

SENTENCIA N°: 328./2023

Expte. N°: 510/926/2022

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 19 días del mes de DICIEMBRE de 2023, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de tratar el expediente caratulado: "**SOCIEDAD BALANCEADA S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION**", Expte. N° 510/926/2022 y Expte. N° 12432/376/D/2021 (DGR) y;

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

El **Dr. José Alberto León** dijo:

.- Que a fs. 691/692 del Expte DGR N° 12432/376/D/2021 se presenta el Sr. Julio Isaac Sarmiento en carácter de socio gerente del contribuyente SOCIEDAD BALANCEADA S.R.L. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 59/22 de fecha 11/10/2022, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 678/690 del citado expte DGR. En la Resolución se resuelve, en su art. 1° hacer lugar parcialmente a la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de deuda N° A 16-2022 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio Multilateral, período fiscal 2019, conforme nueva planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 16-2022- ACTA DE DEUDA N° A 16-2022- ETAPA IMPUGNATORIA", en su art. 3° rechazar la impugnación efectuada por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 18-2022 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio Multilateral, anticipos 01 a 07/2021, en su art. 5° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° M 16-2022 (período fiscal 2019) y aplicar una multa de \$1.389.148,60 (Pesos Un millón trescientos ochenta y nueve mil ciento cuarenta y ocho con 60/100) por configuración de la infracción del

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

artículo 86 inciso 1 del C.T.P. y en su art. 6° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° M 18-2022 (anticipos 01 a 12/2021) y aplicar una multa de \$1.712.043,98 (Pesos Un millón setecientos doce mil cuarenta y tres con 98/100) por configuración de la infracción del artículo 85 del C.T.P.

En su exposición de agravios el apelante manifiesta que respecto del período 2019 la DGR determinó el impuesto sobre los Ingresos Brutos por considerar que los montos de compras y/o gastos son superiores a los ingresos declarados en sus DDJJ, lo que hizo presumir la omisión de ingresos que se encontrarían gravados en el impuesto.

El contribuyente considera que toda la documentación que fuera presentada durante la fiscalización y también en la etapa de la impugnación, incluyendo la prueba pericial, es justificatoria de la diferencia pretendida por el Fisco. La exigencia de documentación adicional es una forma de impedir que se arribe a la verdad material, ya que toda la prueba coincide en que la diferencia entre los gastos y los ingresos tuvo origen en que el socio Sarmiento Julio fue devolviendo en forma de pagos en efectivo lo que había retirado de la sociedad el año anterior (2018), mediante el pago a proveedores de la empresa y la cancelación de obligaciones tributarias varias.

Como otro agravio, el recurrente expresa que la prueba pericial contable fue contundente, amén de que vale mientras no se pruebe lo contrario y la pericia no tuvo objeciones por parte del Organismo Fiscal. El Fisco realiza una distinción semántica entre pagos y aportes, cuando en la realidad la modalidad de la devolución o restitución fueron pagos realizados por el socio y que pueden calificarse como aportes, sin que cambie la esencia de la cuestión.

En relación con los anticipos 01 a 07/2021, manifiesta que la DGR también consideró que los montos de compras y/o gastos son superiores a los ingresos declarados. Esta determinación sería manifiestamente nula, ya que el período fiscal del impuesto es el año calendario y el análisis debe ser realizado a su finalización.

En la pericia se comprobó que el total de ingresos del año 2021 exceden al total de compras del mismo período. Este accionar de la DGR es ilegal porque reclama ajuste de anticipos por un hecho imponible que aún no se ha verificado; ya que según la RG 140/12 un contribuyente solo puede considerar a favor saldos que

resulten de presentar la DJ anual. El ajuste deviene nulo ya que intenta determinar anticipos, sin que haya concluido el ejercicio anual.

En otro acápite el apelante manifiesta que la existencia de los intereses y las multas se encuentra subordinada de manera directa a la existencia de la omisión que se le imputa. Ante la improcedencia de la determinación, no puede prosperar la pretensión sancionatoria y los intereses.

Específicamente en relación con la multa aplicada por el período 2019, el apelante manifiesta no haber incurrido en ninguna omisión imputable a título de dolo o de culpa. Todas las diferencias se encuentran registradas contablemente no existiendo indicio que hubiera alguna alteración dolosa de los registros contables, o algún ardid o engaño. El ilícito descrito en el art. 86 del CTP alude a acciones u omisiones en las cuales la maniobra se encuentra acompañada por un "mise en scene".

El elemento intencional no debe resultar de una inferencia creada a partir de presunciones. La nulidad de esta sanción resulta incontrovertible.

Por ultimo en relación con la multa aplicada por los anticipos 01 a 07/2021, considera que la misma se sustenta sobre una base falsa, atento a que los ingresos declarados fueron superiores a las compras tomando el impuesto en el período fiscal completo.

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

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

III.- A fs. 18 obra Sentencia Interlocutoria N° 53/2023 del 09/06/2023 dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho.

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

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° D 59/22 resulta ajustada a derecho.

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Uno de los agravios sobre los que basa su recurso gira en torno a que la determinación realizada por el Fisco fue realizada sobre base presunta, habiendo contado el Fisco con toda la documentación y prueba que justificaba su accionar.

Corresponde comenzar citando las normas de aplicación al caso de marras, a saber, el art. 96 del CTP que dice lo siguiente: *“La determinación se practicará sobre base cierta cuando el contribuyente o los responsables suministren a la Dirección General de Rentas todos los elementos comprobatorios de las operaciones o situaciones que constituyan hechos impositivos o cuando este Código u otra ley establezcan taxativamente los hechos y las circunstancias que la Autoridad de Aplicación debe tener en cuenta a los fines de la determinación.*

Cuando no se cumplan las condiciones establecidas en el párrafo anterior o los elementos comprobatorios aportados por los contribuyentes resultaren impugnables, la Dirección General de Rentas practicará la determinación de oficio sobre base presunta” (el subrayado me pertenece).

En aplicación de este art. la DGR realizó la determinación sobre base presunta y muy claramente lo expuso en las Actas de deuda en cuestión así como lo reiteró en la resolución atacada por medio del presente recurso.

Los funcionarios actuantes en el curso de la verificación solicitaron en varias oportunidades que presente la documentación que justifique la razón por la cual las compras y gastos eran superiores a las ventas. Si bien el contribuyente contestaba los requerimientos y presentaba documentación, la misma era incompleta o no era pertinente para acreditar lo requerido por la Autoridad de Aplicación.

Es decir, claramente se presenta en el caso el supuesto previsto en el segundo párrafo del art. 96 al ser impugnables los elementos comprobatorios presentados por el contribuyente.

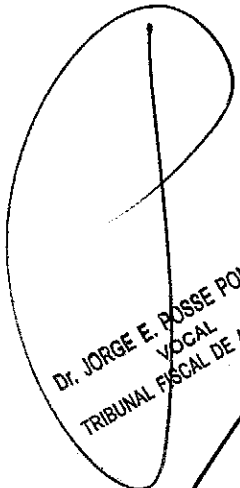
A continuación el art. 97 del CTP prevé: *“La determinación sobre base presunta se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo. Podrán servir especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones o ventas de otros períodos fiscales, el monto de las compras, la existencia de mercaderías, la*

existencia de materias primas, las utilidades, los gastos generales, los sueldos y salarios, el alquiler de inmuebles afectados al negocio, industria o explotación y de la casa-habitación, el monto consumido por el contribuyente, el rendimiento normal de negocios, explotaciones o empresas similares dedicadas al mismo ramo; y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Dirección General de Rentas, cámaras de comercio e industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, Administración Federal de Ingresos Públicos, los agentes de recaudación o cualquier otra persona que posea información útil al respecto, relacionada con el contribuyente y que resulte vinculada con la verificación y determinación de los hechos impositivos.

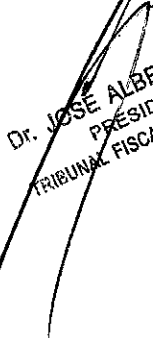
Con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, podrá tomarse como presunción general, salvo prueba en contrario, que:..

3. Ante la comprobación de operaciones omitidas de contabilizar, registrar o declarar en alguno de los ejercicios fiscales ya concluidos se considerará: a) De tratarse de compra de mercaderías: que éstas representan ventas omitidas de ese ejercicio fiscal, las que se determinarán adicionándole al valor de las compras omitidas de contabilizar, registrar o declarar en el ejercicio fiscal el importe que resulte de aplicarle el porcentaje de utilidad bruta sobre compras declarado en dicho ejercicio fiscal. A estos efectos se considerará el porcentaje de utilidad bruta que surja de las declaraciones juradas impositivas nacionales presentadas por el contribuyente o responsable o de otros elementos de juicio, a falta de aquellas...En los supuestos enunciados en los incisos 1., 2. y 3. del presente artículo deberá entenderse como ejercicio fiscal al ejercicio económico o año calendario, según se trate de responsables que lleven registros y practiquen balances comerciales o no cumplan con esos requisitos, respectivamente...

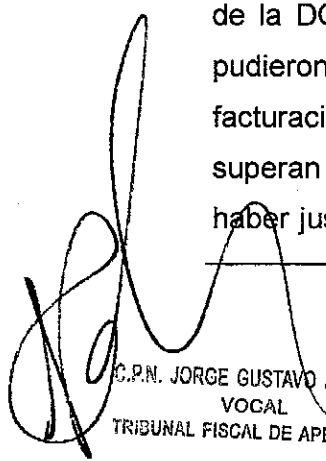
Nuevamente los funcionarios actuantes no hicieron más que aplicar las normas del CTP. Del análisis que realizaron de la documentación aportada por el contribuyente, la suministrada por AFIP, la obrante en los registros informáticos de la DGR y la obtenida a través del sistema SIFERE de la Comisión Arbitral, pudieron concluir que los montos de compras y/o gastos que surgen de la facturación electrónica más los gastos extraídos del Balance General 2019 superan los ingresos declarados en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, sin haber justificado esa diferencia con documentación pertinente. Ello hizo presumir



Dr. JORGE E. ROSSE POMESEA
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

que existían operaciones omitidas de declarar, y que el contribuyente durante el curso de las actuaciones no pudo justificar.

El argumento esgrimido por el ahora apelante, tanto en la fiscalización como en la impugnación y en el presente recurso de apelación, fue que el socio Julio Sarmiento durante el período fiscal 2019 devolvió a la sociedad, el dinero que le dio en el año 2018.

En ningún momento ni aún durante la etapa de apertura a prueba, pudo demostrar esta situación que alega.

La documentación que adjunta, amén de hacerlo en forma parcial (solo algunas fojas. de balances, de papeles de trabajo, etc) de ninguna manera logra dar claridad a la operación que manifiesta.

No surge claro en qué momento del año 2018 el socio retiró el dinero en cuestión, tampoco en qué carácter: si es un préstamo y en su caso cómo sería la devolución, si es un retiro, y en qué carácter también, ya que pueden ser honorarios o dividendos.

Tampoco es claro si los pagos que dicho socio realiza en el año 2019 a proveedores de la sociedad y obligaciones tributarias también de la empresa, las realizó como un aporte a la SRL o una restitución si es que fue un préstamo.

Si lo acontecido entre sociedad y socio fue un préstamo, ese socio debió devolverle a la SRL a fin de que sea esta persona jurídica quien realice los pagos a proveedores e impuestos.

Nada de la supuesta operatoria tiene respaldo en actas que acrediten las decisiones tomadas por la empresa en su calidad de persona jurídica. El Acta de reunión de socios de fecha 21/12/2018 (obrante a fs. 480 del expte DGR), solo hace mención a que la empresa tiene dificultades financieras y que los socios de la misma podrán realizar aportes dinerarios para afrontar los diferentes compromisos, aportes que le serán restituidos cuando el socio lo requiera y la sociedad se encuentre en condiciones de devolverlo. Es decir, este acta no hace más que agregar confusión al asunto, ya bastante confuso; porque el 21/12/2018 manifiestan que los socios deberían realizar aportes a la empresa y es en ese mismo año (sin conocerse con certeza en qué fecha) cuando el socio Julio Sarmiento retiró o pidió un préstamo, justamente cuando la sociedad se encuentra con dificultades financieras.

Ello nos lleva a coincidir con el criterio adoptado por la DGR y considerar que la determinación de oficio efectuada respecto del período fiscal 2019 se ajusta a derecho y resulta procedente.

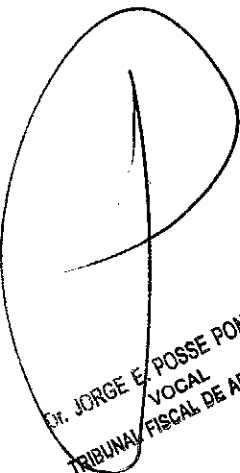
Sin embargo en relación con los anticipos 01 a 07/2021 le asiste razón al apelante, ya que como bien manifiesta en su recurso el impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto anual conforme lo establece el CTP en el art. 229. Inclusive en el Acta de Deuda N° A 18-2022 se consignó expresamente que la determinación realizada sobre base presunta (por las mismas razones de la determinación correspondiente al período fiscal 2019) se realizó en virtud a lo establecido por el art. 97 del CTP.

Dicho art. ya citado ut supra, claramente expresa que debe tomarse para la determinación de oficio sobre base presunta al año calendario o en su caso el ejercicio fiscal completo del contribuyente en cuestión. No puede la Autoridad de Aplicación realizar una determinación, sin perjuicio de que el Acta de deuda hubiera sido notificada antes del vencimiento de la declaración jurada anual (30/06/2022), al momento del dictado de la Resolución N° D 59/22 (11/10/2022) ese plazo ya había acaecido. El Fisco debió ordenar como medida para mejor proveer para que se realizara una ampliación de la fiscalización a fin de abarcar el periodo fiscal 2021 completo, facultad que se encuentra prevista en el Dcto N° 167/3 (ME) 2018, art. 17.

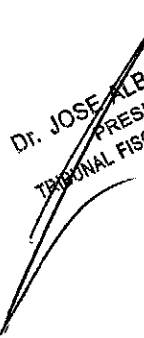
Ergo, en relación con los anticipos, corresponde hacer lugar al recurso de apelación realizado por el contribuyente.

Pasando al análisis de las sanciones de multa aplicadas, cabe manifestar, respecto de la aplicada en el art. 5° de la resolución apelada en virtud del art. 86 inciso 1 del CTP, que si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de defraudar al fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad, en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso el contribuyente no ha desvirtuado las presunciones existentes en su contra.

En el caso de marras debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 incisos 1, 2 y 3 del C.T.P. el que presume, salvo prueba en contrario, propósito de



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

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 tributaria.”, supuestos que han sido comprobados en el caso bajo análisis, atento a que efectivamente los datos de las declaraciones juradas no se condicen con los que están contenidos en sus libros y demás documentación contable y no contable. Ello demuestra que dichas declaraciones juradas contienen datos falsos, además de que no registra todas sus ventas, lo que se presumió por los montos de facturación electrónica y los gastos que constan en su balance.

En conclusión la aplicación de esta sanción de multa en virtud a la normativa establecida en el art. 86 inciso 1 del CTP resulta procedente.

Sin embargo y en relación con la multa aplicada en el art. 6° de la resolución apelada en virtud del art. 85 del CTP, al haber sido acogido el planteo respecto de los anticipos 01 a 07/2021, deviene improcedente el reclamo de la sanción dictada en base a esta determinación.

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

l) HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por SOCIEDAD BALANCEADA S.R.L., C.U.I.T. 30-71469439-8, en contra de la Resolución N° D 59/22 de fecha 11/10/2022 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral. En consecuencia CONFIRMAR Acta de Deuda N° A 16-2022 (periodo fiscal 2019) conforme a “Planilla Determinativa N° PD 16-2022 Acta de Deuda N°:A16-2022 – Etapa Impugnatoria” y “Planilla Determinativa – Acta de Deuda N° A 16-2022 – Etapa Impugnatoria” y Aplicar al sumario N° M 16-2022 una multa que asciende a \$1.389.148,60 (pesos un millón trescientos ochenta y nueve mil ciento cuarenta y ocho con 60/100), equivalente a dos veces el importe de gravamen omitido en el Periodo Fiscal 2019 conforme “Planilla Determinativa N°: PD 16-2022 Acta de Deuda N° : A 16-2022 Etapa Impugnatoria” (Periodo 2019); y DEJAR SIN EFECTO el Acta de Deuda N° A 18-2022 (anticipos 01 a 07/2021), confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio

Multilateral conforme "Planilla Determinativa – Acta de Deuda N° A 18-2022 etapa Impugnatoria"; y Dejar sin efecto la multa de \$ 1.712.043,98 (Pesos Un millón Setecientos Doce Mil Cuarenta y Tres con 98/100) aplicada en virtud del Sumario N° M 18-2022 equivalente al 100% del gravamen omitido en el Acta de Deuda N° A 18-2022 (Anticipos 01 a 12/2021), conforme a los considerandos que anteceden.

II) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

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

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

Por ello:

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por **SOCIEDAD BALANCEADA S.R.L., C.U.I.T. 30-71469439-8**, en contra de la Resolución N° D 59/22 de fecha 11/10/2022 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral. En consecuencia **CONFIRMAR** Acta de Deuda N° A 16-2022 (periodo fiscal 2019) conforme a "Planilla Determinativa N° PD 16-2022 Acta de Deuda N°:A16-2022 – Etapa Impugnatoria" y "Planilla Determinativa – Acta de Deuda N° A 16-2022 – Etapa Impugnatoria" y Aplicar al sumario N° M 16-2022 una multa que asciende a \$1.389.148,60 (pesos un millón trescientos ochenta y nueve mil ciento cuarenta y ocho con 60/100), equivalente a dos veces el importe de gravamen omitido en el Periodo Fiscal 2019 conforme "Planilla Determinativa N°: PD 16-2022 Acta de Deuda N° : A 16-2022 Etapa Impugnatoria" (Periodo 2019); y **DEJAR SIN EFECTO** el Acta de Deuda N° A 18-2022 (anticipos 01 a 07/2021), confeccionada

en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral conforme “Planilla Determinativa – Acta de Deuda N° A 18-2022 etapa Impugnatoria”; y Dejar sin efecto la multa de \$ 1.712.043,98 (Pesos Un millón Setecientos Doce Mil Cuarenta y Tres con 98/100) aplicada en virtud del Sumario N° M 18-2022 equivalente al 100% del gravamen omitido en el Acta de Deuda N° A 18-2022 (Anticipos 01 a 12/2021), conforme a los considerandos que anteceden.

2- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

HACER SABER

M.F.L.


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION