SENTENCIA Nº: ..231../2022

Expte. Nº: 24/926/2022

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...18..... días del mes de.....NOVIEMBRE.....de 2022, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de tratar el expediente caratulado: **"ASSET CONSULTORA DE NEGOCIOS S.A. S/ RECURSO DE APELACION"**, Expte. N° 24/926/2022 y Expte. Nº 2684/376/D/2021 (DGR) y;

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

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

El **Dr. José Alberto León** dijo:

I.- Que a fs. 01/12 de autos, se presenta el Sr. Augusto De Chazal en carácter de presidente del contribuyente ASSET CONSULTORA DE NEGOCIOS S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 147/21 de fecha 17/12/2021, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 483/486 del expediente DGR.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En la Resolución se resuelve, en su art. 1° rechazar la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de deuda N° A 340-2021 confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral, período 2020, en su art. 2° , dejar sin efecto el sumario N° A 340-2021 y en su art. 3° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° M 340-2021 y aplicar una multa de $485.279,98, por configuración de la infracción prevista en el art. 86 inciso 1 del CTP.

En su recurso, el apelante se agravia que el Fisco no hubiese analizado la documentación aportada, tanto en la etapa de la inspección como en la etapa impugnatoria. Considera que no puede en este caso, la Autoridad de Aplicación realizar una determinación sobre base presunta, ya que las presunciones deben

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

estar basadas en una real razonabilidad, de manera que puedan sustituir la materia declarada por el contribuyente. El hecho de que la ley establezca un proceso deductivo a partir de un hecho conocido no produce en sí mismo la inversión de la carga de la prueba. Manifiesta que su parte aportó la documentación pertinente a fin de probar el origen y destino de los fondos, por lo que la Administración no puede proceder a usar presunciones.

El recurrente reitera que la venta del inmueble (bien de uso) fue cobrada en efectivo y se agravia de que el Fisco pretenda que el valor de venta del mismo sea el mismo que el valor de adquisición; sobre todo cuando este tipo de bienes deben ser ajustados por inflación.

En su recurso también plantea que aportó toda la documentación para acreditar que el aporte de los socios de Asset fueron retiros de la firma La Romana SRL, reiterando que dicha entrega fue realizada en efectivo.

Como otro agravio plantea que la notificación electrónica violenta garantías constitucionales, resultando la notificación realizada de esa manera nula de nulidad absoluta. Considera que el art. 38 bis modifica lo establecido por el Código de Fondo (Código Civil y Comercial de la Nación) en relación a cuestiones que luego del fallo "Filcrosa" deben ser resueltas por los Digestos de fondo; como ser, el domicilio que es una tributo de la personalidad. Cita jurisprudencia en este sentido.

También se agravia de la sanción de multa aplicada, manifestando que debe configurarse el elemento subjetivo en la sanción, es decir, debe atribuirse la misma a título de dolo, culpa o negligencia; no es suficiente la comprobación de la situación objetiva.

Por ultimo expresa que la resolución apelada es nula de nulidad absoluta por vicios en el elemento motivación, ya que pese haber aportado la documentación justificante de la realidad, la DGR desestima la misma por considerarla insuficiente; también resulta nula porque habiendo constituido domicilio especial de acuerdo al art. 114 del CTP, la resolución fue notificado en el domicilio fiscal electrónico.

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición asumida por el agente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, 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. 62 obra Sentencia Interlocutoria N° 140/2022 del 12/08/2022 dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho.

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

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución D 147/21 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 340-2021: *"...la firma registra acreditaciones bancarias...por importes superiores a los importes exteriorizados por la firma como bases de cálculo en las correspondientes DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Convenio Multilateral (SIAPRE), sin haber justificado en su totalidad con documentación respaldatoria suficiente el origen de tales acreditaciones, lo que hace presumir ingresos omitidos de declarar y gravados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el marco de lo dispuesto por el Art. 97 del CTP..."*

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 imponibles, 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. En 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 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*

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

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 venta de un inmueble, que fuera bien de uso y a los aportes que realizaron a la sociedad sus socios. La Autoridad de aplicación solicitó que se justifique dicha venta y dichos aportes societarios.

El contribuyente fue cumpliendo con ello, durante la inspección y la etapa impugnatoria, de manera que se acreditó la efectiva venta del bien (por medio de escritura pública) y el aporte de socios (a través de Actas tanto de Asset como de La Romana SRL, empresa que forma parte del grupo económico y de la cual los socios retiraran dinero a modo de préstamo, para luego aportarlo a Asset).

Tanto la venta del inmueble como el aporte de los socios, el apelante remarcó que fueron realizados en efectivo. Y es aquí donde el recurrente no logra demostrar con documentación respaldatoria, que ese dinero efectivo ingresó luego en el circuito contable- bancario. Por lo tanto la diferencia de las acreditaciones bancarias con las bases declaradas en Ingresos Brutos no pudo ser desvirtuada, procediendo, ergo, la aplicación de la presunción iuris tantum del art. 97 inciso 4 del CTP.

En relación con el planteo de nulidad de la resolución por haber sido notificado en el domicilio fiscal electrónico y la afectación a garantías constitucionales de dicho tipo de domicilio, lo mismo no puede ser admitido de ninguna manera.

Por un lado no puede pretender el apelante la declaración de nulidad de la resolución cuando no surge de las actuaciones ni lo expresa en su recurso, cuáles serían los agravios de que se vio privado de esgrimir al haber sido notificado en dicho domicilio; inclusive se presentó en debido tiempo y forma a ejercer su derecho de defensa. Como es sostenido por extensa doctrina y jurisprudencia no puede declararse la nulidad por la nulidad misma.

En relación con el planteo de inconstitucionalidad del artículo 38 bis del CTP, cabe tener en cuenta lo establecido por el art. 161 del CTP, que reza: *"El Tribunal*

Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que hayan declarado la inconstitucionalidad de dicha norma".

Corresponde analizar el accionar del apelante, el cual no puede ahora pretender la declaración de inconstitucionalidad del domicilio electrónico, ya que vulnera la teoría de los actos propios. El apelante se adhirió a dicho domicilio en fecha 31/07/2018, habiendo sido notificado desde esa fecha de las distintas actuaciones realizadas por la DGR, sin haber realizado planteo alguno contra lo dispuesto por el art. en cuestión ni haberse opuesto a cada notificación que fuera realizada en el mismo. Estamos frente a actos inequívocos del contribuyente, lo que generó en el Fisco la convicción de que el contribuyente se notificaba efectivamente en su domicilio fiscal electrónico.

Sin embargo, en esta oportunidad y luego de transcurridos más de 4 años pretende que este Tribunal declare que es inconstitucional el art. 38 bis del CTP.

Respecto del planteo realizado contra la sanción de multa aplicada, la aplicación de la sanción 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 la presunción existente en su contra.

En el caso de marras debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 incisos 1, 2 y 3 del C.T.P. el que presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista: *"1. Contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas. 2. Declaraciones juradas que contengan datos falsos. 3. Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones 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,

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

en clara contradicción con sus libros contables; y de las normas tributarias que exigen la inclusión de todos los ingresos brutos devengados en el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada en sus declaraciones juradas.

En conclusión la aplicación de la sanción de multa por el sumario M 340-2021, 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 ASSET CONSULTORA DE NEGOCIOS S.A., CUIT N° 30-70809234-3, en contra de la Resolución D 147/21 de fecha 17/12/2021, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos Convenio Multilateral, período fiscal 2020. En consecuencia CONFIRMAR la misma, de acuerdo 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 **ASSET CONSULTORA DE NEGOCIOS S.A., CUIT N° 30-70809234-3**, en contra de la Resolución D 147/21 de fecha 17/12/2021, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos Convenio Multilateral, período fiscal

2020. En consecuencia **CONFIRMAR** la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden.

2- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

HACER SABER

M.F.L.

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL ARIZCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION