

SENTENCIA N°: 258/2023

Expte. N°: 120/926/2022

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 3 días del mes de ~~NOVIEMBRE~~ de 2023, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "ARGENTI LEMON S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN", Expediente Nro. 120/926/2022 (Expte. DGR Nro. 13693/376/D/2020) y;

El sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge E. Posse Ponessa.-

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que a fs. 1959/1962 del Expte. DGR Nro. 13693/376/D/2020, Leandro Stock, en su carácter de apoderado de la firma ARGENTI LEMON S.A., CUIT N° 33-69722563-9, interpone recurso de apelación contra la Resolución N° D 13/22 de la Dirección General de Rentas de fecha 14/02/2022 obrante a fs. 1943/1948 del mencionado expediente.

En ella se resuelve, en su art. 1°: HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por el contribuyente ARGENTI LEMON S.A., C.U.I.T. N° 33-69722563-9, con domicilio fiscal electrónico constituido conforme los términos del art. 38 (bis) del Código Tributario Provincial, a las Actas de Deuda N° A 338-2021 (Periodo Fiscal 2019) y N° A 339-2021 (Periodo Fiscal 2020) confeccionadas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmándose las mismas según planillas denominas "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 338-2021 - ACTA DE DEUDA N°: A 338-2021- ETAPA IMPUGNATORIA" y "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 339-2021 - ACTA DE DEUDA N°: A 339-2021 - ETAPA IMPUGNATORIA".

En su art. 3°: RECHAZAR el descargo interpuesto contra el Sumario N° M 339-2021, instruido por la infracción prevista en el art. 86 inc 1) del Código Tributario

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Provincial, y APLICAR una multa por un monto de \$3.078.657,76 (pesos tres millones setenta y ocho mil seiscientos cincuenta y siete con 76/100) equivalente a dos (2) veces el importe del gravamen omitido en el Periodo Fiscal 2020.

Por último, en su art. 4°: DECLARAR ABSTRACTO el descargo contra el Sumario N° A 339-2021, instruido por presunta configuración de la infracción prevista en el art. 85 del C.T.P., y DEJAR SIN EFECTO el mismo.

El contribuyente funda su recurso en los siguientes alegatos:

I.1.) Que el recupero de gastos no es una actividad comercial. Si no se verifica el hecho imponible del tributo los ingresos no pueden quedar gravados.

El importe liquidado en concepto de recupero de gastos se condice con los gastos realizados por compras que efectuó por cuenta y orden de terceros, a los cuales le adicionó una comisión con las notas de débito emitidas.

El desacierto del ajuste es que el fisco confunde los ingresos con el objeto gravado por el tributo y por ello entiende que las ventas posteriores deben tributar por el monto total sin excluir los recuperos de gastos.

I.2.) Que la prueba cabal de que obra por cuenta y orden de terceros, al comprar productos y contratar servicios, se evidencia en la pericia contable aportada. La misma demuestra que si se exteriorizó la relación de comitente-comisionista y que están debidamente registradas contablemente las compras y su relación con las notas de débito emitidas.

I.3.) Que la multa se aplicó de modo automático, la administración limitó su razonamiento en la mención de las presunciones que establece el art. 88 del C.T.P. El hecho que la declaración jurada original sea inexacta no lleva indubitablemente a entenderla como engañosa.

Es por todo lo expuesto que la multa de art. 86 inc 1) relativa al periodo 2020 se encuentra desprovista de toda motivación acerca del elemento subjetivo que requiere la infracción, por ello es nula.

II. La Dirección General de Rentas, a fs. 1/9 del Expte. N° 120/926/2022, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Funda sus argumentos en las siguientes consideraciones:

II.1.) Que el hecho de que el contribuyente registre inscripción en el código de actividad "461019 – Venta al por mayor en comisión o consignación", no implica una condición "sine qua non" de que efectivamente desarrolle tal actividad.

No se valida la intermediación respecto de las operaciones de compras, conforme al análisis efectuado a la documentación aportada por el contribuyente.

II.2.) Que durante la instancia impugnatoria la prueba pericial producida fue debidamente analizada, detectándose inconsistencias en los dichos del perito.

No puede pretender el apelante desligarse de la obligación legal de probar con documentación suficiente los argumentos que expresa contra de la determinación de oficio efectuada.

II.3.) Que el art. 88 del C.T.P. habilita al fisco a presumir el propósito de defraudación en el accionar de que quien omita el pago del tributo mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, o por ser inexactas las presentadas.

Siendo una presunción "iuris tantum" la aplicada en el sumario instruido, el apelante tuvo oportunidad de probar la inexistencia de dolo, circunstancia que no se acredita en autos.

III. A fojas 16 del Expte. N° 120/926/2022 obra Sentencia Interlocutoria N° 59/2023 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado el recurso, y se declara la cuestión de puro derecho, quedando los autos en condiciones de ser resueltos.

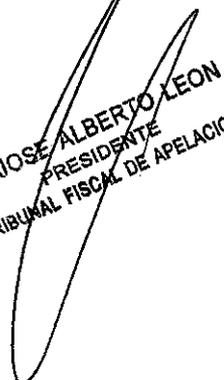
IV.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde emitir opinión:

IV.1.) De la lectura de Resolución N° D 13/22 se evidencia que la figura de comisionista/intermediario declarada por el recurrente bajo el código de actividad "461019 –Venta al por mayor en comisión o consignación-" fue reconocida parcialmente por el Organismo Fiscal, habiendo sido descontados los recuperos de gastos respaldados por documentación aportada durante el proceso fiscalizadorio.

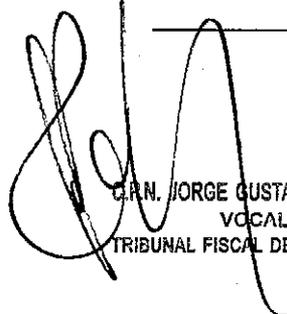
De igual manera, se consideró por el Fisco la información en el Anexo III de la certificación contable producida (fs. 1844/1852 del Expte. Nro. 13693/376/D/2020), por lo que se ajustaron los recuperos de gastos provenientes



Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

de operaciones de compras efectuadas por el recurrente por cuenta y orden de terceros, en los casos en que el perito logro vincular las facturas de compras y las notas de débito que emite hacia sus comitentes.

Conforme ello, el fisco confeccionó las planillas "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 338-2021 – ACTA DE DEUDA N°: A 338-2021 – ETAPA IMPUGNATORIA" y "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 339-2021 – ACTA DE DEUDA N°: A 339-2021 – ETAPA IMPUGNATORIA, que constan en fs. 1949/1957 del Expte. Nro. 13693/376/D/2020.

Por su parte, el art. 222 inc 3) del CTP establece la exclusión de la base imponible de los reintegros de gastos que perciban los comisionistas, remitiendo a una situación de hecho y prueba.

De esta manera, los recuperos de gastos que se ajustan a lo establecido en el art. 222 inciso 3) del Código Tributario Provincial no integran la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Las operaciones remanentes, integran la base imponible del gravamen atento a que el apelante no demostró con documentación de respaldo en ninguna de las instancias transcurridas en forma inequívoca que constituyan recuperos de gastos.

Cabe aclarar que el hecho de que el contribuyente registre inscripción en el código de actividad "461019 –Venta al por mayor en comisión o consignación-", no implica que inequívocamente desarrolle tal actividad.

Se observa que las notas de débito fueron emitidas como documentación equivalente conforme lo establece la normativa de facturación dictaminada por la AFIP –RG N° 1415-, resultando equivalentes a facturas de ventas. Por ello, no puede validarse la intermediación respecto de las operaciones de compras conforme al análisis efectuado de la documentación aportada por el contribuyente. Tampoco acompaña documentación contable que permita comprobar sus aseveraciones como libros mayores de proveedores o clientes, los libros diarios, inventarios, o balances, por lo que no resulta posible constatar sus alegatos.

Toda la modalidad descripta como recupero de gastos efectuados por cuenta y orden de terceros debería haber sido respaldada mediante contratos de mandatos, los cuales nunca se adjuntaron. Tampoco emite cuenta de venta y liquido producto donde rinda a sus comitentes las operaciones efectuadas por su

cuenta y orden, por lo que se aparta de las normas de facturación y registración emitidas por AFIP.

La operativa descrita por el apelante carece del debido respaldo documental, no resultando suficiente la existencia de notas de débito. El apelante no acompaña la documentación necesaria para justificar que las operaciones registradas mediante notas de débito fueran recuperos de gastos, por lo que deban ser excluidas de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos.

Conforme lo expuesto, el apelante no logro demostrar una relación mandante-mandatario respecto a las operaciones cuestionadas, ya que la compra de los productos son a nombre propio y posteriormente los registra mediante notas de débito a terceros, siendo dicha modalidad una mera compra-venta.

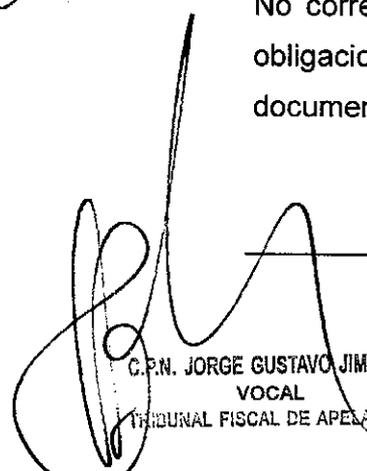
IV.2.) A fs. 1833 del Expte. DGR Nro. 13693/376/D/2020 el perito presenta "Pericial contable sobre DDJJ de Impuesto sobre IIBB". En ella procede a contestar las preguntas que se detallan a continuación:

(i) Si ARGENTI LEMON SA exteriorizó en las declaraciones juradas 2019 y 2020 comisiones correspondientes a compras realizadas por cuenta y orden de terceros, indicando si las bases imponibles exteriorizadas en las declaraciones juradas concuerdan con los importes de las comisiones cobradas por las compras realizadas.

*A ello responde que "(...) las declaraciones juradas F711/CM, periodo 2019 y 2020, se exteriorizan bajo la actividad venta al por mayor en comisión y consignación de productos agrícolas n.c.p. (Cod. 46101900), (...) Dicho importe consignado surge de aplicar a las comisiones incluidas en las notas de débito emitidas, el coeficiente anual determinado en la jurisdicción de Tucumán según CM05 de cada periodo."*

Al respecto cabe aclarar que el perito omite informar que lo exteriorizado por el contribuyente en dicha actividad fue impugnando en su totalidad por el Organismo Fiscal debido a la ausencia de documentación respaldatoria.

No corresponde hacer lugar al apelante en su pretensión de desligarse de las obligaciones tributarias determinadas, en cuanto el mismo no prueba con documentación suficiente los argumentos que expresa.



C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

(ii) Si los importes exteriorizados como recuperos de gastos en las notas de débitos del periodo constituyen ingresos o simple reposición de previas erogaciones realizadas por la sociedad.

A lo cual responde *“que de acuerdo a los comprobantes y operaciones detalladas (...) las notas de débito emitidas por ARGENTI LEMON S.A. corresponden a recuperos de gastos incurridos por esta, ya sea por la compra de productos como también labores contratadas.”*

Con relación a ello, corresponde expresar que si bien el perito reconoce la figura de intermediario declarada por el apelante, no indica con el debido rigor técnico la documentación que analizó, y si la misma se ajusta a la normativa de registro y facturación emitida por la AFIP, a la que el organismo fiscal provincial se encuentra adherido.

(iii) Si existen diferencias en los importes indicados como recuperos de gastos y los facturados por los proveedores de ARGENTI LEMON S.A.

Ante lo cual expresa que *“(...) no existen diferencias entre los importes indicados como recuperos de gastos, y los montos erogados en la adquisición de los bienes y servicios (...)”*.

Al respecto, cabe expresar nuevamente que no puede pretender el apelante desligarse de la obligación legal de probar con documentación suficiente sus argumentos.

IV.3.) Respecto al planteo de nulidad expuesto por el apelante corresponde expresar que de acuerdo con el art. 88 del Código Tributario Provincial, el organismo fiscal se encuentra habilitado a presumir el propósito de defraudación en el accionar del contribuyente que omita el pago de tributos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.

Tratándose de una presunción “iuris tantum” y bajo consideración que el apelante no demostró la inexistencia de elementos que justifiquen eximirlo de la determinación efectuada por el organismo fiscal, la multa resulta ajustada a derecho.

V.- Por ello, corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ARGENTI LEMON S.A., CUIT N° 33-69722563-9, contra la Resolución N° D 13/22 de la Dirección General de Rentas de fecha 14/02/2022, y CONFIRMAR la misma en todos sus términos.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

El señor vocal **Dr. José Alberto León** hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, y vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN**

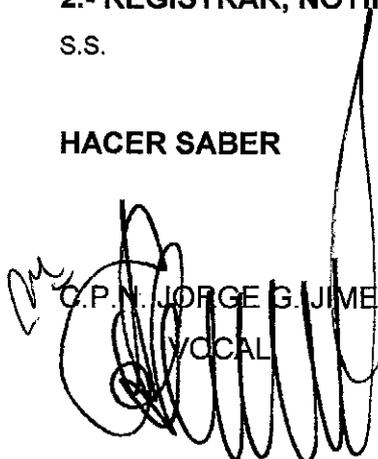
**RESUELVE:**

**1.- NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ARGENTI LEMON S.A., CUIT N° 33-69722563-9, contra la Resolución N° D 13/22 de la Dirección General de Rentas de fecha 14/02/2022, y **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.

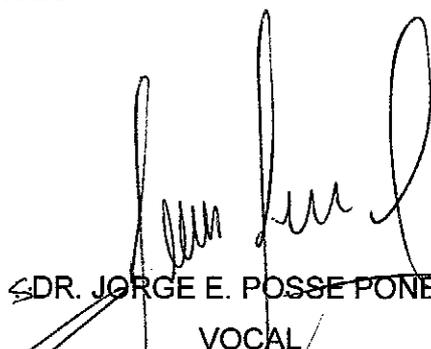
**2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

S.S.

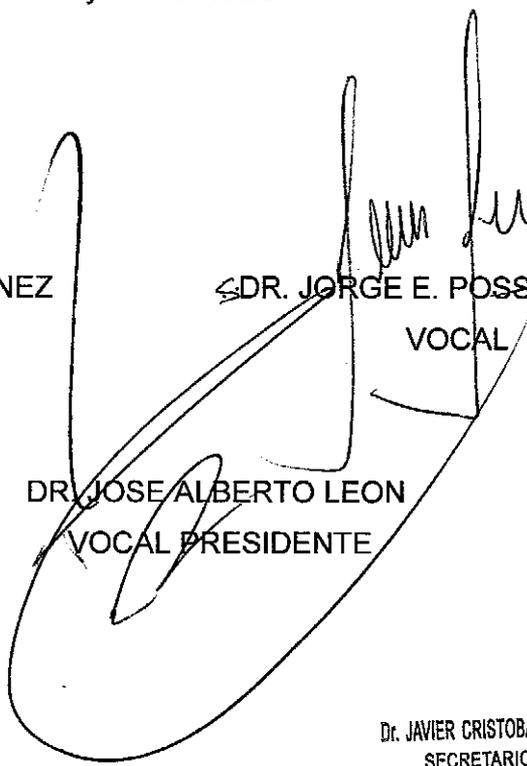
**HACER SABER**



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL PRESIDENTE

**ANTE MÍ**



Dr. JAVIER CRISTOBAL MUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION