

SENTENCIA N°: 289 /2023

Expte. N°: 20/926/2022

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 4 días del mes de DIEMBRE de 2023 se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente); C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal); Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **"GÓMEZ JOSÉ GERARDO S/ RECURSO DE APELACION"**, Expte. N° 20/926/2022 (Expte. D.G.R. N° 13387/376/D/2019).

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I.- A fs. 01/15 del Expediente (T.F.A.) N° 20/926/2022, el contribuyente GÓMEZ JOSÉ GERARDO (C.U.I.T. N° 20-08361191-0) interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 145/21, de fecha 10/12/2021 obrante a fs. 1715/1728 del Expediente (D.G.R.) N° 13387/376/D/2019, mediante la cual se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por el contribuyente a las Actas de Deuda N° A 2005-2019 (Período Fiscal 2016) y N° A 2006-2019 (Período Fiscal 2017), ambas confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, confirmándose las mismas según planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 2005-2019 – ACTA DE DEUDA N° A 2005-2019 – ETAPA IMPUGNATORIA" y "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 2006-2019 – ACTA DE DEUDA N° A 2006-2019 – ETAPA IMPUGNATORIA"; INTIMAR al cumplimiento de las obligaciones tributarias que surgen de ambas planillas; RECHAZAR la impugnación interpuesta por el contribuyente al Acta de Deuda N° A 2007-2019 (Período Fiscal 2018), confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, confirmándose la misma; RECHAZAR el descargo interpuesto en contra del Sumario instruido N° M 2005-2019, por la infracción prevista en el artículo 86° inciso 1 del C.T.P., y APLICAR una multa por un monto de \$1.311.485,38 (pesos un millón trescientos once mil cuatrocientos ochenta y cinco con 38/100), equivalente a dos veces el

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

importe del gravamen omitido en el Período Fiscal 2016; RECHAZAR el descargo interpuesto en contra del Sumario instruido N° M 2006-2019, por la infracción prevista en el artículo 86° inciso 1 del C.T.P., y APLICAR una multa por un monto de \$554.027,20 (pesos quinientos cincuenta y cuatro mil veintisiete con 20/100), equivalente a dos veces el importe de gravamen omitido en el Período Fiscal 2017; RECHAZAR el descargo interpuesto en contra del Sumario instruido N° M 2007-2019, por la infracción prevista en el artículo 86° inciso 1 del C.T.P., y APLICAR una multa por un monto de \$255.228,10 (pesos doscientos cincuenta y cinco mil doscientos veintiocho con 10/100), equivalente a dos veces el importe de gravamen omitido en el Período Fiscal 2018; DEJAR SIN EFECTO el Sumario N° A 2006-2019, instruido por presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 85° del C.T.P.; DEJAR SIN EFECTO el Sumario N° A 2007-2019, instruido por presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 85° del C.T.P.

II.- En su recurso de apelación interpuesto el día 07/02/2022 ante este Tribunal, el presentante detalla que, como consecuencia de la Orden de Inspección N° 201900739, la D.G.R. dictó las Actas de Deuda N° 2005-2019 (Período Fiscal 2016) – N° A 2006-2019 (Período Fiscal 2017) – N° A 2007-2019 (Período Fiscal 2018), las cuales fueron impugnadas. Expresa que la deuda exigida responde al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral y destaca que la Administración rechazó la impugnación planteada, emitiendo la Resolución N° D 145-21 de fecha 10/12/2021, notificada el día 15/12/2021, la cual apela.

Bajo el título "*IV.- RESOLUCIÓN ARBITRARIA*" sostiene que en el caso se crea una norma individual para la cuestión concreta de manera arbitraria e inconstitucional, ello en violación a la garantía de defensa en juicio, ya que sólo se tuvo en cuenta parcialmente las pruebas ofrecidas y producidas.

Manifiesta que corresponde revocar dicho acto administrativo, al encontrarse viciado de nulidad por ser infundado, habiendo tratado parcialmente los planteos efectuados y habiendo omitido otros, los cuales expresa son esenciales para su validez, conforme lo previsto en el artículo 43° de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Además, señala que la resolución recurrida tampoco hace referencia a las sanciones impuestas en las actas de deuda impugnadas, limitándose a confirmar las mismas sin expedirse sobre el descargo.

Seguidamente, bajo el título "*V PRINCIPALES AGRAVIOS*", detalla los planteos que sustentan su presentación.

En efecto, como un primer punto, el recurrente reitera el planteo de nulidad de la resolución en crisis por falta de motivación y violación del debido proceso, y sostiene que la D.G.R. pretende aplicar un juego de normas a su favor, con una interpretación errada de la norma aplicable al caso.

En este sentido, considera inadmisibles que la Administración sustente en un único criterio la impugnación de una actividad en forma íntegra, ya que para algunas operaciones sería intermediario, y para otras no cumpliría con ese único criterio.

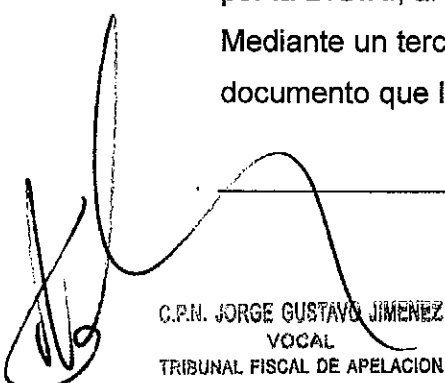
Así, destaca que a fs. 08 de la resolución en discusión se expresó: "*(...) en las operaciones en las cuales se cumple la relación cronológica entre los comprobantes, se procedió a determinar la base imponible considerando 'la comisión(...)'*"; y en fs. 11: "*(...) surgen operaciones que no cumplen con la temporalidad. Respecto de las que sí cumplen con la temporalidad conforme se expuso en el presente informe se procedió a efectuar los ajustes pertinentes (...)*", de lo cual considera resulta claro que la D.G.R. pretende hacer uso de la aplicación de una norma individual para el desarrollo de una actividad que se mantiene en el tiempo de igual forma.

En un segundo punto, se agravia en cuanto el Organismo Fiscal señaló: "*(...) expresa la impugnante que todos los requerimientos solicitados por el fisco, habrían sido cumplidos en forma completa. Que al respecto corresponde señalar que la parcialidad enunciada por este Organismo, se debe a que no justificó los ajustes proyectados que resultan de la verificación impositiva realizada en las presentes actuaciones y que derivaron en la determinación de oficio atacada*". Al respecto, remarca que los requerimientos en Inspección fueron cumplidos en su totalidad, y sostiene que la parcialidad se manifiesta en los ajustes practicados por la D.G.R., al valorar las pruebas para justificar algunos ajustes y otros no.

Mediante un tercer punto, plantea la falta de valoración de la carta de porte, como documento que legitima en un solo acto los derechos y obligaciones de las partes

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

intervinientes en la intermediación, que fueran aportadas en copias en instancia de inspección e impugnación.

Asimismo, destaca que con respecto a la prueba informativa diligenciada por el contribuyente, la D.G.R. expresó: "*Que por lo expuesto surge que AFIP en su respuesta (...) nada dice respecto a la figura de Intermediario del Flete en las cartas de porte, sin embargo señala que el operador informa en ella el cuit del transportista, el nombre del chofer del camión y las patentes (...)*". Sostiene que no es correcta tal afirmación y aclara que la AFIP señaló en su respuesta que el intermediario del flete no es sujeto interviniente en la generación de la carta de porte, que no tiene facultades para emitirla, y procedió a detallar el art. 2° y 3° de la R.G. N° 2595, que individualiza los sujetos habilitados a generarla.

Con respecto a los datos a ingresar por parte del emisor de la carta de porte, destaca que la norma citada por AFIP corresponde al año 2009, y tuvo posteriormente la incorporación de la figura de intermediario del flete, y que si bien la entidad no responde por falta de comprensión o por falta de idoneidad al requerimiento, la D.G.R. posee la entidad suficiente para repreguntar, ante la información errada del informante, inclusive podría haber solicitado la autenticidad de las cartas de porte adjuntadas, que dejarían en claro la participación del contribuyente como intermediario, y la importancia fundamental de este documento para dar claridad al circuito operatorio total.

También se agravia cuando la D.G.R. dijo: "*(...) sin embargo cabe señalar que en los listados adjuntos figura como transportista identificado con N° de CUIT del impugnante Gomez Jose Gerardo.*". En relación a ello, considera que la Autoridad de Aplicación valora parcialmente esta información, ya que los listados aportados por AFIP no corresponden a la totalidad de las operaciones verificadas, sino a un mínimo porcentaje. Manifiesta que, en dichos listados no figura en todas las operaciones como transportista e indica que lo informado puede corresponder a las operaciones efectivamente prestadas con la actividad de transporte de cargas. Como cuarto punto, se agravia respecto al desconocimiento por parte del Organismo Fiscal de los C.V.L.P. como entidad de rendición de cuentas, aduciendo que no se verifica "relación cronológica", y dándole sólo entidad como "Órdenes de Pago", ya que expresa que "*no resulta plausible que el impugnante liquide fletes al momento de la rendición de cuentas que no facturó hasta ese*

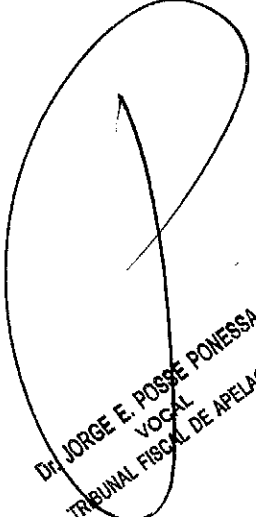
momento". Al respecto, el presentante señala que los C.V.L.P. son una rendición de un servicio efectivamente prestado por el comitente/transportista y conformado con la carta de porte, no siendo una "liquidación", como pretende la D.G.R.

Destaca que a fs. 5 de la resolución recurrida se transcribió: "*La impugnante manifiesta (...) se le emitiría un cheque de plazo diferido por el saldo en todos los casos, el diferimiento dependería del plazo habitual para gestión y pago del cliente cargador*", prueba que afirma no fue valorada por la Administración, ya que se aportó durante todas las instancias. Afirma que cada C.V.L.P. poseía copia del cheque de pago diferido entregado en la rendición, y que cumplía con los plazos previstos para la gestión y efectiva liquidación del saldo de los C.V.L.P., sin embargo, remarca que la D.G.R. no consideró la forma de cancelación de las rendiciones de cuenta.

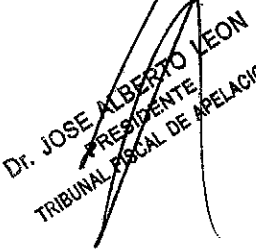
Sostiene que nunca podría asemejarse los C.V.L.P. con una orden de pago, ya que contienen una verdadera rendición de cuentas: acreditación del total neto e I.V.A. del flete, descuento de la comisión por servicio de gestión, y descuentos por anticipos si correspondieran. Agrega que, la orden de pago no detalla ninguna gestión, simplemente liquida saldos.

Además, en relación a ello y mediante un quinto punto, se agravia respecto a lo expresado por el Organismo Fiscal a fs. 3 de la resolución en discusión: "*(...) al emitirse la factura del fletero con anterioridad al CVLP, resulta claro que la misma no es una rendición de cuentas, sino que opera como una mera orden de pago (...)*". Al respecto, aclara que el transportista presta "un servicio", y por lo tanto debe ser facturado antes de su rendición, a los efectos de poder rendir en los C.V.L.P. el crédito fiscal, tal como se detallan en todas las rendiciones en forma discriminada. Destaca que la temporalidad está verificada en las cartas de porte con su conformación ante la efectiva prestación del servicio.

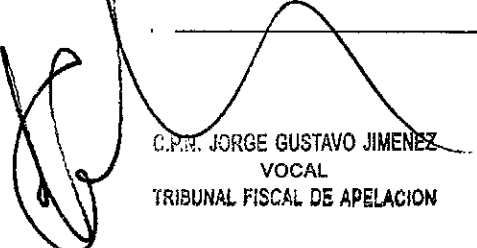
Como punto sexto, el contribuyente alega una manifiesta tergiversación de los dichos de la apoderada en ocasión de la impugnación. En este sentido, cita lo expresado por la Administración a fs. 4 de la resolución apelada: "*Con respecto a lo manifestado en relación a las facturas del comitente la explicación expuesta en relación a las facturas proformas no resulta suficiente a los efectos de justificar el motivo de su emisión con anterioridad (...)*" e indica que la D.G.R. efectúa una



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

extensa explicación de la definición técnica de una "factura proforma", que afirma no se vincula con lo expresado por la apoderada, ni con la documental aportada.

Remarca que no emite facturas proforma, por lo que no podría aducir su uso. Tal como se transcribió en la resolución recurrida, la apoderada manifestó: "(...) se debería a los usos y costumbres del medio (...) esto sucedería en los casos donde los clientes por cuenta y orden del comitente emitirían proformas semanales o quincenales para habilitar la facturación de los fletes (...)". Destaca que nunca les solicitaron ni emitieron facturas proforma "X", todas las gestiones por cuenta y orden de terceros se realizan con un punto de venta exclusivo mediante comprobantes facturas "A", las cuales poseen la leyenda "por cuenta y orden de terceros".

En un séptimo punto, se agravia en relación a lo expuesto a fs. 6 de la referida resolución al señalar: "(...) es el contribuyente el que toma las decisiones comerciales (...) considerando la cronología de los comprobantes con los cuales registra su actividad comercial, surge que el mismo subcontrata el transporte con terceros, como consecuencia de su falta de capacidad para afrontar la demanda, ya que el impugnante es el que desarrolla la actividad de transporte y el que conoce a los clientes cargadores pactando los precios y demás condiciones". Por su parte, a fs. 11 de dicho acto administrativo se expresó: "(...) Que al respecto debemos indicar que no se discute la posibilidad de coexistencia de las dos actividades en cuestión, sin embargo de la documental analizada y la cronología de los comprobantes surgen operaciones que no cumplen con la temporalidad".

Al respecto, señala que, la D.G.R. transcribió en dicha resolución las manifestaciones de la apoderada acerca de la emisión de las órdenes de carga aportadas a la inspección y en instancia de impugnación. Considera que las mismas demuestran que es el comitente quien toma las decisiones sobre el servicio a realizar, aceptando la figura del intermediario para la gestión, todo bajo firma. Destaca que esta prueba no se valoró como inicio de las operaciones de intermediación, en la cronología pretendida.

Como octavo punto, se refiere a lo expuesto por la Administración al indicar en la resolución apelada: "no surge la duplicidad en el cobro del impuesto, ya que la base imponible fue correctamente desagregada para cada operación (...)". Remarca que, conforme la documentación que aporta, existe un solo servicio de

transporte de mercaderías, prestado por el transportista con toda su capacidad operativa, quien tributa ingresos brutos por el total de su servicio.

Considera que, en el caso, la D.G.R. pretende gravar dos veces el mismo servicio, cuando sólo corresponde gravar el servicio de gestión/intermediación. Sostiene que el ejercicio habitual y continuo hace de la intermediación una profesión, independientemente de cualquier temporalidad.

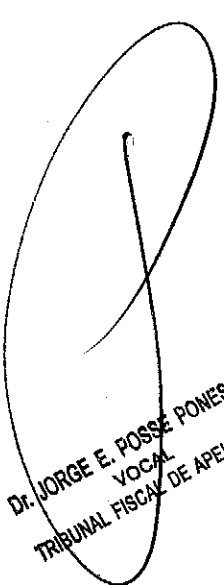
En un noveno punto, se agravia respecto a que la D.G.R. concluye que el informe pericial producido en la etapa impugnatoria no aporta nuevos argumentos ni ajustes en relación a los actos atacados. Manifiesta que la Administración reconoce que el perito consideró la temporalidad en el "desarrollo" de la actividad como intermediario, no obstante ello dicho Organismo insiste respecto a "la temporalidad de la emisión de la documental".

Por otra parte, mediante el planteo titulado: *"RECHAZA MI CARÁCTER DE INTERMEDIARIO"* refiere a un rechazo infundado y arbitrario de la Administración de su carácter de intermediario del transporte, al sostener: *"Que del informe de Inspección se desprende claramente que el verificado no está cumplimentando con el requisito de temporalidad en la confección de los distintos comprobantes que se emiten en el circuito, no obedeciendo a una INTERMEDIACIÓN, sino que subcontrata el transporte con terceros fleteros como consecuencia de su falta de capacidad operativa para confrontar la demanda (...)".*

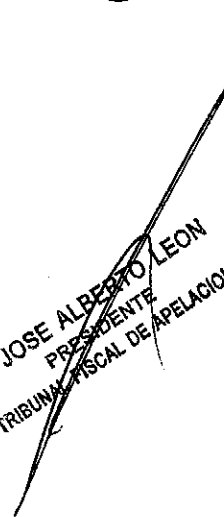
Expresa que la figura se impugna por la "inconsistencia de temporalidad" detectada en la documentación emitida, la cual resalta es la misma que se emite con habitualidad en el ejercicio de la actividad de intermediación, afirma que el ejercicio es habitual y continuo, y destaca que es el medio en el cual se encuentra inserto lo que marca con usos y costumbres los tiempos.

Manifiesta que el Organismo Fiscal posee la entidad suficiente para certificar si las empresas cargadoras poseen tiempos propios para la gestión de facturación y pago, puesto que aportó copias de proformas que emiten dichas empresas, las cuales le permiten facturar en períodos predeterminados.

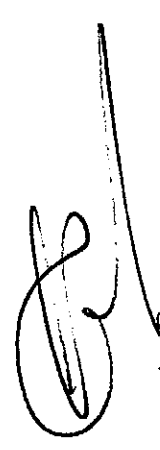
Destaca que, en el caso, es el transportista/comitente quien acude a solicitar el servicio de gestión de flete, el que decide, elige y deja registrada su solicitud en la firma de la orden de carga al inicio de la gestión, en donde figuran todos sus datos, los de su camión, su chofer, y del intermediario del flete a quien



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

encomendó la gestión. También la carta de porte deja manifiesta la intervención del servicio de gestión en el flete, ya que el transportista la recibe y firma antes de iniciar el servicio de transporte de carga.

Señala que en el presente caso, es evidente que la Autoridad de Aplicación se aparta de la prueba ofrecida, ya que prescinde de algunas y otras directamente no las considera. En este sentido, destaca que el ordenamiento jurídico argentino prevé que en la valoración de la prueba deben seguirse las pautas establecidas por el sistema de la sana crítica racional. En consecuencia, remarca que la valoración debe ser completa, es decir, fundar cada una de las conclusiones fácticas y no omitir el análisis de los elementos de prueba incorporados.

Afirma que la resolución que apela se encuentra viciada de arbitrariedad, en cuanto omite el análisis razonado de pruebas conducentes para la correcta solución de la litis con grave lesión del derecho de defensa de su parte, por ello considera que debe descalificarse como acto judicial.

Por su parte, bajo el título "*CON RESPECTO A LA MODALIDAD OPERATIVA DE LA FIRMA*", el contribuyente expresa que, en su ejercicio habitual y a título oneroso, desarrolla dos actividades bien diferenciadas administrativa e impositivamente, las cuales describe:

A.) C.U.A.C.M. 602190 – "Transporte automotor de cargas n.c.p."- Indica que desarrolla esta actividad mediante la prestación directa con unidades propias. El cliente/productor emite una carta de porte, donde consigna a Gómez como transportista, detallando el chofer (su empleado), camión/patente (de su propiedad), origen y destino del flete. Señala que, luego de realizado el servicio, factura con un punto de venta exclusivo, adjuntando la carta de porte original. Aclara que, en el período 2013 a 2015, corresponde al punto de ventas 0001, y en diciembre del mismo período se agregó el punto de ventas 0003, respondiendo ambos puntos al mismo código de actividad. Destaca que, en esta actividad, Gómez actúa como agente de retención designado por la D.G.R., para la compra de insumos y gastos de su actividad (R.G. 23/02). Es decir, cuando hace profesión de su actividad de "transportista" presta servicios de fletes con la capacidad económica destinada para realizarlo, esto es rodados de uso comercial (Art. 214° C.T.P.).

En relación a esta actividad, señala que en su facturación se detallan todas las operaciones de flete prestadas por cuenta propia, con N° de carta de porte, origen, destino, kgs., tarifa.

B.) C.U.A.C.M. 635000 – “Servicios de gestión y logística para el transporte de mercadería”. Detalla que, en este caso, el transportista/comitente se presenta en el local de Gómez y/o se comunica en forma telefónica y/o por redes electrónicas para solicitar la gestión de fletes para sus unidades. Gómez comienza a gestionar una carga entre distintas empresas, a partir de las preferencias del transportista/comitente, y posteriormente, informa a éste las opciones de carga (origen, destino, precio del flete y monto de la comisión), siendo el transportista quien decide cuál de ellas va a realizar, o no realiza ninguna, si no son de su conveniencia. En caso de decidir el comitente prestar algún servicio de flete de los informados a su pedido, Gómez emite la siguiente documentación:

1) Confecciona la orden de carga, detallando: datos de la carga (cliente por cuenta y orden de terceros, producto, origen y destino, tarifa/precio del flete) y datos de la carta de porte (intermediario, transportista/comitente, chofer (empleado del comitente), chasis/patente del camión propiedad del comitente, acoplado/patente propiedad del comitente). A través de este documento se conoce quién prestará el servicio al momento de comenzar la relación.

Señala que es clara y delimitada la figura del intermediario, como así también la del transportista, siendo éste último quien toma la decisión comercial y quien asume el “riesgo comercial”.

2) Cuando el comitente/transportista carga la mercadería, el cargador/cliente por cuenta del comitente, confecciona en el lugar de carga la carta de porte correspondiente, con los datos aportados en la orden de carga. La carta de porte es emitida por A.F.I.P. a pedido del despachante, siendo el documento que respalda tanto la carga como la operación misma de transporte. Una vez prestado el servicio, el comitente se presenta en la empresa de Gómez con la carta de porte original conformada en destino, acompañada de una factura por el servicio prestado, con detalle de n° de carta de porte, producto y tarifa, todo de conformidad con el servicio de gestión solicitado por él.

3) Con la carta de porte conformada original, realiza al cliente la factura del punto de venta código 0002 o 0004, por “cuenta y orden de terceros”, en

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JUAN JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

donde se detalla: cliente por cuenta y orden de terceros, fletes descriptos en forma individual (n° de carta de porte, origen, destino, producto por cuenta del comitente, cantidad, precio del flete).

4) Luego de la gestión de cobro del flete "por cuenta y orden del comitente", emite al comitente/transportista el comprobante cuenta de venta y líquido producto, como rendición de la gestión por su cuenta y orden. En ella se incluyen: n° de factura del comisionista (factura por cuenta y orden de terceros); datos del comitente; datos del flete (fecha, n° de carta de porte, n° de orden de carga, producto, origen, destino, kg./Tn., tarifa); n° de factura propietario/comitente (incluyendo su importe neto); detalle de la rendición de cuenta al comitente (descuento de anticipos, descuento del servicio de gestión/comisión incluyendo n° de factura, acreditación del importe total del servicio prestado y facturado por el comitente, y liquidación del saldo de rendición con cheque); firma al pie del comitente con declaración de recepción y conformidad de los montos detallados en la rendición. Posteriormente, se registran en reportes anuales de C.V.L.P. emitidos.

5) El cliente por cuenta y orden de terceros realiza el pago de los fletes a Gómez, quien actuó en carácter de intermediario en la gestión, a través de transferencias a la cuenta corriente y/o cheques. Gómez recibe dicho pago por cuenta y orden de terceros y por ello paga los saldos de la rendición a los comitentes luego de descontar su comisión por el servicio de gestión, con un cheque de la misma cuenta corriente.

6) Procede al registro de la actividad en los libros contables: Libro I.V.A. Ventas (registra en los puntos de ventas 0002 y 0004 las operaciones para el código de gestión "Servicio de Gestión y Logística para el transporte de cargas"), Libro I.V.A. Compras (registra el crédito fiscal de las operaciones, es decir, las facturas de los comitentes por el servicio realizado - R.G. N° 1415).

Registra los números de C.V.L.P. asignados a cada factura del comitente.

Aclara, respecto al cómputo del crédito fiscal I.V.A., que al tratarse de una comisión por "servicios prestados", para poder computar el mismo, Gómez debe contar con la factura del comitente. Manifiesta que ello demuestra la confección de dicha factura.

Asimismo, resalta que al tratarse de una intermediación pura, el monto facturado por el comitente corresponde al monto facturado por su cuenta y orden.

Señala que, al momento de la rendición de cuenta en la C.V.L.P., es cuando se descuentan los gastos/anticipos y la comisión por el servicio prestado. Entonces, rinde al comitente el monto total del servicio, sin ninguna diferencia, respetando su mandato, descontando sólo los gastos detallados.

Seguidamente, destaca ciertas cuestiones a tener en cuenta respecto a la actividad analizada.

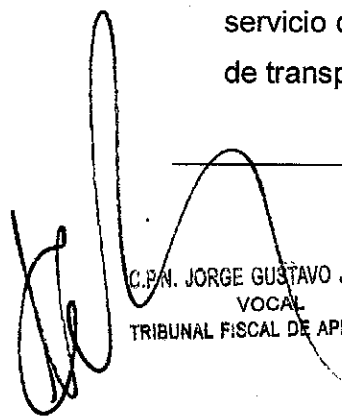
Así, manifiesta que en dicha actividad de intermediario hace ejercicio habitual de la gestión y logística del transporte, a pedido del comitente/transportista, a título oneroso (recibe como pago por su gestión una suma acordada como comisión). Expresa que ello queda definido por el ejercicio mismo y por la documentación que se emite. Asimismo, sostiene que su actividad de intermediación es conocida, aceptada y validada por todas las partes intervinientes en el servicio.

A continuación, destaca que la carta de porte es el documento que tiene entidad legal en su actividad, el que encuadra la formalidad del acto. Resalta las principales características de dicho documento, indicando que la carta de porte determina los derechos y obligaciones de las partes intervinientes, permite decidir cuestiones sobre la ejecución y cumplimiento en el servicio de transporte, su emisión importa recibo de carga, y resalta que con su conformación, es decir, con la entrega de la mercadería en destino, y la debida certificación de AFIP, se legitiman todos los servicios realizados:

1. La obligación del pagador del flete a cancelar el servicio bajo las condiciones acordadas al intermediario del flete que intervino en la gestión por cuenta y orden del transportista.
2. El derecho del transportista de cobrar por el servicio de flete y la obligación de pagar al intermediario la comisión por la gestión.
3. El derecho del intermediario de cobrar el flete por cuenta y orden del transportista/comitente, el derecho de cobrar la comisión al comitente por el servicio de intermediación y la obligación de rendir al comitente por el servicio de transporte.

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

Por lo expuesto sostiene que, a partir de la conformación de la carta de porte, todos los actores del circuito operatorio legitiman en un solo acto tanto sus derechos como sus obligaciones.

Destaca que, conforme lo previsto por el Código Civil y Comercial en su artículo 861° *"Las cuentas deben ser rendidas en la oportunidad que estipulan las partes, o dispone la ley."* En consecuencia, sostiene que la D.G.R. no puede decir que "debe existir una relación cronológica" ya que la legislación vigente habilita a realizar la rendición de cuentas conforme a lo estipulado por las partes. Expresa que, en el caso, las partes convienen hacer la rendición en el momento de la entrega de la carta de porte y su correspondiente factura por el servicio concluido, pues su conformación ya asignó a cada actor sus deberes y derechos. Sostiene que la "pretendida cronología" no posee sustento legal ni técnico, cuando la actividad se encuentra regulada por una entidad específica y clara.

Considera destacable la falta de consideración de las cartas de porte, de las cuales afirma haber aportado copias y señala que las mismas se describen en cada factura por cuenta y orden de terceros y en cada C.V.L.P. Manifiesta que, al tratarse de un servicio, su emisión y conformación son la base de los derechos y obligaciones, y derrumba la pretendida "cronología".

Bajo el título *"IMPROCEDENCIA DE LA TEORIA DE LOS ACTOS PROPIOS"* señala que se trata del mismo contribuyente que "desarrolla" su actividad de igual manera en forma habitual. Destaca que la D.G.R., mediante el acta de deuda en cuestión, concluye que para algunos casos sí es intermediario y debe tributar por la "comisión" y en otros no lo es. Considera inadmisibles que la Autoridad de Aplicación realice ajustes reconociendo sólo algunas operaciones. Por lo dicho, entiende que su conducta va en contra de la teoría de los actos propios.

Asimismo, se agravia en relación al *"VACIO LEGAL SOBRE LA FORMA DE LIQUIDACION"*. Afirma haber solicitado a la D.G.R. emitir un criterio indicando cómo operar con sus actividades en forma correcta, no obstante ello manifiesta que no obtuvo respuesta.

Bajo el título *"ERROR ESENCIAL"*, señala que la falta de respuesta de la Administración respecto a la forma de operar, lo hace incurrir en un error esencial en la liquidación, ya que afirma se le exige una "temporalidad" para considerarlos

intermediarios y se desconoce la habitualidad y desarrollo de la actividad misma, que aceptan tácitamente se cumple al reconocer "parcialmente" la actividad.

Por su parte, mediante el punto "CONTESTO RESPECTO DE LAS SANCIONES IMPUESTAS EN LAS ACTAS DE DEUDA CONFIRMADAS DE MANERA SUBSIDIARIA", el recurrente sostiene que, en el caso, existe "error excusable" por la complejidad de la cuestión debatida, por la diferencia de criterios interpretativos de la AFIP, de la doctrina e incluso de la jurisprudencia, o la inexistencia de normas claras cuya interpretación es dudosa.

Además, en lo atinente a las sanciones impuestas, se agravia alegando "FALTA DE CONCURRENCIA DE LOS ELEMENTOS OBJETIVOS Y SUBJETIVOS".

En este sentido, expresa que para la configuración de la infracción que tipifica, se requiere la concurrencia de dos elementos: la omisión de pago de impuestos y la intención de defraudar al Fisco. Al respecto, afirma que sus declaraciones juradas y sus pagos fueron acordes a su actividad.

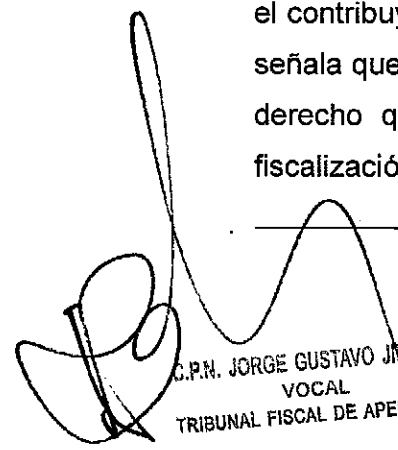
No obstante ello, en el supuesto que se entienda que corresponde sanción, plantea la prescripción de la acción del Fisco para aplicar la misma conforme lo previsto en el artículo 54° que remitía al artículo 62° del Código Penal a la fecha de la infracción. Y en el supuesto de no considerarlo pide se aplique el beneficio de la ley penal más benigna para estos supuestos.

Por todo lo expuesto, solicita se haga lugar al recurso de apelación interpuesto y se deje sin efecto la Resolución N° D 145/21. Ofrece prueba pericial contable.

III.- A fs. 20/29 del Expediente N° 20/926/2022 la Dirección General de Rentas contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del C.T.P., solicitando el rechazo del recurso deducido y la confirmación de la resolución apelada.

En efecto, el Organismo Fiscal procede a analizar cada uno de los agravios expuestos por el recurrente.

Así, en respuesta al punto: "IV. – RESOLUCION ARBITRARIA", mediante el cual el contribuyente alega la nulidad de la resolución apelada por falta de motivación, señala que en la misma han sido expuestos todos los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la determinación efectuada, tanto en la instancia de fiscalización como en la etapa de impugnación, indicando además, a fin de



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

salvaguardar el derecho de defensa del contribuyente, que las actuaciones se encontraban disponibles para su vista.

Por otro lado, indica que se detalló la documentación tenida en cuenta, las conclusiones que surgen a partir de su análisis, el motivo que origina la determinación impositiva practicada y las normas legales consideradas. En consecuencia, afirma que la resolución se ajusta a derecho debiendo ser rechazado el planteo de nulidad interpuesto por el apelante.

Respecto al argumento del recurrente según el cual se habría considerado de manera parcial las pruebas ofrecidas y producidas, expresa que lo referido no guarda relación con las constancias obrantes en autos, que evidencian lo contrario, dado que analizó la documentación adjuntada en las distintas instancias y dio inicio al procedimiento de apertura a prueba a través del cual se produjo la prueba ofrecida y admitida por el apelante.

Agrega además, que de la lectura de la Resolución N° 145/2021 se desprende que se dio tratamiento a los descargos efectuados a los sumarios instruidos, dejando sentado que aquellos quedan encuadrados en el artículo 88° del C.T.P.

Indica que habiéndose verificado en estas actuaciones el acaecimiento del supuesto de hecho previsto en el inciso 3 del artículo referido, y no habiendo el impugnante desvirtuado la presunción que de allí deriva, resulta procedente la aplicación de la sanción prevista en el artículo 86° inciso 1 del C.T.P.

Por su parte, en relación a lo manifestado por el apelante en el punto "V.- PRINCIPALES AGRAVIOS", reiterando el planteo de nulidad de la Resolución por falta de motivación y violación al debido proceso y aduciendo la pretensión de la D.G.R. de aplicar un juego de normas a su favor, se remite a lo expuesto respecto del punto anterior.

Asimismo, se refiere al agravio mediante el cual el presentante expresa que la Autoridad de Aplicación habría hecho lugar parcialmente a la impugnación interpuesta para los períodos 2016 y 2017 y rechazó en forma total la del período 2018. Al respecto, remarca lo expuesto en la resolución apelada a fs. 1717: "(...) *Que por lo que considerando lo informado por el Departamento Fiscalización, de la totalidad de la documental del contribuyente, se verifican e identifican las operaciones que cumplen con la relación cronológica de los comprobantes (anticipos 08 a 10/2016 y 05/2017) y las operaciones que no cumplen dicha*

relación y las que no es posible vincular, lo cual consta en archivo inserto en soporte óptico CD de fs. 1631 de autos; cabe aclarar que respecto al período fiscal 2018 ninguna de las operaciones incluidas y por las cuales se vinculó la documental cumple con la relación cronológica."

Manifiesta que este criterio se sustenta en un análisis técnico contable según el cual se considera al apelante un ente económico que desarrolla una actividad comercial y es, en consecuencia, un comerciante sometido a las normas contables reguladas por el Código Civil y Comercial de la Nación.

Así, destaca que el artículo 320° CCCN contempla a aquellos que se encuentran obligados a llevar contabilidad, expresa que el contribuyente es un sujeto activo obligado debiendo en consecuencia llevar una contabilidad uniforme de la que resulta un cuadro verídico de las actividades y de los actos que deben registrarse conforme lo prevé el artículo 321° del CCCN.

Sostiene que este razonamiento define "con certeza" las operaciones que razonablemente muestran una cronología lógica de procedimiento para identificar que en la prestación de servicio de carga existen dos situaciones: la intermediación que define base imponible en la comisión, y la contratación del servicio a transportistas para el servicio de carga requerido por el cliente, situación que indica fue explicada en la resolución al expresar "(...) Que al respecto cabe señalar que, considerando lo informado por el Departamento Fiscalización a fs. 1632/1635 de autos, en las operaciones en las cuales se cumple la relación cronológica entre los comprobantes, se procedió a determinar la base imponible considerando la 'comisión', sin embargo teniendo en cuenta que las restantes operaciones corresponden a la actividad 'Servicio de transporte de mercadería a granel incluido el transporte por camión cisterna', en consecuencia no surge la duplicidad en el cobro del impuesto, ya que la base imponible fue correctamente desagregada para cada operación conforme lo normado por el C.T.P.-"

Asimismo niega que haya parcialidad en la valoración de las pruebas, ya que se relevó la totalidad de la documentación aportada y se vincularon los comprobantes efectuando un análisis pormenorizado del circuito documental, surgiendo así los ajustes practicados en la etapa precedente. Por lo tanto, considera que no resulta razonable el argumento vertido por el apelante.



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

Por su parte, en respuesta a la supuesta falta de valoración de la carta de porte, la D.G.R. señala que en la Resolución N° D 145/21 se trató dicho planteo por lo que se remite a lo expuesto en la misma. Agrega que, el contribuyente acompañó copia de algunas cartas de porte durante la fiscalización en los circuitos documentales que agregó en las respuestas a los requerimientos efectuados, e indica que no aportó nuevas copias en la etapa impugnatoria.

Además, resalta que en la resolución apelada consta respuesta de AFIP a un oficio diligenciado por el apelante. En dicho oficio, respecto a la figura de "intermediario del flete" y en relación a la carta de porte, se solicitó a AFIP: "a) Informe si existe la figura de INTERMEDIARIO DEL FLETE en dicho documento; b) Describa las operaciones en las que se incluye esta figura en el servicio; y c) Informe respecto de todas las operaciones con Carta de Porte para los períodos inspeccionados". Así, expresa que respecto a las preguntas a) y b), el mencionado Organismo nada dice en relación a dicha figura.

Teniendo en cuenta ello, y ante lo manifestado por el apelante al señalar que "(...) si bien la entidad no responde por falta de comprensión o por falta de idoneidad al requerimiento, la autoridad revisora DGR posee la entidad suficiente (...) para repreguntar, ante la afirmación errada del informante (...)", la Autoridad de Aplicación sostiene que es el mismo apelante quien reconoce que AFIP nada dice respecto a dicha figura, asimismo expresa que el hecho de que la respuesta del referido Organismo a sus preguntas no sea la que el apelante esperaba, no significa que las mismas sean afirmaciones erradas.

También se refiere a lo planteado por el contribuyente sobre el listado aportado por AFIP en respuesta al oficio diligenciado. En efecto, destaca que mediante el punto "c)" del oficio se solicitó al Organismo informar respecto de todas las operaciones con carta de porte para los períodos inspeccionados, por lo que las mismas corresponden a lo informado por AFIP, y destaca que tal como expuso en la resolución apelada "(...) en los listados adjuntos figura como transportista identificado el CUIT del Impugnante Gómez José Gerardo", lo que afirma demuestra el criterio que viene considerando para determinar la actividad económica desarrollada.

Por otra parte, manifiesta que las cartas de porte por sí solas no resultan suficientes para probar los dichos del contribuyente, ya que el análisis se realiza a partir de la totalidad de la documentación en su conjunto.

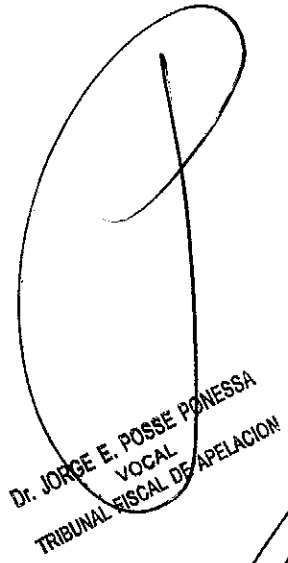
Por lo expuesto, considera que el apelante intenta sostener que desarrolla la actividad de "comisionista" en la totalidad de las operaciones impugnadas, con planteos sustentados en la prueba ya analizada tanto en la etapa de fiscalización como en la instancia de impugnación en las cuales no logró demostrar que en la totalidad de las operaciones su actividad es la "intermediación".

La D.G.R. también se expresa en relación al planteo del recurrente relativo al desconocimiento de los C.V.L.P. como entidad de rendición de cuentas, refiriéndose también al agravio mediante el cual el apelante alega que no se valoró las copias de los cheques de pago diferidos entregados en la rendición.

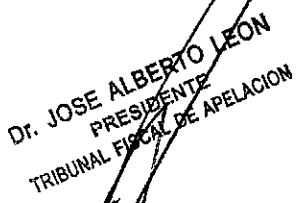
Al respecto, la Autoridad de Aplicación remarca lo expuesto en la Resolución N° D 145/21 al señalar: "(...) en relación a la cronología de los comprobantes y la rendición de cuentas, reiteramos que los mismos tienen que seguir una secuencia acorde al procedimiento que dice aplicar, no resulta plausible que el impugnante liquide fletes al momento de efectuar la rendición de cuentas que no facturó hasta dicho momento, o sea que el impugnante emite con posterioridad a las CVLP la factura por cuenta y orden de terceros a los efectos de gestionar el cobro de los fletes efectuados a los sujetos que solicitaron el servicio, por lo que al momento de emitir la rendición y librar el cheque de pago diferido a efectos de cancelar el saldo de la operación, no había gestionado el cobro de dicho servicio (...)" (fs. 1715/1721). Por lo expresado, reitera que en el caso se analizó la totalidad de documental en conjunto y su cronología atendiendo las normas contables explicadas, que requiere de esencialidad, verificabilidad, precisión, racionalidad entre otros aspectos, por lo que afirma no le asiste razón al presentante.

Asimismo, sostiene que, en el caso, la factura del transportista es emitida con anterioridad a las CVLP por lo que es una factura de compra de un proveedor.

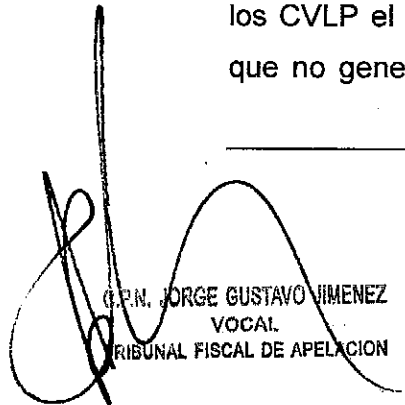
Respecto a lo expresado por el contribuyente en relación a que dicha factura es anterior a efectos de rendir el crédito fiscal, manifiesta que al momento de emitir los CVLP el contribuyente no emitió la factura a los terceros cargadores, por lo que no generó el débito fiscal por la operación que pretende "rendir" el crédito



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

fiscal. Resalta que tal circunstancia ya fue tratada en la resolución en crisis por lo que se remite a lo allí explicado.

En lo atinente al agravio mediante el cual alega una supuesta tergiversación de las manifestaciones de la apoderada del contribuyente en ocasión de la impugnación respecto de las facturas proforma, considera que ésta es una interpretación desacertada de lo expuesto en la resolución apelada, ya que no se indicó que el contribuyente emitiera facturas proforma ni se requirió que aporte las mismas, sino se explicó que el hecho que los clientes cargadores emitieran dichas facturas a los efectos de "habilitar" la facturación no justifica que el contribuyente emita los C.V.L.P. con anterioridad a la emisión de la factura correspondiente.

Por su parte, respecto a la valoración de la documental aportada durante la fiscalización, señala que la misma fue pormenorizadamente analizada en conjunto, surgiendo la determinación de oficio atacada; como así también los ajustes practicados durante la etapa precedente que evidencian que el acuerdo comercial establecido se origina en la relación entre el cliente cargador que solicita la prestación del servicio de carga de la mercadería y el Sr. Gómez José Gerardo que fija el costo de tal prestación, sin evidencias entre sus pruebas que el precio lo establece quien realiza el servicio, lo que permite presumir que a priori surge de la relación comercial entre quien requiere el servicio y quien lo realiza, independientemente del modo en que se efectúa la prestación.

Expresa que no se desestimó en el caso ni la orden de carga ni la carta de porte y afirma que todo ello lo prueba el análisis realizado por Fiscalización conforme fuera fundamentado en la resolución, que además considera la cronología documental y la temporalidad.

Respecto al planteo del recurrente mediante el cual alega la duplicidad en el cobro del impuesto, la D.G.R. manifiesta que de la documental analizada durante las etapas anteriores, surgen las operaciones en las que los comprobantes y circuito administrativo cumplen con la cronología o no, por lo que se identifican las operaciones en las que efectivamente el apelante realizó la "intermediación" y en las que realizó su actividad como transportista.

Dicho ello, se refiere a lo expuesto por el presentante bajo el título "*RECHAZA MI CARÁCTER DE COMISIONISTA*". En relación a lo manifestado en este punto el Organismo Fiscal reitera lo expresado al tratar el punto "*IV.- RESOLUCION*"

ARBITRARIA", donde aclara que en las operaciones en las cuales el contribuyente demostró su actuación como intermediario se ajustó la determinación de oficio y se expuso las diferencias en la cronología de los comprobantes de los cuales surge el tratamiento a cada una de las operaciones, conforme al análisis técnico contable efectuado sobre toda la documentación aportada en las distintas etapas administrativas. Por lo expresado, considera resulta improcedente el planteo del recurrente.

Seguidamente se refiere a lo indicado por el recurrente bajo el título "*APERTURA A PRUEBA*". En este sentido, destaca que el informe pericial fue analizado detalladamente en la resolución apelada a la cual se remite, destacando las observaciones a toda la tarea desarrollada y descrita en dicho informe, resaltando las inconsistencias en el análisis de los comprobantes, como así también las observaciones a cada una de las respuestas a las preguntas propuestas en la pericia. Asimismo, destaca que el contribuyente no emite los comprobantes con la misma secuencia cronológica y expresa que prueba de ello es el análisis efectuado en CD de fs. 1630/1631 que evidencia la temporalidad y el circuito documental de sus operaciones comerciales, atendiendo así en la determinación la realidad económica de los hechos.

Posteriormente, analiza lo expuesto por el presentante en el título "*CON RESPECTO A LA MODALIDAD OPERATIVA DE LA FIRMA*". En efecto, destaca que el recurrente afirma desarrollar dos actividades: "*A.- CUACM 602190 'TRANSPORTE AUTOMOTOR DE CARGAS'*", respecto a la cual el apelante sostiene hacer profesión de su actividad de transportista, lo que el Organismo Fiscal señala no se encuentra en discusión en la determinación atacada; y la actividad "*B.- CUACM- 635000- SERVICIOS DE GESTIÓN Y LOGÍSTICA PARA EL TRANSPORTE DE MERCADERÍAS*".

Así, en cuanto a la operatoria descrita de la actividad de intermediario, la D.G.R. sostiene que aún con el argumento de la existencia de un comprobante inicial llamado "Orden de Carga", y aún cuando el mismo esté aceptado con la rúbrica correspondiente, no resulta prueba suficiente para demostrar la figura que pretende el apelante en las operaciones subsistentes, ya que dicha documentación no debe ser analizada aisladamente sino en su totalidad.



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

Por ello, manifiesta que respecto al resto de los detalles referidos a la operatoria de intermediario y a su registración contable, aclara que los mismos ya fueron verificados en instancias anteriores, en la etapa de fiscalización mediante la documentación recepcionada e informados conforme notas presentadas por el contribuyente y luego en la etapa impugnatoria en su escrito, procedimiento que además también fuera descripto en las actas de deuda atacadas, y tratadas por el perito en su informe pericial, que evidentemente fueron evaluados, con la consecuente resolución emitida.

En lo atinente a lo expresado por el recurrente a los fines de justificar el procedimiento seguido en la emisión de los comprobantes involucrados en la operatoria en discusión, la D.G.R. resalta que la determinación de oficio practicada se refiere al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en consecuencia, lo que determine o no la AFIP para el tratamiento del IVA no tiene efecto en la determinación.

En respuesta al planteo del presentante a través del título "*IMPROCEDENCIA POR LA TEORIA DE LOS ACTOS PROPIOS*", enfatiza en que los ajustes surgen del análisis y relevamiento de la documentación del contribuyente, resultando que se ajustó en las operaciones en las cuales el contribuyente logró demostrar su actuación como intermediario, situación que no aconteció en el resto de las operaciones, por lo tanto del análisis técnico contable surge que corresponden a operaciones que se configuran en la actividad "*Transporte automotor de cargas*".

Respecto a los agravios expuestos por la apelante bajo los títulos "*3- VACIO LEGAL SOBRE LA FORMA DE LA LIQUIDACIÓN*" y "*ERROR ESENCIAL*", aclara que no resultan atendibles sus reclamos cuando conforme se desprende del análisis efectuado a las actuaciones y de la documental obrante en el expediente, surge claro que Gómez José Gerardo no encuadra su actividad en la intermediación en el transporte de cargas en las operaciones en las cuales no se verifica la relación cronológica exigida, sino que realiza la actividad de "*Transporte Automotor de Cargas n.c.p.*", encuadrada en el artículo 214° del C.T.P.

En relación al planteo del recurrente sobre la emisión de un criterio respecto a la forma en base a la cual debería liquidar el impuesto, afirma que ello sólo revela su negación a aceptar que del resultado de la verificación y el análisis de la documentación arrimada no surge que desarrolle la actividad "*Servicio de Gestión*

de Fletes por Cuenta y Orden de Terceros”, al no lograr demostrar su ejercicio en todas las operaciones impugnadas, sólo en aquellas en las que ajustó la determinación conforme lo explicado en la resolución.

En cuanto a los planteos expuestos por el apelante bajo los títulos “CONTESTO RESPECTO DE LAS SANCIONES IMPUESTAS EN LAS ACTAS DE DEUDAS CONFIRMADAS DE MANERA SUBSIDIARIA” y “FALTA DE CONCURRENCIA DE LOS ELEMENTOS OBJETIVOS Y SUBJETIVOS”, manifiesta que tal como se expuso en los considerandos de la Resolución N° 145/21, tanto el informe del inspector, las Actas de Deuda N° A 2005-2019, N° 2006-2019 y N° 2007-2019 y demás antecedentes obrantes demuestran lo contrario y que, respecto al elemento intencional, corresponde aclarar que el artículo 88° del C.T.P. habilita al Fisco a presumir el propósito de defraudación en el accionar del que omitiera el pago del impuesto o sus anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas y resultando tal presunción factible de ser derribada si se opone a aquella prueba que la contradiga, lo cual no ocurrió en autos, razón por lo cual considera que las sanciones dispuestas resultan procedentes.

Respecto al planteo de prescripción de la acción del Fisco para aplicar la sanción conforme lo previsto en el artículo 54° que remitía al artículo 62° del Código Penal a la fecha de la infracción, tal como fuera considerado en la resolución recurrida, a la cual se remite, de los antecedentes y constancias obrantes en autos, surge que no obra prescripción de las sanciones dispuestas en dicha resolución.

Finalmente, en lo atinente a lo expresado por el presentante bajo el título “PRUEBA” subtítulo “PRUEBA PERICIAL CONTABLE”, señala que la misma es idéntica a la ofrecida y producida en la etapa precedente. No obstante ello, propone perito en caso de que este Tribunal decida dar curso a su producción.

En virtud de todo lo expuesto, considera que corresponde no hacer lugar al recurso de apelación interpuesto en contra de la Resolución N° D 145/21, debiendo confirmarse la misma en su totalidad. Ofrece prueba instrumental y hace reserva del caso federal.

IV.- A fs. 38/39 del Expediente N° 20/926/2022 obra sentencia interlocutoria N° 152/2022 de fecha 19/08/2022, dictada por este Tribunal, en donde se tiene por

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución (D.G.R.) N° D 145/21 y se dispone abrir la causa a prueba por el término de 20 días contados a partir del día siguiente a la recepción de la última notificación. Respecto a la prueba, se indicó textualmente: "*A LAS PRUEBAS OFRECIDAS POR GOMEZ JOSE GERARDO: A la prueba pericial contable: Acéptese la misma conforme fue ofrecida. De acuerdo a lo establecido en el artículo 23° del R.P.T.F.A. otorgar al contribuyente un plazo de 48 hs. a fin de que designe el perito contador que realizará la pericia requerida, debiendo denunciar el domicilio del mismo, en el radio de San Miguel de Tucumán. Otorgar a la D.G.R. el plazo de 48 hs. a fin de que designe perito contador para actuar en su representación. A LAS PRUEBAS DE LA D.G.R.: a.- Prueba instrumental: Téngase presente para definitiva (...)*". Dicha sentencia fue debidamente notificada a ambas partes.

Cabe destacar que el referido período probatorio fue prorrogado a pedido de los peritos actuantes, conforme consta a fs. 57 y 65 del expediente referido.

A fs. 108, con fecha 22/11/2022, se dejó constancia del cierre del período probatorio, habiendo ofrecido el contribuyente prueba pericial contable, la que fue aceptada y producida; y prueba instrumental, ofrecida por la D.G.R., la que se tuvo presente para definitiva. Asimismo, en dicha fecha se dispuso que pasen los autos a despacho para resolver.

No obstante lo manifestado, a fs. 112 obra escrito de la D.G.R. interpuesto ante este Tribunal el día 25/11/2022, mediante el cual se expresa que el perito contador designado por el contribuyente presentó su informe final de manera unilateral, sin poner el mismo previamente a consideración del perito de dicho organismo, a los fines de dar estricto cumplimiento con lo normado por el artículo 24° del R.P.T.F.A. de la provincia de Tucumán, introduciendo cuestiones no incluidas en el informe preliminar que le fue remitido oportunamente. En efecto, sostiene que el informe final presentado por el perito del recurrente incluye respuestas a aclaraciones solicitadas y consideraciones nuevas sin participación alguna del perito de la Administración, razón por la cual concluye carece de valor probatorio y por ende debe ser rechazado en todas sus partes.

Al respecto, a fs. 115 obra proveído de este Tribunal de fecha 29/11/2022, según el cual se dispuso que, con el objeto de poner orden en el procedimiento, evitar

futuros planteos de nulidad y a fin de cumplir acabadamente con el propósito del artículo 24° de la norma indicada, se corra vista al profesional actuante por parte de la D.G.R. del informe pericial presentado por el perito del contribuyente, por el término de 5 (cinco) días, a fin de que éste efectúe las consideraciones que estime pertinentes.

Así, conforme consta a fs. 124, en fecha 16/12/2022, se tuvo por contestada en tiempo y forma la vista conferida por proveído de fecha 29/11/2022 y se dispuso vuelvan los autos a conocimiento del Tribunal.

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

A partir del análisis de las actuaciones obrantes en autos, se verifica que en el caso la cuestión de fondo se centra en dirimir si, respecto de la actividad cuestionada, el contribuyente presta el servicio de transporte o es un mero intermediario. Ello teniendo en cuenta que la determinación impositiva practicada

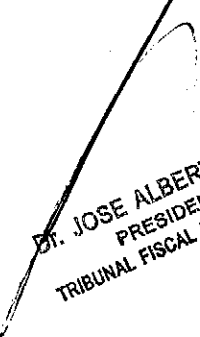
por la Administración en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen Convenio Multilateral, confirmada mediante la Resolución (D.G.R.) N° D 145/21, se fundamenta principalmente en inconsistencias detectadas en las bases imponibles declaradas por Gómez, considerando que por las operaciones ajustadas corresponde al contribuyente tributar sobre la base conformada por los montos facturados en concepto de servicio de flete, cuyo origen es la Jurisdicción Tucumán, y no sobre el importe de la comisión que asegura percibe como retribución del ejercicio de su actividad de intermediación en el transporte de cargas, ante el desconocimiento por parte de la Autoridad de Aplicación de su carácter de intermediario en dichas operaciones.

No obstante lo manifestado, seguidamente se analizarán los distintos planteos expuestos por el presentante en su recurso interpuesto, a los fines de concluir acabadamente respecto a dicha cuestión central.

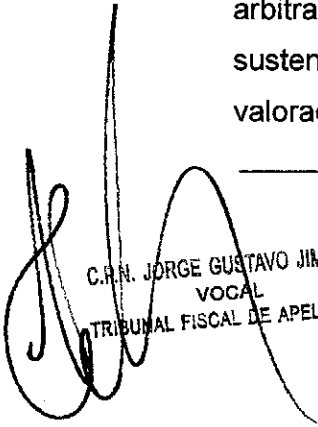
En efecto, en primer término, corresponde referirse al agravio relativo al carácter arbitrario de la Resolución (D.G.R.) N° D 145/21, al considerar que la misma se sustenta en un criterio individual del Organismo Fiscal, en lo atinente a la valoración de su actividad de intermediación en el transporte de cargas, como así



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

también en una consideración parcial de las pruebas aportadas a lo largo del proceso de fiscalización y durante la etapa impugnatoria.

Al respecto, resulta pertinente señalar que el fundamento principal expuesto por la Autoridad Administrativa, y en el cual se basa la determinación efectuada, refiere a la inobservancia por parte de Gómez de un determinado orden cronológico en la emisión de los comprobantes que respaldan sus operaciones.

En este sentido, conforme lo manifestado por el contribuyente en las presentes actuaciones, principalmente lo descrito a fs. 10/26 del Expediente (D.G.R.) N° 13387/376/D/2019 en respuesta al requerimiento F. 6005 N° 0001-00071584, se observa que el ejercicio de la actividad de intermediación a la que alude, contaría con la participación de los siguientes sujetos:

- El intermediario (comisionista), en el caso, Gómez José Gerardo, quien prestaría el servicio de gestión de fletes por cuenta y orden de terceros, y sería el responsable de cobrar el servicio de flete al tercero cargador y de rendir tales sumas a su cliente (transportista). A su vez, percibiría una comisión en concepto de retribución por su servicio de intermediación.
- El transportista (comitente), quien contrataría los servicios de gestión de fletes de Gómez para sus unidades, siendo quien lleve a cabo efectivamente el transporte de la carga.
- El cargador/cliente por cuenta y orden del comitente, quien contrataría el servicio de flete para su carga y quien pagaría al intermediario por tal servicio de transporte.

Asimismo, el presentante detalla que el desarrollo de la actividad en discusión se respaldaría en la emisión de determinados comprobantes, característicos de su ejercicio, de cuyas copias aportadas se desprende la siguiente información:

- Orden de carga, emitida por Gómez en su carácter de "comisionista/intermediario", documento en el que constan los datos de la carga como los de la carta de porte, individualizando a los distintos sujetos intervinientes en la operatoria.
- Carta de porte, emitida por el cargador (cliente por cuenta y orden del comitente) y validada por A.F.I.P., la cual acompaña la carga desde el lugar de recogida hasta el punto de entrega y posee descripción detallada de los

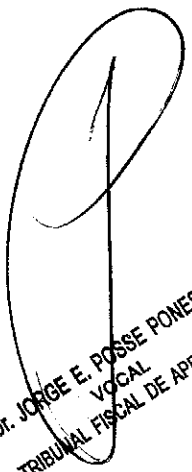
sujetos intervinientes, de los productos transportados, origen y destino de la carga, entre otros.

- Factura del comitente, emitida por el transportista una vez efectuado el flete, la cual tiene como receptor a Gómez e incluye detalle de la carga, tarifa e individualización de la carta de porte asociada a la operación.
- Factura por cuenta y orden del comitente, emitida por Gómez bajo puntos de venta código N° 0004 o 0005, la cual tiene como receptor al cliente cargador e incluye detalle de la carga, tarifa e individualización del comitente y de la carta de porte asociada a la operación.
- Cuenta de venta y líquido producto (en adelante C.V.L.P.), emitida por Gómez, cuyo receptor es el transportista/comitente y refiere a la rendición de la gestión por su cuenta y orden. Incluye individualización del comitente, de la carta de porte, de la orden de carga y de la factura del comitente asociada a la operación. Además, incluye los datos de la carga, tarifa, origen y destino, el descuento de anticipos de corresponder y el descuento del servicio de gestión (comisión), como así también la liquidación del saldo rendido.
- Factura por el servicio de gestión y logística para el transporte (comisión), emitida por Gómez, cuyo receptor es el transportista (comitente) que habría contratado sus servicios de intermediación.

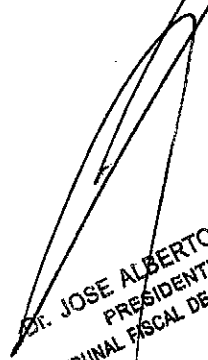
Teniendo en cuenta lo anterior, cabe señalar que a partir del análisis exhaustivo de toda la documentación obrante en las presentes actuaciones y considerando la modalidad operativa descrita por el contribuyente a lo largo del proceso, se identifican ciertas inconsistencias en el ejercicio de la actividad cuestionada.

En efecto, cabe referirse a la cronología en la emisión de los comprobantes que respaldan las operaciones incluidas en la determinación en discusión.

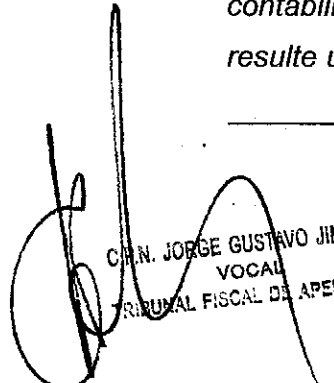
Al respecto, resulta relevante tener en cuenta lo previsto en el artículo 321° del Código Civil y Comercial de la Nación, al considerarse a Gómez José Gerardo como un ente económico que desarrolla una actividad comercial, encontrándose en consecuencia, sometido a las disposiciones contenidas en el mencionado cuerpo normativo. Así el referido artículo establece: *"Modo de llevar la contabilidad. La contabilidad debe ser llevada sobre una base uniforme de la que resulte un cuadro verídico de las actividades y de los actos que deben registrarse,*



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

de modo que se permita la individualización de las operaciones y las correspondientes cuentas acreedoras y deudoras.(...)"

En virtud de lo manifestado, considero de importancia resaltar que los comprobantes que respaldan el desarrollo de sus actividades forman parte de un circuito comercial, contable y financiero el cual debe reflejar cabalmente, es decir, de manera uniforme y clara que las operaciones realizadas se corresponden con el ejercicio de la actividad que afirma desarrollar, en este caso, la actividad de intermediación en el transporte de cargas.

Así, del análisis efectuado de la documentación obrante en autos, y en concordancia con lo expresado en el informe del Departamento Fiscalización de la D.G.R. a fs. 1632/1634, se detecta la existencia de comprobantes que cumplen con un orden lógico en su emisión, teniendo en cuenta la función que cada de ellos debería cumplir dentro del circuito mencionado, y otros en los que dicha temporalidad no se verifica. Tales inconsistencias radican en:

- a) La emisión de la factura por cuenta y orden del comitente por parte de Gómez con posterioridad a la emisión de la C.V.L.P., de acuerdo al contraste de las fechas insertas en las mismas.
- b) La emisión de la C.V.L.P. por parte de Gómez con posterioridad a la emisión de la factura del transportista, conforme el contraste de las fechas insertas en las mismas.

En relación a ello, resulta relevante aclarar que si bien el recurrente minimiza tales inconsistencias aludiendo que la pretendida temporalidad puede verificarse a través de las cartas de porte conformadas en destino, una vez prestado el servicio de flete por el transportista, como así también refiriéndose a la forma de cancelación del saldo rendido al comitente o aludiendo usos y costumbres del medio, considero que el orden cronológico en la emisión de los documentos indicados (facturas por cuenta y orden de terceros, C.V.L.P.) no puede soslayarse con fundamento en tales alegaciones, puesto que se trata de documentos inherentes al ejercicio de la actividad de intermediación, cuyo orden lógico respecto de su emisión entiendo no constituye una cuestión menor, pues ello refleja la transparencia de su operatoria.

Además, corresponde destacar que, el régimen de los intermediarios es un régimen de excepción al principio general, y como tal, de interpretación restrictiva.

En consecuencia, para la procedencia del excepcional sistema de base imponible diferencial contemplado en el Código Tributario Provincial (artículo 224°, inciso 4), considero debe surgir con claridad del circuito documental que respalda su operatoria el efectivo ejercicio de la actividad de intermediación.

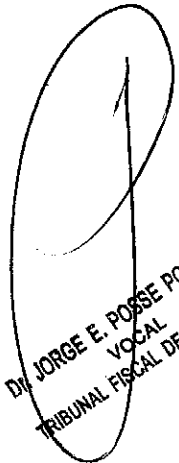
Aclarado ello, resulta relevante resaltar una situación puntual constatada en las presentes actuaciones, la cual pone de manifiesto las inconsistencias invocadas.

En efecto, al describir la modalidad operativa de las actividades que sostiene desarrollar con habitualidad, al referirse a la actividad "Servicios de gestión y logística para el transporte de mercadería", el presentante expresó que una vez efectuada la gestión de cobro del flete por cuenta y orden del comitente (habiendo detallado previamente la emisión de la factura por cuenta y orden de terceros) recién procede a emitir la C.V.L.P. a los efectos de rendir su gestión. Lo indicado consta a fs. 12 del expediente administrativo y evidencia la contradicción en que incurre el contribuyente, al contrastar el orden cronológico de la operatoria que describe con el que surge de la documentación por él aportada y que obra en expediente.


Dadas tales inconsistencias en la emisión de los comprobantes de respaldo, la Autoridad de Aplicación practicó la determinación bajo análisis. No obstante ello, durante la etapa impugnatoria y teniendo en cuenta la prueba documental aportada en dicha instancia, procedió a ajustar la determinación cuestionada.

En efecto, conforme surge del informe del Departamento Fiscalización la D.G.R., obrante a fs. 1632/1634, a partir del relevamiento de información efectuado en base a dicha documentación, el Organismo Fiscal ajustó aquellas operaciones en las que pudo constatarse la cronología requerida en la emisión de los comprobantes. Así, a fs. 1673 y 1674 obran planillas relativas a los períodos fiscales 2016 y 2017 respectivamente, en las cuales se detallaron las operaciones en las se verificó la temporalidad requerida en el circuito documental, utilizando como nexo (criterio de vinculación) el número de carta de porte, puesto que el mismo se encuentra individualizado tanto en las C.V.L.P. como en las facturas emitidas por cuenta y orden del comitente y la factura emitida por el transportista (comitente).

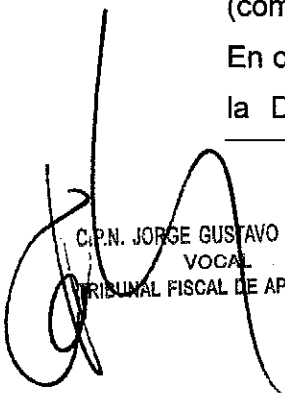
En consecuencia, respecto a las operaciones detalladas en las referidas planillas, la D.G.R. recalculó las bases imponibles originalmente determinadas en el



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

Impuesto sobre los Ingresos Brutos mediante planillas adjuntas a las Actas de Deuda N° A 2005-2019 (PF 2016) y N° A 2006-2019 (PF 2017), emitiendo nuevas planillas determinativas tituladas "*Planilla Determinativa N°: PD 2005-2019 Acta de Deuda N°: A 2005-2019 Etapa Impugnatoria*" y "*Planilla Determinativa N°: PD 2006-2019 Acta de Deuda N°: A 2006-2019 Etapa Impugnatoria*", las cuales fueron notificadas conjuntamente con la Resolución (D.G.R.) N° D 145/21, y en las que se reflejan los ajustes indicados, detrayendo de las bases imponibles determinadas los importes facturados por cuenta y orden de terceros y considerando en su lugar los montos correspondientes a la comisión por el servicio de intermediación (los cuales se expusieron bajo el código 511990, correspondiente a la actividad "Venta al por mayor en comisión y consignación de mercaderías n.c.p.", siendo aplicables a tales importes ajustados la alícuota del 5%, atribuible a dicha actividad durante los períodos fiscales mencionados)

Cabe resaltar que, en relación a las operaciones incluidas en la planilla determinativa adjunta al Acta de Deuda N° A 2007-2019 (PF 2018), la Administración no realizó nuevos ajustes puesto que, conforme lo expuesto en el informe aludido, ninguna de las operaciones incluidas, y por las cuales vinculó la documental, cumple con la relación cronológica requerida.

Sin perjuicio de lo manifestado, en la presente instancia se procedió a constatar la referida temporalidad de la documental obrante en autos, aportada en las distintas etapas del proceso, no surgiendo de su análisis nuevos ajustes a la determinación impositiva cuestionada.

No obstante todo lo hasta aquí expresado, y remitiéndonos a la cuestión central en discusión, existen otros elementos que revelan irregularidades en el supuesto ejercicio de la actividad cuestionada, entre los que puede destacarse los listados aportados por A.F.I.P. a fs. 1541/1623, como respuesta al punto "c" incluido en la prueba informativa ofrecida por el contribuyente y producida durante la etapa impugnatoria: "*C) Requerimiento informativo: Se OFICIE REQUERIMIENTO ante el organismo A.F.I.P., que emite la Carta de Porte, a los fines que: (...) c) Informe respecto de todas las operaciones con Carta de Porte en que Gómez José Gerardo actuó como INTERMEDIARIOS DE FLETES para los períodos inspeccionados*". En dichos listados se consigna el C.U.I.T. de Gómez José

Gerardo como C.U.I.T. del transportista, sin referirse a él como "intermediario del flete".

Al respecto, es preciso aclarar que si bien el contribuyente hizo referencia a tales listados en su recurso de apelación presentado, en el mismo expresó que las operaciones allí incluidas "pueden" corresponder al ejercicio de su actividad de transporte efectuado con unidades propias, sin embargo no aportó en la presente instancia prueba alguna que desvirtúe lo informado por A.F.I.P. oportunamente.

Por otra parte, cabe hacer referencia al planteo del presentante vinculado a la supuesta valoración parcial de las pruebas aportadas y producidas durante el proceso por parte de la D.G.R.

En relación a ello, considero no asiste razón al contribuyente dado que, conforme se expresó en párrafos precedentes, la prueba documental aportada a lo largo del proceso fue considerada a los efectos de practicar los ajustes pertinentes. Asimismo, la prueba informativa producida en la etapa impugnatoria, consistente en oficio remitido a la A.F.I.P., contestado oportunamente, fue analizada sin resultar de ello nuevos ajustes a la determinación. Mientras que, en lo atinente a la prueba pericial producida en dicha instancia, la misma también fue tratada conforme se detalló en la Resolución (D.G.R.) N° D 145/21, explicitándose los motivos por los que no desvirtuó la determinación en cuestión.

Además, en relación a este punto, y en respuesta al agravio relativo a la falta de valoración de la carta de porte, resulta de importancia resaltar que en el relevamiento y análisis de la documental por parte de la Administración, no se soslayó la carta de porte, teniendo en cuenta que la misma fue considerada como "nexo" a los efectos de vincular las facturas por cuenta y orden de terceros, las C.V.L.P. y las facturas de los transportistas.

En respuesta a otro de los planteos expuestos por el apelante, referido al desconocimiento por parte de la D.G.R. de los comprobantes C.V.L.P. como entidad de rendición de cuentas, resulta pertinente aclarar que ello tiene fundamento en la importancia de la cronología documental a la cual se hizo alusión en párrafos anteriores, dada la función que dicho comprobante debería cumplir dentro del circuito operativo, siendo razonable que la C.V.L.P. se emita una vez facturado el flete al cliente por cuenta y orden del comitente, no debiendo ser además de fecha posterior a la factura que emite el transportista por el

Dr. JORGE E. POBSE FONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C. EN JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

servicio prestado, todo ello a los efectos de reflejar una efectiva rendición de cuentas.

Así también, considero que la emisión de la factura del comitente con anterioridad a la de las C.V.L.P., con justificación en la rendición del I.V.A. C.F. de la operación, no constituye un argumento válido, teniendo en cuenta que, en la realidad de los hechos, conforme la documental analizada, el contribuyente suele emitir la factura a los terceros cargadores (donde genera I.V.A. D.F.) con posterioridad a la emisión de las C.V.L.P., de manera que, al momento en que se emite la factura del comitente aún no se generó el I.V.A. D.F. por la operación por la que se pretende rendir el I.V.A. C.F. Cabe agregar que tampoco se justifica su emisión del modo referido con lo argumentado sobre las facturas proformas confeccionadas por los clientes cargadores, convalidando al respecto lo expresado por el Organismo Fiscal en la resolución que apela.

Por su parte, en lo atinente al planteo del presentante mediante el cual afirma que la conducta de la D.G.R. va en contra de la Teoría de los actos propios, aduciendo que ésta reconoce su actividad como intermediario en algunos casos y en otros no, cuando desarrolla su actividad de igual manera en forma habitual, es preciso aclarar que conforme lo verificado, los ajustes efectuados a la determinación practicada originalmente tienen su fundamento en la cronología documental, la cual revela que, en lo que a emisión de comprobantes se refiere, no siempre actúa de igual forma, puesto que no respeta un orden uniforme en su emisión en todas las operaciones analizadas. Por lo indicado, considera tampoco asiste razón al contribuyente respecto de este punto.

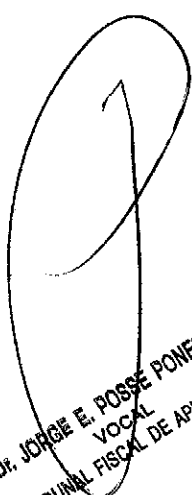
En relación a los agravios titulados "Vacío legal sobre la forma de la liquidación" y "Error esencial", cabe señalar que, si bien la Autoridad de Aplicación no explicita un criterio para operar en su carácter de intermediario, considero razonable la exigencia de cuestiones básicas, tales como un orden lógico y definido en la emisión de la documentación de respaldo, considerando el rol que cumple cada comprobante dentro del circuito operativo.

Analizados los argumentos expuestos por el apelante, considero procedente expedirme respecto a la prueba pericial contable producida en la presente instancia recursiva, cuyos informes periciales obran en el expediente de cabecera.


En efecto, en relación a los puntos de pericia "a)" y "b)" mediante los cuales se solicita informar acerca de la existencia de una norma legal vigente que requiera una temporalidad determinada en el desarrollo de su actividad de intermediación y si la misma limita la figura del intermediario y/o su reconocimiento al cumplimiento de dicha temporalidad, corresponde señalar que, mediante su respuesta, el perito de parte del contribuyente no logra desvirtuar el argumento relativo a la necesaria constatación de una cronología uniforme en la emisión de los comprobantes de respaldo de las operaciones incluidas en la determinación recurrida, siendo coincidente mi criterio con el expuesto por el perito de la D.G.R., por las razones ya manifestadas previamente en esta resolución y conforme la normativa citada.

En lo atinente a las respuestas al punto de pericia "c)" referido a la verificación de trazabilidad entre la documentación que respalda la operatoria habitual de Gómez como Servicio de Gestión y Logística para el transporte de mercaderías y si se corresponde dicha documentación y su trazabilidad con la figura del intermediario, resulta pertinente resaltar, en concordancia con el perito actuante por parte de la Administración, que las operaciones impugnadas en la determinación de oficio no lo fueron en virtud de su falta de trazabilidad sino por inconsistencias documentales en la secuencia y cronología de las mismas. Cabe agregar que, ante la mención por parte del perito del contribuyente de documental aportada obrante en autos (Fs. 932/1226 y 1435/1460), se reitera que la misma fue oportunamente analizada no constatándose a su respecto la temporalidad aludida.

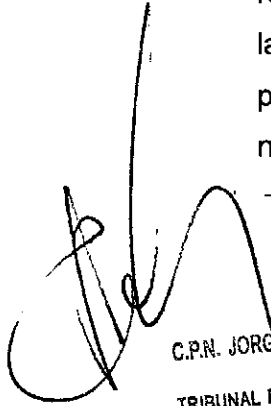
Con respecto, al punto de pericia "d)" mediante el cual se consulta si la documentación respaldatoria refleja la realidad económica de la actividad como intermediario realizada por Gómez en todos sus aspectos significativos, resulta pertinente señalar que, si bien en su respuesta a este punto, el perito del recurrente expresa que la documental referida expresa inequívocamente la realidad económica del contribuyente, al mantener una trazabilidad comprobable y cumplir con las normas vigentes respecto a regímenes de facturación y registración, corresponde reiterar que lo indicado no justifica la inobservancia de la temporalidad lógica en su emisión, siendo relevante destacar lo manifestado por el perito de la D.G.R., al resaltar que, respecto a la documental verificada que no presentó inconsistencias cronológicas, efectuó los ajustes correspondientes



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

emitiendo en consecuencia nuevas planillas determinativas las cuales fueron notificadas conjuntamente con la Resolución (D.G.R.) N° D 145/21.

En relación al punto de pericia "e)" relativo al momento en que se verifica el nacimiento del hecho imponible para todas las partes intervinientes, considero que lo indicado por ambos peritos tampoco fundamenta modificación alguna a la posición expuesta respecto a la cuestión debatida.

Mediante el punto de pericia "f)" se consulta en relación a la identificación del prestador efectivo del servicio de flete y si se trata del mismo sujeto que asume el riesgo ante la pérdida o siniestros por mercaderías.

En lo atinente a este punto, en primer lugar, considero de importancia destacar que si bien el sujeto que efectúa el traslado de la mercadería para cada operación se encuentra identificado en las facturas de los transportistas adjuntas como parte de la prueba documental en el expediente, como ya se manifestó precedentemente, el orden cronológico seguido para su emisión, efectúandose con anterioridad a la emisión de la C.V.L.P. para cada caso (mediante la cual debería rendirse el servicio de flete concretado), revela inconsistencias en el desarrollo de las operaciones por parte de Gómez, considerando la naturaleza de la actividad de intermediación que sostiene ejercer respecto de las operaciones objeto de determinación impositiva y evidenciando su modo de facturar una posible subcontratación del servicio de transporte. En segundo lugar, en relación al sujeto que asume el riesgo ante la pérdida o siniestros respecto de la mercadería transportada, comparto lo manifestado en este sentido por el perito de la D.G.R., al señalar que conforme surge de la documentación obrante en autos, ante roturas o daños en la carga trasladada por un tercero fletero, el cliente cargador emite una nota de débito a nombre de Gómez, a fin de recuperar dichos daños, si bien posteriormente éste traslada dicha nota de débito al tercero fletero, surge de ello que es quien responde en primer término ante el cliente cargador por cualquier daño que se pudiera producir en la carga transportada. Asimismo, respecto a las copias de las pólizas de seguros de mercadería obrantes en autos, las mismas sólo acreditan que los sujetos indicados poseían un seguro de transporte por el período correspondiente a la vigencia de dichas pólizas.

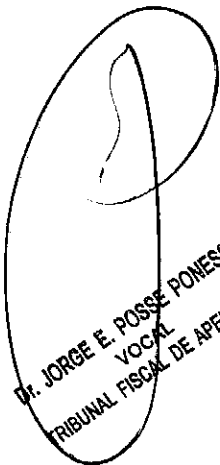
Por su parte, mediante el punto de pericia "g)", el apelante solicita informar respecto a la existencia de alguna disposición o norma vigente que impida la

coexistencia en el desarrollo de las dos actividades que Gómez afirma desarrollar, en este sentido, adhiero a lo expresado por el perito del Organismo Fiscal al indicar que, en el caso, no se discute la posibilidad de coexistencia de las dos actividades en cuestión. Sin embargo, se aclara que del análisis de la documentación obrante en expediente surgen operaciones que presentan inconsistencias cronológicas, según lo expuesto en puntos anteriores.


Finalmente, en relación al punto de pericia "h)", mediante el cual se solicita informar si la documental exterioriza claramente la independencia operativa, administrativa y tributaria de ambas actividades, también me expido en favor del argumento del perito de la Administración, al señalar que existen inconsistencias en la documentación respaldatoria del contribuyente, lo cual fue corroborado en esta instancia a partir del análisis de toda la documentación agregada en autos, por lo que no resulta acreditado el encuadramiento tributario de la actividad de "Venta al por mayor en comisión y consignación de mercaderías n.c.p. (511990) (inscripto durante el período fiscal 2016 y hasta el 31/05/2017) y la actividad "Servicios de gestión y logística para el transporte de mercaderías n.c.p. (523090)", bajo las cuales el contribuyente declaró ingresos en concepto de comisión provenientes de servicios de transporte de cargas efectuados por terceros fleteros, durante los períodos fiscales incluidos en la determinación de oficio de la D.G.R.

En virtud de todo lo expresado, y analizada la prueba producida, concluyo que resulta claro en el caso la identificación de varias falencias en el desarrollo de la actividad cuyo ejercicio se cuestiona, por lo cual no puede darse por válido el encuadramiento que el contribuyente pretende en las operaciones en las cuales no surge la temporalidad de la cronología de los comprobantes, ajustándose a derecho la determinación de oficio atacada, donde el presentante no aporta nueva documentación ni nuevos argumentos que permitan modificar el tratamiento dispensado a las actividades que desarrolla.

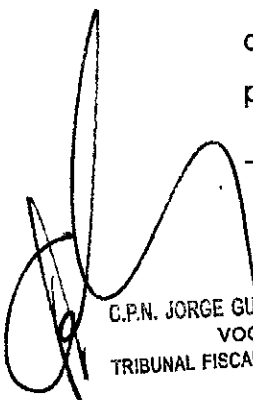
Dilucidada la cuestión central que motivó la presentación del contribuyente, cabe referirse a las multas impuestas por la Resolución N° D 145/21, puesto que alega que se encontraría prescripta la acción del Fisco para aplicarlas, de acuerdo al plazo de extinción de la misma establecido por el Código Penal.



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

Al respecto, corresponde destacar que las sanciones aludidas fueron impuestas por la Administración ante la supuesta configuración de la infracción prevista en el artículo 86° inciso 1 del C.T.P. y las mismas refieren a los períodos fiscales 2016, 2017 y 2018.

Dicho esto, resulta de importancia resaltar que las infracciones en cuestión se consideran cometidas al momento del vencimiento de la declaración jurada anual del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente a cada período fiscal referido. En el caso del año 2016, la misma venció en fecha 30/06/2017, mientras que las relativas a los años 2017 y 2018 vencieron los días 29/06/2018 y 12/07/2019, respectivamente.

El artículo 54° del C.T.P., con vigencia al momento de la comisión de las infracciones objeto de la litis establece: *“Las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios regidos por este Código, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años. (...)”*

Por su parte, el artículo 56° prevé: *“Comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras desde el 1° de Enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible”*.

Asimismo, cabe destacar que el artículo 58° del C.T.P. dispone: *“El término de la prescripción de la acción para hacer efectivas las multas y las clausuras comenzará a correr desde la fecha en que la resolución que la imponga queda firme”*.

Mientras que el artículo 63° de dicha norma establece: *“Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: (...) b) Desde la fecha de la resolución sancionatoria. Si mediare recurso previsto en este Código o acción judicial, el término de la suspensión perdurará hasta los sesenta (60) días posteriores a que la resolución de dicho recurso o la sentencia haya quedado firme o consentida (...)”*.

En el caso bajo análisis, tal como se expresó previamente, la declaración jurada anual del tributo correspondiente al período más antiguo, es decir, al período fiscal 2016 venció el día 30/06/2017. En consecuencia, conforme la normativa citada, el inicio del cómputo de la prescripción de la acción del Organismo Fiscal

para aplicar la sanción se fija en fecha 01/01/2018, así el plazo de prescripción de 5 años previsto en la norma se encontraría vencido, en principio, el día 01/01/2023. No obstante ello, la Resolución (D.G.R.) N° D 145/21 fue emitida en fecha 10/12/2021 y notificada el día 15/12/2021, hecho que suspendió los plazos de prescripción que se encontraban corriendo. Así, también cabe resaltar que el contribuyente interpuso el recurso de apelación que aquí se analiza en fecha 07/02/2022.

En virtud de lo expresado, se verifica que las acciones del Fisco para aplicar y hacer efectiva la sanción impuesta respecto del período anual 2016 no se encuentran prescriptas. Ello también se verifica en relación a las multas relativas a los períodos 2017 y 2018.

Por lo expuesto, no asiste razón al apelante en lo atinente a este planteo.

Aclarado lo anterior, cabe referirse al agravio mediante el cual el presentante alega la falta de concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos de las multas.

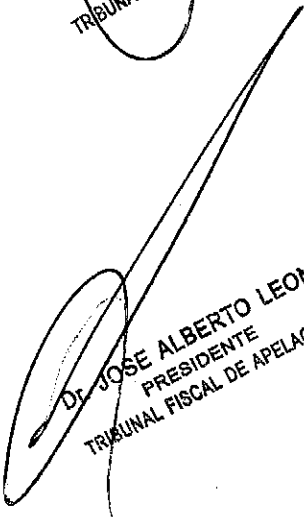
En este sentido, es preciso señalar que el artículo 86° inciso 1 prevé que incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de 2 a 10 veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco (graduación posteriormente modificada mediante Ley N° 9.155, B.O.: 21/01/2019, de 2 a 6 veces dicho importe), sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: *"1. Los contribuyentes, responsables o terceros que realicen cualquier hecho, aserción, simulación o, en general, cualquier maniobra o declaración engañosa u ocultación maliciosa con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones tributarias que les incumban a ellos o a otros sujetos(...)."*

En efecto, corresponde destacar que para poder confirmar la existencia de defraudación fiscal de parte del contribuyente es necesario comprobar, en primer lugar, el aspecto objetivo del hecho punible, el cual reside en este caso en no haber ingresado en tiempo y forma al Fisco, la totalidad del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente a los períodos fiscales 2016, 2017 y 2018.

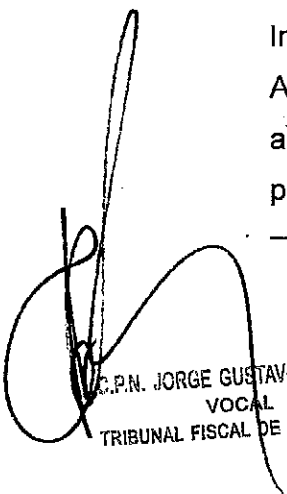
Al respecto, cabe señalar que del análisis de las actuaciones, y tal como se analizó en la presente resolución, surge claro que el recurrente hizo presentaciones inexactas de sus declaraciones juradas del tributo



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

correspondientes a los períodos fiscales reclamados, ello teniendo en cuenta, principalmente, las inconsistencias detectadas en los importes relativos a las bases imponibles del impuesto declaradas por el contribuyente.

Por lo expresado, considero no caben dudas respecto a la configuración del elemento objetivo del hecho punible previsto en la norma.

Constatado lo anterior, corresponde acreditar la imputabilidad del autor a fin de ser viable la calificación legal atribuida al contribuyente, es decir, la defraudación fiscal.

A tal efecto, la norma autoriza al organismo a utilizar las herramientas necesarias para sancionar a los contribuyentes que con su conducta afecten el bien jurídico protegido. Para ello cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar este extremo; entendiéndose por "presunción" a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede. Por lo cual, una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa.

Tales presunciones se encuentran enumeradas en el artículo 88° del C.T.P. y, a través de su constatación, la Autoridad de Aplicación puede presumir la existencia de defraudación fiscal. No obstante, se tratan de presunciones "iuris tantum", es decir, admiten prueba en contrario, correspondiendo al contribuyente liberarse de tales actos mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

En el caso particular, debe tenerse presente que resultan de aplicación las presunciones previstas por el artículo 88° incisos 1), 2) y 3) del C.T.P. los que presumen, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista: *"(...) 1. Contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas. 2. Declaraciones juradas que contengan datos falsos. 3. Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias (...)."* Supuestos debidamente acreditados en autos, al haberse detectado de la documentación recabada diferencias de bases imponibles, lo que demuestra la inexactitud y falsedad de los datos contenidos en las declaraciones juradas presentadas por el

contribuyente, revelando una incorrecta aplicación de las normas que regulan las obligaciones tributarias a su cargo.

Por otra parte, considero de importancia destacar que todas las sanciones en discusión fueron graduadas en el mínimo previsto en la norma legal, citada previamente.

Como un último punto, es preciso señalar que la Resolución (D.G.R.) N° D 145/21 posee las características de un acto administrativo válido, no alcanzado por vicios de nulidad ni en lo que respecta a su motivación ni en lo atinente al procedimiento oficioso desarrollado previo a su dictado. De este modo, el mismo se presume legítimo de acuerdo a lo establecido por el artículo 47° de la Ley de Procedimiento Administrativo de la Provincia de Tucumán; razón por la cual corresponde rechazar la nulidad pretendida.

Consecuentemente, en atención a las razones precedentemente expuestas, propongo que se dicte la siguiente resolución: 1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente GÓMEZ JOSÉ GERARDO, C.U.I.T. N° 20-08361191-0, y en consecuencia CONFIRMAR la Resolución (D.G.R.) N° D 145/21 de fecha 10/12/2021 en todos sus términos.

Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo: Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. José Alberto León dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **GÓMEZ JOSÉ GERARDO, C.U.I.T. N° 20-08361191-0**, y en consecuencia **CONFIRMAR** la Resolución (D.G.R.) N° D 145/21 de fecha 10/12/2021 en todos sus términos.

2) **REGISTRAR, NOTIFICAR**, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

HACER SABER

ABF

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

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI

Dr. CARLOS FEDERICO CUOZZO
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES