

SENTENCIA N°: ...51.../2024

Expte. N°: 93/926/2023

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...11.....
días del mes de.....ABRIL.....de 2024, se reúnen los
Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA
DE TUCUMAN**, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), Dr. José
Alberto León (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de tratar el
expediente caratulado: "**CABAÑA LOS PAISANITOS S.R.L. S/ RECURSO DE
APELACION**", Expte. N° 93/926/2023 y Expte. N° 13250/376/D/2021 (DGR) y;

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

El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. 01/23 de estos autos se presenta la Dra. Ana Karina Moallah en
carácter de apoderada del contribuyente CABAÑA LOS PAISANITOS S.R.L. e
interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 12/23 de fecha
01/03/2023, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de
Tucumán, obrante a fs. 2367/2376 del expte DGR N° 13250/376/D/2021.

En dicha Resolución se resuelve, en su art. 1° rechazar la impugnación efectuada
por el mencionado contribuyente en contra de las Actas de deuda N° A 50-2022
confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos- período fiscal
2019, N° A 51-2022 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos
Brutos- período fiscal 2020 y N° A 52-2022 confeccionada en concepto de
impuesto sobre los Ingresos Brutos- período fiscal 2021; en su art. 2° rechazar el
descargo interpuesto contra el sumario N° M 50-2022 (período fiscal 2019) e
imponer una multa de \$29.081.468,68 por configuración de la infracción del
artículo 86 inciso 1 del C.T.P; en su art. 3° rechazar el descargo interpuesto
contra el sumario N° M 51-2022 (período fiscal 2020) e imponer una multa de
\$71.699.860,26 por configuración de la infracción del artículo 86 inciso 1 del C.T.P
y en su art. 4° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° M 52-2022

(período fiscal 2021) e imponer una multa de \$51.605.280,58 por configuración de la infracción del artículo 86 inciso 1 del C.T.P.

En su exposición de agravios el apelante manifiesta que en el acto de vista, la DGR desconoció los contratos suscriptos con Sede América SA, Domvil SAICA, Frigorífico de Aves Soychu SAIFIA y Fadel SA con base exclusivamente en la formalidad de la ausencia de sellado en los mismos y de fecha ciertas en los instrumentos. Ante ello, procedió a cumplir con dicho extremo, acompañando los contratos sellados, además de las manifestaciones de dichas firmas que ratificaban su vigencia y contenido. No obstante, el fisco insiste en que estos acuerdos deben ser valorados según el circuito documental del negocio. Desconoce la prueba y centra su reclamo en la falta de vinculación entre los comprobantes de venta y líquido producto con los tickets de venta.

El recurrente también se agravia de que el fisco considera que no cumplió con los artículos 1324, 1334, 858 y concordantes del Código Civil y Comercial. La DGR parece no advertir que estos artículos se relacionan con la rendición de cuentas, y que los acuerdos con sus comitentes se aplican los art. 1438, 1440 y concordantes del Código Civil y Comercial atinentes a las cuentas corrientes.

Considera que se encuentra probado en las actuaciones que la relación entre el contribuyente y las empresas citadas era de intermediación, ya que las rendiciones de cuenta se hicieron de acuerdo a las disposiciones de AFIP, se acreditó la recepción de la mercadería en consignación en virtud de los remitos, se realizó la transferencia a los comitentes una vez realizadas las ventas; no existiendo reclamo por deudas pendientes.

Manifiesta a posteriori que el fisco pretende el pago del impuesto sobre los ingresos brutos de operaciones comerciales por las que las cuatro empresas ya tributaron.

Se agravia asimismo de que la DGR intente inmiscuirse en la libertad de contratación entre las partes, pretendiendo que deben aplicarse las normas relativas al mandato.

También desconoció la Autoridad de aplicación las certificaciones contables por no haber sido firmadas por contador independiente, incurriendo en un excesivo rigor formal.

Cita un ejemplo para una correcta comprensión del circuito documental. El mismo que hubiera citado en la etapa impugnatoria y concluye que la empresa realizó una correcta liquidación del impuesto, al tomar como base imponible los valores de las comisiones indicadas en las cuentas de ventas y líquido producto.

Replica también un cuadro con la información utilizada para la confección de las declaraciones juradas de ingresos brutos. Del mismo y de las certificaciones contables, emerge la correspondencia entre el valor de la mercadería entregada, el valor de la venta y el monto de la comisión, la que conformara la base imponible del impuesto en cuestión. La tesis del fisco pretende que los productos serían de propiedad del apelante y que sería la empresa la que los produjo y los vendió montando toda una simulación de entrega de mercadería que incluso involucra a terceros.

Manifiesta que habiendo el Fisco argumentado que el apelante no pudo probar los pagos realizados a sus comitentes; reitera que se remita oficio a los Bancos donde poseen cuentas dichas empresas a fin de que brinden los resúmenes para poder realizar el cruce con las rendiciones de cuenta. Esta prueba fue ofrecida en la etapa impugnatoria pero solo contestó uno de los oficiados. Asimismo solicita que se pida informe a sus empresas comitentes para que acompañen extracto de sus cuentas corrientes que demostrarían que no se adeuda suma alguna.

La pretensión fiscal significa un avasallamiento de derechos, principios y garantías que rigen en materia tributaria. Implica una modificación de la base imponible, desconociendo el principio de la realidad económica, en oposición a lo establecido por el art. 7 del CTP. La prueba demuestra que la relación comitente-consignatario se verificó en los hechos. Esta distorsión en la base imponible no refleja la capacidad contributiva de la empresa. Esta capacidad es la medida con la que deben tributar los contribuyentes y que protege su derecho de propiedad, protegido por el art. 17 de la Constitución Nacional.

Este proceder también configura un enriquecimiento sin causa, porque ya han tributado los cuatro productores por las ventas y pretende la tributación del apelante sobre la misma materia imponible.

Manifiesta que el juez administrativo debe juzgar en base a lo probado, valorando la totalidad del plexo probatorio y en su caso, explicar las razones por las que se da preeminencia a una prueba sobre otra. En el presente caso se realizó una

valoración parcial, arbitraria e irrazonada. Este accionar lesiona su derecho de defensa.

En virtud de las razones expuestas, solicita se declare la nulidad de la resolución apelada. También considera vulnerado el principio de congruencia, en virtud del cual un acto administrativo debe ser la consecuencia lógica del examen y apreciación crítica de los dichos y la prueba.

En otro acápite rechaza las multas aplicadas, en razón de considerar improcedente la determinación impositiva, por lo que no se habría configurado conducta infraccional alguna. No se verifica objetivamente la conducta endilgada. El dolo en su accionar tampoco fue acreditado por la DGR desde que no ha logrado activar las presunciones de las que pretende valerse; ya que no existen contradicciones entre la documentación y los registros, no se consignaron datos falsos en las declaraciones juradas y no se incumplió la normativa vigente.

Ofrece prueba documental, instrumental e informativa y realiza reserva del caso federal.

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, a los cuales me remito y en honor a la brevedad los tengo por reproducidos en este acto.

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

III.- A fs. 56/58 obra Sentencia Interlocutoria N° 226/2023 del 19/09/2023 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación y se dispone la apertura a prueba por veinte días.

Dicha sentencia fue debidamente notificada a ambas partes.

A fs. 64/105 obra la contestación a los oficios remitidos a las empresas Soychu SAICFIA y Sede América SA.; y a fs. 121/139, la contestación de la empresa Fadel SA.

Por su parte el Banco BBVA contestó a fs. 141/145 y el Banco Supervielle a fs. 147/148.

Encontrándose vencido el plazo probatorio, se ordenó en fecha 04/12/2023: Tener presente el informe actuarial que antecede. En su mérito se provee: Pasen los autos a despacho para resolver.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° D 12/23 resulta ajustada a derecho.

El agravio sobre el que basa su recurso gira en torno a si la actividad que desarrolla es o no la de intermediación en la venta de productos avícolas. El recurrente argumenta en favor de esta intermediación y de que el tributo en cuestión debe ser determinado tomando como base imponible la comisión percibida de acuerdo al art. 224 inc. 4 del CTP. Por su parte la Autoridad de Aplicación considera que la actividad que desarrolla debe tributar conforme a la norma general del art. 221, resultando la base formada por los ingresos brutos devengados durante el período fiscal en cuestión.

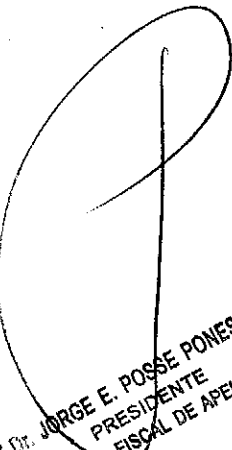
Adelanto mi opinión que comparte el criterio sostenido por la DGR, en base a los argumentos que seguidamente expongo.

El apelante pretende que se considere su actividad como de intermediación y que el Fisco debe considerar lo establecido por el art. 7 del CTP. Es precisamente en virtud a lo establecido por dicho artículo que no puede tomarse como cierta dicha manifestación.


El art. en cuestión establece: *"Los actos, hechos o circunstancias sujetas a tributación, se considerarán conforme a su significación económica financiera en función social prescindiendo de su apariencia formal aunque ésta corresponda a figuras o instituciones regladas por otras ramas del derecho."*

El hecho sujeto a tributación en el caso de marras no es más que el de una persona jurídica comprando a determinados proveedores y posteriormente vendiendo la mercadería a consumidores finales. El fisco prescinde de la apariencia formal (los contratos de consignación en los que basa el apelante su relación de comitente- comisionista) y realiza un análisis de la situación completa y de la significación financiera en función social.

Inclusive en virtud de los contratos que obran en las actuaciones, puede verificarse incumplimientos por parte del recurrente. Por citar alguno de ellos, de acuerdo al "Contrato de distribución de mercadería en consignación" firmado con la empresa Domvil SAICA, en la cláusula segunda consta que la mercadería es



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

recibida según remito con la leyenda "mercadería en consignación" y en la actuaciones no acompañó en ningún momento copia de remitos, sin poder constatar que los mismos hubieran consignado la leyenda en cuestión. En la cláusula octava expresa que el consignatario procederá a facturar a sus clientes en sus propias facturas con la leyenda "Mercadería en consignación de DOMVIL SAIC y CUIT N° 30-61195459-6 Ingresos Brutos Convenio Multilateral: 9083526131 Facturación por cuenta y orden del Comitente". Esto no pudo ser verificado por el Fisco y de acuerdo a los propios dichos del contribuyente, esa leyenda no constaba en los tickets emitidos a los consumidores finales. Por último en la cláusula novena se detalla que el consignatario realizara una liquidación en forma electrónica por triplicado y una planilla en carácter de declaración jurada en la que se detallen las facturas que integran dicha liquidación constando N° de factura, CUIT, importe bruto, IVA e importe total facturado. Esto tampoco es cumplido, como puede observarse en las numerosas "Cuenta de Venta y Liquido Producto" que obran en autos, las mismas no detalla en ningún lado las facturas que componen dicha liquidación, sino que hace referencia al remito e través del cual recibió la mercadería y la descripción de lo vendido con cantidades, precio unitario, importe bruto, IVA e importe total; pero no las facturas que fueran emitidas.

En el "Contrato de Consignación de Mercadería" firmado con Fadel SA en la cláusula nueve, también consta que es requisito que el consignatario detalle las facturas realizadas a los clientes.

Por lo tanto el apelante manifiesta mantener una relación de intermediación con sus proveedores, pero no cumple lo que estos contratos establecen.

En relación con el agravio referido a los artículos del Código Civil y Comercial de la Nación que resultan de aplicación al caso; también es acertado en este tópico lo sostenido por la DGR ya que si existe una relación de intermediación, hay una relación de mandante y mandatario, debiendo en este caso el apelante en su condición de mandatario cumplir con las normas previstas en el capítulo sobre el mandato en el Código Civil y Comercial así como la sección sobre rendición de cuentas, ya que prevé quienes se encuentran obligados a rendirlas y de qué manera, resultando uno de los obligados el caso de marras si se considera que hay una relación de intermediación (de acuerdo al art. 860 inciso a).

El recurrente considera que en su relación debe aplicarse lo establecido por los artículos atinentes a las cuentas corrientes, lo que no lleva a la conclusión de que si existe cuenta corriente necesariamente hay una intermediación; una cuenta corriente puede verificarse en una relación comercial en la que no existe representación de uno a otro.

Este Vocal no considera que el Fisco hubiera realizado una valoración parcial de la prueba producida, por el contrario considero que su análisis fue lo suficientemente exhaustivo y acertado para poder concluir que el apelante bajo la apariencia de una relación de intermediación escondía la actividad que consiste en compra de mercadería para su posterior venta. Si bien en esta instancia apelatoria se abrió a prueba y los oficios remitidos fueron contestados; ello no modificó en modo alguno la determinación fiscal; ya que el detalle de las cuentas corrientes informadas por los proveedores no hace más que demostrar que existía una relación comercial, pero no necesariamente de intermediación y las respuestas de los bancos acompañando el detalle de las cuentas bancarias de los proveedores del apelante, no permite conocer a qué obedecen esas transferencias de dinero y que cuentas líquido producto se estarían cancelando con las mismas.

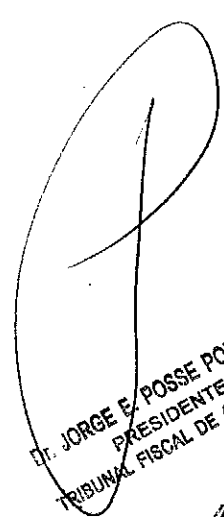
Pasando al análisis de las sanciones de multa aplicadas, cabe manifestar, ya que si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de defraudar al fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario que presume la inocencia del acusado en 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 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*


“2024 – Año de Conmemoración del fallecimiento del General Dn. Bernabé Araoz”



DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

tributaria.", supuestos que han sido comprobados en el caso bajo análisis, atento a que efectivamente la documentación que fuera presentada durante el curso de las actuaciones de ninguna manera puede confirmar que se trate de una relación de intermediación del apelante con quien más que sus comiteres son simples proveedores de la mercadería que después venderá. Ello demuestra que dichas declaraciones juradas contienen datos falsos, además actuar de forma contraria a lo establecido por los preceptos legales y reglamentarios, con la intención de disfrazar una compraventa con una relación de intermediación.

En conclusión la aplicación de las sanciones de multa en virtud a la normativa establecida en el art. 86 inciso 1 del CTP resultan procedentes.

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

I) **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **CABAÑA LOS PAISANITOS S.R.L.**, C.U.I.T. 30-71186260-5, en contra de la Resolución N° D 12/23 de fecha 01/03/2023 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, períodos fiscales 2019, 2020 y 2021. En consecuencia **CONFIRMAR** la misma, 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:

- 1- NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **CABAÑA LOS PAISANITOS S.R.L.**, C.U.I.T. 30-71186260-5, en contra de la Resolución N° D 12/23 de fecha 01/03/2023 emitida por la Dirección

General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, períodos fiscales 2019, 2020 y 2021. En consecuencia **CONFIRMAR** la misma, conforme a los considerandos que anteceden.

2- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

HACER SABER

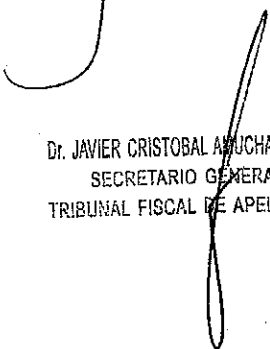
M.F.L.


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


SDR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION