

SENTENCIA N°: 283./2023

Expte. N°: 64/926/2023

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...1... días del mes de...DICIEMBRE...de 2023, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de tratar el expediente caratulado: "**LACTEOS TUCUMAN S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION**", Expte. N° 64/926/2023 y Expte. N° 13731/376/D/2021 (DGR) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. 1277/1283 del expte DGR 13731/376/D/2021, se presenta el Sr. Osvaldo Gustavo Lestard en carácter de socio gerente del contribuyente LACTEOS TUCUMAN S.R.L. e interpone Recurso de Apelación en contra de las Resoluciones N° D 04/23, D 05/23 y D 06/23, todas ellas de fecha 31/01/2023, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrantes a fs. 1268/1273 del expediente DGR.

En la Resolución N° D 04/23 se resuelve, en su art. 1° rechazar la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de deuda N° A 63-2022 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos, período fiscal 2019 y en su art. 2° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° M 63-2022 y aplicar una multa de \$1.064.855,78 (Pesos Un millón sesenta y cuatro mil ochocientos cincuenta y cinco con 78/100), por configuración de la infracción prevista en el art. 85 del CTP.

En la Resolución N° D 05/23 se resuelve, en su art. 1° rechazar la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de deuda N° A 64-2022 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos, período fiscal 2020 y en su art. 2° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° M



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

64-2022 y aplicar una multa de \$1.587.195,83 (Pesos Un millón quinientos ochenta y siete mil ciento noventa y cinco con 83/100), por configuración de la infracción prevista en el art. 85 del CTP.

En la Resolución N° D 06/23 se resuelve, en su art. 1° rechazar la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de deuda N° A 65-2022 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos, período fiscal 2021 y en su art. 2° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° M 65-2022 y aplicar una multa de \$1.713.840,11 (Pesos Un millón setecientos trece mil ochocientos cuarenta con 11/100), por configuración de la infracción prevista en el art. 85 del CTP.

En su recurso, el apelante plantea la improcedencia de la pretensión del Fisco al considerar que no correspondería que la sociedad declare a la actividad "transporte automotor de carga" como independiente de "venta al por mayor en comisión o consignación de alimentos y bebidas n.c.p.", sino a la primera como complementaria de la segunda y tributando con la misma alícuota.

Considera el contribuyente que ambas actividades son independientes entre sí, ya que todos los ingresos provenientes de la actividad de transporte no poseen relación con el resto de las actividades facturadas.

Se agravia que el Fisco manifiesta que no puede desarrollar la actividad de transporte atento a que no se encuentra inscripta en RUTA (Registro Unico de Transporte Automotor), conforme lo establece la ley 24653. Según dicha norma, no resulta necesaria la inscripción en el registro, ya que no realiza traslado interjurisdiccional o internacional de bienes.

Reitera que el servicio de transporte que realiza no encuentra su razón de ser solo en su otra actividad; muchas veces esta actividad es desarrollada de manera independiente al resto. Inclusive la actividad de transporte se encuentra declarada como principal, siendo el resto, secundarias; amen de ser la que mayores ingresos le reporta. Se encuentra organizado en dicha actividad, pudiendo prestar servicios a terceros no adquirentes de la mercadería que él mismo comercializa.

Expresa que de los contratos celebrados con Rafaela Alimentos y Sucesores de Alfredo Williner no surge que las operaciones de venta incluyan el transporte de la mercadería. Por lo tanto no habría exclusividad de contratación de dicho servicio;

y tampoco existe simultaneidad en el desarrollo de ambas actividades, incluso se encuentran diferenciadas y abonadas independientemente.

Como último agravio manifiesta que ante la improcedencia de la determinación practicada por el Fisco, mal puede prosperar la pretensión sancionatoria.

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición asumida por el agente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad.

Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fs. 9 obra Sentencia Interlocutoria N° 229/2023 del 20/09/2023 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado el recurso de apelación y por contestados los agravios, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.-

Atento a ello, se encuentra la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el art. 151 del CTP.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si las Resoluciones N° D 04/23, D 05/23 y D 06/23 resultan ajustadas a derecho.

La cuestión a dilucidar gira en torno a si la actividad de "Transporte automotor de cargas" es complementaria a la de "Venta al por mayor en comisión o consignación de alimentos y bebidas" o se trata de dos actividades independientes.

En relación con ello, corresponde citar lo establecido por el art. 232 del CTP; a saber: "Cuando un contribuyente ejerza dos o más actividades o rubros alcanzados con distintos tratamientos, deberá discriminar en sus declaraciones juradas el monto de los ingresos brutos correspondientes a cada uno de ellos e imputar las deducciones que le son propias a cada rubro o actividad.

Quando omitiera esta discriminación, estará sujeto a la alícuota más elevada, tributando un impuesto no menor a la suma de los mínimos establecidos en la Ley Impositiva anual para cada actividad o rubro.



DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal, incluida la financiación, estarán sujetos a la alícuota que, para aquella, contemple la Ley Impositiva” (el subrayado me pertenece)

De la exégesis de los mismos, corresponde manifestar que cuando un contribuyente realiza dos actividades independientes la una de la otra, debe dejar plasmada tal situación en sus declaraciones juradas; en cambio cuando las desarrolla, de manera que una sea complementaria de la otra, deberá seguir el mismo tratamiento impositivo.

Si bien el apelante manifiesta que desarrolla actividades independientes, el Fisco debe ceñirse a la realidad económica, como manda el art. 7 del CTP, y si concluye que las actividades no se desarrollan de la manera que el contribuyente expone, deberá realizar la determinación impositiva en la forma correcta.

Lo que corresponde dilucidar es cuándo una actividad es complementaria de otra y si ello se verifica en estos autos.

Resulta acertado ilustrar el análisis con resoluciones dictadas por el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires.

En fecha 04/08/2021 en “Ceres Agropecuaria S.A.” se consideró lo siguiente: *“...He sentado posición en el sentido de que la facturación de los servicios de transportes o fletes efectuados con motivo de la venta de mercaderías de propia producción o reventa, genera un ingreso que, frente al impuesto sobre los Ingresos Brutos, debe ser tratado como el derivado del ejercicio de una actividad complementaria de la actividad principal y, por lo tanto, deben ser sumados a los declarados por esta última y tributar a la alícuota fijada para ella...”*

En “Molinos Cañuelas S.A.C.I.F.I.A.” en fecha 25/02/2021, expresaba: *“...Entendemos que la operación de venta se ve optimizada mediante la entrega de los productos elaborados. El contribuyente no adquiere la calidad de transportista, sino que concreta el desarrollo de su actividad. Para que los ingresos facturados en concepto de transporte puedan ser calificados como actividad secundaria- independiente de la principal-, el contribuyente debiera estar organizado como transportista y brindar servicio de transporte a terceros no adquirentes de la mercadería que comercializa, situación que no se verifica en autos...”*

Conforme se verifica en las actuaciones, el apelante manifestó que sus actividades económicas son la venta por cuenta de terceros de productos lácteos y su traslado desde las plantas industriales hasta los clientes de estos terceros y que incorporó la de venta de productos lácteos a partir del período 03/2020.

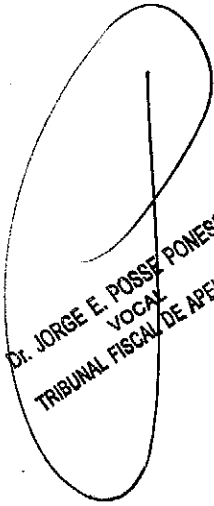
De la misma expresión del recurrente puede verificarse que se trata el transporte de una actividad complementaria a la venta por cuenta de terceros, al expresar que realiza la "venta....y su traslado". Si las actividades hubieran sido desarrolladas en forma independiente, habría manifestado que realiza las ventas por cuenta de terceros y el transporte automotor de cargas.

Reforzando esta interpretación solo basada en una expresión textual, el apelante en fecha 22/02/2022 presentó respuesta a un requerimiento en el que manifiesta que no emite remito ni carta de porte. Mal puede pretender que el transporte que realiza de la mercadería que vende pueda ser considerada como una actividad independiente, cuando no cumple con la documentación propia del contrato de transporte conforme lo establece el Código Civil y Comercial de la Nación en virtud del cual debe intervenir como documentación de respaldo carta de porte o en su caso una guía.

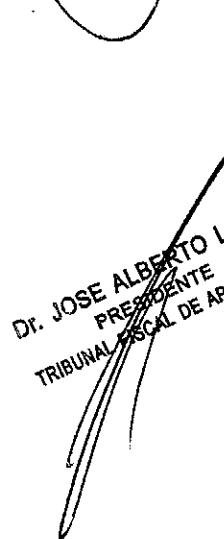
Lácteos Tucumán SRL argumenta en este recurso que la actividad de transporte automotor de carga es la principal, atento a que le genera mayores ingresos que las otras. Amén de que lo mismo no resulta argumento suficiente para desvirtuar la situación de complementariedad de una para con la otra, en el contrato social que acompañara con motivo de la inspección en la cláusula tercera referida al objeto de la sociedad no figura el transporte como una de las actividades a desarrollar.

En conclusión no existe fundamento alguno para considerar que el transporte de carga es una actividad desarrollada de manera independiente, ya que el apelante realiza solo el traslado de la mercadería a sus clientes, ya sea por cuenta propia o de tercero, siendo un servicio que forma parte de su actividad principal.

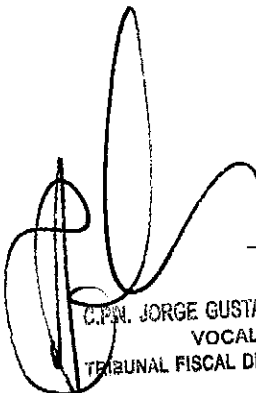
Por otra parte en relación con las sanciones de multas aplicadas y habiéndose acreditado la procedencia de la determinación de oficio realizada, resultan procedentes las mismas ya que en virtud del art. 85, el elemento subjetivo está dado por el accionar culposo o negligente del contribuyente que omitió el pago del impuesto sobre los Ingresos Brutos.



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución:

- I) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por LACTEOS TUCUMAN S.R.L., CUIT N° 30-69720222-2 contra la Resolución N° D 04/23 de fecha 31/01/2023, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, período fiscal 2019. En consecuencia CONFIRMAR la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden.
- II) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por LACTEOS TUCUMAN S.R.L., CUIT N° 30-69720222-2 contra la Resolución N° D 05/23 de fecha 31/01/2023, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, período fiscal 2020. En consecuencia CONFIRMAR la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden.
- III) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por LACTEOS TUCUMAN S.R.L., CUIT N° 30-69720222-2 contra la Resolución N° D 06/23 de fecha 31/01/2023, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, período fiscal 2021. En consecuencia CONFIRMAR la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden.
- IV) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. José A. León, vota en idéntico sentido.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jimenez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. José A. León, vota en igual sentido.

Por ello:

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**  
**RESUELVE:**

- 1- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **LACTEOS TUCUMAN S.R.L., CUIT N° 30-69720222-2** contra la Resolución N° D 04/23 de fecha 31/01/2023, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, período fiscal 2019. En consecuencia **CONFIRMAR** la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden.
- 2- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **LACTEOS TUCUMAN S.R.L., CUIT N° 30-69720222-2** contra la Resolución N° D 05/23 de fecha 31/01/2023, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, período fiscal 2020. En consecuencia **CONFIRMAR** la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden.
- 3- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **LACTEOS TUCUMAN S.R.L., CUIT N° 30-69720222-2** contra la Resolución N° D 06/23 de fecha 31/01/2023, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, período fiscal 2021. En consecuencia **CONFIRMAR** la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden.
- 4- **REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

**HACER SABER**

M.F.L.



**DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN**  
VOCAL PRESIDENTE



**DR. JORGE G. JIMENEZ**  
VOCAL



**DR. JORGÉ E. POSSE PONESSA**  
VOCAL

**ANTE MÍ**



**Dr. CARLOS FEDERICO CUZZO**  
PROSECRETARIO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES