

SENTENCIA N° 300/2023

Expte. N° 401/926-2022

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 11 días del mes de *DIEMBRE* de 2023, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**VELIZ ALEJANDRO JOSE S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 401/926-2022(Expte. N° 10.425/376-D-2021-DGR)**" y;

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. Se presenta el Sr. **VELIZ ALEJANDRO JOSE** con el patrocinio letrado del Dr. Dantur Sebastián (fs.616-623 Expte. N° 10425/376-D-2021) e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 56-22 de la Dirección General de Rentas de fecha 26.09.2022 obrante a fs.605-613 mediante la cual resuelve:

1) RECHAZAR la impugnación efectuada por el contribuyente **VELIZ ALEJANDRO JOSE C.U.I.T. N° 20-32459955-0** contra las Actas de Deuda N° A 659-2021 (Período fiscal 2020) y N° A 660-2021 (anticipos 01 a 05/2021) confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos;

2) RECHAZAR el descargo interpuesto al Sumario N° M 659-2021 y **APLICAR** una multa de \$ 19.053.958,04 (Pesos Diecinueve Millones Cincuenta y Tres Mil Novecientos Cincuenta y Ocho con 04/100), equivalente a dos veces el gravamen omitido consignado en el Acta de Deuda N° A 659-2021 del periodo 2020 por configuración de la infracción contenida en el Artículo 86°;

3) RECHAZAR el descargo interpuesto al Sumario N° M 660-2021 y **APLICAR** una multa de \$ 9.505.691,96 (Pesos Nueve Millones Quinientos Cinco Mil Seiscientos Noventa y Un con 96/100) equivalente al 100% (cien por ciento) del

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

gravamen omitido en el Acta de Deuda N° A 660-2021 (anticipos 01 a 05/2021) por configuración de la infracción contenida en el Artículo 85°

II. El contribuyente en su Recurso presentado el 21.10.2022 a fs. 616/623 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos. En general reitera los planteos esgrimidos en la impugnación.

Sostiene que corresponde tener presente que el contribuyente posee Código de Actividad N° 46102900, correspondiente a la actividad de ventas al por mayor en comisión o consignación de productos pecuarios n.c.p. // Código de Actividad N° 46103200 correspondiente a operaciones de intermediación de carne consignatario directo.

Afirma que *"...Sin otorgar importancia alguna a lo anteriormente descrito, el Fisco Provincial considera en su resolución que la ganancia de éste contribuyente es el total de las ventas que efectúa y calcula el impuesto sobre esa base imponible en vez de calcular el impuesto sobre la comisión percibida.*

A tal efecto, cabe tener presente que la realidad económica es un principio en materia tributaria por el cual se debe proteger el negocio jurídico siempre y cuando sea válido y no haya sido armado con fines ilegítimos.

...Sin duda, en el presente caso de la realidad económica no está contemplada por el Fisco, causando ello un grave perjuicio económico a mi mandante, en razón de la improcedente determinación y multa que instruyó a través de la resolución 56/22, en tanto lejos está de asemejarse el valor total de las ventas con la efectiva comisión que recibe por las mismas (monto sobre el cual debe calcularse el impuesto)..."

Bajo el título "Vicio en la causa" reitera los planteos efectuados en la instancia anterior, bajo idéntico subtítulo, insistiendo sobre que en la Resolución apelada existe un vicio en el elemento causa ya que no se comprueba la totalidad de los antecedentes que llevan el dictado del acto administrativo.

Insiste en que la relación contractual que lo vincula con el Frigorífico de Aves Soychú SAICFIA sería mediante un contrato de consignación donde en la cláusula tercera se encuentra indicada la operatoria del mismo. Considera que ésta cláusula se encontraría en concordancia con los artículos 1335 a 1344 del

Código Civil y Comercial de la Nación. La definición que brinda el citado cuerpo legal sobre el contrato de consignación es que: "hay contrato de consignación cuando el mandato es sin representación para la venta de cosas muebles".

Bajo el título "Principio de capacidad contributiva" continúa insistiendo en que el Fisco toma como base imponible para el cálculo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos la presunción de la totalidad de las ventas estimando que el contribuyente se lleva toda la ganancia, violando de ésta manera el principio de capacidad contributiva.

Finalmente ofrece prueba documental, informativa y pericial contable. Hace reserva de caso federal y solicita se haga lugar a su recurso.

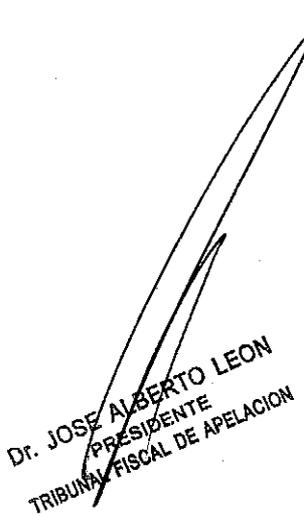
III. La Dirección General de Rentas, en fojas 16/20 del Expte. N° 401/926-2022, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

En primer lugar, destaca que el Apelante reitera todos los argumentos expuestos en la etapa impugnatoria, consecuentemente la presentación realizada en ésta etapa no ha variado en lo absoluto la determinación.

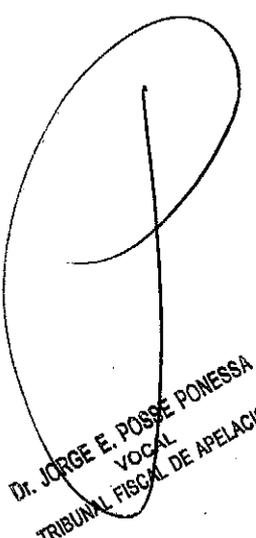
Con respecto al planteo de que no se contempló el "Principio de la Realidad Económica" al respecto reitera que se procedió a verificar en primera instancia la documental y el procedimiento realizado por la fiscalización, remarca que en el transcurso de la verificación impositiva se efectuaron todos los requerimientos necesarios para llegar a la verdad material de los hechos, fs. 3, 90, 127, 176 del expediente administrativo, por ello rechaza sin más lo sostenido por el apelante porque no pudo ser demostrado con documentación sus dichos.

Ante lo sostenido en el punto "Vicio en la causa" la Autoridad de Aplicación remarca nuevamente que el contrato al que hace alusión el apelante, no se encuentra intervenido por la Oficina de Sellos de la Institución recaudadora, destacando nuevamente lo establecido en su artículo 112, primer párrafo de la Ley N° 5121 y sus modificatorias.

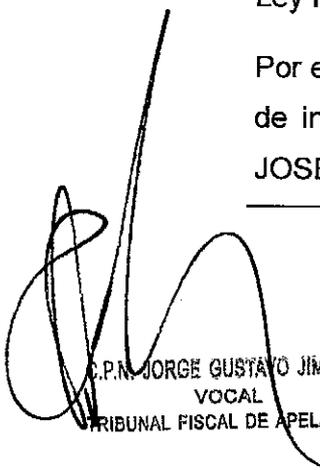
Por ello rechaza la aseveración del recurrente que ampara su defensa en la figura de intermediario, cuya figura no pudo ser demostrada por VELIZ ALEJANDRO JOSE.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

En lo que respecta al "Principio de Capacidad contributiva" destaca que no se verifica en el presente caso un supuesto de confiscatoriedad atento a que la base imponible fue determinada en un todo de acuerdo a lo establecido por el Código Tributario Provincial, y en virtud a lo que fuera verificado durante el proceso de fiscalización. Razón por la cual rechaza éste planteo.

Con relación al apartado "Prueba" puntos a) documental, b) Informativa, c) Certificación Contable, el recurrente ofrece los mismos puntos que en la etapa impugnatoria, solamente solicitando copias de parte del Expte Administrativo 10425/376-D-2021, lo que acompaña. Entonces la prueba ofrecida, aportada y debidamente producida en la etapa anterior conforme resulta de la Resolución N° D 56/22 es a la que se remite y rechaza lo manifestado por el contribuyente.

Finalmente sostiene que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N° D 56-22 de fecha 26.09.2022.

IV. A fojas 26/27 del Expte. N°401/926-2022 obra la Sentencia Interlocutoria N° 129/2023 de fecha 03.07.2023, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia

V. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 56/22 de fecha 26.09.2022, resulta ajustada a derecho. Como cuestión preliminar es importante mencionar que los planteos realizados en la etapa recursiva son en esencia una reiteración de los realizados en oportunidad de la impugnación.

En lo que respecta a la actividad probatoria lo presentado en ésta etapa no ha variado en lo absoluto la determinación, ya que la actividad probatoria en contra de los actos dictados por el Fisco exige, por parte de quien recurre un acto administrativo, mucho más que sólo una discrepancia o negación, exige aportar pruebas concluyentes y contundentes, lo cual no sucedió a lo largo del procedimiento en el presente caso.

Con relación a la "Realidad Económica" planteada, el apelante aportó una nota con un papel que denomina IVA Ventas con un detalle de ventas manifestando

que dichos formularios hacen las veces de facturas de compra y de venta (compra de Veliz a Soychu y la venta de Veliz al destinatario final) llegando al importe de la comisión por la diferencia. Esta situación ocasionó que se le requiera la documentación respaldatoria a fin de justificar que sus ventas eran realizadas "por cuenta y orden de la firma FRIGORIFICO DE AVES SOYCHU SAICFIA", que aporte remitos, informe circuito de pagos, documentación respaldatoria de las diferentes alícuotas de comisiones consignadas en las cuentas de líquido producto emitidas y la totalidad de las facturas de compras y gastos.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

A pesar de que el sujeto bajo análisis se autodeterminó como comisionista en la venta de pollos del Frigorífico antes mencionado, podemos dejar en claro que:

- Manifiesta que no emitió facturas de ventas por las liquidaciones realizadas debido a que no contaba con controlador fiscal
- Presentó escasas facturas emitidas donde no se observa la leyenda "Venta por cuenta y orden"
- El contrato en el que basa su relación de intermediario no se encuentra intervenido por la Autoridad de Aplicación
- Los remitos aportados en la inspección lo indican al Sr. VELIZ como cliente receptor de la mercadería
- Los comprobantes de depósitos aportados en copias simples no logran ser vinculados con las liquidaciones emitidas, por ello no puede corroborarse que se trata de un depósito neto de la comisión; entre otros aspectos

Toda ésta documentación aportaría pruebas a fin de demostrar la realidad económica planteada por el Apelante, pero en respuesta a lo requerido por la Autoridad de Aplicación presentó una nota fs.178 donde manifestó "*no se emitieron las facturas de venta de los productos incluidos en esa liquidación puesto que no contaba con controlador fiscal para dicha emisión*" "*no hay compras documentadas puesto que el flete y la logística están a cargo del comitente y yo no realizo por cuenta propia ningún otro gasto*" sin aclarar cuales se encuentran documentadas ni adjuntando comprobantes de las mismas, sólo aporta un detalle global de ventas y compras. Luego aporta copia de comprobantes de depósitos bancarios realizados a FRIGORIFICO DE AVES SOYCHU SAICFIA.

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

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

De acuerdo a lo expuesto podemos observar que no puede verificarse el carácter de comisionista pretendido por el Apelante, ya que de acuerdo a la documentación aportada no puede concluirse que realice ventas por cuenta y orden del Frigorífico mencionado. Es más, la documentación aportada lo indican al Contribuyente Veliz Alejandro José como cliente y receptor de los productos. A mayor abundamiento, el apelante no posee facturas de ventas en las cuales se vea reflejado que la operación es realizada por cuenta y orden de su comitente (Frigorífico de Aves SOYCHU SAICFIA), tal como lo establecen las normas de facturación previstas en la Resolución General Conjunta N° 4460/2019 y la Resolución General N° 1415/03 de AFIP.

Analizando la documentación aportada en las diferentes etapas del presente proceso, podemos arribar a la conclusión de que la documentación adjuntada resulta insuficiente para demostrar la realidad económica alegada por el Apelante y por ello considero errónea la actividad declarada por el Sr. Veliz Alejandro José en sus declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y procedente la determinación impositiva realizada mediante las Actas de Deuda N° A 659-2021 y N° A 660-2021.

En lo relativo al agravio "vicio en la causa" porque no se habrían comprobado la totalidad de los antecedentes que llevan al dictado del acto administrativo, en lo que respecta al contrato que vincula al Frigorífico con el Apelante, es válido reiterar una vez más que el contrato aludido no se encuentra intervenido por la Autoridad de Aplicación.

Es válido tener en cuenta lo establecido por el Artículo 21° del CTP que reza: "*Los convenios referentes a la materia tributaria celebrados entre particulares no son oponibles al Fisco*" y el artículo 236° del mencionado digesto que establece: "*Por todos los actos, contratos y operaciones a que se refiere el artículo anterior, deberán satisfacerse los impuestos correspondientes por su mera instrumentación o existencia material, con abstracción de su validez o eficacia jurídica o verificación de sus efectos*", situación ésta que no se verifica en el presente caso.

Al tratarse de una operación pactada entre personas, se procedió a solicitar a la Oficina de Sellos de la Dirección General de Rentas a fin de que corrobore la

intervención del "Contrato de consignación" presentado por el Apelante. Al respecto la mencionada oficina ratificó que el contrato no se encontraba intervenido por la DGR y por consiguiente no había abonado el Impuesto de Sellos correspondiente.

En virtud a ello, y a que no existen registros contables que permitan ratificar la operación de consignación, como así tampoco documentación que demuestre lo manifestado por el Apelante en su escrito apelatorio; es que no se puede verificar la existencia de la figura de intermediario que sostiene el Sr. Veliz Alejandro José.

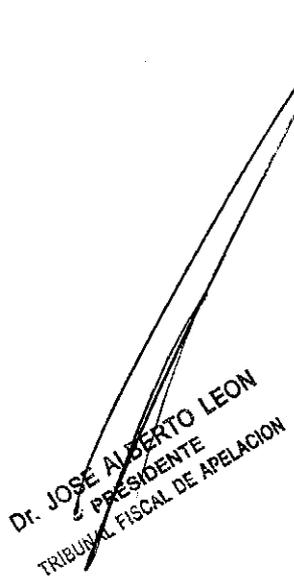
Todo lo expuesto sucede en expresa contradicción con lo establecido por el Artículo 120° del CTP que establece: "...los actos y resoluciones de la administración pública se presumen verídicos y válidos; su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al impugnante".

Por todo lo expuesto corresponde rechazar el argumento pretendido por el Contribuyente en relación al vicio de la causa.

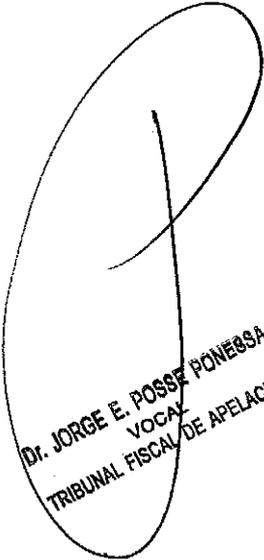
Con relación a la capacidad contributiva, es válido remarcar que las bases imponibles sujetas al impuesto fueron determinadas de acuerdo a lo establecido por el Código Tributario de la Provincia de Tucumán, para la actividad en la que corresponde tributar el Apelante. Por ello no se verifica en el presente caso un supuesto de confiscatoriedad ni tampoco impedimento alguno al ejercicio del libre comercio, ya que el sujeto verificado no se encuentra en diferencia de condiciones respecto de contribuyentes que realizan idéntica actividad comercial.

El hecho imponible y la consiguiente base imponible se encuentra establecida por la ley, por ello no puede pretender demostrar un trato diferencial por no estar de acuerdo con el monto determinado por la Autoridad de Aplicación.

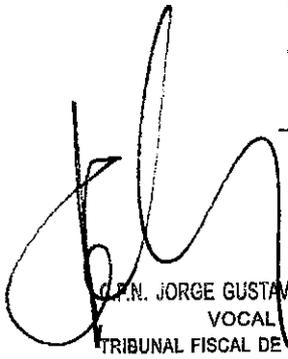
Por último, respecto a la pretendida inconstitucionalidad de la modificación realizada al CTP que reclama el apelante, se debe dejar en claro que este Tribunal coincide con lo dispuesto por la DGR y se debe advertir al apelante lo que establece el artículo 161 del Digesto Tributario Provincial el cual establece que: "El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias (...)". En tanto lo expuesto, excede la competencia de



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

este Tribunal la declaración de inconstitucionalidad de las leyes, existiendo entonces una imposibilidad jurídica de atender el pedido del apelante.

Al respecto la jurisprudencia señala "que el control de constitucionalidad de las normas se caracteriza por ser judicial, porque se trata de una facultad exclusiva y excluyente del Poder Judicial de la que no participan los restantes poderes; difuminado, ya que es ejercido indistintamente por todos los Magistrados y Tribunales que integran el Poder Judicial, quienes se encuentran habilitados para juzgar sobre la constitucionalidad de las leyes y demás normas generales que resulten aplicable al asunto donde intervienen (cfr. Art. 122 de la Constitución local); y concreto, en cuanto solo procede ante un caso o causa judicial respecto del cual, exclusivamente surtirá efecto la eventual declaración de inconstitucionalidad (cfr. Art. 24 in fine de la Carta Magna Tucumana)" HONEY & SUGAR S.R.L. C/PROVINCIA DE TUCUMAN – DGR – S/INCONSTITUCIONALIDAD, Sentencia N° 97, 18.02.2018, Exma. Cámara Contencioso Administrativo Sala I.

En lo que respecta a las pruebas ofrecidas, es importante destacar que las mismas fueron analizadas y consideradas detalladamente en la etapa anterior, no resultando suficientes a fin de demostrar la figura de intermediario entre el SR. VELIZ JOSE ALEJANDRO y el FRIGORIFICO DE AVES SOYCHU SAICFIA que aduce el Apelante, no aportando nuevas pruebas en la presente etapa.

Finalmente, por lo expuesto considero corresponde:

- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **VELIZ ALEJANDRO JOSE C.U.I.T. N° 20-32459955-0** contra la **Resolución N° D 56-22** emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 26.09.2022 y en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.

Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba 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.

Por ello, y existiendo mayoría de votos suficientes para el dictado de la presente

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1) **NO HACER LUGAR** Recurso de Apelación interpuesto por la firma **VELIZ ALEJANDRO JOSE C.U.I.T. N° 20-32459955-0** contra la **Resolución N° D 56-22** emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 26.09.2022 y en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.

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

M.V.G.

HACER SABER

DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE

DR. N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI

Dr. CARLOS FEDERICO CUOZZO
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES