

SENTENCIA N° 331/2023

Expte. N° 95/926-2023

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 20 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: **"ABASTECEDORA DEL NORTE S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 95/926-2023(Expte. N° 7176/376-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 Dr. Leandro Stok (fs.2191-2196), en su carácter de apoderado de la firma **ABASTECEDORA DEL NORTE S.R.L.** e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 73/22 de la Dirección General de Rentas de fecha 20.12.2022 obrante a fs.2174/2177 mediante la cual resuelve

1) RECHAZAR la impugnación efectuada por el contribuyente **ABASTACEDORA DEL NORTE S.R.L. C.U.I.T. N° 30-70234741-2** contra las Actas de Deuda N° A 699-2021 (Período 2018), N° A 700-2021 (Período 2019) y N° A 701-2021 (Período 2020) confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral;

2)RECHAZAR el descargo interpuesto al Sumario N° M 699-2021 (Período 2018) **APLICAR** una multa de \$ 41.670.666,56 (Pesos Cuarenta y Un Millones Seiscientos Setenta Mil Seiscientos Sesenta y Seis con 56/100), equivalente a dos veces el gravamen omitido del periodo 2018 por configuración de la infracción contenida en el Artículo 86;

3) HACER LUGAR PARCIALMENTE al descargo interpuesto contra el Sumario N° M 700-2021 (Periodo 2019), **REENCUADRAR** la conducta en el Artículo 85° del CTP **APLICAR** una multa de \$ 11.708.609,86 (Pesos Once Millones

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
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

Setecientos Ocho Mil Seiscientos Nueve con 86/100), equivalente al 100% del monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral del período mencionado;

4) HACER LUGAR PARCIALMENTE al descargo interpuesto contra el Sumario N° M 701-2021 (Período 2020), **REENCUADRAR** la conducta en el Artículo 85° del CTP **APLICAR** una multa de \$ 11.644.633,84 (Pesos Once Millones Setecientos Cuarenta y Cuatro Mil Seiscientos Treinta y Tres con 84/100), equivalente al 100% del monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral del período mencionado;

II. El contribuyente en su Recurso presentado el 02.03.2023 a fs. 2191/2196 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 la *“Improcedencia de la pretensión fiscal – La nulidad del ajuste”* manifestando que la determinación adolecería de nulidad absoluta, debido a que el Acta de Deuda N° A 528-2019 (Período 2018) que tramita en Expte N° 8.836/376-D-2019, se encontraría firme y en instancia judicial, no siendo posible abrir por las presentes actuaciones una nueva determinación por el mismo impuesto y períodos que ya se encuentran considerados en la citada acta.

Textualmente se agravia: *“esta determinación se encuentra viciada de nulidad absoluta al pretender reclamar el impuesto que ya fue determinado oportunamente y del cual no hay elementos nuevos que permitan volver a fiscalizar por el mismo período..”*

Continúa afirmando que, *“la DGR violentó flagrantemente el art.101 al reabrir en este expediente una nueva determinación de oficio por el mismo impuesto y períodos fiscales abarcados en aquella acta de deuda...”*

Insiste reiterando que en el presente caso no habría sustento territorial de las operaciones efectuadas por la firma, ya que la modalidad operativa comprende la compra de animales vivos a distintos proveedores, faenados en el Frigorífico Forres Beltrán SA, ubicado en la provincia de Santiago del Estero, y Abastecedora del Norte factura el flete como un concepto aparte en el comprobante de venta. Cada cliente luego retira su mercadería desde el punto de venta en Santiago del Estero y por ello, los ingresos obtenidos por esas ventas

son asignados a esa jurisdicción porque las ventas se realizan allí siendo el flete a cargo del comprador.

Cita jurisprudencia según la cual, para que el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se configure respecto del Fisco que lo pretenda, la actividad debe haberse desarrollado, efectiva, física y tangiblemente en el territorio de la provincia respectiva, siendo muy distinto que se den algunos supuestos en la jurisdicción provincial por los cuales se les pueda atribuir la base por el Convenio Multilateral.

Cita el Art.1 del Convenio Multilateral y sostiene que no existió ningún tipo de remisión de bienes hacia ninguna jurisdicción. Las operaciones de venta comienzan y concluyen en Santiago del Estero y concluye que la DGR se extralimita al pretender apropiarse de ingresos y/o base imponible que correspondería a otra jurisdicción.

Plantea la "Improcedencia de las multas aplicadas" debido a que la Resolución no explica cómo se desarrolló la acción ardida o maliciosa, "*... la Administración debió haber expuesto como se materializó en los hechos la evidente contradicción entre los libros, documentos y antecedentes con las declaraciones juradas...la intención dolosa debe probarse por medio de hechos externos y concretos que configuren la maniobra, ardid o engaño...*"

Expresa que el dolo que requiere el tipo infraccional no se encontraría configurado, puesto que la totalidad de los importes omitidos de declarar se encontraban exteriorizados por el propio impugnante.

Finalmente concluye que la conducta debe ser dejada sin efecto por haber error excusable, al entender que no existió omisión deliberada y consciente por parte de su mandante, sino una disímil interpretación de la norma.

Finalmente solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se revoquen las resoluciones apeladas.

III. La Dirección General de Rentas, en fojas 1/7 del Expte. N° 95/926-2023, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

En primer lugar, destaca que la determinación de oficio correspondiente al período 01 a 09/2018 se realizó descontando las cifras incluidas en el Acta de

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

Deuda N° A 528-2019, que tramita en el Expte. N° 8836/376-D-2019; y por ello no existe la duplicación de la pretensión del fisco planteada por el Contribuyente.

Realiza un análisis de la determinación mencionada y derrumba el agravio deducido por el Apelante, resultando el procedimiento de determinación de oficio aplicado ajustado a derecho. Ello encuentra su fundamento en el informe del inspector donde detalla el procedimiento llevado a cabo en la determinación impositiva, ya que surgieron nuevos elementos de juicio que llevaron a la DGR a modificar las bases imponibles y las acreditaciones determinadas oportunamente en el Acta de Deuda N° A 528-2019.

Con relación al planteo de la falta de sustento territorial, reitera lo expuesto en la resolución apelada que en la ficha del padrón web de la Comisión Arbitral, surge que el apelante registra alta en la jurisdicción Tucumán a partir del 01.01.2018, sin que registre baja aún, en consecuencia, es el mismo contribuyente el que exterioriza sustento territorial en nuestra jurisdicción, por lo cual rechaza sus dichos.

Además expone que de las pruebas y análisis de la documentación aportada en su oportunidad por las empresas circularizadas, se desprende que el destino final de los bienes es la jurisdicción Tucumán.

Concluye nuevamente que el hecho de que la operación de venta según la modalidad operativa descrita por el impugnante, se pueda llegar a perfeccionar con la entrega de la mercadería que se produciría en el Frigorífico Forres Beltrán SA, ubicado en la Provincia de Santiago del Estero, no significa necesariamente que los ingresos provengan de esa jurisdicción. Lo que no debe perderse de vista es la jurisdicción donde provienen tales ingresos, tal como lo establece el inciso b) del artículo 2 del Citado Convenio.

Señala que el Apelante omitió acompañar conjuntamente con su escrito impugnatorio prueba documental, incumpliendo de esa manera lo dispuesto por el Artículo 98 y 120 segundo párrafo del CTP; por ello rechaza las manifestaciones del apelante.

En lo que respecta al planteo sobre las multas, nuevamente se remite a lo explicado en la Resolución apelada, sosteniendo que por haberse configurado la

infracción prevista en los incisos 1, 2, y 3 del Artículo 88 del CTP, corresponde la aplicación de las sanciones establecidas en el Artículo 86 inciso 1 del mencionado digesto.

Sostiene que no se demostró la existencia de elementos que justifiquen eximir a la firma verificada de su responsabilidad ante el Fisco y por esa razón rechaza nuevamente el planteo efectuado en el escrito apelatorio.

Finalmente sostiene que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N° D 73-22 de fecha 20.12.2022.

IV. A fojas 13 del Expte. N° 95/926-2023 obra la Sentencia Interlocutoria N° 134/2023 de fecha 04.07.2023, 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 73-22 de fecha 20.12.2022, 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 al planteo sobre la nulidad del ajuste en el período 2018 es importante destacar que efectivamente el Acta de Deuda N° A 528-2019 que tramita bajo el Expte. N° 8836/376-D-2019 es preexistente a la presente determinación.

No obstante ello, de acuerdo a las constancias obrantes las presentes actuaciones administrativas, en el período 01 a 09/2018 se verifican nuevos elementos de juicio que no estuvieron disponibles al momento de efectuar la determinación anterior tales como:

- Acreditaciones improcedentes: A) en concepto de recaudaciones bancarias en los períodos 02 a 04/2018, B) en concepto de retenciones en los períodos 03 a 07/2018, y C) en concepto de percepciones en los períodos 02 a 06/2018; los cuales difieren de los impugnados en el Acta de Deuda N° A 528-2019. El detalle de las mismas obran en fs. 1808 del Expte. 7176/376-D-2021

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSÉ FONSESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

➤ Diferencias en el Libro IVA Ventas: El libro aportado en fs. 36-38 del Expte N° 8836/376-D-2019 difiere del Libro aportado en soporte óptico en la presente verificación impositiva obrante en fs.1684. La diferencia obedece a que los libros anteriores no incluyen la facturación realizada desde los puntos de ventas de Tucumán. En el Acta de Deuda N° A 699-2021 se dejó constancia que la *“base imponible atribuible a la jurisdicción Tucumán del período fiscal 2018 se obtiene a partir (...) y aquellas operaciones de ventas efectuadas en puntos de venta atribuible a la provincia de Tucumán que surgen del Libro IVA Ventas aportado por la firma obrante a fojas 151”*

➤ De acuerdo a la circularización realizada efectuada a los clientes de Abastecedora del Norte SRL, se constató que el lugar de entrega de los bienes es Tucumán, ya que aportaron documentación que así lo acreditan. No se contaba con ésta información en la determinación anterior.

➤ Con relación a la determinación de las bases imponibles en la presente inspección se tuvieron en cuenta nuevos elementos de juicio tales como: A) AFIP proporcionó información sobre las DDJJ Previsionales donde se observó que los empleados de la firma están declarados todos en la jurisdicción Tucumán, B) AFIP proporcionó Facturación electrónica y Listado de puntos de venta, que se utiliza para justificar ventas de la firma y los ajustes de bases imponibles por punto de venta, y C) Se solicitó información de una cantidad significativa de empresas que son clientes de la firma verificada y que aportaron documentación importante para identificar como lugar de entrega de los bienes a la Provincia de Tucumán independientemente del registro del punto de venta.

A mayor abundamiento, es importante tener en cuenta lo dispuesto por el Artículo 101 del CTP: *“La determinación de oficio, en forma cierta o presuntiva, una vez firme, sólo podrá ser modificada en contra del contribuyente en los siguientes casos:*

1. Cuando en el acta de deuda respectiva se hubiera dejado expresa constancia del carácter parcial de la determinación de oficio practicada y definido los aspectos que han sido objeto de la fiscalización, en cuyo caso sólo serán susceptibles de modificación aquellos aspectos no considerados expresamente en la determinación anterior.

2. Cuando surjan nuevos elementos de juicio o se compruebe la existencia de error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los que sirvieron de base a la determinación anterior”

Surge de la lectura del artículo transcrito que cuando se trate de una determinación parcial y/o ante la presencia de nuevos elementos de juicio, la determinación impositiva puede ser modificada a favor del fisco, situaciones que se observan en el presente caso, tal como se detalló anteriormente.

En virtud de todo lo expuesto, resulta oportuno mencionar que en la presente determinación impositiva incluida en el Acta de Deuda N° A 699-2021 se dedujeron los importes correspondientes a la determinación incluida en el Acta de Deuda N° A 588-2019. Prueba fehaciente de ello es el “Papel de Trabajo Determinativo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos” de fs.1810 el cual fue puesto a disposición del contribuyente por el equipo fiscalizador; donde se puede advertir la columna titulada “Acta de Deuda N° A 588-2019” restando de la determinación actual.

Por ello el contribuyente puede tener la plena seguridad de que la deuda determinada en las presentes actuaciones no incluye la ejecutada por vía judicial correspondiente al Acta de Deuda N° A 588-2019 – Expte N° 8836-376-D-2019; por lo que considero que corresponde el rechazo del agravio detallado.

Ahora bien, con relación al planteo relativo a la falta de sustento territorial, en primer lugar al verificar la constancia de inscripción del Contribuyente en el Régimen de Convenio Multilateral se observa alta en la jurisdicción Tucumán a partir de 01.01.2018. Es importante tener en cuenta que se trata de una exteriorización realizada por el mismo Contribuyente, por ello podemos concluir que es ABASTECEDEORA DEL NORTE SRL quien reconoce la existencia de sustento territorial en nuestra Provincia.

No resulta un dato de menor importancia que la inscripción en el Régimen del Convenio se realiza bajo el número 924-302000-1, es decir con jurisdicción sede la Provincia de Tucumán, con domicilio fiscal y principal de las actividades en la Provincia de San Miguel de Tucumán; toda ésta información fue confirmada por el Contribuyente en el sistema de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral (fs.2122)

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Respecto al criterio de atribución de ingresos, y teniendo en cuenta el precedente sentado por la Resolución N° 10/2012 de la Comisión Arbitral y la Resolución N° 07/2013 de la Comisión Plenaria en el caso de "Loma Negra Cia SA C/Provincia de Misiones" que sostiene que *"...Cualquiera haya sido la modalidad de concertar la operación – entre presentes o ausentes-, la atribución de los ingresos debe efectuarse a la Provincia de Misiones, puesto que (...) no hay ninguna duda que Loma Negra tiene un total conocimiento de que cada uno de sus clientes y por lo mismo tiene certeza de donde provienen los ingresos derivados de esas operaciones de venta. Que cuando ocurre lo antes descripto, se cumple acabadamente con lo dispuesto en el apartado b) del artículo 2 del Convenio Multilateral cuando expresa: "El cincuenta por ciento restante en proporción a los ingresos provenientes de cada jurisdicción, en el caso particular, de destino de las mercaderías vendidas."*

Es oportuno remarcar que, a la luz de los hechos, Abastecedora del Norte SRL tuvo pleno conocimiento que el destino final de los bienes que vendía era la provincia de Tucumán, razón por la cual los ingresos provenientes de esas ventas deben ser atribuidos a ésta jurisdicción. Esta información surge, sin lugar a dudas, de la documentación recabada por la Autoridad de Aplicación en la circularización a las empresas compradoras de la firma verificada.

Los ingresos son atribuibles a la jurisdicción Tucumán, porque ésta es la provincia destino de los bienes (art.2 del Convenio Multilateral). Cualquiera sea la forma en que fueron realizadas las operaciones de venta, la atribución de ingresos debe ser a la jurisdicción donde se encuentra radicado el comprador, en éste caso Tucumán, en el cual tienen como destino final la mercadería vendida.

Por todo lo detallado es que corresponde rechazar el planteo sobre la falta de sustento territorial expresado por el apelante.

En lo que respecta a la "Improcedencia de la multa aplicada", se puede observar en las presentes actuaciones administrativas que, la aplicación de las sanciones encuadradas en el Artículo 86° se encuentran justificadas, ya que requiere un elemento subjetivo, la intención en el sujeto de defraudar al fisco, situación que se observa en éstas actuaciones administrativas. 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 inciso 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 que han sido comprobados en el caso bajo análisis, atento a que se verificó:

A) Contradicción verificada entre la documentación y los registros obrantes en las actuaciones del expediente de autos, con respecto a los datos contenidos en la declaración jurada anual del referido Impuesto, presentada ante la DGR por el período fiscal 2018, teniendo en cuenta que conforme surge del análisis al Libro IVA Ventas presentado en las presentes actuaciones (el cual difiere del exhibido en la fiscalización que tramita mediante el expediente N° 8836/376-D-2019, contiene nueva información relativa a ingresos atribuibles a los puntos de venta de la Provincia de Tucumán, que no fueron considerados por el contribuyente a efectos de determinar la base imponible para ésta jurisdicción, al consignar en las declaraciones juradas presentadas, base imponible y total país iguales a cero, y considerando que según la fecha de inicio de actividad 01.01.2018 en el régimen de convenio, corresponde que la firma aplique el art.14 del mencionado régimen, situación que no se verifica en el presente caso- Artículo 88 inciso 1).

B) Se verifican datos falsos en la declaración jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en los periodos verificados, conforme el análisis realizado durante la fiscalización llevada a cabo por la DGR, en las bases imponibles de acuerdo al detalle precedente y además por haber consignado acreditaciones improcedentes contra el impuesto declarado, en concepto

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

de retenciones, percepciones y recaudaciones bancarias- Artículo 88 inciso 2).

- C) La falta de cumplimiento respecto a la aplicación de las normativas vigentes y su reglamentación conforme lo detallado- Artículo 88 inciso 3.

La verificación de los supuestos de hecho descriptos, nos permite tener por acreditado el "elemento subjetivo" requerido a los fines de tener por configurada la infracción por defraudación. No obstante ello, las presunciones son factibles de ser derrumbadas si se opone la prueba correspondiente que las contradiga, correspondiéndole a la verificada la demostración de sus dichos, probando la inexistencia de dolo, situación que no se verifica en el presente caso; razón por la cual el planteo realizado al respecto debe ser rechazado.

Finalmente, por lo expuesto considero corresponde:

- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **ABASTECEDORA DEL NORTE S.R.L. C.U.I.T. N° 30-70234741-2** contra la **Resolución N° D 73/22** emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 20.12.2022 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** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **ABASTECEDORA DEL NORTE S.R.L. C.U.I.T. N° 30-70234741-2** contra la

Resolución N° D 73/22 emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 20.12.2022 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

C.F.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION