13189/2021 JANTZON GASTAMINZA SH (TF 48183-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 31 de agosto de 2023.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. La sociedad de hecho JANTZON GASTAMINZA interpuso el recurso de apelación previsto en el artículo 76, inciso 'b', de la ley 11.683 contra la resolución nº 122/2017 (DV RPOS), de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP-DGI), que determinó de oficio la obligación tributaria en el impuesto al valor agregado (períodos fiscales 08/2013 a 12 /2015), liquidó los intereses y difirió la instrucción del sumario de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20 de la ley 24.769 (ver fs. 344 /374).

II. El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: (a) rechazar la defensa de nulidad, con costas, (b) confirmar la determinación de oficio, con costas y (c) regular los honorarios de los profesionales intervinientes (ver fs. 557 /567).

Preliminarmente, sostuvo que el acto recurrido fue dictado de conformidad con las prescripciones de la ley 11.683 "estimando el Juez Administrativo las circunstancias de hecho y derecho que sustentan el mismo, sin que se encuentre afectada la validez del procedimiento ni lesionado el derecho de defensa [...]".

En el plano sustancial de la controversia, expuso diversos fundamentos:

i. De la compulsa de las actuaciones administrativas surge que:

-Los funcionarios actuantes detectaron acreditaciones en las cuentas bancarias de la parte recurrente que superaban los ingresos por ventas totales exteriorizados en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado (períodos fiscales 08/2013 a 12/2015).

-"La diferencia finalmente depurada y base de la determinación asciende a $ 27.594.316,99 [...]".

-El contribuyente en su descargo justificó esas diferencias "en la extracción de dinero de una cuenta bancaria y su depósito en otra, ambas de su titularidad; canje de cheques de pago diferido por igual importe e idéntica fecha de vencimiento; operación de factoraje (factoring) por las que dice haber recibido a un precio determinable los créditos por ventas realizadas mediante tarjetas de crédito y/o débito que afirma se vinculan a operaciones de venta de otro comerciante".

-"[E]l contrato de adhesión, que involucra la supuesta entrega de cupones por parte de Emili S.R.L. a cambio de cheques diferidos de la recurrente es el primer eslabón [...] Aquí es donde no se ha acreditado en sede administrativa con medios válidos, la existencia de ese contrato y de las operaciones que subyacen [...]".

-"Tampoco se ha acreditado que los cheques tenían como destinatario a quien efectivamente habría cedido los cupones, ni la documentación y registración de los actos comerciales y financieros que encuentren correlación entre el relato y los hechos reales".

ii. La parte actora no logró demostrar las operaciones de factoraje "ya que uno o varios testimonios no pueden reemplazar la falta de documentación y elementos fundamentales que acrediten la operatoria, que con carácter previo no luce como habitual".

iii. Ciertamente no impulsó la prueba informativa respecto de las firmas Tarjeta Naranja S.A., Tarjeta Nativa y Credimaz S.R.L. pues "habiendo operado la apertura del período probatorio el 23 de abril de 2018 y dándose por cerrado el período de instrucción el 8 de septiembre de 2021, sólo ante esa circunstancia pretendió sugerir que la información no producida podría ser de importancia para su defensa [...]".

iv. Asimismo las firmas "CF S.A., PRISMA MEDIOS DE PAGOS S.A. y FIRST DATA CONO SUR S.R.L. [...] informaron que no contaban con la información solicitada".

v. La firma EMILI S.R.L., con quien realizaba "el descuento de cupones de tarjetas de crédito y/o débito" no contestó el oficio que se le dirigió "y en la oportunidad de la reiteración producida el 27 de diciembre de 2019, no se la incluyó entre los destinatarios [...]".

vi. La firma American Express acompañó una planilla con "las liquidaciones de cupones presentadas por ambos locales [de su propiedad, denominados Pilchitas y Navajo], con un detalle de la base imponible, retenciones, aranceles, etc. Con esto se acredita que Jantzon Gastaminza S.H. presentó al cobro cupones que según el informe asciende a las sumas de $ 379.608,27 y $ 79.818, respectivamente" y "tratándose de presentaciones que efectuó la recurrente con su número de CUIT, en forma alguna acredita que responde a ventas no efectuadas por los locales presentantes, que es lo que pretende demostrar. Por el contrario, sumado a la inexistencia de identificación entre los cupones propios y los que sostiene que le pertenecen a EMILI S.R.L. llevan a confirmar que se trata de ventas de los locales presentantes pertenecientes a la sociedad de hecho".

vii. La firma recurrente no demostró que los "cheques fueron recibidos o endosados por quien dice ser su beneficiario (Emili srl) y eventualmente identificar al depositante de esos cheques", en tanto, la operatoria, tal como fue planteada, solo responde a un relato, sin entidad fáctica.

Ciertamente, no peticionó en el peritaje contable "consultar a favor de quiénes fueron librados esos cheques [...] sino que pidió en "forma concreta que se los identifique con la causa de su libramiento. Pero careciendo de documentación hábil que demuestre el contrato celebrado por las partes, resulta imposible admitir que el cotejo le va a dar legalidad a la documentación que se cuestiona, ya que el cotejo se hace con planillas elaboradas por la empresa a la cual le falta la conformidad de la contraparte y la realidad fáctica que la sustente".

viii. "Como cuestión adicional se menciona que la firma Emili S.R.L. supuesta cedente de los lotes de cupones y destinataria de los cheques librados en cancelación de los mismos, no dio respuesta al traslado del oficio que se librara, cuestión que hubiera permitido acercarse [...] a la

documentación legal, contable e impositiva que pudiera darle respaldo a la operatoria relatada".

ix. Tampoco "se aportaron los contratos que dice servir de base para la operatoria desplegada en las condiciones legales que la convierta en una prueba hábil, teniendo en cuenta que la supuesta contraparte es una sociedad de responsabilidad limitada que debió tener una estructura legal, contable e impositiva que facilitara la documentación que no aportó JANTZON GASTAMINZA S.H.".

III. La firma JANTZON GASTAMINZA S.H. interpuso recurso de apelación (fs. 573/574) y expresó agravios que fueron replicados por la AFIP-DGI (ver fs. 586/608 y 615/623).

Preliminarmente reitera el planteo de nulidad del acto que determinó de oficio el impuesto al valor agregado pues considera que carece de los elementos esenciales previstos por los artículos 1 y 7 de la ley 19.549.

Paralelamente sostiene que la sentencia "viola el principio de congruencia", en tanto omite pronunciarse respecto de la decisión del juez administrativo de clausurar el período probatorio cuando la firma tenía prueba pendiente de producción útil para controvertir "la presunción que los depósitos bancarios responden al giro de la actividad comercial del contribuyente".

Explica que "[s]i bien las pruebas denegadas en sede administrativa son ofrecidas para su producción ante el H. Tribunal Fiscal, se justificó que 'la subsistencia del gravamen radica en que eventualmente el lapso del tiempo que transcurre entre esta presentación y la etapa prevista para su producción en esa instancia jurisdiccional impugnatoria, conspirará contra su realización [...]".

Sostiene que "[s]i bien esa parte ofreció prueba instrumental, entre el ofrecimiento administrativo y el trámite del presente recurso simplemente EMILI SRL cerró sus cinco locales, desapareciendo sus socios administradores, por lo que la manera en que la Administración cercenó el derecho de defensa ha sido definitiva".

Subsidiariamente sostiene los siguientes agravios:

i. "Expuso esta parte en su escrito de descargo en sede administrativa que las diferencias entre las acreditaciones bancarias y las ventas de la contribuyente, provienen de su operatoria financiera, que la llevó a celebrar sendos contratos de Descuento de Tarjetas de Crédito y Débito y de Descuento de Cheques".

ii. "Justificó que a través de un tercero mi mandante recibió los lotes de cupones cuyo detalle se precisa en cada uno de los Anexos al Contrato de Adhesión formulado vía 'carta propuesta', los cuáles luego de su acreditación fueron liquidados y pagados mediante cheques girados por la contribuyente contra su cuenta corriente".

iii. Expuso que al vencimiento tales cheques no pudieron ser cubiertos, "por lo que las partes acordaron descontar cheques propios que el tercero descontaría en cuevas de la citi porteña a tasas más convenientes"

iv. Las operaciones de factoraje y descuento de documentos resultan inequívocamente acreditadas "a través de las liquidaciones confeccionadas por el prestamista, que fueran reconocidos tanto por el representante legal de EMILI SRL, como asimismo por sus empleados [...]".

v. "Agravia a esta parte la decisión por cuanto soslayó considerar que el gerente de EMILI SRL, admitió que la instrumental presentada en copia por la contribuyente y reconocida por ambos, obra en poder de EMILI SRL, por lo que se trata de documentación extracontable a través de la cual la co-contratante registró adecuadamente su operatoria [...]".

vi. "Como resulta de la conveción obrante a fs. 62/63 y su Anexo de fs. 64 del mismo cuerpo, la contribuyente interviniendo en el carácter de factor recibió a un precio determinable los créditos originados en operaciones de venta por tarjetas en el giro comercial del factoreado, tomando a su cargo la administración y gestión de cobranza de los créditos cedidos [...]".

vii. La existencia y modalidad de esta operatoria ha sido precisamente acreditada por la prueba testimonial rendida (fs. 122, 126, 128, 130, 132, 134 y 136, Cuerpo Determinación de Oficio), como también

reconocida por el representante legal de EMILI SRL (fs. 225 del mismo cuerpo).

viii. "Agravia a mi parte [...] el deber que impone a cargo del contribuyente para destruir la presunción que dimana de las acreditaciones en su cuenta corriente, de individualizar como beneficiario en cada cheque a la prestamista [...] máxime cuando esta parte expuso en el escrito del descargo que los cheques han sido girados al portador, por cuanto EMILI SRL procedía a su descuento en 'cuevas' y financieras de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires".

ix. "El pacto de financiación se traduce en los intereses implícitos incluídos en los cheques de pago diferido con los que el factor -la aquí contribuyente- canceló la liquidación de los lotes de cupones de tarjetas de crédito".

x. La sentencia es arbitraria "en cuanto considera que el perito de la actora consideró que no existían depuraciones pendientes, cuando expresamente en el último punto de su informe procedió a practicar las mismas [...]".

xi. "Gravamen aparte merce la circunstancia que se regulen honorarios por la etapa de verificación administrativa (pto. 3º), cuando la actividad de la fiscalización no cabe presumirse onerosa [...]".

xii. Apela por altos los honorarios regulados a favor de los profesionales de la AFIP-DGI.

IV. En relación con los planteos de nulidad que efectuó la parte actora debe señalarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha indicado, reiteradamente, que las nulidades procesales requieren un perjuicio concreto para alguna de las partes, pues no proceden en el solo interés del formal cumplimiento de la ley, ya que la declaración de una nulidad por la nulidad misma es una solución inaceptable en el ámbito del derecho procesal (Fallos: 320:1611; 322:507; 324:1564; 325:1649; 334 :1081; 339:480; entre otros).

Y ha explicado, asimismo, que en materia de nulidades procesales prima un criterio de interpretación restrictiva y sólo cabe anular las actuaciones cuando el vicio afecte un derecho o interés legítimo y cause un prejuicio irreparable, sin admitirlas cuando no existe una finalidad práctica, que es razón ineludible de su procedencia (Fallos: 334:1081; 339:480).

En ese mismo sentido se ha pronunciado esta sala (causas "*Cooperativa de Trabajo AEI 'Colonia Barraquero' LTDA c/ INAES – resol. 806/08*", pronunciamiento del 3 de febrero de 2012, "*Velito Castillo, Luis Antonio c/ EN- DNM Ley 25.871*", pronunciamiento del 13 de noviembre de 2014, "*Incidente Nº 6 - s/ inc. apelación 'Cámara Unión Argentina de Empresarios de Entretenimiento*", pronunciamiento del 10 de julio de 2018, y "*Catardo Emmanuel c/ ENCSJN-Resol Adm 50/11 2/13 (expte 57/10) s/empleo público*" pronunciamiento del 12 de septiembre de 2019).

A partir de esas premisas, debe desestimarse el agravio dirigido a cuestionar el trámite de las actuaciones en sede administrativa pues no demuestra un perjuicio concreto que no le sea imputable.

Ciertamente, la firma actora omitió impulsar en esa instancia la prueba informativa dirigida a la firma Emili S.R.L. a pesar de que la Dirección de Comercio de la Municipalidad de Posadas acompañó la ficha del contribuyente donde constaban sus domicilios (ver fs. 157/163 de las actuaciones administrativas "Impuesto al Valor Agregado").

Y en la misma omisión incurrió en la sede del Tribunal Fiscal como surge del relato de la sentencia apelada (ver considerando II, punto ii, 5to. párrafo).

En ese contexto, debe puntualizarse que la determinación de oficio contiene los elementos jurídicos formales para declarar su validez, ya que invoca las normas ponderadas para fundar sus conclusiones, los conceptos y los montos determinados, de manera que cumplió con el procedimiento legalmente establecido y permitió conocer la pretensión fiscal y elaborar la defensa.

Por tanto, los planteos de nulidad que introdujo la parte actora no pueden ser admitidos.

V. Esta cámara, por sus diversas salas, ha dicho invariablemente que no corresponde apartarse de la apreciación efectuada por el Tribunal Fiscal de las circunstancias fácticas de la causa, dado los límites del recurso que prevé el artículo 86, inciso 'b', de la ley 11.683, a menos que se pruebe que aquel tribunal haya incurrido en un error en la apreciación de los hechos (esta sala, causas *"ABC Maderas SA (TF 16870-I) c/ DGI"* y *"Junquera, Marta Aurora"*, pronunciamientos del 6 de diciembre de 2011 y del 4 de agosto de 2015, respectivamente; en igual sentido, Sala III, causa *"Ambulancias Privadas Argentinas SA"*, pronunciamiento del 23 de febrero de 2011, Sala IV, causa *"Banco de Italia y Río de La Plata SA"*, pronunciamiento del 24 de septiembre de 1996, y Sala V, causas *"Devez, Manuel Rodolfo"* y *"Del Buono, Jorge"*, pronunciamientos del 13 de febrero de 2002 y del 15 de marzo de 2007, respectivamente).

VI. Desde esa perspectiva, el recurso de apelación deducido por la parte actora no puede prosperar, pues la totalidad de sus agravios se limitan a disentir con la valoración que de los hechos y de las pruebas hizo el Tribunal Fiscal.

Cabe recordar que esta sala ha dicho que más allá de las formalidades que pueda exigirse en la suscripción de un contrato de mutuo -conclusión que debe extenderse al contrato de factoraje o de cesión de créditos- la prueba tendiente a comprobar la realidad de un pasivo deber ser particularmente indudable acerca del nacimiento, de sus modalidades y, de corresponder, de la extinción de la deuda. En suma, es necesario, que se demuestre la secuencia completa de la operatoria llevada a cabo (causas "*Badial SA (TF 32999-I) c/ DGI*", "*Haras La Madrugada SA (TF 28695-I) c/ DGI*" y "*El Quilquihue Compañia Agropecuaria S.R.L. c/ DGI*", pronunciamientos del 3 de febrero, 20 de mayo de 2015, y 30 de agosto de 2022, respectivamente).

En este sentido, vale reiterar que la compulsa de la causa evidencia que la parte actora no aportó en sede administrativa ni ante el Tribunal Fiscal un contrato que respalde las operaciones desplegadas. El contrato de cesión de créditos no está suscripto por ninguna de las partes, en el contrato de descuento de cupones falta la aclaración en una de las firmas (ver fs. 444 /446 y 447/448 de esta causa y 62/63 de las actuaciones administrativas- cuerpo determinación de oficio del impuesto al valor agregado) y ninguno de esos instrumentos tiene consignada una supuesta fecha de la extensión de los documentos.

La exigencia de esa actividad probatoria resultaba imperiosa para demostrar que las ventas que la firma JANSTON GASTAMINZA SH realizó con su "postnet" o términal electrónica no se sustrajeron de la tributación, bajo el ropaje de que pertenecían a la firma Emili S.R.L.

En tales condiciones, no puede soslayarse que el Tribunal Fiscal efectuó un exhaustivo examen de los presupuestos fácticos de la causa —reseñados en el considerando II— que lo llevó a considerar que las operaciones financieras alegadas por la parte actora no se encontraban fehacientemente acreditadas.

Por lo demás, la parte actora no demostró que los cheques hayan sido recibidos por su beneficiario, Emili SRL, pues fueron otorgados al portador y no se acreditó su depósito en las cuentas bancarias de ésta última empresa. Tampoco se pudo determinar si fueron endosados pues la parte actora sólo acompaño en fotocopia el frente de dichos instrumentos (ver fs. 609/702 de las actuaciones administrativas- cuerpo determinación de oficio del impuesto al valor agregado y fs. 486/487 de la pericia contable obrante en la causa judicial).

VI. En consecuencia, el examen de las consideraciones efectuadas por el Tribunal Fiscal sobre la apreciación de los hechos y de las pruebas no permite advertir que haya mediado un error para apartarse de la aplicación del principio legal reseñado, por lo que cabe tener por válidas sus conclusiones.

Por tanto, los agravios no pueden ser admitidos.

VII. Las costas del proceso deben ser impuestas a la firma actora ya que resulta vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

VIII. Resta pronunciarse respecto de la apelación deducida por la firma actora por considerar "altos" los honorarios regulados en el punto 3º y 4º de la sentencia apelada.

Preliminarmente, corresponde aclarar que los honorarios regulados en el punto 3º de la parte resolutiva de la sentencia apelada corresponden a la retribución de la primera etapa del proceso bajo los términos de la ley 21.839.

En función de la naturaleza del proceso, su monto, para el que cabe estar a la suma que surge de las resolución apelada, las tres etapas procesales cumplidas, el mérito, la calidad y la extensión de la labor profesional desarrollada a la luz del resultado obtenido, corresponde:

-Confirmar los honorarios de la Dra. Valeria Poey Sowerby por el ejercicio de la representación procesal en la suma de PESOS CIENTO SESENTA Y CINCO MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE ($ 165.997) y del Dr. Carlos Muzzio en la suma de PESOS CUATROCIENTOS CATORCE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y TRES ($ 414.993) por el ejercicio del patrocinio de la parte demandada en la primera etapa en la instancia anterior (arts. 6, 7, 19, 37, 38 y demás cc de la ley 21.839).

-Confirmar en 184,29 UMA -equivalentes a la suma de $3.563.800,02 de conformidad con los valores establecidos en la acordada nº 19/2023 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación- los honorarios a favor de la Dra. Cintia Erica Vazquez y del Dr. Carlos Muzzio por el ejercicio de la co-patrocinio y en 73,72 -equivalentes a las sumas de 1425597,36 según los valores de la referida acordada- los honorarios a favor de las Dras. Cintia Erica Vazquez y VALERIA POEY SOWERBY por el ejercicio de la co-patrocinio de la AFIP DGI en la segunda y tercera etapa de la instancia anterior (artículos 16, 20, 21, 29 y demás c.c. de la ley 27.423).

Fecha de firma: 31/08/2023
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA



#35723861#372616213#20230830171834775

13189/2021 JANTZON GASTAMINZA SH (TF 48183-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

-Teniendo en cuenta la calidad y la extensión del informe pericial contable así como el criterio que indica que los emolumentos de los auxiliares de justicia deben guardar, como regla, una adecuada proporción con los correspondientes o los que debieron corresponder al resto de los profesionales intervinientes durante la sustanciación del pleito, corresponde confirmar los emolumentos a favor del contador Mauricio Leonardo Olijavetzki en la suma de 66,36 UMA -equivalentes a la suma de $ 1.283.269,68 según los valores de la referida acordada- (Fallos: 313:689, entre otros).

-Sobre pautas análogas, corresponde FIJAR en 55,28 y 22,11 UMA -equivalentes a la suma de $ 1.069.140 y $ 427.679,20 según los valores de la referida acordada- los emolumentos a favor de las Dras. Mónica Patricia Borgonovo y María Gabriela Mosqueira por las tareas cumplidas en el ejercicio de la representación y dirección legal del Fisco Nacional, ante esta alzada (artículo 30 de la ley 27.423).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE:** 1. Desestimar los agravios de la firma actora, con costas. 2. Fijar los honorarios en la forma establecida en el considerando VIII.

Regístrese, notifíquese y remítase al Tribunal Fiscal.

Fecha de firma: 31/08/2023
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#35723861#372616213#20230830171834775