

SENTENCIA N°: 88 /2024

Expte. N°: 214/926/2023

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los días 26... del mes... Julio... de 2024, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, Dr. José Alberto León (Vocal), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "GUZMAN VERONICA PATRICIA S/ RECURSO DE APELACIÓN", Exptes. N° 214/926/2023 (Expte. DGR Nro. 10437/376/D/2021) y;

El sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge E. Posse Ponessa.-

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I. Que a fs. 1075/1079 del Expte. DGR Nro. 10437/376/D/2021, Veronica Patricia Guzman, CUIT N° 27-30319026-6, interpone recurso de apelación contra la Resolución N° D 09/23 de la Dirección General de Rentas de fecha 22/02/2023 obrante a fs. 1061/1070 del mencionado expediente. En ella se resuelve:

ARTÍCULO 1°.- RECHAZAR la impugnación interpuesta por la Sra. GUZMAN VERÓNICA PATRICIA, CUIT N° 27-30319026-6, en su carácter de titular, con domicilio especial constituido en el domicilio fiscal electrónico de la firma mencionada, de conformidad con lo establecido en los artículos 38 bis y 114 del Código Tributario Provincial (CTP), al Acta de Deuda N° A 677-2021, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmándose la misma conforme a la planilla denominada "Planilla Determinativa - Acta de Deuda N° A 677-2021 - Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Etapa Impugnatoria".

ARTÍCULO 3°.- RECHAZAR el descargo interpuesto al Sumario Instruido N° M 677-2021 por encuadrarse la conducta de la Sra. GUZMAN VERÓNICA PATRICIA en la infracción contemplada en el artículo 85 del CTP, y en consecuencia, APLICAR a la Sra. GUZMAN VERÓNICA PATRICIA, CUIT N° 27-

30319026-6, una multa por el monto de \$ 2.396.753,51 (Pesos Dos Millones Trescientos Noventa y Seis Mil Setecientos Cincuenta y Tres con 51/100) equivalente al 100% (cien por ciento) del gravamen omitido en las posiciones 03 a 05/2021 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

El contribuyente funda su recurso en los siguientes alegatos:

I.1) La Dirección General de Rentas (DGR) objeta erróneamente la actividad declarada de operaciones de intermediación de carne y la recalifica de forma arbitraria como venta al por menor, determinando un impuesto con una notable y desproporcionada diferencia en la base imponible, sin fundamentos válidos para ello.

I.2) El argumento esgrimido por la DGR respecto a que el contrato de consignación no se encontraba debidamente intervenido por la Autoridad de Aplicación en relación al Impuesto de Sellos, y por ende no resulta oponible al fisco, carece de sustento. Aun prescindiendo de la falta de sellado, hecho que no desnaturaliza la existencia del contrato, ambas partes contratantes afirmaron de manera contundente haber celebrado un contrato de mercadería en consignación, cuya existencia se encuentra avalada por abundante prueba documental.

I.3) En virtud de la prueba obrante en el expediente, la DGR no se encuentra habilitada para desconocer la efectiva relación contractual de comisión entablada. Ello por cuanto se encuentra agregado el contrato respectivo, se aportaron las cuentas de venta y liquido producto, el propio comitente confirmó fehacientemente la existencia de dicho contrato, y la pericia contable desarrollada concluyó sobre la real modalidad de la operatoria comercial efectuada en consignación.

I.4) Las cuentas de liquido producto aportadas reúnen cabalmente todos los requisitos formales y sustanciales exigidos por la normativa vigente y por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). La DGR, de manera arbitraria y sin fundamento, exige documentación adicional a la ya proporcionada, sin siquiera precisar a qué documentación se refiere.

I.5) La sólida y contundente prueba pericial contable realizada por profesional idóneo, confirma plenamente la modalidad operativa consistente en ventas efectuadas en consignación, dictaminando expresamente que la contribuyente no declaró existencias ni compras de mercadería del Frigorífico Soychú, por actuar únicamente como simple intermediaria comisionista. La DGR, de manera

infundada e injustificada, impugna el valioso dictamen pericial sin esgrimir argumentos sólidos que lo desvirtúen.

I.6) A lo largo de todo el procedimiento administrativo, se acreditó fehacientemente la existencia de una modalidad de ventas en comisión a través de diversa y abundante prueba documental, consistente en el contrato presentado, la contestación efectuada por el propio comitente ratificando el vínculo, la pericia contable desarrollada, las cuentas de venta y líquido producto, y los depósitos bancarios efectuados en concepto de pagos al comitente correspondientes a las operaciones efectuadas en su nombre.

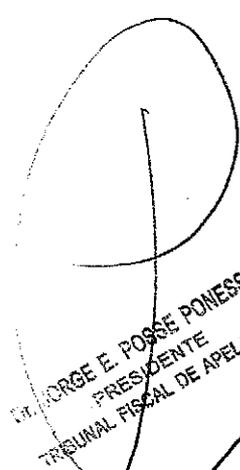
I.7) En virtud de los sólidos argumentos expuestos, y al sustentarse la multa aplicada en un ajuste de carácter improcedente, corresponde dejar sin efecto la misma, por resultar claramente violatoria de la normativa aplicable y del principio de legalidad, afectando injustificadamente los derechos y garantías de la contribuyente.

I.8) La multa aplicada por el art. 85 por los anticipos 3 a 5/2021 de \$2.396.753,51 debe ser dejada sin efecto en razón de que se sustenta en un ajuste improcedente. En tal sentido, al ser la sanción una consecuencia de la determinación realizada, ante la inexistencia de deuda demostrada a lo largo de este expediente, la multa debe correr la misma suerte que la deuda determinada. Por tal motivo, solicita que ante la improcedencia del ajuste realizado, la multa aplicada por el art. 85 sea dejada sin efecto.

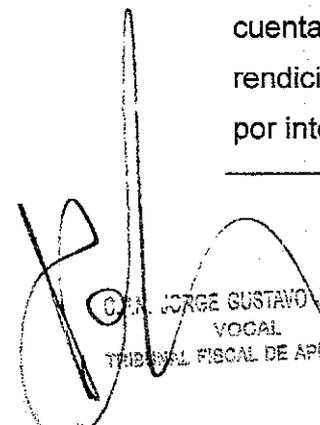
II. La Dirección General de Rentas, a fs. 1/12 del Expte. N° 214/926/2023, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Funda sus argumentos en las siguientes consideraciones:

II.1) El análisis integral de la documentación aportada por la contribuyente durante las instancias administrativas mostró que no resulta posible relacionar las facturas/tickets emitidos por la contribuyente con las Cuentas de Venta y Líquido Producto, ni verificar que las facturas/tickets sean emitidos con la leyenda "por cuenta y orden de terceros". Por lo tanto, no resulta factible verificar ni controlar la rendición de cuenta que la contribuyente debería realizar a su supuesto comitente por intermediación.


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

II.2) El contrato de consignación presentado por la contribuyente no se encontraba intervenido por la Autoridad de Aplicación en relación al Impuesto de Sellos en los períodos fiscalizados, por lo que no es oponible al fisco.

II.3) La prueba pericial contable fue debidamente analizada por el fisco, evidenciándose inconsistencias entre las conclusiones del perito y la documental aportada por la contribuyente. El perito aseveró cuestiones que no surgen de las facturas y demás documentación obrante en el expediente.

II.4) La declaración jurada del impuesto a las ganancias del año 2021 analizada por el perito presenta inconsistencias y abarca un período no incluido en la determinación de oficio.

II.5) La respuesta brindada por el frigorífico en la prueba informativa, sin respaldo documental, no resulta evidencia de la actividad de consignación que denuncia desarrollar la contribuyente.

II.6) En síntesis, del análisis integral de toda la prueba documental, informativa y pericial obrante en el expediente, surgen inconsistencias insalvables con la figura de comisionista que pretende demostrar la contribuyente, tanto desde el punto de vista contable, administrativo y financiero.

Por lo expuesto, solicita se confirme la resolución recurrida por la apelante.

III. A fs. 18 del Expte. 214/926/2023 obra Sentencia Interlocutoria N° 177/2023 dictada por este Tribunal, donde se tienen por presentadas las actuaciones, y se declara la cuestión de puro derecho, quedando los autos en condiciones de ser resueltos.

IV.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde emitir opinión:

IV.1) Vistas las actuaciones administrativas y la documentación aportada por la parte actora, este Tribunal advierte una serie de inconsistencias e insuficiencias probatorias que impiden acreditar fehacientemente las operaciones de intermediación alegadas.

En primer término, del estudio integral de la prueba no ha sido posible vincular las facturas y/o tickets de venta emitidos por la contribuyente con las denominadas

"Cuentas de Venta y Líquido Producto", las cuales supuestamente constituirían las rendiciones realizadas al presunto comitente por las ventas efectuadas por su cuenta y orden.

Asimismo, de la revisión de los comprobantes aportados no se logra constatar que los mismos contengan la leyenda "por cuenta y orden de terceros", requisito ineludible para las operaciones de intermediación invocadas.

Se observa que la actora efectúa tres tipos de facturación: las mencionadas Cuentas de Venta y Líquido Producto emitidas bajo el Código 157, las Facturas Tipo A y B, y los tickets respaldatorios. Sin embargo, no existe vinculación alguna entre las facturas de venta y las cuentas rendidas al supuesto comitente.

Por su parte, si bien las Cuentas de Venta y Líquido Producto poseen naturaleza análoga a una factura, su sola emisión no resulta justificativo suficiente de la intermediación invocada, requiriéndose inexorablemente su correlato con remitos, facturas, rendiciones de gastos, depósitos, ajustes contables y demás registros exigidos por las normativas aplicables, elementos éstos que no han sido debidamente acreditados.

Finalmente, de la inspección de las constancias documentales surgen numerosas inconsistencias adicionales, tales como falta de registraciones, falta de vinculación con comprobantes emitidos al frigorífico, cronología y numeración inconsecuente, entre otras ya puntualizadas en la resolución recurrida.

En consecuencia, frente a las insalvables deficiencias probatorias reseñadas, este Tribunal concluye en la imposibilidad de tener por acreditadas las supuestas operaciones de intermediación alegadas por la parte actora.

IV.2) A la luz del estudio exhaustivo de la prueba documental, informativa y pericial contable producida en las presentes actuaciones, este Tribunal arriba a la convicción de que no resulta posible tener por acreditada la invocada operatoria de intermediación atribuida a la apelante, evidenciándose, por el contrario, serias inconsistencias que no fueron congruentemente subsanadas.

En efecto, de la prueba rendida por la contribuyente, plasmado en los fundamentos de la resolución recurrida, se desprenden una serie de inconsistencias que arrojan insalvables cuestionamientos sobre la pretendida condición de intermediaria alegada.

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

M. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Así, en franca contradicción con lo aseverado en el dictamen pericial, de la propia documental aportada no surge que las facturas y tickets emitidos por la Sra. Guzmán incluyan la leyenda "Venta por cuenta y orden de Frigorífico Soychu", extremo éste que la propia accionante termina confirmando.

Por otra parte, las manifestaciones efectuadas por el mencionado frigorífico durante la prueba informativa fueron adecuadamente valoradas como meros dichos teóricos, al no encontrarse respaldados por la correspondiente prueba documental.

En cuanto al contrato de consignación acompañado, si bien su existencia no fue desconocida, se ha dejado expresamente sentado que la sola instrumentación de dicho convenio no resulta per se determinante de la actividad efectivamente desarrollada, apreciándose severas inconsistencias entre lo allí estipulado y el resto del plexo probatorio colectado en autos.

En definitiva, de un análisis integral y concienzudo de la totalidad de los elementos probatorios incorporados a la causa, se concluye en la imposibilidad de tener por acreditada y verificada la pretendida operatoria de intermediación invocada por la parte actora, en línea con lo fundadamente expuesto en la resolución impugnada.

IV.3) Se advierten una serie de inconsistencias e insuficiencias que acarrear un menoscabo sustancial en su fuerza convictiva.

En primer término, se cuestiona la ausencia de papeles de trabajo y documentación respaldatoria de las conclusiones alcanzadas por el experto, privando así a su labor de la necesaria base técnico-contable.

Asimismo, se evidencian contradicciones palmarias entre ciertas aseveraciones vertidas en el dictamen y la prueba documental acompañada por la propia representada, poniendo en tela de juicio la rigurosidad del análisis efectuado. A modo ilustrativo, en tanto el perito afirma que la contribuyente emite facturas con la leyenda "por cuenta y orden", ello no encuentra correlato alguno en la documentación analizada en autos.

Del mismo modo, algunas de las manifestaciones realizadas por el experto en relación a otros proveedores carecen de respaldo en los registros contables incorporados al expediente, configurando meras afirmaciones dogmáticas huérfanas de sustento probatorio.

Por otra parte, en lo atinente al análisis de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2021, efectuado por el perito, se ha dejado sentada su valoración limitada, habida cuenta que abarca una temporalidad no comprendida en el objeto de la determinación impositiva en crisis, sin que el experto hubiera efectuado mención o aclaración alguna respecto a los procedimientos tenidos en cuenta para el análisis de tan dilatado lapso, susceptible de conllevar conclusiones distorsionadas.

Más trascendente aún resulta la objeción erigida en torno al potencial conflicto de intereses que podría acarrear la circunstancia de que el perito designado revista en el mismo estudio contable que tuvo a su cargo la asistencia de la contribuyente durante el procedimiento de verificación fiscalizadora, emitiendo comunicaciones y documentación en su representación, pese a lo cual la parte no aportó la prueba tendiente a desmitir este cuestionamiento.

En definitiva, las inconsistencias apuntadas, sumadas a la ausencia de la debida imparcialidad del perito, la falta de respaldo técnico de sus conclusiones, las contradicciones con otras pruebas colectadas y la inclusión de períodos no comprendidos en la determinación impugnada, entre otras objeciones puntuales, conducen a este Tribunal a meritar con suma reserva la eficacia convictiva del dictamen pericial producido.

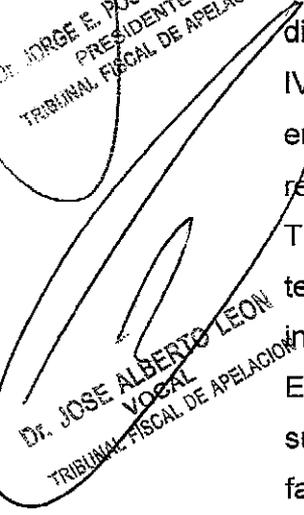
IV.4) Tras un meticoloso y armonioso análisis de la totalidad de la prueba obrante en autos, constituida por los elementos documentales, informes, pericias, requerimientos, respuestas y demás constancias incorporadas al expediente, este Tribunal arriba a la conclusión de que se presentan inconsistencias que impiden tener por acreditada la pretendida actividad de comisionista o intermediario invocada por la recurrente.

En efecto, desde un enfoque estrictamente contable, de las probanzas rendidas surgen múltiples falencias, tales como ausencia de registros pertinentes, falta de vinculación entre los distintos comprobantes aportados, e incumplimientos de diversas normativas aplicables, entre otros cuestionamientos puntuales detallados en los fundamentos de la resolución impugnada.

Desde una óptica administrativa, se advierten también serias inconsistencias en torno a la emisión y confección de los comprobantes respaldatorios, ausencia de inclusión de leyendas exigidas, carencia de un circuito documental que permita



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

verificar y controlar las supuestas rendiciones efectuadas al presunto comitente, y omisión de información clave en las presentaciones efectuadas, entre otros reparos.

Finalmente, abordando la faz financiera de las operaciones ventiladas, se objeta la ausencia de sustento en relación a los montos expuestos en concepto de comisiones devengadas, así como la falta de respaldo de depósitos, pagos u otro tipo de flujos que avalen la pretendida operatoria comercial denunciada.

En definitiva, efectuado un análisis armonioso, omnicomprendivo y ponderado de todos los aspectos contables, administrativos y financieros involucrados en la operatoria denunciada, este Tribunal concluye en la imposibilidad de tener por acreditada y constatada, sobre la base de la prueba rendida, la existencia real y efectiva de una actividad de intermediación por comisión llevada a cabo por la parte actora en estricto cumplimiento de la normativa aplicable, presentándose inconsistencias en los términos expuestos.

IV.5) Tras un análisis de la totalidad de la prueba obrante en autos, consistente en elementos documentales, informes, pericias contables, requerimientos, respuestas y demás constancias incorporadas al expediente, este Tribunal concluye que los dichos y manifestaciones efectuados por la parte apelante no logran ajustarse ni encontrar debido sustento en los hechos efectivamente verificados ni en la documentación disponible, no acreditándose en forma alguna la pretendida relación de consignación invocada respecto a las operaciones cuestionadas.

En efecto, un pormenorizado escrutinio de las pruebas rendidas evidencia que las aseveraciones y alegatos de la recurrente aparecen reñidos con la realidad fáctica que surge del análisis armonioso e integral de las constancias obrantes, no logrando convalidar sus argumentos con el respaldo documental aportado.

Así, en franca contradicción con lo aducido por la apelante en cuanto a la "abrumadora cantidad de información aportada", un estudio concienzudo de la misma no hace más que refrendar el ajuste practicado en sede administrativa, careciendo los agravios expresados contra la resolución impugnada de sustento fáctico que los avale.

Lejos de encontrar en la copiosa prueba reunida elementos que respalden la existencia real y efectiva de la invocada operatoria de intermediación, por el

contrario, se evidencian inconsistencias que socavan las argumentaciones esgrimidas por la contribuyente.

Desde el inicio mismo del procedimiento de fiscalización, se detectaron irregularidades en la documentación presentada que sembraron dudas razonables sobre la veracidad de la actividad denunciada, sin que los requerimientos de información y aclaraciones efectuados hayan sido satisfechos en forma suficiente.

En la posterior etapa impugnatoria, las diversas pruebas producidas no lograron revertir el cuadro apreciado, reforzando las objeciones inicialmente erigidas al evidenciar severas falencias desde los planos contables, administrativos y financieros, todo lo cual mereció un detallado análisis y ponderación en los fundamentos de la resolución cuestionada.

En definitiva, no existe más alternativa que desestimar los dichos de la apelante y confirmar el ajuste practicado, al no lograr acreditarse satisfactoriamente la pretendida actividad de intermediación o comisión alegada en cumplimiento de los requisitos normativos y legales aplicables.

IV.6) Respecto al agravio planteado en cuanto a que la Dirección General de Rentas objeta erróneamente la actividad declarada de operaciones de intermediación de carne y la recalifica de forma arbitraria como venta al por menor, determinando un impuesto con una notable y desproporcionada diferencia en la base imponible, sin fundamentos válidos para ello, el mismo debe ser desestimado.

De la exhaustiva revisión de las constancias obrantes en autos, este Tribunal ha podido corroborar que la recalificación de la actividad efectuada por el Fisco encuentra debido sustento en las diversas inconsistencias e insuficiencias probatorias detalladas en los considerandos precedentes, las cuales impiden tener por acreditada la pretendida operatoria de intermediación invocada por la contribuyente.

En efecto, la ausencia de correlación entre la documentación respaldatoria, las contradicciones detectadas, las falencias registrales, la falta de cumplimiento de requisitos formales y sustanciales exigidos por la normativa aplicable, entre otras irregularidades puntualizadas, constituyen fundamentos más que suficientes para validar el encuadre de la actividad realizado por la Autoridad de Aplicación en el marco del ejercicio de sus facultades de fiscalización y determinación de oficio.

Por lo tanto, ante la ausencia de prueba fehaciente que logre convalidar la naturaleza de las operaciones cuestionadas en carácter de intermediación, este Tribunal no advierte arbitrariedad alguna en el proceder de la Dirección General de Rentas, resultando ajustado a derecho el tratamiento impositivo dado a las mismas en virtud de las constancias fácticas reunidas.

IV.7) En cuanto al agravio vertido, vinculado a la impugnación de la multa aplicada en virtud del artículo 85 de la normativa tributaria, el mismo no puede tener favorable acogida por este Tribunal.

En efecto, habiéndose confirmado la legitimidad y procedencia del ajuste practicado por la Dirección General de Rentas respecto a la determinación del gravamen en crisis, la consecuente aplicación de la multa prevista en el artículo 85 del Código Tributario Provincial para los casos de omisión de impuestos, se erige como un accesorio lógico y ajustado a derecho.

La apelante no ha logrado revertir los cuestionamientos efectuados por el Fisco en torno a la operatoria invocada, evidenciándose la ausencia de prueba fehaciente que permita acreditar la pretendida intermediación alegada, lo cual conlleva necesariamente la ratificación de la deuda tributaria determinada de oficio por la repartición actuante.

Consecuentemente, al subsistir el ajuste principal del que la multa cuestionada se deriva como accesorio legal y reglamentariamente previsto, no se advierte que hubiese mediado arbitrariedad alguna en su imposición por parte de la Autoridad de Aplicación, reuniéndose los extremos exigidos por las normas tributarias para su procedencia.

En tales condiciones, no amerita mayor análisis la queja relativa a la multa aplicada, la cual resulta ajustada a derecho como accesorio de la obligación principal omitida, sin que la apelante hubiere logrado introducir elementos que permitan apartarse de la solución propuesta por la Dirección.

V.- Por ello, corresponde: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la contribuyente Veronica Patricia Guzman, CUIT N° 27-30319026-6., contra la Resolución N° D 09/23 de la Dirección General de Rentas de fecha 22/02/2023, y **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.

El señor vocal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

El señor vocal Dr. José Alberto León hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, y vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

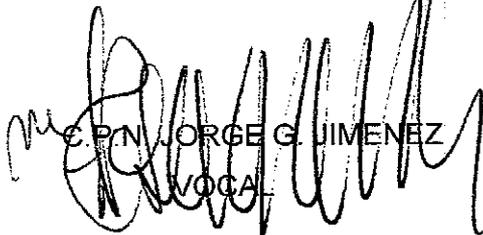
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:

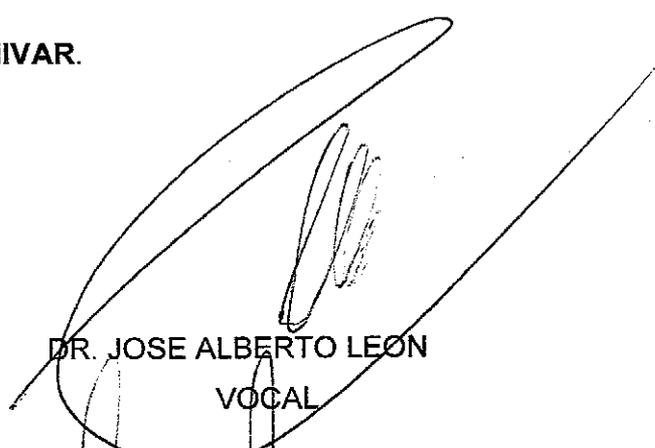
1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la contribuyente Veronica Patricia Guzman, CUIT N° 27-30319026-6., contra la Resolución N° D 09/23 de la Dirección General de Rentas de fecha 22/02/2023, y **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.

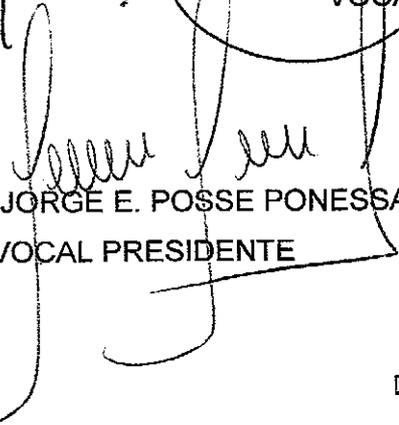
2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

S.S.

HACER SABER


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION