

SENTENCIA N° 69 /2024

Expte. N° 254/926/2023

Expte. N° 255/926/2023

En San Miguel de Tucumán, a los... 30..... días del mes de... Mayo..... de 2024 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge G. Jiménez, (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "**LEMAR S.R.L S/ RECURSO DE APELACIÓN**" – Expte. N° 254/926/2023 y N° 255/926/2023 (Expte. DGR Nro. 5998/376/D/2022)" y;

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.- Que a fs. 720/722 y 724/726 de autos, el contribuyente LEMAR S.R.L CUIT N° 30-71415764-3, a través de su apoderado interpone Recurso de Apelación en contra de las Resoluciones N° D 24/23 y N° D 23/23 respectivamente, emitidas por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán en fecha 17/05/2023 (fs. 711/713 y 714/716).

En ellas, la Autoridad de Aplicación resuelve:

En la Resolución N° D 23/23: **1) RECHAZAR** la impugnación interpuesta por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 499-2022 confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral (Periodo Fiscal 2020), confirmándose la misma.

**2) APLICAR** a la firma una multa por el monto de \$355.245,06 equivalente a dos veces el gravamen omitido en el periodo fiscal 2020 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral graduada conforme la escala prevista en el art. 86 del C.T.P conforme planilla "BASE PARA CALCULO DE LA MULTA PLANILLA ANEXA ACTA DE DEUDA N° A 499-2022".

En la Resolución N° D 24/23: **1) RECHAZAR** la impugnación interpuesta por la firma en contra del Acta de Deuda N° A 500-2022 confeccionada en concepto del

Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral (Periodo Fiscal 2021), confirmándose la misma.

2) **APLICAR** a la firma una multa por el monto de \$684.506,86 equivalente a dos veces el gravamen omitido en el periodo fiscal 2021 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, graduada conforme a la escala prevista en el art. 86 del CTP conforme planilla “BASE PARA EL CÁLCULO DE LA MULTA PLANILLA ANEXA ACTA DE DEUDA N° A 500-2022”.

El apelante manifiesta que los importes que surgen de los resúmenes de cuenta de la firma y que fueron impugnados por la DGR provienen de un Fideicomiso denominado “Loma Alta San Andrés” donde la firma “Lemar S.R.L” actúa como fiduciante y beneficiario.

Sostiene que para vender, se requiere de un fiduciario, cuentas bancarias, etc. y que el fisco actuó al revés, en tanto tomó el flujo que depositaba el fiduciario por las ventas para entregar a la empresa constructora –“Lemar S.R.L”-.

Expresa que en respuesta al Acta de Deuda acompañó documentación donde la empresa justifica que los movimientos de fondos pertenecen al Fideicomiso “Loma Alta San Andrés” quien financia con las ventas de los lotes a la firma “Lemar S.R.L”, sin embargo la DGR aduce que dichos fondos son ventas omitidas y no provenientes de los lotes del fideicomiso.

Se agravia que el inspector no se haya ocupado del flujo de fondos efectuado desde el fideicomiso hacia la cuenta de “Lemar S.R.L”, dado que el fideicomiso no tuvo cuenta corriente hasta el año 2021. Tampoco se dio cuenta que los boletos de compra venta no se registran en los libros IVA ventas y, de ser así, corresponden al fideicomiso y no al fiduciante.

Finalmente, ante lo expresado por la DGR en cuanto a que: “No resulta posible verificar que de los montos de las acreditaciones bancarias que figuran informadas por las entidades financieras con las que opera “Lemar S.R.L” y que fueron consideradas en el acto administrativo atacado, provienen de su condición de fiduciante-beneficiario del Fideicomiso Loma Alta San Andrés”; el contribuyente manifiesta que es claro y evidente que para recalificar los hechos, los inspectores aplicaron el gravamen a partir de la lectura y observación elemental de los papeles en los que se registran los actos jurídicos de ventas de fracciones

inmobiliarias, sin precisar de otros papeles ni investigaciones suplementarias para arribar a esas inferencias.

II.- A fs. 752/760 y 761/769 la Dirección General de Rentas contestó oportunamente los recursos en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial.

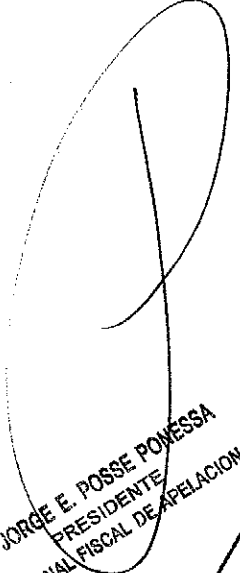
Sostiene que es incorrecto que la determinación surja por un análisis del flujo de fondos y menos aún de resúmenes bancarios aportados por el contribuyente atento a la resistencia del contribuyente durante la instancia fiscalizadora de aportar documentación respaldatoria de las diferencias detectadas.

En este sentido, sostiene que durante la misma envió los Requerimientos N° 0001-00078249 y N° 2022-00002343 ninguno de los cuales fue contestado. Al no obtener la documentación solicitada, el inspector analizó la información con la que contaba, la obtenida del sistema informático, la proporcionada por AFIP y la información obtenida de la Comisión Arbitral, procediendo a realizar los ajustes proyectados, los que fueron notificados en 3 oportunidades. En consecuencia, durante la etapa fiscalizadora la firma no aportó documentación e información a fin de justificar sus dichos, resultando ajustado a derecho el procedimiento de Determinación de Oficio aplicado.


Manifiesta que el contribuyente expone sus argumentos sin arrimar documentación respaldatoria indicando simplemente que pone a disposición la documentación necesaria, en contradicción con el art. 98 y 120 del C.T.P.

Contrario a ello, el apelante manifiesta que justificó mediante documentación que los movimientos de fondos pertenecen al Fideicomiso "Loma Alta San Andrés", quien financia con la venta de los lotes a la firma "Lemar S.R.L" y que en contestación a la medida de mejor proveer, adjuntó nuevamente la documentación el día 01/03/2023, analizándose el material nuevamente al revés.

Ante ello, la D.G.R expresa que si bien el presentante no arrimó el contrato de fideicomiso ofrecido, aportó en su lugar Escritura N° 714 que contiene cesión de derechos y sustitución de fiduciario, instrumento del cual se detecta que el Fideicomiso Loma Alta San Andrés se constituyó mediante Escritura N° 628 de fecha 04/12/2015 y su complementaria N° 275 el cual fue modificado por Escritura N° 714 de forma tal que "Lemar S.R.L" reviste condición de fiduciante, fideicomisario y beneficiario con el 72,5% de participación. Asimismo, en la



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

cláusula III se detalla que LEMAR S.R.L se compromete a aportar las sumas de dinero necesarias. Asimismo el fiduciante – beneficiario “Lemar S.R.L” se compromete a cumplir con los aportes comprometidos en el presente contrato para la ejecución del proyecto debiéndose también utilizar parte de los fondos del producido de la venta de los lotes –que le corresponden a “Lemar S.R.L”- para el cumplimiento del objeto del presente contrato.

Luego, en la Resolución analizó la documentación arrimada y expuso que como fiduciante, la firma debía aportar dinero al Fideicomiso para la ejecución de las obras incluso el producido de la venta de lotes que efectúa la fiduciaria. No obstante, no se constata que “Lemar S.R.L” recibe dinero para construir y que ese dinero proviene de la venta que realiza la fiduciaria en esa calidad. Que ese dinero se canaliza de la cuenta corriente de la fiduciante, tal como lo expresa el impugnante.

Que la documentación consistente en la Planilla Excel del IVA Ventas e IVA compras, además de ser informales, se detectan inconsistencias al efectuar el cruce de las “ventas” detalladas en dicha planilla con la información de los boletos de compra venta arrimados por la impugnante a fojas 268 a 519 por los periodos 2020 y 2021.

Detalla las inconsistencias detectadas en el análisis efectuado en los periodos 2020 y 2021:

- 1) Los montos detallados en los boletos de compra venta se exteriorizan por el total en las planillas Excel y no por el 72,5% como asevera el presentante;
- 2) Esos ingresos corresponden al fideicomiso, pues son ventas efectuadas por la fiduciaria según los boletos de compra venta;
- 3) En las Planillas Excel, la registración de las operaciones no se condice con la fecha del boleto de compra venta;
- 4) No existe prueba de que las cifras detalladas en Planilla Excel arrimadas hayan sido transferidas por el fideicomiso a “Lemar S.R.L” como así tampoco que revista el carácter de empresa constructora contratada a tal efecto por la fiduciaria.

En consecuencia, la prueba documental ofrecida y arrimada en esta instancia no resulta suficiente y presenta inconsistencias para verificar los argumentos del

presentante, pues no llega a reflejar el circuito comercial pretendido por el contribuyente ni mucho menos el circuito financiero.

Reitera lo expuesto a fojas 713 en donde explica que "el impugnante para justificar sus dichos debió presentar el circuito documental consistente en registración contable, libro banco, resúmenes bancarios de la firma, información del propio fideicomiso, movimiento de transferencias entre ambos, identificar montos incorporados al fideicomiso, así como rendiciones/transferencias del fideicomiso a "Lemar S.R.L", en donde figuren los depósitos realizados por el fideicomiso a la firma y también debe demostrar que dicho dinero proviene de la venta que realiza la fiduciaria, entre otra documentación, situación no acaecida en autos (...)". Se procede al análisis de los estados de cuenta del Fideicomiso "Loma Alta San Andrés" obtenido de nuestro sistema informático, donde se detecta que la Base Imponible declarada en el Impuesto sobre los Ingresos brutos resulta coincidente con la exteriorizada en los Boletos de compra venta aportados por el impugnante, y no se condice con la Base Imponible declarada por "Lemar S.R.L" en el gravamen.

Agrega que procedió a analizar la información obrante en el sistema informático SIRCREB utilizada como presunción para la determinación de oficio practicada, realizando un cuadro comparativo de los Ingresos declarados por el fideicomiso, no logrando justificar de modo alguno con dichos ingresos los depósitos bancarios considerados en la determinación.

Por ello, concluyó en la Resolución que "no resulta posible aseverar que los depósitos no justificados considerados en la determinación de oficio con Base Imponible presunta s/ art. 97 4) del C.T.P correspondan o se vinculen directamente con ingresos por ventas de lotes efectuados por el Fideicomiso Loma Alta San Andrés, atento a que no está demostrada su doble tributación".

Que sostener que aportó documentación que justificad los movimientos de fondos sin el debido respaldo documental de constitución de un fideicomiso y el origen de los ingresos y/o participación de la empresa en el denominado fideicomiso, la contabilidad y la vinculación de las operaciones con su respaldo documental, no implica una condición sine qua non de que efectivamente las pruebas hayan logrado su objetivo, contrario sensu, tal como se mencionara en la Resolución, no se verificó que LEMAR S.R.L sea la constructora del fideicomiso mediante obras

de infraestructuras de los terrenos mejorados y luego vendidos por el Fideicomiso como lo sostiene.

Por ello, considera que corresponde NO HACER LUGAR a los planteos efectuados por el apelante en contra de las Resoluciones N° D 23/23 y N° D 24/23 confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmando las mismas.

**III.-** A fs. 38 obra Sentencia Interlocutoria N° 240/2023 dictada por este Tribunal, en donde se tienen por presentados en tiempo y forma los Recurso de Apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

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

**IV.-** De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si las Resoluciones N° D 23/23 y N° D 24/23 resultan ajustadas a derecho.

En primer lugar, en el recurso interpuesto el apelante expresa que de haber hecho un mínimo de inteligencia, la D.G.R sabría que el dinero proviene del Fideicomiso "Loma Alta San Andrés", donde la firma actúa como Fiduciante y Beneficiario. Sin embargo, dicha "inteligencia" justamente tuvo que efectuarse en base a la información a la que tenía acceso la D.G.R, intentando en todo momento obtener mayor información acerca de los movimientos existentes en la cuenta bancaria de "Lemar S.R.L" a efectos de justificar de manera fehaciente los ajustes proyectados.

He de hacer notar la falta de colaboración del contribuyente durante el proceso de fiscalización, y la falta de cumplimiento a las distintas solicitudes efectuadas por los inspectores desde el inicio de la Orden de Inspección N° 202200908. Ello así por cuanto se le notificó de un primer Requerimiento F.6005 N° 0001-00078249 en fecha 30-06-2022 mediante el cual se le requería aportar información, documentación respaldatoria y papeles de trabajo relacionados al Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los periodos fiscales 2020 y 2021, el cual nunca fue contestado por el contribuyente. No obstante, en fecha 03/08/2022 (fs. 49) fue notificado de un nuevo requerimiento F.6005/E N° 2022-00002343, idéntico al anterior, incumpliendo nuevamente con lo requerido.

Ante esta situación, la Autoridad de Aplicación procedió a notificar los ajustes efectuados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos periodos fiscales 2020 y 2021 aclarando que debido a que el contribuyente no presentó documentación alguna en el transcurso de la inspección, el ajuste se origina teniendo en cuenta los depósitos bancarios informados por terceros, los cuales resultan ser superiores a los ingresos declarados por el contribuyente en sus DDJJs, aplicando lo dispuesto por el C.T.P en su artículo 97 (fs. 73 a 77), esto es, determinación sobre base presunta.

Teniendo en cuenta que en las impugnaciones a las Actas de Deuda, el presentante "pone a disposición la documentación necesaria", el Fisco lo intimó – fallidamente- en dos oportunidades a "detallar de manera precisa" aquella documentación que considera necesaria procediendo también a su presentación en el término de 72 horas.

Aun así, siguiendo con su intento de esclarecer los hechos y en concordancia con la facultad otorgada por el art. 122 del C.T.P que habilita a la Autoridad de Aplicación a disponer de oficio cuantas diligencias o medidas considere convenientes, envió una medida para mejor proveer (fs.232/234), producto de la cual finalmente "Lemar S.R.L" aportó documentación que fue analizada por la D.G.R pero que no indujo a ningún nuevo ajuste, manteniendo los determinados en las Actas de Deuda N° A 499/2022 y N° A 500/2022, que luego fueron confirmados mediante las Resoluciones N° D 23/23 y N° D 24/23.

En esta etapa, el apelante continúa centrando sus agravios en la errónea determinación efectuada por el Fisco en base a un flujo de fondos que tiene como ingresos los depósitos realizados por el fideicomiso "Loma Alta San Andrés" luego de vender los lotes con los cuales financia a la firma "Lemar S.R.L" (fiduciante y beneficiario) para que éste cumpla con su finalidad de construcción de loteos. Movimientos que son considerados "ventas omitidas" por la Autoridad de Aplicación.

Dadas las circunstancias señaladas, se procedió en esta etapa a rever la documentación puesta a disposición pudiendo observar algunos puntos relevantes.

En primer lugar, de acuerdo a la Escritura N° 714 las firmas "Lemar S.R.L" y "LandTuc S.A" concurren en el carácter de Fiduciantes - Beneficiarios con el 72,5% y el 27,5% de participación respectivamente.

Las obligaciones establecidas para los Fiduciantes-Beneficiarios se circunscriben a cumplir con los aportes comprometidos, que en el caso de "Lemar S.R.L" son sumas de dinero necesarias para la ejecución del proyecto, debiéndose también utilizar parte de los fondos del producido de la venta de los lotes –que le correspondan a "Lemar S.R.L"- (clausula III del contrato), pero en ningún momento puede leerse que en la escritura aportada, se prevea que la firma tiene a su cargo la "construcción del loteo" como manifiesta el apelante.

Tampoco obra en el expediente documentación alguna que acredite la contratación de la firma "Lemar S.R.L" como empresa constructora ni que ésta es la responsable de la ejecución de las obras objeto del Fideicomiso.

Por otro lado, aporta los boletos de compra venta de los lotes vendidos por el Fideicomiso en los periodos en pugna, así como los supuestos "Libros Iva Compras", que en realidad son planillas donde detalla los lotes que se habrían declarado en cada anticipo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. En el análisis conjunto, se detectan inconsistencias respecto de las manifestaciones del contribuyente, en tanto a lo largo del expediente, éste expresa que la Fiduciaria vende los lotes y del producido de esas ventas, entrega al Fiduciante el porcentaje fijado en el Contrato del Fideicomiso, o sea el 72,5% de la venta neta en este caso. Sin embargo, al efectuar el cruce entre los boletos de compra-venta involucrados y las planillas (supuestos Libros Iva Compras) surge no sólo que no coinciden las fechas en que se firmaron los boletos con el periodo en el cual se declararon, sino que además estos libros incluyen el 100% del valor de los lotes y no el 72,5% como sostiene.

Por lo tanto, la supuesta operatoria existente entre el Fideicomiso y "Lemar S.R.L" que describe el apelante no puede constatarse atento a que no surge de la Escritura N° 714 que sea esta última la empresa encargada de la ejecución del loteo objeto del Fideicomiso, como así tampoco existen comprobantes que demuestren que los depósito de fondos en la cuenta de "Lemar S.R.L" provengan del Fideicomiso.



De esta manera quedan expuestas las inconsistencias entre las manifestaciones del apelante y la documentación presentada, la cual además no resulta suficiente para acreditar los argumentos del presentante.

Finalmente, el último párrafo de la apelación interpuesta expresa que los inspectores determinaron el gravamen a partir de la lectura elemental de los papeles en lo que se registran los actos jurídicos de ventas de fracciones inmobiliarias sin precisar de otros papeles ni investigaciones suplementarias.

Se debe poner en conocimiento del apelante no sólo de su deber de colaboración, y que su resistencia e incumplimiento es pasible de sanción conforme el art. 82 del C.T.P. Sino que además el art. 98 y 120 del mencionado digesto tributario, establecen en sus partes pertinentes que –art.98- practicada la determinación de oficio mediante la correspondiente Acta de Deuda, el contribuyente o responsable tendrá derecho a impugnarla. “En la misma oportunidad deberá acompañarse toda la prueba documental que estuviera en poder del impugnante y ofrecer la prueba restante de la que intente valerse”. Art. 120: En los procedimientos en los cuales el contribuyente o responsable ofrezca prueba que haga a su derecho, su admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento se regirán por las normas que a tal efecto dicte el Poder Ejecutivo. 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 (el subrayado me pertenece).

Que además a lo largo del expediente queda expuesta la diligencia de los inspectores en pos de esclarecer los hechos y de su deber de buscar la verdad material, mediante reiterados requerimientos, intimaciones y medidas de mejor proveer teniendo en cuenta que el contribuyente expresó en todo momento que “pone a disposición” la documentación que considera necesaria, pero que no la acompañó –sino hasta último momento- con sus escritos de contestación, en contradicción –reitero- a los arts. 98 y 120 transcritos.

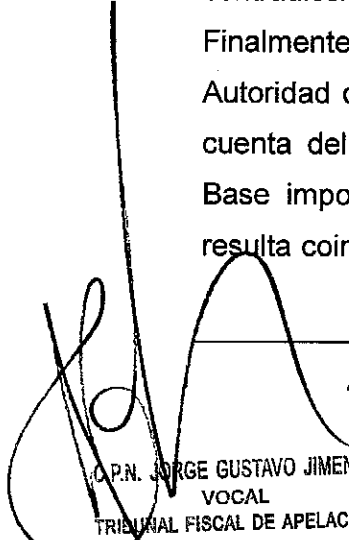
Finalmente, corresponde agregar que en las Resoluciones emitidas por la Autoridad de Aplicación expresó que también procedió a analizar los estados de cuenta del Fideicomiso obtenido de su sistema informático, detectando que la Base imponible declarada por éste en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos resulta coincidente con la exteriorizada en los Boletos de compra venta aportados



JORGE E. FOSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

por "Lemar S.R.L." en estas actuaciones pero ésta no se condice con la Base Imponible declarada en el gravamen.

En consecuencia, por las razones expuestas precedentemente, considero que debe resolverse: **1) NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por "**LEMAR S.R.L.**" CUIT N° 30-71415764-3, y en consecuencia **CONFIRMAR** las Resoluciones N° D 23/23 y N° D 24/23 ambas de fecha 17/05/2023, en todos sus términos.

Así voto.

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.

En mérito a ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN**

**RESUELVE:**

- 1) NO HACER LUGAR** a los Recursos de Apelación interpuesto por "**LEMAR S.R.L.**" CUIT N° 30-71415764-3, y en consecuencia **CONFIRMAR** las Resoluciones N° D 23/23 y N° D 24/23 ambas de fecha 17/05/2023 en todos sus términos.
- 2) REGISTRAR, NOTIFICAR,** devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

M.S.P

**HACER SABER**

  
**DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN**  
VOCAL

  
**C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ**  
VOCAL

  
**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL PRESIDENTE

**ANTE MÍ**

  
**Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI**  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN