciliaciones bancarias para que el saldo contable de las cuentas bancarias refleje la realidad de los extractos, concluyendo por ello “que el uso del término diferencias temporales sólo es un intento de la recurrente de quitar importancia al hecho de que sus saldos contables al cierre del ejercicio 2017 son inconsistentes y reprochables” (sic) (punto 12).

Que las respuestas dadas a éstos puntos, no quedaron fuera de la impugnación formulada por las partes. En primer lugar el apoderado de la recurrente objeta las manifestaciones de la perito de la contraria (IF-2024-18501721-APN-DTD#JGM) argumentando que el buen accionar de la empresa se ve evidenciado con la realización de las conciliaciones que quedan asentadas en los recibos, lo que también permite -dice- asociarla al asiento contable, acompañando distintos anexos con extractos aportados por los diferentes Bancos, afirmando que se trata de una

“mera diferencia en el ejercicio contable en el que quedan asentados” (sic). Que como respuesta a ello, la perito del Fisco pone de resalto que sus respuestas surgen de documentación relevada y detallada, por lo tanto considera que lo manifestado por la apelante es una apreciación que carece de sustento. (IF-2024-19663192-APN-DTD#JGM). Que, la suscripta no puede dejar pasar que, de la lectura de las manifestaciones vertidas por el apoderado de la actora en las distintas presentaciones efectuadas con el fin de refutar las respuestas dadas por la perito designada a propuesta del Fisco Nacional (IF-2024-19663192-APN-DTD#JGM, IF-2024-19663192-APN-DTD#JGM, e IF-2024-19663192-APN-DTD#JGM), denotan un embate innecesario sobre los conocimientos profesionales de la citada perito, lo que se vislumbra a todas lucen como improcedente, toda vez que si bien las partes pueden no compartir el dictamen emitido y para ello cuentan con la vía de la impugnación, ello no habilita a denostar a los expertos designados por el Tribunal. Al respecto debo señalar que no se advierte que las razones dadas por la citada perito se excedan de la tarea encomendada.

Por su parte, el apoderado fiscal impugna los dichos del perito de la recurrente en lo que hace a los puntos bajo análisis (IF-2024-21189809-APN-DTD#JGM), dado que asevera hechos sobre los que no aporta ningún detalle, dato o prueba que respalde sus dichos sin explicar siquiera como hizo para apropiar los ingresos que figuran en los extractos bancarios a los recibos y facturas en los casos en que no figura ningún CUIT o dato del depositante, además de que el citado perito concluye que el Activo es el mismo al 31/10/2017 a pesar que registrarse los ingresos o depósitos en el ejercicio 2018, olvidando que la contabilidad tiene normas de valuación y exposición que hay que cumplir. Además, pone de relevancia que el perito de la actora afirma que se trata de diferencias temporales cuando en el caso es un hecho consumado que había dinero en las cuentas bancarias que no registró Vicentin SAIC. Que a ello el perito de la actora responde la vista corrida (IF-2024-24289716-APN-DTD#JGM) aseverando que constató la adecuada registración de las operaciones y su inclusión en las declaraciones juradas de IVA y su consideración del resultado en el impuesto a las ganancias, reiterando que de los recibos surgen los datos para realizar una asociación con los extractos bancarios y las registraciones, pero tampoco en este caso da mayores precisiones. Finalmente explica que el activo total permanece inalterable por haberse realizado movimientos entre cuentas del activo, señalando que la registración existió pero en otra cuenta del activo, lo cual no resulta totalmente en línea a lo expuesto en el punto 12) del informe pericial contable donde afirma que las diferencias son puramente de carácter temporal y que solo se manifiestan en los saldos bancarios, sin hacer mención en dicho punto que haya existido registración en otra cuenta del activo.

Que de lo expuesto, ha quedado evidenciado que la respuesta dada por el perito por parte de la actora a la impugnación es una reiteración de lo dictaminado, y en lugar de arrojar luz a las observaciones formuladas, solo aporta mayor confusión. Que ello así, considero atinados las razones dadas por el apoderado fiscal para impugnar la pericia.

Cabe destacar que la pericia se limitó a que los expertos respondieran a tenor de los datos ya contenidos en los Anexos presentados como prueba documental, sin que realizaran un detalle complementario con el fin de hacer una conciliación que contenga la mayor cantidad de datos. Con al mentado Anexo VI en particular (RE-2022-131893647-APN-SGAI#TFN) debe destacarse que se aportan recibos emitidos por Vicentin SAIC todos ellos “originales”, de fecha de 11/2017 y sin firma alguna. Que, no obstante ello, del análisis de la prueba producida al tratar de correlacionar los montos de depósitos que surgen de los extractos bancarios aportados por las instituciones bancarias y acompañados nuevamente por la recurrente al momento de impugnar la pericia donde resalta los depósitos observados, con el cuadro del detalle de cada banco del importe del depósito, número de cuenta, fecha de acreditación y número de asiento cuenta contable y fecha de asiento también adjuntado por la actora (RE-2022-131894140-APN-SGAI#TFN) y con los recibos antes mencionados, lo cierto es que no se logró una trazabilidad dado que algunos depósitos no coinciden con el monto total de los recibos, y aún sumando varios

importes tampoco se llega a la suma indicada en dichos comprobantes.

En virtud de lo expuesto, ante la falta de demostración fehaciente de la trazabilidad de los depósitos bancarios, con las facturas y recibos, los argumentos vertidos por la actora acerca de los supuestos errores de temporalidad en su registración pierden eficacia, y por lo tanto corresponde confirmar también en este punto el ajuste formulado por el ente recaudador.

VII- A tenor de lo expuesto a lo largo del presente decisorio, procede confirmar el acto apelado en todas sus partes, con costas a cargo de la parte vencida. .

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere en lo sustancial al voto de la Vocal Instructora.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar el acto apelado en todas sus partes, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $144.445 (pesos ciento cuarenta y cuatro mil cuatrocientos cuarenta y cinco) equivalente a 2,94 (dos con 94/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $361.113 (pesos trescientos sesenta y un mil ciento trece) equivalente a 7,36 (siete con 36/100) UMA, 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 en las etapas procesales cumplidas en autos, conforme Ley 27.423, Resolución SGA N°925/2024 (30/04/2024) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

3°) Regular los honorarios de la contadora María Angélica Gattorronchieri por su desempeño en autos como perito contadora designada a propuesta del Fisco Nacional en la suma de $65.557 (pesos sesenta y cinco mil quinientos cincuenta y siete) equivalente a 1,34 (uno con 34/100) UMA la que queda a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y la labor pericial realizada conforme lo dispuesto por Ley 27.423, Resolución SGA N°925/2024 (30/04/2024) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

4°) Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “D” por encontrarse de licencia el Vocal de la 12a. Nominación (conf. art. 184 de la ley Nº 11.683 -t.o. en 1998 y sus modificaciones.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.24 10:47:26 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.27 08:19:57 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.27 08:19:58 -03:00