

SENTENCIA N°: 112 /2024

Expte. N°: 163/926/2022

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 13 días del mes de ~~SEPTIEMBRE~~ 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: "HIJOS DE SALVADOR SRL S/ RECURSO DE APELACIÓN", Expediente Nro. 163/926/2022 (Expte. DGR Nro. 9598/376/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. 512/519 del Expte. DGR Nro. 9598/376/D/2021, Andrés Salvador Briz, socio gerente de la firma HIJOS DE SALVADOR S.R.L, CUIT N° 30-70933959-8, interpone recurso de apelación contra la Resolución N° D 19/22 de la Dirección General de Rentas de fecha 27/04/2022 obrante a fs. 505/507 del mencionado expediente. En ella se resuelve:

ARTICULO 1- RECHAZAR la impugnación interpuesta por el Sr. Andrés Salvador Briz, en carácter de socio gerente de la firma HIJOS DE SALVADOR S.R.L., CUIT N° 30-70933959-8, con domicilio fiscal electrónico, constituido de conformidad con lo establecido en los términos del Art. 38 (bis) del Código Tributario Provincial y de la RG (DGR) N° 83/20, a las Actas de Deuda N° A 621-2021, N° A 618-2021 y N° A 619-2021, confeccionadas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmando la mismas.

ARTICULO 2°.-RECHAZAR el descargo interpuesto al Sumario Instruido N° M 618-2021 por encuadrarse su conducta en la infracción contemplada en el artículo N° 86 Inc. 1 del CTP, y en consecuencia APLICAR, a la firma HIJOS DE SALVADOR S.R.L., CUIT N° 30-70933959-8, una multa por el monto de \$511.164,96 (Pesos:

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

1

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

quinientos once mil ciento sesenta y cuatro con 96/100), equivalente a (2) dos veces el gravamen omitido en el Periodo Fiscal 2020.

ARTICULO 3.- RECHAZAR el descargo interpuesto al Sumario Instruido N° M 619-2021 por encuadrarse su conducta en la infracción contemplada en el artículo 85 del CTP, y en consecuencia APLICAR a la firma HIJOS DE SALVADOR S.R.L., CUIT N° 30-70933959-8 una multa por el monto de \$201.967,93 (Pesos: Doscientos un mil novecientos sesenta y siete con 93/100) equivalente al 100% del gravamen omitido en las posiciones 01 y 04/2021, consignados en el Acta de Deuda N° A 619-2021.

El contribuyente funda su recurso en los siguientes argumentos:

I.1.) Se encuentra debidamente acreditado a través de sentencias pasadas en autoridad de cosa juzgada, emanadas de la Cámara Contencioso Administrativo y la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán, que la actividad principal desarrollada por la firma contribuyente Hijos de Salvador S.R.L. corresponde específicamente a la producción primaria de cultivo de caña de azúcar, encuadrando en consecuencia dentro del régimen de exención impositiva con alícuota cero en el impuesto sobre los ingresos brutos, conforme la normativa vigente.

I.2.) La Provincia de Tucumán, mediante la sanción de la Ley 6.496, adhirió en su totalidad a los principios, objetivos y cláusulas del denominado Pacto Fiscal, el cual establece taxativa y expresamente la exención en el impuesto sobre los ingresos brutos para las actividades primarias, entre las que se encuentra comprendida la ejercida por el contribuyente recurrente, según la doctrina judicial emanada de los precedentes de la Corte Suprema de Justicia Provincial.

I.3.) Habiéndose fijado la alícuota cero para gravar la actividad de producción primaria en cumplimiento de lo dispuesto por el Pacto Fiscal, al que la Provincia adhirió, devino jurídicamente inaplicable y carente de todo sustento normativo la facultad pretendida por la autoridad fiscal de imponer una alícuota diferenciada, contraviniendo abiertamente la fuerza de cosa juzgada que revisten las sentencias dictadas por los máximos tribunales de la Provincia.

I.4.) La documental acompañada por el contribuyente durante las actuaciones de fiscalización, consistente en declaraciones juradas de impuesto a las ganancias y contratos de arriendo de inmuebles rurales, resulta plenamente suficiente y hábil para acreditar de manera fehaciente la real y efectiva actividad de cultivo de caña

de azúcar desarrollada por la firma, sin que pueda ser arbitrariamente desestimada por la autoridad de aplicación.

1.5.) La determinación de oficio realizada por la Dirección General de Rentas, imponiendo deuda tributaria y sanción por el impuesto sobre los ingresos brutos para períodos fiscales en los que nunca se cuestionó la actividad primaria ejercida por el contribuyente, implica una transgresión manifiesta a los principios rectores del procedimiento tributario, tales como verdad material y carga de la prueba, además de vulnerar la seguridad jurídica.

1.6.) La Dirección General de Rentas ha actuado de manera arbitraria y sin fundamento legal al desconocer la real actividad primaria de cultivo de caña de azúcar ejercida por la firma contribuyente, la cual ha sido debidamente acreditada mediante la presentación de declaraciones juradas de impuesto a las ganancias y contratos de arriendo de inmuebles rurales. La autoridad fiscal pretende imponer multas equivalentes al 100% del gravamen presuntamente omitido, basándose en una supuesta inconsistencia entre la información brindada por la empresa y aquella suministrada por las Compañías Azucareras Los Balcanes S.A. y Concepción S.A., sin considerar que la documentación aportada por el contribuyente resulta plenamente suficiente para demostrar su actividad principal. Esta actitud de la Dirección General de Rentas implica un claro abuso de poder y una vulneración al derecho de defensa del contribuyente, quien oportunamente ha producido los descargos necesarios para refutar los requerimientos efectuados por el organismo recaudador, los cuales han sido arbitrariamente desestimados para proceder a una errónea determinación de oficio de una presunta deuda tributaria.

II. La Dirección General de Rentas, a fs. 30/41 del Expte. N° 163/926/2022, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Funda sus argumentos en las siguientes consideraciones:

II.1) Que el contribuyente declaró sus ingresos bajo el código de actividad 11421 "Cultivo de Caña de Azúcar", aplicando la alícuota del 0,75%, cuando en realidad debió encuadrarlos en el código 512271 "Venta al por mayor de azúcar, efectuada

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

por fábricas de azúcares y productores maquileros", con una alícuota del 1,5%, por ser un productor cañero maquilero y no un productor primario.

II.2) Que a partir de la documentación analizada, el fisco determinó que los ingresos genuinos del contribuyente provienen de la venta del azúcar obtenido bajo el régimen de maquila, es decir, como resultado de entregar su producción de caña de azúcar a un ingenio para su procesamiento y posterior participación en el producto elaborado. Por lo tanto, no puede considerarse productor primario sino maquilero.

II.3) Que el contribuyente no presentó suficiente documentación que permitiera constatar fehacientemente las existencias iniciales y finales de azúcar en cada periodo fiscalizado, ni justificar las diferencias detectadas entre los ingresos declarados por el contribuyente y los informados por los ingenios azucareros a través de circularizaciones. Esta circunstancia impidió determinar con certeza los ingresos gravados.

II.4) Que ante la falta de documentación que respalde los dichos del contribuyente, el fisco procedió a determinar la base imponible sobre base presunta, facultad prevista en el artículo 97 del Código Tributario Provincial cuando no se cuenta con los elementos suficientes para realizar una determinación cierta.

II.5) Que a lo largo del proceso administrativo, el contribuyente no logró aportar pruebas que permitieran justificar válidamente las inconsistencias detectadas por el fisco. Por lo tanto, las impugnaciones realizadas por el contribuyente fueron rechazadas, confirmando la determinación de oficio practicada.

II.6) Que constató la configuración de infracciones previstas en los artículos 85 y 86 inc. 1 del Código Tributario Provincial, al verificar conductas de omisión de impuestos y defraudación fiscal. Las multas aplicadas fueron graduadas conforme a las escalas establecidas en dichos artículos, y al no haberse desvirtuado las presunciones legales, corresponde su confirmación

III. A fs. 47 del Expte. 163/926/2022 obra Sentencia Interlocutoria N° 32/2023 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.

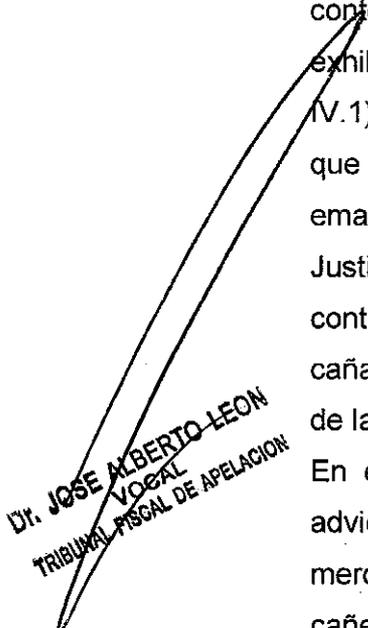
IV.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde emitir opinión:

IV.1) En relación al agravio expresado en el punto I.1), este Tribunal considera que el mismo no puede prosperar. Si bien es cierto que existen sentencias emanadas de la Cámara Contencioso Administrativo y la Corte Suprema de Justicia de la Provincia que reconocen a la actividad desarrollada por el contribuyente HIJOS DE SALVADOR SRL como producción primaria de cultivo de caña de azúcar, las mismas fueron dictadas en base a un análisis pormenorizado de la situación fáctica existente en cada caso concreto sometido a juzgamiento.

En el presente, a partir de las constancias obrantes en autos, este Tribunal advierte que la real actividad llevada a cabo por el contribuyente no se limita al mero cultivo de caña de azúcar, sino que el mismo actúa como un productor cañero maquilero, entregando su producción primaria a ingenios azucareros para su posterior procesamiento y comercialización del azúcar obtenido como resultado de dicho proceso industrial.

En efecto, a lo largo del procedimiento de fiscalización sustanciado, la Dirección General de Rentas pudo constatar, a través de la información brindada por los propios ingenios Compañía Azucarera Los Balcanes S.A. y Complejo Azucarero Concepción S.A., que el contribuyente poseía contratos de maquila vigentes con dichas empresas para los períodos fiscalizados. En virtud de estos acuerdos, el cañero entregaba su producción de caña de azúcar a las plantas industriales para su procesamiento y posterior participación en el azúcar obtenido.

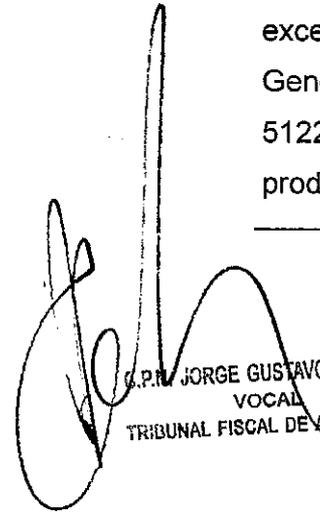
Esta circunstancia fáctica, debidamente acreditada en autos, impide considerar al contribuyente como un mero productor primario, toda vez que el mismo no se limita al cultivo de caña sino que participa activamente en la cadena de industrialización y comercialización del producto final. Al agregar valor a la materia prima a través del proceso de maquila y obtener una participación en el azúcar resultante para su posterior venta, el contribuyente desarrolla una actividad que excede el ámbito de la producción primaria. Así lo ha interpretado la Dirección General de Rentas, al encuadrar la actividad del contribuyente en el código 512271 "Venta al por mayor de azúcar, efectuada por fábricas de azúcares y productores maquileros", en lugar del código 11421 "Cultivo de caña de azúcar"



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

que el mismo había declarado. Esta categorización luce adecuada por cuanto permite aprehender la real sustancia económica de los hechos imponible, más allá de las formas jurídicas utilizadas.

El principio de realidad económica, plasmado en el artículo 216 del Código Tributario Provincial, impone al intérprete considerar la verdadera naturaleza de los actos o situaciones sometidos a tributación, con independencia de los moldes formales adoptados.

En relación al principio de realidad económica que debe primar al momento de caracterizar una actividad como primaria o industrial, resultan ilustrativas las palabras de Dino Jarach, quien sostiene: "El principio de la realidad económica es aquel en virtud del cual, en la interpretación de las normas impositivas, se debe atribuir preminencia al contenido económico real de los actos o situaciones por sobre la forma jurídica utilizada, cuando esta última no coincida con la realidad económica." (Jarach, D. (1996). Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Buenos Aires: Abeledo-Perrot).

En el caso, la entrega de caña por parte del cañero a los efectos de su procesamiento por maquila y la obtención de una participación en el producto final elaborado evidencian que nos encontramos ante un supuesto de industrialización, que impide considerar la actividad como primaria. Desde esta perspectiva, el hecho de que existan precedentes judiciales que encuadren a Hijos de Salvador SRL como productor primario no obsta a la procedencia del ajuste practicado por el fisco. Ello así por cuanto cada caso debe ser analizado a la luz de sus circunstancias fácticas particulares, siendo que en el presente se ha constatado una realidad económica que trasciende el mero cultivo de caña de azúcar. Por ende, el agravio bajo análisis debe ser rechazado.

IV.2) Respecto del agravio esgrimido en el punto I.2), referido a la supuesta vulneración del régimen de exención impositiva previsto en el Pacto Fiscal al que adhirió la Provincia de Tucumán mediante la Ley 6.496, cabe señalar que el mismo parte de una interpretación errónea de dicha normativa. En efecto, si bien el Pacto Fiscal establece expresamente la exención en el impuesto sobre los ingresos brutos para las actividades primarias, una adecuada hermenéutica de sus términos indica que la misma sólo resulta aplicable a aquellos sujetos que efectivamente se dediquen a la producción primaria, sin realizar procesos

ulteriores de industrialización o comercialización que agreguen valor a la materia prima. Como se expuso en el considerando anterior, el contribuyente Hijos de Salvador SRL no se limita al cultivo de caña de azúcar, sino que participa activamente en el procesamiento y venta del azúcar obtenido a través del régimen de maquila.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Esta circunstancia impide considerarlo alcanzado por el beneficio fiscal previsto en el Pacto, desde que no nos encontramos ante un genuino productor primario sino frente a un eslabón más de la cadena agroindustrial. La adhesión de la Provincia al Pacto Fiscal no puede ser interpretada como una exención automática e irrestricta para todas las actividades que de algún modo se vinculen con la producción primaria. Por el contrario, para gozar de dicho tratamiento preferencial, el sujeto debe acreditar que se dedica exclusivamente a la producción primaria, sin realizar procesos de industrialización o comercialización. En el caso, ha quedado fehacientemente acreditado que el contribuyente no cumple con dichos requisitos, por lo que no puede invocar a su favor la exención prevista en el Pacto Fiscal.

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

Su actividad encuadra en la venta al por mayor de azúcar, actividad expresamente excluida del beneficio en cuestión. A mayor abundamiento, cabe recordar que el Pacto Fiscal constituye un acuerdo interjurisdiccional celebrado entre las Provincias y la Nación con el objeto de armonizar las estructuras tributarias y promover el empleo y la inversión. Si bien el mismo establece ciertas limitaciones a las potestades tributarias locales, ello no implica un avasallamiento del poder fiscal que las Provincias conservan por imperio de los artículos 121 y 75 inciso 2 de la Constitución Nacional. En ejercicio de dichas competencias, la Provincia de Tucumán se encuentra facultada para establecer el alcance concreto del beneficio de exención acordado, así como para excluir de dicho régimen a actividades que, por sus particulares características, no revistan la calidad de producción primaria.

Respecto al alcance de la exención de las actividades primarias prevista en el Pacto Fiscal, Enrique Bulit Goñi afirma que la misma "debe interpretarse de manera restrictiva, alcanzando únicamente a aquellos sujetos que se dediquen exclusivamente a la producción primaria, sin realización de procesos de

Dr. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

industrialización o comercialización." (Bulit Goñi, E. (1999). Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Buenos Aires: Depalma).

La Dirección General de Rentas, en su carácter de autoridad de aplicación del Código Tributario Provincial, cuenta con facultades suficientes para determinar y fiscalizar los tributos legislados por la Provincia, así como para encuadrar los hechos imponible en las categorías previstas por la ley. En el caso, el encuadramiento de la actividad del contribuyente en el código 512271, con la alícuota del 1.5%, no constituye un apartamiento de la normativa del Pacto Fiscal sino el ejercicio legítimo de las potestades conferidas por la legislación local. Por consiguiente, el agravio esgrimido por la apelante debe ser rechazado.

IV.3) En cuanto al agravio expuesto en el punto I.3), mediante el cual el contribuyente cuestiona la aplicación de una alícuota diferenciada por parte de la Dirección General de Rentas por considerarla contraria a la normativa del Pacto Fiscal y a la autoridad de cosa juzgada que revisten los precedentes de la Corte Suprema de Justicia Provincial, cabe señalar que el mismo no resulta procedente. Respecto del supuesto apartamiento del Pacto Fiscal, corresponde remitirse a lo expuesto en el considerando anterior, en cuanto a que la actividad llevada a cabo por Hijos de Salvador SRL no puede ser considerada como producción primaria, por involucrar procesos de industrialización y comercialización que exceden el mero cultivo de caña de azúcar. Esta circunstancia impide considerar al contribuyente alcanzado por la alícuota del 0% prevista en el Pacto Fiscal para las actividades primarias.

Por el contrario, el encuadramiento de la actividad en el código 512271 "Venta al por mayor de azúcar, efectuada por fábricas de azúcares y productores maquileros", con una alícuota del 1.5%, luce ajustado a la real sustancia económica de los hechos y a las normas que rigen el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Tucumán. En efecto, el artículo 213 del Código Tributario Provincial establece que el hecho imponible de dicho tributo está constituido por el ejercicio habitual de actividades económicas.

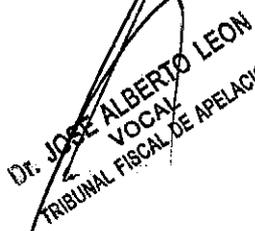
A su vez, el artículo 216 del mismo cuerpo legal consagra el principio de realidad económica, al disponer que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se debe atender a los actos, situaciones y relaciones económicas efectivamente realizadas, con prescindencia de las formas jurídicas utilizadas. En

el caso, la Autoridad Fiscal constató que la verdadera actividad desarrollada por el contribuyente no se limitaba a la producción primaria de caña sino que involucraba la entrega de dicha materia prima para su procesamiento por maquila y la obtención de una participación en el azúcar elaborado para su posterior comercialización. Esta operatoria encuadra en la definición legal de hecho imponible y justifica la aplicación de la alícuota prevista para la actividad de venta al por mayor de azúcar realizada por productores maquileros.

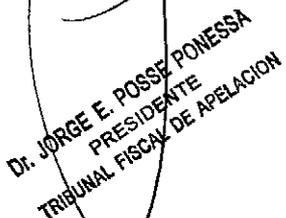
No obsta a lo expuesto la existencia de los precedentes judiciales invocados por el apelante. Si bien es cierto que los mismos consideraron a Hijos de Salvador SRL como un productor primario de caña de azúcar, dichos decisorios fueron dictados en base a las circunstancias fácticas acreditadas en cada expediente. Por el contrario, en el caso bajo análisis, las constancias obrantes en autos evidencian una realidad diferente, en la que el contribuyente excede el ámbito de la producción primaria y se dedica a la industrialización y comercialización del azúcar a través del régimen de maquila. Esta comprobación fáctica, debidamente fundada por el organismo fiscal, impide la aplicación automática de los mencionados precedentes, por tratarse de situaciones sustancialmente diferentes. La autoridad de cosa juzgada se encuentra circunscripta al caso concreto decidido en cada proceso y no resulta extensible a supuestos que presenten características diversas.

Por otra parte, no puede soslayarse que los fallos invocados fueron dictados con anterioridad a la exteriorización de la conducta tributaria que motiva la presente determinación de oficio. Es decir, al momento del dictado de dichas sentencias, el organismo fiscal no contaba con los elementos que posteriormente le permitieron encuadrar la actividad del contribuyente en la venta mayorista de azúcar. Por ende, la aplicación de la alícuota prevista para la actividad industrial no implica un desconocimiento de la autoridad de cosa juzgada sino la legítima adecuación de la pretensión fiscal a la realidad económica constatada a partir de la fiscalización.

En cuanto a la inaplicabilidad automática de precedentes judiciales a casos posteriores, José Osvaldo Casás señala que "La existencia de precedentes judiciales que encuadren a un contribuyente bajo un determinado tratamiento fiscal no implica su aplicación automática a casos posteriores, debiendo analizarse en cada situación concreta la identidad fáctica y probatoria que



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

justifique la extensión de la solución precedente." (Casás, J. O. (2007). Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. Buenos Aires: Ad-Hoc).

En virtud de todo lo expuesto, este Tribunal concluye que la Autoridad de Aplicación se encontraba plenamente facultada para encuadrar la actividad del contribuyente en el código de actividad 512271 y aplicarle la alícuota del 1.5% prevista para la misma, sin que ello implique una vulneración del Pacto Fiscal ni de la autoridad de cosa juzgada que revisten los precedentes citados. En consecuencia, corresponde rechazar el agravio bajo análisis.

IV.4) Respecto del agravio esgrimido en el punto I.4), mediante el cual el contribuyente cuestiona la desestimación por parte de la Dirección General de Rentas de la documentación aportada durante la fiscalización, corresponde señalar que el mismo no puede prosperar. En efecto, el apelante sostiene que la documental consistente en declaraciones juradas del impuesto a las ganancias y contratos de arriendo de inmuebles rurales resultaba plenamente hábil para acreditar el desarrollo de la actividad de cultivo de caña de azúcar. Sin embargo, un análisis integral de las constancias obrantes en autos permite concluir que la misma resulta insuficiente para tener por configurada la exención prevista para la producción primaria.

En primer lugar, cabe destacar que durante el proceso de fiscalización el organismo recaudador intimó en reiteradas oportunidades al contribuyente a aportar documentación adicional que permitiera corroborar los ingresos declarados y justificar las diferencias detectadas con la información proporcionada por los ingenios azucareros. Ante tal requerimiento, el contribuyente se limitó a acompañar declaraciones juradas impositivas, contratos de arrendamiento y papeles de trabajo, sin adjuntar registros contables ni otra documentación de respaldo.

Esta omisión resultó determinante para que la Autoridad Fiscal considerara insuficiente la prueba aportada. En efecto, las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias, por sí solas, no permiten conocer el origen y la composición de los ingresos declarados, ni determinar si los mismos provienen en su totalidad de la actividad primaria de cultivo de caña de azúcar. Es sabido que dicho tributo tiene una base imponible más amplia que el impuesto sobre los ingresos brutos, por lo que la mera presentación de las declaraciones no acredita la procedencia

de la exención pretendida. Similar razonamiento cabe efectuar respecto de los contratos de arrendamiento rural acompañados. Si bien los mismos podrían constituir un indicio de la explotación de inmuebles destinados al cultivo de caña, no resultan por sí solos demostrativos de que la totalidad de los ingresos del contribuyente provienen de dicha actividad. Para ello, resultaba imprescindible la presentación de registros contables que dieran cuenta de la discriminación de los ingresos según su origen y permitieran dimensionar la preponderancia de la actividad primaria. Ante la falta de esta documentación, que el propio contribuyente estaba obligado a llevar en virtud de la envergadura de su actividad económica, la Dirección General de Rentas se vio impedida de determinar con certeza si los ingresos declarados provenían en su totalidad del cultivo primario.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

La misma carencia puede predicarse respecto de la falta de inventarios y registros de stock, que impidieron conocer el destino de la producción de caña y corroborar que la misma no hubiera sido comercializada como materia prima sin procesar. Más aún, los papeles de trabajo acompañados por el contribuyente, confeccionados unilateralmente y sin respaldo documental, no logran suplir la ausencia de registraciones contables. Por el contrario, el análisis efectuado por la inspección permitió advertir inconsistencias entre la información allí consignada y los montos informados por los ingenios como entregados al cañero en concepto de participación en la maquila.

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

No puede soslayarse que, conforme lo prevé el artículo 47 del Código Tributario Provincial, los contribuyentes se encuentran obligados a conservar en forma ordenada la documentación que hace a su actividad económica, de modo tal de posibilitar la verificación de la exactitud de sus declaraciones juradas. El incumplimiento de dicho deber formal no puede ser suplido mediante la presentación de documentación confeccionada unilateralmente, sin respaldo en registraciones emanadas de una contabilidad regular. En este contexto, las diferencias detectadas entre los datos declarados por el contribuyente y los informados por los ingenios, sumado a la falta de documentación contable respaldatoria, permitieron a la Dirección General de Rentas presumir la existencia de omisiones en la base imponible del impuesto.

La determinación oficial efectuada encuentra sustento en las previsiones del artículo 97 del Código Tributario Provincial, que autoriza al organismo fiscal a

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

determinar de oficio la materia imponible sobre base presunta cuando los contribuyentes no aporten los elementos requeridos para realizar una determinación cierta. En el caso, los parámetros utilizados por la inspección para arribar a la base presunta, en particular la información proporcionada por terceros, aparecen como razonables y objetivos para suplir la ausencia de documentación aportada por el propio contribuyente.

Las omisiones detectadas no logran ser desvirtuadas con los elementos de juicio incorporados por el apelante que, como se expuso, resultan insuficientes para tener por acreditada la naturaleza primaria de la totalidad de sus ingresos. En virtud de todo lo expuesto, este Tribunal concluye que la actividad desplegada por Hijos de Salvador SRL no puede ser encuadrada como producción primaria de caña de azúcar, por involucrar procesos ulteriores de industrialización y comercialización que desnaturalizan el carácter primario alegado.

Sobre la facultad del organismo fiscal de determinar la obligación tributaria sobre base presunta ante la falta de elementos aportados por el contribuyente, Horacio García Belsunce afirma: "Cuando el contribuyente no aporta elementos contables suficientes que respalden la declaración jurada presentada o se detectan inconsistencias con datos proporcionados por terceros, el Fisco se encuentra facultado a determinar de oficio la materia imponible sobre base presunta, acudiendo a los indicios y presunciones que permitan reconstruir la realidad económica gravada." (García Belsunce, H. (1994). Derecho Tributario Penal. Buenos Aires: Depalma).

En consecuencia, deviene improcedente la aplicación de la alícuota del 0% prevista para dicha actividad, correspondiendo confirmar la determinación practicada por el organismo fiscal en base a la alícuota del 1,5% contemplada en la legislación para las ventas mayoristas de azúcar efectuadas por los productores maquileros. El agravio bajo análisis no puede prosperar.

IV.5) En relación al agravio expresado en el punto I.5), mediante el cual el contribuyente sostiene que la determinación de oficio practicada por la Dirección General de Rentas implicó una transgresión a los principios rectores del procedimiento tributario y una vulneración de la seguridad jurídica, corresponde destacar que el mismo no resulta procedente. En efecto, del análisis de las actuaciones administrativas obrantes en autos, este Tribunal advierte que el

procedimiento determinativo sustanciado por el organismo fiscal se ajustó a las normas previstas en el Código Tributario Provincial y respetó acabadamente las garantías del debido proceso y defensa en juicio que asisten al contribuyente.

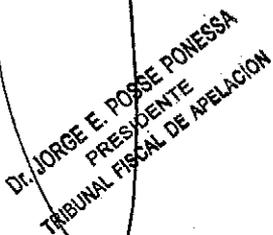
Así, una vez detectadas las inconsistencias entre los datos declarados por Hijos de Salvador SRL y la información proporcionada por los ingenios azucareros, la inspección procedió a intimar al contribuyente, en reiteradas oportunidades, a presentar documentación contable adicional que permitiera justificar las diferencias y acreditar el carácter primario de la actividad desarrollada. Ante la insuficiencia de los elementos aportados, los cuales fueron analizados pormenorizadamente en el considerando anterior, el organismo recaudador procedió a determinar de oficio la obligación tributaria sobre base presunta, de conformidad con lo previsto en el artículo 97 del Código Fiscal. Dicha determinación fue debidamente notificada al contribuyente, otorgándole la posibilidad de formular su descargo y ofrecer prueba de conformidad con lo establecido en el artículo 118 del mismo cuerpo normativo. Hijos de Salvador SRL hizo uso de tal derecho al interponer el recurso de reconsideración, en el cual expuso sus argumentos defensivos y acompañó la documental que estimó pertinente.

Todas las pruebas ofrecidas fueron admitidas y sustanciadas por la Dirección, que les otorgó el tratamiento correspondiente en la resolución definitiva adoptada. Durante la sustanciación del procedimiento administrativo, el contribuyente contó con amplias oportunidades para ejercer su derecho de defensa, tanto en forma escrita como oral. En todo momento tuvo acceso al expediente y contó con la asistencia de su asesor letrado, quien lo representó en cada una de las etapas procedimentales.

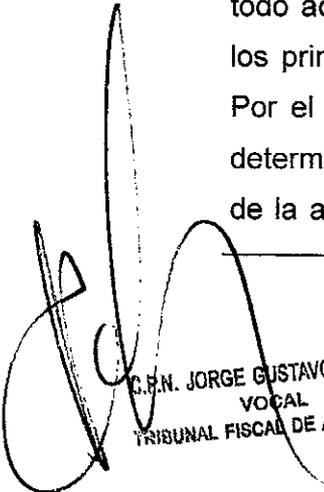
Las sucesivas resoluciones adoptadas por el fisco fueron debidamente notificadas y se encuentran motivadas en los antecedentes de hecho y derecho que las fundamentan, cumpliendo así con el requisito de razonabilidad que debe presidir todo acto administrativo. No se advierte, en este contexto, vulneración alguna a los principios de verdad material y carga de la prueba invocados en el agravio. Por el contrario, el principio de verdad material fue el rector del procedimiento determinativo, desde que la Autoridad Fiscal analizó la real sustancia económica de la actividad desarrollada por el contribuyente más allá de las formas jurídicas



Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN



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



G.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

adoptadas, tal como lo autoriza el artículo 216 del Código Tributario Provincial. A partir de las constancias documentales incorporadas y, fundamentalmente, de la información proporcionada por terceros, pudo reconstruir el verdadero alcance de la actividad gravada y detectar las omisiones incurridas por el contribuyente. En cuanto a la carga de la prueba, es claro que la misma recae sobre quien pretende hacer valer un derecho, en el caso, el contribuyente que invoca el carácter primario de su actividad y, por ende, la procedencia de la exención tributaria. Habiendo el organismo fiscal constatado inconsistencias en las declaraciones juradas presentadas y reunido indicios que permitían presumir una incorrecta liquidación del gravamen, correspondía al apelante aportar prueba suficiente para desvirtuar los ajustes practicados.

La distribución de la carga probatoria no se ha visto alterada en el procedimiento sustanciado. Por el contrario, la insuficiente actividad probatoria desplegada por el contribuyente determinó que los ajustes practicados por la inspección adquirieran fuerza convictiva. La determinación oficial, fundada en los hechos constatados y en las presunciones legales aplicables, no aparece como irrazonable a la luz de las constancias de autos. Tampoco se advierte una vulneración del principio de seguridad jurídica, desde que el contribuyente no puede invocar un derecho adquirido al mantenimiento de una situación tributaria que no se compadece con su realidad económica.

La correcta determinación de la obligación fiscal, de conformidad con los parámetros establecidos en la legislación, constituye una facultad irrenunciable del organismo recaudador que no puede verse limitada por la invocación de precedentes administrativos o judiciales dictados en un contexto fáctico diferente. Como se expuso, la autoridad de cosa juzgada se limita a las circunstancias debatidas y resueltas en cada caso concreto. En virtud de todo lo expuesto, este Tribunal concluye que en el procedimiento determinativo sustanciado por la Dirección General de Rentas no se ha verificado transgresión alguna a los principios constitucionales que rigen la materia tributaria.

En relación a las garantías constitucionales que deben observarse en el procedimiento tributario, Rodolfo Spisso sostiene: "En el procedimiento de determinación tributaria deben respetarse las garantías constitucionales del debido proceso y la defensa en juicio, asegurando al contribuyente el derecho a

formular su descargo, ofrecer y producir pruebas, acceder al expediente administrativo y recibir decisiones fundadas por parte de la autoridad tributaria." (Spisso, R. (2001). Derecho constitucional tributario. Buenos Aires: Depalma).

Por el contrario, el mismo se desarrolló en un marco de respeto a las garantías del contribuyente, quien contó con todas las oportunidades para ejercer su derecho de defensa. La determinación practicada sobre base presunta, ante las inconsistencias detectadas y la falta de prueba aportada por el apelante, luce debidamente fundada en las constancias de autos, por lo que corresponde rechazar el agravio examinado.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

IV.6) Finalmente, respecto al agravio vertido en el punto I.6), mediante el cual el contribuyente cuestiona las multas aplicadas por la Dirección General de Rentas por las infracciones previstas en los artículos 85 y 86 del Código Tributario Provincial, corresponde señalar que el mismo no resulta procedente.

En efecto, de las actuaciones labradas por la inspección surge que Hijos de Salvador SRL incurrió en conductas que configuran los tipos infraccionales establecidos en las normas citadas. Por un lado, se constató que el contribuyente omitió presentar las declaraciones juradas por los anticipos 1 y 4 del año 2021, conducta que encuadra en la infracción prevista en el artículo 85 del Código Fiscal. Dicha norma sanciona con multa a quienes omitan el pago total o parcial de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, por ser ésta la forma en la que la Administración toma conocimiento de la obligación tributaria. El contribuyente no logró desvirtuar la materialidad de dicho incumplimiento formal, el cual resulta punible por la norma con independencia del elemento subjetivo que haya motivado el obrar del infractor.

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

Es que la presentación temporánea de la declaración jurada constituye un deber ineludible que pesa sobre todo contribuyente, cuya inobservancia causa un perjuicio a la actividad recaudatoria del Estado. Por otra parte, en relación a los restantes anticipos, en los cuales el contribuyente sí presentó las declaraciones juradas pero consignando en forma incorrecta la base imponible, la Dirección General de Rentas consideró configurado el tipo infraccional previsto en el artículo 86 inciso 1) del Código Tributario Provincial. Dicha norma sanciona con multa a quienes omitan el pago de impuestos mediante la presentación de declaraciones juradas inexactas. Para tener por acreditada esta infracción, el organismo fiscal

G.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

debe contar con elementos que le permitan presumir la intencionalidad del contribuyente de omitir el pago del tributo.

En el caso, se advierte que la inspección tuvo en cuenta las previsiones del artículo 88 del mismo cuerpo legal, que establece distintas situaciones que hacen presumir, salvo prueba en contrario, la voluntad de defraudar al Fisco. En particular, la Dirección ponderó la presunción prevista en el inciso a) del citado artículo, referida a la contradicción evidente entre los libros y registros contables con los comprobantes respaldatorios. Dicha situación quedó configurada desde el momento en que el contribuyente no aportó documentación que diera sustento a la liquidación del impuesto practicada en sus declaraciones juradas, impidiendo determinar el real origen de los ingresos computados y su correcto encuadramiento.

También se valoró la presunción establecida en el inciso c) del artículo 88, vinculada a la manifiesta disconformidad entre las normas legales y reglamentarias y la aplicación que de las mismas haga el contribuyente con respecto a sus obligaciones fiscales. Esta circunstancia se vio reflejada en el encuadramiento de la actividad desarrollada por Hijos de Salvador SRL en un código que no se correspondía con la realidad económica constatada, lo que derivó en una incorrecta liquidación del tributo que generó un perjuicio al Fisco.

Frente a la comprobación de estas presunciones, que tornan operativa la figura de la defraudación fiscal, correspondía al contribuyente aportar prueba que permitiera justificar su conducta y acreditar la inexistencia de intencionalidad. Sin embargo, la actividad probatoria desplegada en tal sentido resultó a todas luces insuficiente para conmovir la solidez de los indicios reunidos por la inspección. No logró explicar válidamente las inconsistencias detectadas entre los ingresos declarados y los informados por los ingenios, ni justificar las omisiones incurridas en la base imponible del tributo. Cabe destacar que la figura de la defraudación fiscal conlleva la aplicación de multas más gravosas que la infracción de omisión, en virtud de la mayor reprochabilidad que el ordenamiento asigna a las conductas dolosas por sobre las meramente culposas.

Su configuración no requiere la prueba directa de la intencionalidad, la que puede tenerse por acreditada mediante las presunciones previstas legalmente, en tanto el contribuyente no logre desvirtuar las mismas. En el caso, la Dirección General

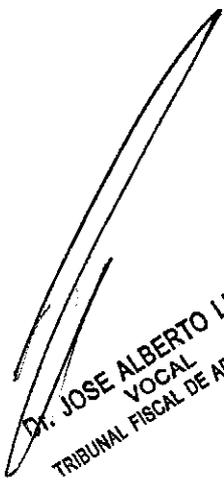
de Rentas fundó la aplicación de las sanciones en las previsiones del Código Tributario Provincial, efectuando una razonada valoración de las circunstancias acreditadas en autos.

La graduación de las multas en los porcentajes previstos en la normativa no aparece como irrazonable o desproporcionada, desde que se ajusta a la gravedad de las infracciones constatadas y al perjuicio ocasionado al Erario Público. Por lo demás, no se advierte la denunciada vulneración al derecho de defensa del contribuyente, desde que el mismo contó con sobradas oportunidades a lo largo del procedimiento administrativo para aportar prueba de descargo que permitiera desvirtuar las infracciones endilgadas.

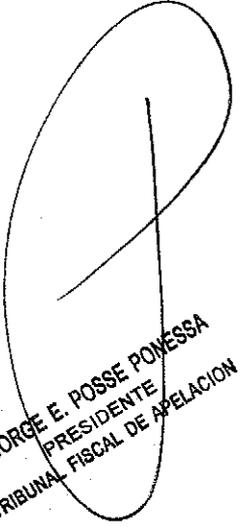
Respecto a la configuración de las infracciones tributarias de omisión y defraudación fiscal, Humberto P. Diez señala: "La omisión de presentar declaraciones juradas y la presentación de declaraciones inexactas que deriven en la falta de ingreso de tributos configuran infracciones tributarias sancionadas en el ordenamiento fiscal. Cuando existan indicios que permitan presumir la intencionalidad del contribuyente, la conducta podrá encuadrarse en la figura de la defraudación fiscal, que conlleva penas más gravosas." (Diez, H. P. (2001). Ley 11.683 Procedimiento Tributario. Comentada y Anotada. Buenos Aires: La Ley).

Simplymente, la actividad probatoria desplegada no logró conmover las sólidas presunciones que el organismo fiscal tuvo en cuenta para imponer las sanciones. En función de lo expuesto, este Tribunal concluye que las multas aplicadas por la Dirección General de Rentas en base a los artículos 85 y 86 inciso 1) del Código Tributario Provincial lucen debidamente fundadas en las constancias de autos. Los incumplimientos en los que incurrió el contribuyente configuran los tipos infraccionales previstos en dichas normas, sin que se advierta un ejercicio irrazonable o desproporcionado de la potestad sancionatoria del organismo fiscal. Por ende, corresponde rechazar el agravio examinado y confirmar las sanciones aplicadas.

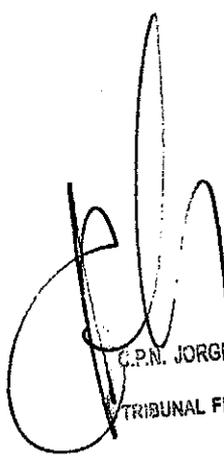
V.- Por ello, corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente HIJOS DE SALVADOR S.R.L, CUIT N° 30-70933959-8, contra la Resolución N° D 19/22 de la Dirección General de Rentas de fecha 27/04/2022, y CONFIRMAR la misma en todos sus términos.



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

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**

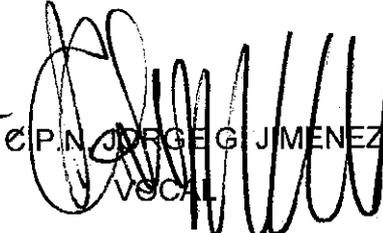
**RESUELVE:**

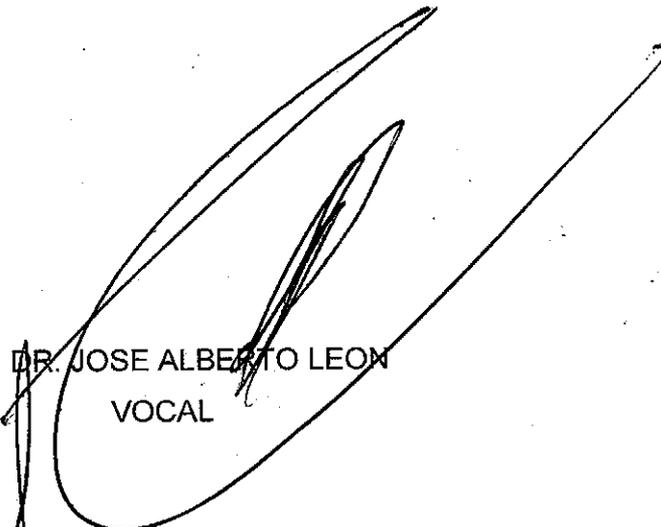
**1.- NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente HIJOS DE SALVADOR S.R.L, CUIT N° 30-70933959-8, contra la Resolución N° D 19/22 de la Dirección General de Rentas de fecha 27/04/2022, y **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.

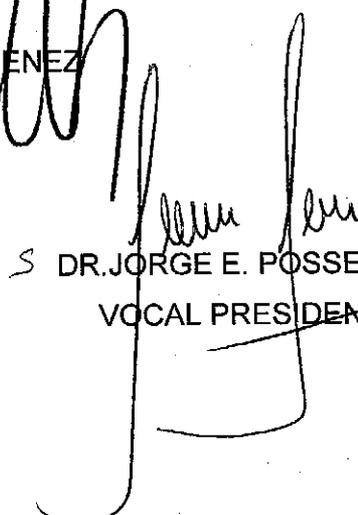
**2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

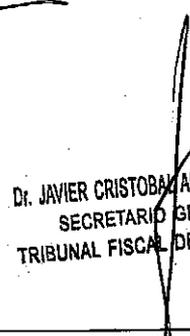
S.S.

**HACER SABER**

*CM*  
  
C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL

  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL

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

  
Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION