

SENTENCIA N°: 100/2024

Expte. N°: 238/926/2023

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los.....9..... días del mes de.....AGOSTO.....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: "**EL CALDEN S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION**", Expte. N° 238/926/2023 y Expte. N° 11601/376/D/2021 (DGR) y;

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

El **Dr. José Alberto León** dijo:

I.- Que a fs. 1687/1691 del expte DGR N° 11601/376/D/2021 se presenta el Sr. Rodolfo Lestard en carácter de socio gerente del contribuyente EL CALDEN S.R.L. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 14/23 de fecha 21/03/2023, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 1676/1685 del expte DGR.

En dicha Resolución se resuelve, en su art. 1° rechazar la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de deuda N° A 300-2022 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos- período fiscal 2021; y en su art. 2° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° M 300-2022 e imponer una multa de \$6.860.424,12 por configuración de la infracción del artículo 86 inciso 1 del C.T.P.

En su exposición de agravios el apelante insiste en la nulidad del procedimiento realizado por la Dirección General de Rentas, al no haber considerado las causales esgrimidas por su parte para desvirtuar las pretensiones fiscales. El Fisco pretende que la documentación acompañada y verificada por la pericial contable no resultaría suficiente para justificar su accionar. Incluso la Autoridad de

Aplicación en los períodos 2018 y 2019, tuvo por válida las operaciones que ahora desconoce.

Reitera que la realidad económica y jurídica evidencia que la contribuyente y las firmas con quien se encuentra vinculada suscribieron convenios de asistencia financiera y lo ejecutaron; brindando prueba de ello. Para el supuesto que pretendan desconocer la veracidad y validez de dichos convenios, los mismos pueden ser probados por cualquier medio de prueba, de acuerdo a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación.

Considera que si la propia Administración reconoce que el hecho imponible se verificó ¿qué razón justificaría que ese hecho se plasme en facturas de quien no participó en el hecho generador?.

Se agravia también de que la DGR imputa la base imponible a una actividad genérica (469090 del nomenclador del Régimen de Convenio Multilateral) sin especificar qué bien o servicio se detectó como “no declarado”.

También se agravia de la sanción de multa aplicada, manifestando que debe configurarse el elemento subjetivo en la sanción, mientras que en las actuaciones no ha sido demostrada ninguna circunstancia (indicio) que permita inferir la intención maliciosa del contribuyente.; lo que torna en inviable la configuración de la infracción prevista en el art. 86 inciso 1 del CTP.

Por ultimo ofrece prueba instrumental y pericial contable.

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 contribuyente. 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. 19/21 obra Sentencia Interlocutoria N° 33/24 del 14/03/2024 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.

Respecto a la prueba pericial contable, en fecha 19/04/2024 el perito designado por el contribuyente solicitó que por temas de salud, se fije nueva fecha para la audiencia de orden, autorizando este Tribunal que la misma sea realizada el día 29/04/2024.

La mentada audiencia fue realizada en la fecha mencionada, debiendo presentar el informe pericial en fecha 28/05/2024.

Los peritos designados por las partes en fecha 16/05/2022 solicitaron en forma conjunta una prórroga para la presentación de dicho informe, concedida por el plazo de 15 días hábiles; para ser presentado dicho informe el día 28/06/2024 por parte del perito designado por el apelante (fs. 61/67) y por el perito designado por la DGR (fs. 68/71).

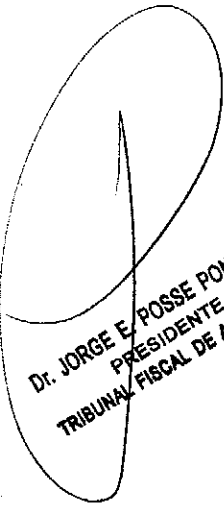
Al encontrarse vencido el plazo probatorio, se ordenó en fecha 01/07/2024: Tener presente el informe actuarial que antecede. En su mérito se provee: pasen los autos a despacho para resolver.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° D 14/23 resulta ajustada a derecho.

En primer lugar corresponde analizar la determinación de oficio realizada al contribuyente. Como se expresa en el Acta de Deuda N° A 300-2022: *"...la firma registra acreditaciones bancarias superiores a los ingresos total país exteriorizados en las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Convenio Multilateral presentadas..., no habiendo justificado con documentación respaldatoria suficiente el origen de tales depósitos, lo que hace presumir ingresos gravados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el marco de lo establecido por el Art. 97 del CTP..."*

Las determinaciones de oficios pueden realizarse de dos maneras: sobre base cierta, la que se encuentra prevista en el art. 96 del CTP y sobre base presunta, contemplada en el art. 97 del CTP.

Si el contribuyente suministra todos los elementos comprobatorios de las operaciones que constituyan hechos imponible, la determinación se realizara sobre base cierta. En caso de que no los hubiera aportado o si los mismos resultan impugnables, deberá realizarse la determinación sobre base presunta. El primer párrafo del art. 97 enumera situaciones que pueden servir como indicios; pero ya en el segundo párrafo y en relación específicamente con el impuesto


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


Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

sobre los Ingresos Brutos, realiza una enumeración de presunciones iuris tantum. La prevista en el inciso 4 establece: *“Los depósitos bancarios, debidamente depurados, que superen las ventas y/o ingresos declarados del período y/o anticipo, ..., con más un diez por ciento (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos representarán, en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, montos de ventas gravadas omitidas...”*

El encuadre realizado por la DGR es correcto, ya que durante la verificación se pudo constatar que las acreditaciones bancarias eran superiores a las bases de cálculo del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Ante ello, los funcionarios solicitaron a la firma que explique las razones de esta diferencia, a lo que el contribuyente manifestó que obedecían a la ejecución de los “Convenios de asistencia financiera” suscriptos con las firmas vinculadas Rodeo del Aliso SRL, El Algarrobal SRL, El Guayacan SRL, Cosetra SA y Agropecuaria del Pilar SRL.

Según las manifestaciones del contribuyente fue con motivo de estos convenios que las citadas empresas depositaban dinero en cuentas bancarias de El Caldén SRL. La Autoridad de Aplicación solicitó que se justifique con documentación respaldatoria estas operatorias.

El contribuyente durante la etapa de fiscalización aportó los mentados convenios cuya denominación real era “Convenio de Autorización de uso de cuenta bancaria y líneas de créditos comerciales, bancarios y financieros” y no “convenios de asistencia financiera” como erradamente expresara el apelante.

En dichos convenios firmados en fecha 03/06/2016 (con Cosetra SA y Agropecuaria del Pilar SRL) y en fecha 12/04/2018 (con El Guayacan SRL, El Algarrobal SRL y Rodeo del Aliso SRL), el contribuyente autoriza a las empresas vinculadas (autorizadas) a que las mismas efectúen depósitos en las cuentas que se detallan. También le autoriza al uso de líneas de crédito. En otra cláusula de los convenios se establece que el autorizado comunicará antes de cada acreditación el monto de la misma; así como el autorizante tendrá derecho a retener de las sumas acreditadas el total de gastos, comisiones, impuestos, etc y el autorizado abonará el 1,2% de cada acreditación en concepto de retribución por el uso de la cuenta. Este último importe será abonado una vez que el autorizante emitió la factura correspondiente.

También presentó facturas emitidas a cada una de estas empresas vinculadas por el permiso de usar las cuentas bancarias. Otra documentación aportada fueron los resúmenes bancarios de los Bancos Santander, Credicoop y Macro.

Tanto durante el proceso fiscalizadorio como en la etapa de la impugnación al Acta de Deuda, el apelante no pudo acreditar que los convenios de autorización de uso de cuenta bancaria se ejecutaran efectivamente. No hay prueba de que las firmas vinculadas le informaran antes de realizar los depósitos en las cuentas y el monto de los mismos. Inclusive las cinco empresas fueron circularizadas solicitando información y ninguna de ellas en ninguna oportunidad contestó dichos requerimientos.

De la documental que fuera presentando debe concluirse que NO HAY prueba del origen de los depósitos que superan ampliamente la base imponible del impuesto.

Por demostrar esta situación fácticamente, tomamos un ejemplo de varios que se constatan en autos. Según los dichos del apelante (fs. 1118 expte DGR), varios depósitos realizados en efectivo en el mes de marzo de 2021 (por la suma de \$2.285.700) en su cuenta del Banco Santander respondían a una cobranza realizada por la empresa Cosetra SA por servicios agrícolas. A fin de acreditar sus dichos, acompaña la factura A N° 00002-00000195 de fecha 30/04/2020 que emite Cosetra SA a El Algarrobal SRL, donde se detalla como producto servicio facturado: Cosecha de caña integral y pulverizaciones en trigo por un monto total de \$28.656.753,61 (IVA incluido). A fs. 1373 del expte DGR obra copia de la Factura A N° 00002-00000094 de fecha 23/06/2022 que emite El Calden SRL a Cosetra SA por los intereses y comisiones del convenio de autorización de uso de cuenta Bancaria desde enero a junio 2021 por un monto de \$247.126,03 (IVA incluido).

La operación según la manifestación del contribuyente habría sido: en el mes de abril de 2020 la firma Cosetra SA le facturó a El Algarrobal SRL por servicios de cosecha que le realizara (cosecha de caña y pulverización de trigo). Once meses después (marzo de 2021) de haberlo facturado, esta firma (Cosetra SA) utiliza una de las cuentas del apelante, en este caso la del Banco Santander para realizar depósitos de lo percibido por esos servicios prestados, pero no por el monto total, sino solo por menos del 10% del total de la factura. No hay ninguna prueba además de que Cosetra hubiera informado que iba a realizar estos

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

depósitos, incumpliendo de esa manera el convenio firmado con el recurrente de autos. Incluso, quince meses después de realizados los depósitos (en junio de 2022), El Calden recién realiza la factura a Cosetra por haber utilizado las cuentas bancarias e incluye todos los depósitos de enero a junio de 2021. Por supuesto no hay prueba de cómo se compone ese número facturado.

Evidentemente resulta una operatoria sumamente confusa y poco clara; además de que no hay prueba de que ese dinero depositado en efectivo, hubiera sido ingresado por Cosetra.

Por su parte la pericia contable realizada en la instancia impugnatoria y la realizada en esta instancia no arrojan modificación alguna a la determinación, ya que confirma que la relación entre el apelante y las cinco empresas vinculadas obedece a un convenio de autorización de uso de cuenta bancaria; algo que no resulta desconocido por el Fisco; pero que no es prueba suficiente del origen de los depósitos. Incluso en la pericia realizada en estos autos, se vierte información ya obrante con anterioridad en las actuaciones, como ser: el detalle de las cuentas bancarias donde se autorizó a depositar a las empresas vinculadas, los conceptos de las facturas por medio de las cuales El Calden cobra el permiso de uso de cuenta bancaria, etc.; y otra que de ninguna manera modifica la determinación, por ej.: la conformación societaria de la firma apelante y del resto de las empresas. Es decir que no surge dato alguno que permita a este Tribunal modificar la determinación de oficio realizada por la DGR sobre base presunta y en una muy correcta aplicación de lo establecido por el art. 97 del CTP:

Respecto del planteo realizado contra la sanción de multa aplicada, la misma en este caso se encuentra justificada, ya que si bien el artículo 86 inciso 1 del CTP 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 2 y 3 del C.T.P. el que presume, salvo prueba en contrario, propósito de

defraudación cuando exista: "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 las declaraciones juradas no incluyen la totalidad de las ventas realizadas, lo que surge por presunción en virtud de las mayores acreditaciones bancarias realizadas y que no pudieron ser justificadas por el encartado.

En conclusión la aplicación de la sanción de multa por el sumario M 300-2022, en virtud a la normativa establecida en el art. 86 inciso 1 del CTP resulta procedente. En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución:

I) **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **EL CALDEN S.R.L.**, C.U.I.T. 30-71445825-2, en contra de la Resolución N° D 14/23 de fecha 21/03/2023 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, período fiscal 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 **EL CALDEN S.R.L.**, C.U.I.T. 30-71445825-2, en contra de la Resolución N° D 14/23 de fecha 21/03/2023 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto

sobre los Ingresos Brutos, período fiscal 2021. En consecuencia **CONFIRMAR** la misma, conforme a los considerandos que anteceden.

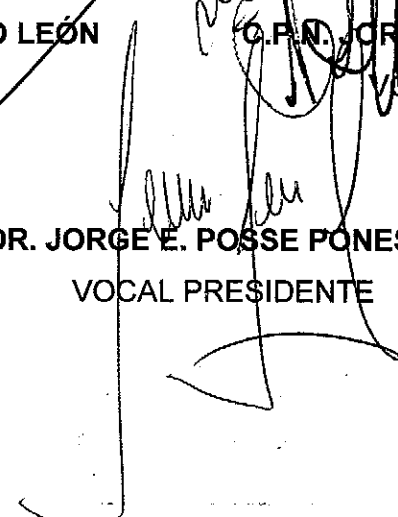
2- **REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

HACER SABER

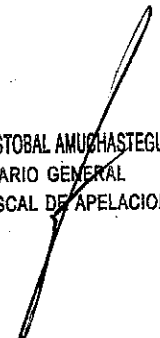
M.F.L.


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL


G.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION