

SENTENCIA N° 67 /2023

Expte. N° 482/926/2021

En la ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los15..... días del mes de.....Junio.....de 2023, se reúnen miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) para tratar el expediente caratulado "**RI MAR ALCOHOLES S.R.L S/ RECURSO DE APELACIÓN**", Expte. Nro. 482/926/2021 (Expte. D.G.R Nro. 18212/376/D/2019) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 1277/1284 del expediente N° 18212/376/D/2019 el contribuyente **RI MAR ALCOHOLES S.R.L**, CUIT N° 33-51885560-9, a través de sus apoderados, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 129/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 04/10/2021 obrante a fs. 1233/1243 mediante la cual resuelve: **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por el contribuyente en contra de las **Actas de Deuda N° A 1763-2019 y N° A 1764-2019**, confeccionadas en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, confirmándose las mismas.

El recurrente sostiene que la Administración persiste en una arbitraria interpretación sobre la cual se asienta una determinación de oficio que carece de los fundamentos necesarios al dejar de lado la documentación aportada que da cuenta de la realidad económica. Por ello, considera que existe un cambio de criterio por parte de la D.G.R ya que en otras inspecciones (Expte. N° 200700788-2017, N° 21803/376/2007, N° 22751/376/2011, N° 19401/376/2012 y N° 17668/376/2015), ha "tenido por buena" la misma documentación que aportó en esta oportunidad. Se agravia que el fisco se limite a mencionar lo ocurrido en cada uno de los casos mencionados, y que omita definirse sobre la operatoria que ahora impugna cuando en los autos mencionados fue tenida por conforme siendo

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

las diferencias resultantes motivo de otros procedimientos y no por la modalidad ahora discutida.

Agrega que el Fisco impugna sistemáticamente todas y cada una de las pruebas ofrecidas dando a las compulsas contables una lectura e interpretación parcial. Que todo resulta insuficiente para la Administración vulnerando de esta manera el derecho de defensa del contribuyente por cuanto considera que ni los Estados Contables ni los informes volcados conforme la normativa vigente resultan suficientes para demostrar la realidad económica que surge incontrastable.

En virtud de la falta de justificación en el rechazo de las pruebas, solicita a este Tribunal revea ciertos argumentos utilizados por el Fisco:

a- ninguna de las empresas proporcionó contrato/convenio por el periodo anterior a las fechas 08/08/2018, solo proporciona "propuesta de asistencia financiera" y "carta de aceptación de propuesta financiera", ambas de fecha 22/12/2017. Para su rechazo, la D.G.R sostiene que no están intervenidas por la oficina de sellos como así tampoco se encuentran certificadas las firmas por escribano, para ser presentadas ante los Bancos por exigencias de la UIF. Contrario a ello, el apelante sostiene que tales afirmaciones resultan inadmisibles por cuanto el Fisco no puede sostener que no se acompañó el convenio de colaboración empresarial, cuando paralelamente admite que se proporcionó la "propuesta de asistencia financiera" y la "carta de aceptación de propuesta financiera" que son las que componen el convenio de asistencia. Que este complejo instrumental no solo no está alcanzado por el Impuesto de sellos, sino que su validez jurídica no depende de que sus firmas estén o no certificadas por escribano público, como así tampoco, ni los Bancos ni la UIF requieren que las firmas estén certificadas.

En este sentido, en cuanto a que el art. 21 del C.T.P dispone que "los convenios referentes a la materia tributaria celebrados entre particulares no son oponibles al Fisco", manifiesta que no se refiere a este tipo de acuerdos, ya que el mismo nunca tuvo intencionalidad fiscal, sino jurídica y económica;

b- en lo referente a que ni "RI MAR ALCOHOLES S.R.L" ni "LOS CHAGUARES S.A" proporcionaron dato sobre el destino de los cheques, resulta relevante tener presente que "Ri Mar Alcoholes S.R.L" no puede contar con dicha información, atento a que no resulta ser quien "dispone" del destino de los

mismos, tal circunstancia debió ser requerida, en todo caso, a "Los Chaguares S.A"

Afirma que la D.G.R minimiza la importancia de la compulsa documental y contable, en la cual el profesional cotejó y dictaminó que los depósitos en la cuenta corriente de Ri Mar tienen su origen en los fondos dispuestos por Los Chaguares S.A y que dichas acreditaciones coinciden con las registraciones contables de aquella y con los recibos emitidos por Ri Mar Alcoholes S.R.L por la recepción de los depósitos. A más de ello, se presentó el mayor general de Asistencia Financiera de Rimar Alcoholes donde en los débitos se consignan los depósitos efectuados por la firma Los Chaguares en la cuenta de RI MAR.

c- Respecto de la compulsa acompañada por Los Chaguares S.A, considera que existe falta de conocimientos técnicos de los que es una "compulsa" y que la D.G.R realiza una pobre interpretación de la misma.

d- La D.G.R sostiene que en los mayores contables aportados no se pueden identificar los movimientos bancarios de cada una de las empresas que intervienen en el Convenio de asistencia financiera. Sin embargo, asegura el recurrente que de una lectura armónica se advierte que la única empresa que ejecutó el convenio de asistencia financiera fue Los Chaguares S.A ya que Bio Trinidad S.A se mantuvo al margen, y solo suscribió el contrato, sin que llegare a ejecutarse. Es decir, la totalidad de la operatoria está justificada por Los Chaguares S.A con solo cruzar los depósitos entre la documentación aportada por Ri mar y la aportada por Los Chaguares S.A.

Sostiene que todas estas cuestiones no hacen más que dar por tierra la pretensión fiscal insinuada, por cuanto pretende dejar sin mérito alguno las pruebas contundentes y determinantes para resolver el tema traído a conocimiento.

Por otro lado manifiesta la nulidad de lo reclamado atento a que no es el saldo de declaraciones juradas, sino eventuales diferencias de anticipos que como tales gozan de autonomía y/o independencia en su liquidación y exteriorización. Al respecto la Corte Suprema de Justicia de la provincia tiene dicho en cuanto al plazo de caducidad, que el órgano de recaudación puede exigir los anticipos hasta el vencimiento del plazo para la presentación de su DDJJ o hasta su presentación, lo que fuera posterior.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C. R. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Que no cabe dudas que la existencia de la multa se encuentra subordinada de manera directa e inmediata a la existencia de la omisión que se le imputa a Ri Mar, en consecuencia, ante la improcedencia de la determinación, mal puede prosperar alguna pretensión sancionatoria cuyo sustento no es nada más ni nada menos que la existencia de la determinación.

En el presente caso, la D.G.R aplica una multa por anticipos que no son exigibles, pretendiendo sancionar una conducta atípica.

Ofrece prueba pericial contable para "Los Chaguares S.A.", "Bio Trinidad S.A." y "Ri Mar alcoholes S.R.L" a los fines de subsanar los "errores" y "omisiones" a los que hace referencia la Resolución apelada.

II. A fojas 1255/1267 del Expte. N° 18212/376/D/2019 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P, el cual se da por reproducido en honor a la brevedad.

Manifiesta que la materia en discusión en las presentes actuaciones se origina como consecuencia que RI MAR ALCOHOLES S.R.L no justificó las diferencias de bases imponibles determinadas entre las bases de cálculo del tributo consignadas en las DDJJs y los montos de los depósitos bancarios provenientes de sus cuentas corrientes bancarias según sistema SIRCREB de la D.G.R.

Que el apelante no puede alegar que la determinación carece de los fundamentos necesarios cuando ésta se practicó en virtud al análisis de toda la información y documentación obtenida durante la inspección, la cual no pudo ser rebatida en la etapa impugnatoria, por lo que no le asiste razón.

Respecto a los antecedentes que menciona el apelante, el organismo sostiene:

- Expte. 22751/376-D-2011: como resultado del proceso de verificación se practicó la determinación de oficio atento a que la firma no justificó la diferencia entre las bases de cálculo declaradas atribuible a la jurisdicción Tucumán y los montos de los depósitos bancarios por el periodo fiscal 2005, determinación respecto de la cual no se interpuso impugnación.
- Expte. 21803/376-D-2007: se practicó la determinación de oficio al haberse determinado diferencia entre las bases de cálculo declaradas atribuible a la jurisdicción Tucumán y las determinadas en la inspección respecto del periodo fiscal 2006 atento a que la firma utilizó incorrectamente el coeficiente unificado exteriorizado en las DDJJ anuales del Impuesto sobre

los Ingresos Brutos-CM. En dicha determinación el tema de fondo no resulta materia a tratar en las presentes actuaciones.

- Expte. 17668/376-D-2015: se determinaron percepciones omitidas de practicar por parte de la firma respecto de los periodos 07/2012 a 12/2015, materia que no resulta a tratar en las presentes actuaciones.
- Expte. 19401/376-D-2012 se determinaron diferencias de bases imponibles entre la base de cálculo del tributo declarada y los montos de los depósitos bancarios respecto del periodo fiscal 2007 a lo cual el contribuyente manifestó que la firma "Azucarera del Sur" hizo uso de sus cuentas bancarias por lo que los depósitos efectuados no le correspondían atribuir a "RI MAR ALCOHOLES S.R.L", situación no comprobada documentalmente durante la fiscalización, como así tampoco en las etapas impugnatorias y apelatorias. Además destaca que el contribuyente procedió a reconocer la determinación de oficio practicada en el Acta de Deuda N° A 377-2012, mediante solicitud de compensación.

Por lo expuesto, expresa que resulta improcedente lo afirmado por el contribuyente cuando manifiesta que "denota un cambio de criterio sin justificativo alguno y desandar el camino de la teoría de los propios actos...", más aun si se tienen en cuenta los antecedentes citados por el propio contribuyente, dado que de su análisis surge claramente que el contribuyente no pudo justificar sus pretensiones creando un manto de duda sobre el proceder de la D.G.R cuando fue el contribuyente quien reconoció la determinación del expediente 19401/376-D-2012 respecto a idéntico tema de fondo. En consecuencia, no resultan procedentes las manifestaciones del apelante cuando expresa que las pruebas documentales presentadas en otras inspecciones similares fueron tenidas por "buenas", cuando es la propia firma quien reconoció e ingresó la determinación de oficio practicada en el citado expediente.

Por otra parte, respecto a las normas aplicables a las compulsas contables y que éstas deben ajustarse a los modelos dispuestos por la RT 37 de la FACPCE y no de la manera en que quiera el profesional, expresa que no resulta procedente por cuanto conforme la información extraída de la página del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Tucumán, el Consejo Emisor de normas de contabilidad y Auditoría de la FACPCE emitió el informe N° 13, mediante el cual



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



C.F.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

se proponen modelos de informes diversos en el marco de las disposiciones establecidas en la RT 37/2013, los cuales son meramente ilustrativos y no de aplicación obligatoria, razón por la cual no hace lugar al planteo efectuado.

En cuanto a que ni los Estados Contables ni los informes resultan suficientes para demostrar la realidad económica, procede a responder cada uno de los puntos mencionados por el apelante.

Respecto a que el Fisco minimizó las compulsas contables presentadas, reitera lo manifestado oportunamente en el Acta de Deuda y afirma que del análisis pormenorizado de las compulsas así como de la documental que el contador analizó, no se visualizó en los títulos "Detalle de lo que se certifica" y "alcance específico de la tarea realizada" el análisis de la documentación que dio origen a los mencionados depósitos ni lo que se canceló con los cheques emitidos, sino que solo se menciona que corresponden a depósitos realizados por la firma "Los Chaguares S.A" sin que se justifique con documentación válida el origen de los fondos, por lo que las compulsas no logran demostrar el origen de los depósitos en la cuenta bancaria de "RI MAR ALCOHOLES S.R.L". En consecuencia, considera que la determinación de oficio se ajusta a derecho.

Seguidamente, reafirma que de los mayores contables aportados no se distingue cual es la empresa que efectúa el depósito ya que en los conceptos figuran frases como "RES. BCO 01/2018 MACRO" o "MOV. BCO. MACRO", entre otras. Además existen otras inconsistencias entre el mayor de la cuenta "Banco Macro cuenta corriente en pesos N° 721259" adjunto a la compulsas de Los Chaguares y el Libro Mayor por el mismo concepto aportado por la firma inspeccionada dado que los proporcionados por los peritos no consignan la información respecto a los préstamos otorgados a los Sres. Ricardo y Matías Ansonnaud. Dicha situación, así como también las acreditaciones bancarias realizadas por entidades relacionadas con créditos, financiación o préstamo es también contradictoria con la cláusula 3 del Convenio de asistencia financiera en la cual se comprometen a cubrir a sus vencimientos cada uno de los cheques recibidos por Ri Mar y que "claramente no existe un préstamo o mutuo de dinero".

En el inciso e), en respuesta a que la D.G.R desconoce las facturas entregadas por Los Chaguares S.A por la retribuciones, según cláusula 7 del Convenio de asistencia financiera, el Fisco manifiesta que si tuvo en cuenta las facturas

presentadas por Los Chaguares y que al ser analizadas con la planilla "Detalle de retribuciones por ejecución contrato de asistencia financiera 01/2018 – 05/2019" y con las bases declaradas en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, surge que los montos no son coincidentes y que los montos del citado listado no se encuentran declarados bajo una actividad que refleje la "comisión" o la "retribución financiera" que surge del convenio de colaboración, solo observa que se declara en todos los meses la actividad "venta al por mayor de mercancías n.c.p."

Agrega que la facturación aportada carece de la información relacionada con el CAI o CAE, por lo que no se encuentran emitidas bajo los lineamientos de la RG 1415/2003, resultando inoponibles como facturas.

Por todo lo expuesto, concluye que la documentación e información aportada durante la fiscalización como en la etapa impugnatoria resultan ser pruebas insuficientes para demostrar que los depósitos en las cuentas bancarias de Ri Mar se deban efectivamente a lo convenido en los convenios de asistencia financiera, siendo ello contradictorio con los artículos 98 y 120 segundo párrafo del C.T.P.

Respecto a las multas del art. 85 C.T.P aplicadas, sostiene que la misma surge como corolario de haberse verificado posiciones con diferencias impagas a favor de la D.G.R, lo cual configura una infracción a los deberes materiales, pues existe una verdadera conducta antijurídica constituida.

Asimismo, la conducta del contribuyente se configura con la aplicación de lo establecido en el artículo 86 inc. 1 del C.T.P, conforme surge del informe del inspector del Acta de Deuda N° A 1763-2019 y demás antecedentes.

Respecto al elemento intencional, explica que el art. 88 del C.T.P habilita al Fisco a presumir el propósito de defraudación en el accionar del que omitiera el pago de impuestos y/o sus anticipos mediante la falta de presentación de DDJJs o por ser inexactas las presentadas, siendo estas presunciones factibles de ser derrumbadas si se oponen a ellas las pruebas correspondientes que las contradigan.

No obstante, respecto a la multa del art. 85 aplicada mediante Sumario N° A 1763-2019, considera que debe hacerse lugar al planteo efectuado por el contribuyente denominado "Multa. Anticipos. Atipicidad", dejando sin efecto la multa aplicada en virtud de la jurisprudencia dictada por este Tribunal Fiscal en



Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

los autos "INGECO SACCIFIAGFYS S/ Recurso de Apelación" (Expte. N° 8717/376/D/2020) mediante Sentencia N° 390/2021.

Finalmente, considera que no debe aceptarse la prueba pericial contable aportada en esta instancia atento a que amplía los puntos de pericia que fueron propuestos en la etapa impugnatoria y ofrece nuevo perito, encuadrando de esta manera en el art. 134 del C.T.P.

En conclusión, conforme a las consideraciones que anteceden, la Autoridad de Aplicación entiende que corresponde Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° D 129-21.

III. A fojas 17/18 del expediente N° 482/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria dictada por este Tribunal, donde se dispone la apertura a prueba por el término de 20 días, el cual fue ampliado en dos oportunidades por 10 días hábiles más.

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.

En primer lugar, en relación al supuesto cambio de criterio de la D.G.R respecto a inspecciones anteriores, ésta manifiesta en su escrito de contestación que no existe cambio de criterio alguno por cuanto el fondo de cada una de las determinaciones citadas por el apelante se originaron por cuestiones distintas sobre las que versan las presentes actuaciones, excepto el Expte. N° 19401/376-D-2012, en el cual se determinaron diferencias de bases imponibles entre la base de cálculo declarada y los montos de los depósitos bancarios. Frente a lo cual el contribuyente argumentó que la firma "Azucarera del Sur" hizo uso de las cuentas bancarias del apelante.

No obstante el fisco asegura que dicha situación no fue comprobada documentalmente por lo que la determinación fue confirmada mediante Resolución (DGR) N° D 202-2014 y Resolución Ministerial N° 261/ME.

Agrega que es el propio contribuyente quien en dicho expediente reconoce la deuda determinada mediante solicitud de compensación, por lo cual en forma coincidente con el fisco, opino que no resulta procedente lo manifestado por el apelante respecto a la documentación "tenida por buena" en expedientes anteriores.

En cuanto a la supuesta lectura parcial y arbitraria que efectúa la D.G.R a las compulsas contables presentadas y que estas tendrían un protocolo que seguir en atención a las disposiciones de la RT 37, cabe advertir que el informe N° 13 emitido por el Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría de la FACPCE al que hace referencia el contribuyente, propone modelos de informes que no resultan ser obligatorios, sino ilustrativos y sugeridos para una correcta aplicación de la RT N° 37/2013.

Lo dicho surge del propio informe N° 13 en tanto que dentro de sus puntos expresamente aclara: *"Importante:*

- *Los modelos de informes adjuntos son meramente ilustrativos y no son de aplicación obligatoria.*
- *El contador público (en adelante, indistintamente el "contador") determinará, sobre la base de su criterio profesional, el contenido y la redacción de sus informes.*
- *En aquellos casos en que deban presentarse opiniones o conclusiones modificadas, pueden seguirse los lineamientos de los modelos de informes de auditoría y adaptarlos a cada situación, según corresponda.*
- *Las situaciones planteadas no son todas las que podrían presentarse en la práctica; podrían existir otras situaciones y combinaciones de circunstancias no contempladas en estos modelos. "*

En consecuencia, lo manifestado por el apelante en cuanto a que las compulsas contables no son redactadas de la manera en que quiera el profesional sino que deben limitarse a los modelos propuestos por la RG 37 para ser certificadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, no resulta procedente para justificar la falta de fundamentos en las certificaciones contables presentadas.

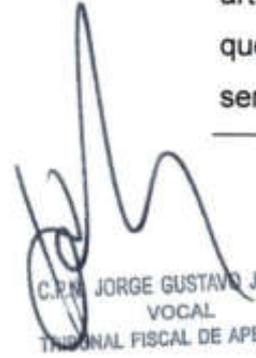
En cuanto a la labor del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, éste no acredita la veracidad del contenido de cada uno de los informes, pues ello implicaría realizar un trabajo de auditoría de lo que el profesional pretende certificar. Distinto a ello, y como bien sostuvo el fisco, su función es certificar las firmas y legalizar los dictámenes expedidos por los profesionales matriculados - artículo 3 del Estatuto del CGCET- es decir acreditar la autenticidad de la firma, y que la misma pertenezca a un profesional matriculado. Lo dicho también puede ser observado por el contribuyente en la legalización N° 0003-00129821 que él



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

mismo adjunta a fojas 101 del Expte. N°482/926/2021 en la cual se expresa: "El colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Tucumán legaliza la actuación profesional adjunta referida al informe de certificación perteneciente a RIMAR ALCOHOLES S.R.L y declara que consta en sus registros que el profesional Negro, Cynthia Analía se encuentra inscripto bajo la matrícula de Contador Público Nro. 4636.

La presente tiene el alcance indicado en la Resolución reglamentaria del CGCET y no implica la emisión de un juicio técnico sobre la tarea profesional realizada por el matriculado, emitida bajo el alcance de la Resolución antes referida, sin control de la firma ológrafa o digital" (el subrayado me pertenece).

Dicho esto, en lo que respecta al contenido de las compulsas contables presentadas resulta importante destacar las siguientes cuestiones.

En primer lugar, en el punto N° 2 del Convenio de Colaboración Financiera, se expresa "RIMAR ALCOHOLES S.R.L se compromete a asistir financieramente y comercialmente a partir de la fecha a LOS CHAGUARES S.A y BIO TRINIDAD S.A mediante la entrega de cheques propios o de terceros, los cuales se registrarán en ambas empresas con las formalidades y exigencias de las normas contables y fiscales vigentes, con el grado de detalle suficiente para poder identificar perfecta y probadamente el flujo o curso de cada valor de acuerdo a lo resuelto soberanamente por sus respectivos órganos directivos (Acta de reunión de socios de RIMAR ALCOHOLES S.R.L y Actas de Directorio de LOS CHAGUARES S.A y BIO TRINIDAD S.A, todas de fecha 22/12/2017). Sin embargo ni el detalle ni mucho menos el seguimiento de los cheques fue puesto a disposición. En su lugar, se presenta una compulsas contable de Los Chaguares S.A donde el contador interviniente asegura –sin documentación que permita a este Tribunal verificar lo manifestado- que los depósitos que obran en una planilla que anexa corresponden a Los Chaguares S.A en la cuenta corriente de RIMAR ALCOHOLES S.R.L., planilla en la cual únicamente se indica la fecha e importe de los depósitos.

De igual forma, obra a fojas 289 y siguientes compulsas contable de Rimar Alcoholes S.R.L en la cual aporta libro mayor de la cuenta Banco Macro Cta. Cte. N° 721259 y resúmenes del Banco Macro de los periodos incluidos en esta

determinación asegurando que el total de acreditaciones entre los meses de enero 2018 a mayo 2019 le corresponden a Los Chaguares S.A.

Sin embargo del cruce y análisis de las mismas se observan ciertas inconsistencias como ingresos en la cuenta de Rimar Alcoholes provenientes de "Azucarera La Perla", "Freyre, Norberto Claudio", "Alcoholes del Plata" o "Bio Trinidad S.A" (solo por citar algunos), los cuales son atribuidos por Los Chaguares como depósitos propios ya que se encuentran incluidos en la planilla anexa a la compulsa contable de "Los Chaguares S.A" mencionada anteriormente.

En el caso particular de "Bio Trinidad S.A." se verifica a través de los extractos bancarios aportados, la existencia de depósitos efectuados por ésta en la cuenta corriente del Banco Macro de Rimar Alcoholes S.R.L en los meses de julio y septiembre/2018, enero y mayo/2019 por \$1.700.000, \$4.500.000, \$660.000 y \$150.000 respectivamente, todo ello en contradicción con la nota de fojas 274 suscripta por María Paula Seoane, presidenta de la firma Bio Trinidad S.A, en la cual manifiesta que en el periodo contemplado por la inspección (01/2018 a 05/2019), la firma no fue asistida financieramente por Rimar, por lo que la empresa no efectuó depósito alguno en las cuentas de Rimar Alcoholes.

Atento lo antes expresado, a mi criterio, no puede verificarse lo sostenido por el apelante en cuanto a que "de la lectura armoniosa se puede advertir que la única empresa que ejecutó el convenio fue Los Chaguares S.A" por cuanto justamente de la lectura de la documentación aportada no puede arribarse a tal conclusión.

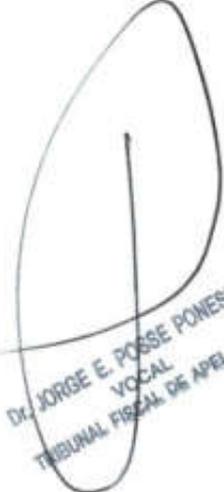
En consecuencia, considero que lo manifestado por el apelante en el sentido que la documentación aportada demuestra que todas las acreditaciones en la cuenta bancaria del Banco Macro fueron efectuadas por Los Chaguares S.A no se encuentra debidamente justificada, y por lo tanto debe rechazarse tal planteo.

Párrafo aparte merecen los ingresos provenientes de empresas como "Trend Capital S.A", "Credinos Coop. De vivienda, crédito, consumo, servicios asistenciales, y turismo Ltda." o "Investment Managers S.A", entre otras, los cuales también son atribuidos por Los Chaguares como depósitos propios.

A raíz de ello el contribuyente ha propuesto ampliar los puntos de pericia vinculados al tema, disponiendo que en la etapa apelatoria el perito diga si el vínculo financiero con las firmas mencionadas le corresponde a Los Chaguares S.A y cuál es la razón de que las acreditaciones de las liquidaciones se efectúen



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

en la cuenta bancaria de Rimar Alcoholes S.R.L. Indique la denominación de los libros examinados y documentación verificada. Además indique expresamente si existe alguna documentación que vincule a las citadas empresas con Rimar.

En este punto, la perito opta por una respuesta simple, manifestando que la relación crediticia es de Los Chaguares S.A, gestionando los préstamos a través de Bio Trinidad S.A, acreditándose los fondos en la cuenta bancaria de Rimar Alcoholes S.R.L. Olvida indicar, mucho más adjuntar, la documentación relevada que le permitió y que permita al ente fiscalizador y a este Tribunal verificar lo aseverado. En su lugar solo expresa *"visto los libros de Los Chaguares S.A y la documentación respaldatoria"* lo cual resulta insuficiente a los fines de demostrar que no es Rimar Alcoholes S.R.L quien posee una relación con las entidades crediticias mencionadas.

Vale recordar al apelante que es a éste a quien corresponde la carga de la prueba debiendo ser aportadas todas aquellas sobre las cuales intente valerse. Ello en conformidad al art. 98 del C.T.P que establece: *"Practicada la determinación de oficio de la obligación tributaria mediante la correspondiente acta de deuda confeccionada por la Autoridad de Aplicación, el contribuyente o responsable tendrá derecho a impugnar o manifestar su disconformidad, total o parcial, respecto de aquella, mediante escrito fundado, dentro de los quince (15) días desde su notificación. En la misma oportunidad deberá acompañarse toda la prueba documental que estuviera en poder del impugnante y ofrecer la prueba restante de la que intente valerse (...)"*.

Por su parte, el art.120 del mismo digesto expresa: *En los procedimientos en los cuales el contribuyente o responsable ofrezca prueba que haga a su derecho, su admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento se regirán por las normas que a tal efecto dicte el Poder Ejecutivo. Los actos y resoluciones de la Administración Pública se presumen verídicos y válidos; su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al impugnante.*

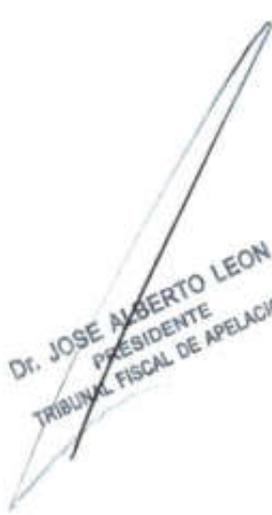
Finalmente, reiterando lo expuesto en párrafos precedentes, el CGCET certifica y legaliza las firmas de los profesionales matriculados, no la veracidad de lo expresado por éstos en sus respectivos informes. Por lo cual, las simples manifestaciones, sin documentación sustentatoria que acredite lo manifestado no

resulta suficiente para probar el objetivo buscado. Razón por la cual, tampoco le asiste razón al apelante en este punto.

Respecto a que nunca se indica en la determinación practicada de donde proviene la evasión, qué ventas no fueron informadas en la base imponible, la DGR bien explica que se constataron diferencias entre los depósitos bancarios y los ingresos declarados que no pudieron ser justificadas con la documentación aportada, ya que no permite identificar los movimientos bancarios que corresponden a cada una de las empresas intervinientes en las propuestas de asistencia financiera.

En virtud de la situación que se presenta, se debe tener en cuenta las disposiciones del C.T.P al respecto. En primer lugar, sobre las formas de efectuar las determinaciones, el art. 96 del mencionado digesto tributario dispone: *"La determinación se practicará sobre base cierta cuando el contribuyente o los responsables suministren a la Dirección General de Rentas todos los elementos comprobatorios de las operaciones o situaciones que constituyan hechos imponibles o cuando este Código u otra ley establezcan taxativamente los hechos y las circunstancias que la Autoridad de Aplicación debe tener en cuenta a los fines de la determinación. Cuando no se cumplan las condiciones establecidas en el párrafo anterior o los elementos comprobatorios aportados por los contribuyentes resultaren impugnables, la Dirección General de Rentas practicará la determinación de oficio sobre base presunta"*.

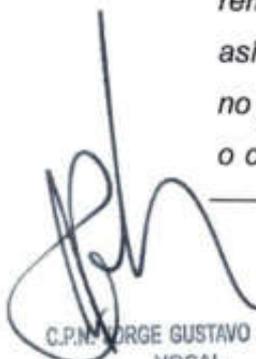
En el caso de autos dado que, como ya se viene exponiendo, la documentación presentada por el contribuyente no resulta prueba suficiente para justificar las diferencias de base imponible detectadas, la Autoridad de Aplicación procedió a efectuar la determinación sobre base presunta, en virtud del citado artículo y del art. 97 del C.T.P el cual con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos dispone que: *"(...) podrá tomarse como presunción general, salvo prueba en contrario: 4. Los depósitos bancarios, debidamente depurados, que superen las ventas y/o ingresos declarados del periodo y/o anticipo, el importe de las remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia no declarado, así como las diferencias salariales no declaradas, y los incrementos patrimoniales no justificados, con más un diez por ciento (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos representarán, en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos,*



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

montos de ventas gravadas omitidas". Por lo cual, la determinación de oficio así efectuada se ajusta a derecho.

Seguidamente, como punto c, el apelante sostiene que la DGR nunca se ocupó de oficiar a entes estatales como AFIP o Instituto de Vitivinicultura para despejar eventuales dudas. Al respecto rescato en primer lugar que en su escrito impugnatorio, el contribuyente manifestaba que la Administración nada dice ni hace merito sobre las respuestas a las consultas efectuadas al Instituto Nacional Vitivinícola (en adelante INV), al Centro Azucarero o a los inspectores de AFIP, respuestas que en una revisión de la documentación que obra en el expediente no se encuentran en el mismo.

Ahora bien, en ejercicio del derecho de defensa del contribuyente, ofrece en esta etapa prueba pericial contable en la cual solicita: *"si de acuerdo a la capacidad operativa de RIMAR ALCOHOLES S.R.L y los informes del Instituto Nacional de Vitivinicultura (órgano de control) de la actividad alcoholera, es posible fácticamente que la misma haya podido facturar y obtener ingresos durante el año 2018 de 414.805.136,89 y entre 01/19 y 05/19 de \$154.064.208,41, según las "Actas de determinación de oficio"(...). Diga además el perito si para concluir con esta información debe acudir a conceptos contables, técnicos y/o legales"*. A tal fin, la perito interviniente adjunta como Anexo 2 informe obtenido del sistema GEDO del cual surge que la capacidad real de los recipientes es de 544.210 litros. No obstante, como primer punto a destacar, dicha información se refiere a la capacidad existente al 05/01/2017; mientras que la determinación de oficio involucra los periodos 01 a 12/2018 y 01 a 05/2019.

Luego, con dicha información y dentro de "fundamentos técnicos" la perito elabora un análisis que plasma en los anexos 4 y 5 en los cuales concluye que es técnicamente imposible que Rimar Alcoholes S.R.L haya podido facturar los montos mencionados. Manifiesta también que el INV fiscaliza los volúmenes, sin embargo en la información que surge de esta pericial se observan facturas de compras involucradas que no se encuentran registradas en los Libros IVA compras aportados durante la inspección, poniendo de manifiesto la falta de veracidad de la información aportada anteriormente o de la aportada en esta etapa.

Visto la inconsistencia de la información proporcionada, no se puede concluir que la cantidad de litros de alcohol adquiridos por Ri Mar, que se encuentran exteriorizadas en los anexos 4 y 5 sean los correctos, lo cual vuelve también inconsistente a los importes de ventas indicados por el perito.

En cuanto a los fundamentos contables y legales esgrimidos, no resultan idóneos a los fines de lograr un ajuste en la determinación de oficio.

El recurrente también sostiene que el Fisco *"incurrió al contribuyente y al profesional que suscribió la compulsión de que no indicaron qué operaciones se cancelaron en Los Chaguares con los cheques emitidos desde la cuenta de Rimar Alcoholes pero nunca se preocupó y ocupó de circularizar a aquel sobre ese tema"*. Dicha afirmación resulta incorrecta por cuanto a fojas 271 y 273 pueden observarse los Requerimientos N° 2019-00001260 a "Los Chaguares S.A" y N° 0001-00075627 a "Bio Trinidad S.A" mediante los cuales se solicitó la documentación pertinente a fin de esclarecer la modalidad operativa. En cumplimiento a ello, cada una de las firmas mencionadas presenta compulsión contable respecto de las cuales ya se comentó en párrafos anteriores, sin que éstas hayan logrado despejar las dudas que se visualizan al respecto.

En cuanto al supuesto desconocimiento de las facturas por las retribuciones establecidas en el art. 7 del Convenio de Colaboración Empresaria aportadas por Los Chaguares S.A, vale recalcar que lo aportado consiste en una planilla confeccionada por la firma en la cual indica la base de cálculo de cada mes, el monto que correspondería en concepto de retribución, y el impuesto atribuible a la provincia de Tucumán calculado en función al coeficiente unificado y a la alícuota aplicable a esta jurisdicción. Aporta además sólo 6 Facturas y 1 nota de crédito (fs. 322/328) emitidas por RIMAR en concepto de "comisión". En un análisis de todo lo aportado, se observa en primer lugar, que no es posible visualizar el CAE correspondiente a cada factura, por lo que no resultan oponibles válidamente.

A más de ello, los importes facturados no coinciden con el mayor (también aportado por Los Chaguares) en donde detalla los supuestos depósitos efectuados en la cuenta corriente del Banco Macro de Rimar en concepto de cancelación de los cheques recibidos, dejando en evidencia la falta de facturación de las comisiones acordadas respecto de las facturas mencionadas.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Atento a ello, la documentación aportada no resulta prueba idónea y suficiente para demostrar que los depósitos en la cuenta corriente de Ri Mar Alcoholes S.R.L se deben a lo convenido en el Convenio de Asistencia financiera, rechazando por tanto, lo argumentado en este sentido.

Como último punto, el apelante plantea la nulidad de la determinación atento a que considera que lo reclamado son diferencias de anticipos, los cuales no pueden ser reclamados una vez vencida la fecha para la presentación de la DDJJ anual, o hasta su presentación, lo que fuera posterior. Siendo ello así, las multas aplicadas corren la misma suerte. Es decir, sostiene que si los anticipos ya no son exigibles, mal puede prosperar alguna pretensión sancionatoria cuya causa jurídica no existe.

En contradicción a lo arriba expuesto, puede observarse claramente que el impuesto determinado en la "Planilla Anexa Acta de Deuda N° A 1763-2019" corresponde al periodo fiscal 2018, mientras que el Acta de Deuda N° A 1764-2019 se refiere a los anticipos 01 a 05/2019 atento a que la determinación de oficio y notificación del Acta de Deuda son anteriores a la fecha de vencimiento para la presentación de la DDJJ anual del periodo fiscal 2019.

Ahora bien, la Resolución de la D.G.R aplica sanciones tanto a los anticipos 08 a 12/2018 y adicionalmente al periodo fiscal anual 2018 la sanción por defraudación establecida en el art. 86 inc.1) del C.T.P.

La relevancia de este punto es evidente, pues en caso de tratarse de una única infracción, corresponde la aplicación de una sola multa en cumplimiento con el art. 18 de la Constitución Nacional el cual prohíbe la aplicación de dos sanciones por el mismo hecho (principio conocido como Non bis in idem), para lo cual se requiere la concurrencia de 3 requisitos:

- a) Identidad de sujeto: de forma que el sujeto afectado tiene que ser el mismo. Identidad que se verifica en el presente caso ya es RI MAR ALCOHOLES S.R.L quien fue sancionado 2 (dos) veces por la Autoridad de Aplicación en la Resolución N° D 129/21;
- b) Identidad de objeto: es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos. Ello por cuanto el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto cuyo periodo fiscal es anual, conforme lo establece el art. 229 del C.T.P, y los anticipos ingresados a cuenta de la obligación final del periodo fiscal en cuestión

se encuentran comprendidos en la determinación anual del tributo; ya que este último es en definitiva el resultado de la sumatoria de las bases imponibles y las alícuotas aplicadas en cada uno de los citados anticipos;

c) Identidad de causa: es decir que la naturaleza de la sanción debe ser idéntica, lo cual también se verifica por cuanto las sanciones impuestas tienen la naturaleza de "multa".

Atento a ello, corresponde dejar sin efecto las sanciones de multas del art. 85 del C.T.P aplicadas a los anticipos 08 a 12/2018 en el Sumario N° A 1763-2019, quedando vigente la sanción del art. 86 inc. 1 aplicada al periodo fiscal 2018.

La aplicación de esta última sanción se encuentra justificada, ya que si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, que 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, siendo el imputado quien debe probar su inocencia (art. 120 del C.T.P).

Debe tenerse presente que la Autoridad de Aplicación cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar tal extremo. Una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa. De esta manera, resultan de aplicación al caso las presunciones previstas por el artículo 88 incisos 2 y 3 del C.T.P. los que presumen, 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 tributarias*", supuestos que han sido comprobados en el caso bajo análisis.

No obstante a tratarse de una presunción "Iuris Tantum", el contribuyente, a través de las pruebas presentadas, no logró demostrar la inexistencia de dolo en su accionar.

Respecto a los anticipos 01 a 05/2019, corresponde dejar firme la sanción del art. 85 del C.T.P instruida mediante Sumario N° M 1764-2019 encontrándose ajustada a derecho en virtud de haberse detectado omisión en el ingreso del impuesto sobre los Ingresos Brutos en los citados anticipos.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En conclusión, en atención a las razones precedentemente expuestas, considero que en el presente caso debe dictarse la siguiente resolución: **1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **RI MAR ALCOHOLES S.R.L CUIT N° 33-51885560-9**, en contra de la Resolución N° D 129/21 emitida por la Dirección General de Rentas y en consecuencia:

- I- **CONFIRMAR** las determinaciones impositivas practicadas respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral contenidas en las Actas de Deuda N° A 1763-2019 y N° A 1764-2019 en virtud a los considerandos que anteceden;
- II- **DEJAR SIN EFECTO** en atención al principio denominado "non bis in idem", las sanciones del art. 85 del C.T.P aplicadas a los anticipos mensuales 8 a 12/2018 por un importe de \$5.970.088,33 equivalente al 50% del gravamen omitido en los mencionados anticipos conforme planilla "Base para el cálculo de multa – Planilla determinativa N° PD 1763-2019 Acta de Deuda N° A 173-2019 Etapa Impugnatoria";
- III- **CONFIRMAR** la sanción aplicada al periodo fiscal 2018 mediante Sumario N° M 1763-2019 por un importe de \$25.857.836,54 instruido por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 86 inc. 1 del C.T.P y;
- IV- **CONFIRMAR** la sanción del art. 85 del C.T.P por un monto de \$6.970.382,56 equivalente al 100% del gravamen omitido en los anticipos 01 a 05/2019 mediante planilla denominada "Base para el cálculo de la multa- Planilla Anexa Acta de Deuda N° A 1764-2019".

Así Voto.

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo: Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El **Dr. José Alberto León** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1) **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **RI MAR ALCOHOLES S.R.L CUIT N° 33-51885560-9**, en contra de la Resolución N° D 129/21 emitida por la Dirección General de Rentas y en consecuencia:

I- **CONFIRMAR** las determinaciones impositivas practicadas respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral contenidas en las Actas de Deuda N° A 1763-2019 y N° A 1764-2019 en virtud a los considerandos que anteceden;

II- **DEJAR SIN EFECTO** en atención al principio denominado "non bis in idem", las sanciones del art. 85 del C.T.P aplicadas a los anticipos mensuales 8 a 12/2018 por un importe de \$5.970.088,33 equivalente al 50% del gravamen omitido en los mencionados anticipos conforme planilla "Base para el cálculo de multa – Planilla determinativa N° PD 1763-2019 Acta de Deuda N° A 173-2019 Etapa Impugnatoria";

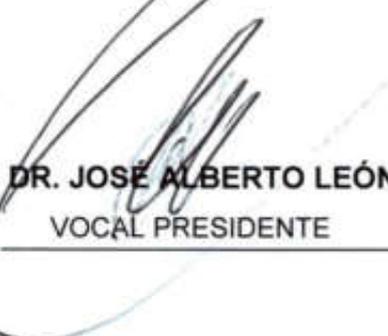
III- **CONFIRMAR** la sanción aplicada al periodo fiscal 2018 mediante Sumario N° M 1763-2019 por un importe de \$25.857.836,54 instruido por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 86 inc. 1 del C.T.P y;

IV- **CONFIRMAR** la sanción del art. 85 del C.T.P por un monto de \$6.970.382,56 equivalente al 100% del gravamen omitido en los anticipos 01 a 05/2019 mediante planilla denominada "Base para el cálculo de la multa- Planilla Anexa Acta de Deuda N° A 1764-2019".

2) **REGISTRAR**, notificar, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

M.S.P

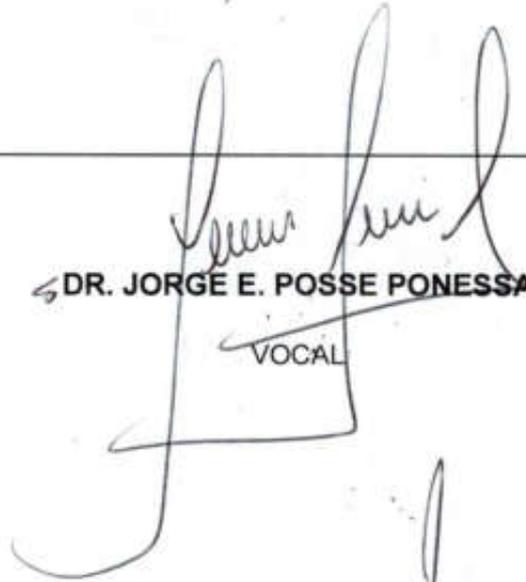
HACER SABER


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

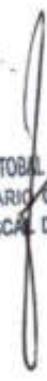


TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN


DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION