

SENTENCIA N° 137/2025

Expte. N° 224/926/2022

En San Miguel de Tucumán, a los <sup>13</sup> días del mes de AGOSTO de 2025, reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "LOGISTICA DEL NORTE S.R.L S/ RECURSO DE APELACIÓN" – Expte. N° 224/926/2022 (Expte. Nro. 17448-376-D-2019 DGR)" 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:

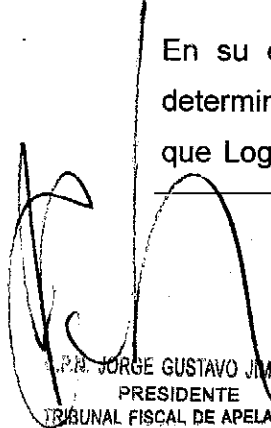
I.- Que a fs. 1555/1558 del Expte. Nro. 17448/376-D-2019 DGR, se presenta el apoderado del contribuyente LOGISTICA DEL NORTE S.R.L. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 24/22 de fecha 02/05/2022, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 1547/1553 del expediente DGR.

En ella se resuelve, Rechazar la impugnación interpuesta por la firma LOGISTICA DEL NORTE S.R.L., C.U.I.T. N° 30-71584778-3 en contra del Acta de Deuda N° A 1950-2019 (Periodo Fiscal 2018 – Anticipos 01 y 02) confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Padrón Local, Acta de Deuda N° A 1960-2019 (Periodo Fiscal 2018 – Anticipos 03 a 12) y Acta de Deuda N° A 1961-2019 (Periodo Fiscal 2019 – Anticipos 01 a 05) confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral.

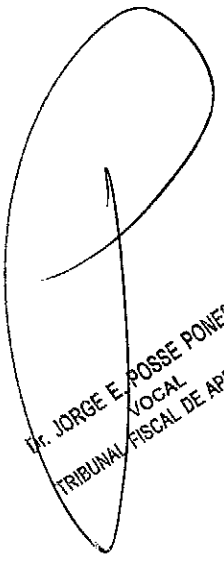
En su exposición de agravios el apoderado plantea la improcedencia de la determinación ya que sostiene que el ajuste se sustenta en que la DGR considera que Logística del Norte S.R.L. no presta "servicios de gestión y logística para el

"2025: Año del Bicentenario del Fallecimiento del Dr. Bernardo de Monteagudo"

1



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



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

transporte” en carácter de intermediario o comisionista como venía declarando en el impuesto, sino que presta directamente a través de terceros “servicios de transporte automotor de cargas”, con lo cual impugna la actividad declarada y la base imponible constituida a partir de la diferencia entre el precio que factura al cliente y lo que le transfiere al transportista –la comisión-, entendiendo que los ingresos gravados serán los totales facturados a los clientes.

Expone el apelante que la resolución confirma la determinación de oficio con el argumento central de que no luce razonable que el supuesto “intermediario” liquide a su comitente el producido de una operación que aún no facturó al respectivo locatario del servicio de transporte.

Expresa el apelante que la resolución que apela señala como única prueba de que su mandante no sería un comisionista/intermediario en la prestación del servicio de transporte, la diferencia temporal entre lo facturado por éste a sus clientes y lo que le facturaron los transportistas.

Sostiene que el argumento carece de toda sustancia material y jurídica por cuanto el caso que cita a modo de ejemplo aparece como único y, sin embargo, nada dice al respecto de la intermediación.

Dispone que el hecho de que en ese caso puntual, o en cualquier otro, su mandante hubiera contratado y/o asegurado los servicios de transporte por razones de índole económica financiera y hubiera procedido a recibir las facturas de los transportistas, en nada afecta la calidad de intermediario el hecho de que a posteriori hubiera emitido la factura al cliente, porque incluso en este caso – el único que menciona Rentas – existe una absoluta concordancia entre los importes facturados por el transportista y lo facturado al cliente sin que se haya alterado la modalidad descripta por cada uno de los transportistas según las declaraciones adjuntas como Anexo III de la impugnación.

Señala el apelante que contrataría a su costo el seguro de carga, lo cual confirma la relación de intermediación.

Sostiene que a pesar que la DGR tuvo en su poder las pólizas de seguros, la resolución realiza un análisis erróneo de la documentación acompañada al señalar que *se infiere que Logística del Norte S.R.L. asume el costo del seguro y es el beneficiario para los transportes contratados para el traslado de la*

mercadería. Señala el apelante que el beneficiario de los seguros contratados son los transportistas y por ello se recuperaron los gastos de los seguros pagados. Alega que si realmente fuera una subcontratación, no tendría sentido que Logística del Norte S.R.L. pague el seguro para que otros beneficiarios cobren el resarcimiento. Continúa expresando que todo esto lleva a la conclusión de que la determinación se sustentó en un argumento falso o inventado, con lo cual el acto administrativo debe ser dejado sin efecto.

Señala el apelante que la resolución de la DGR intenta introducir elementos inverosímiles para demostrar que Logística del Norte S.R.L. no es intermediario en la prestación del servicio de transporte, como ser: 1.- Que no se estaría ante una duplicación de facturación. Y 2.- Que las declaraciones de los transportistas no estarían respaldadas por la respectiva documentación.

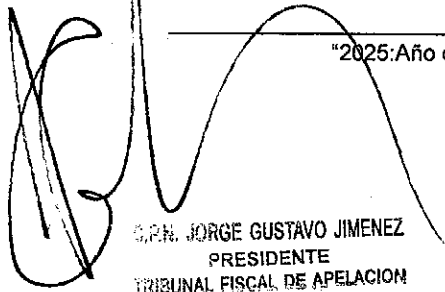
Luego en el acápite "Nulidad del ajuste. Fiscalización de lo fiscalizado" señala el contribuyente que el ajuste practicado se realizó violentando la prohibición del artículo 101 de la Ley N° 5.121. Y ello es así porque no solo nada dice la DGR al respecto sino porque la fiscalización concluida en estas actuaciones no se encuentra dentro de ninguna de las excepciones que prevé dicha norma. Señala por una parte que en la OI 001-000/2491 se analizaron los mismos periodos y conceptos que en la presente fiscalización: Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Periodo 2018. Y por otro lado, señala que en la resolución determinativa no se ha mencionado la existencia de ningún nuevo elemento de juicio o se compruebe la existencia de error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los que sirvieron de base a la determinación anterior (cifras de ingresos, egresos, valores de inversión y otros).

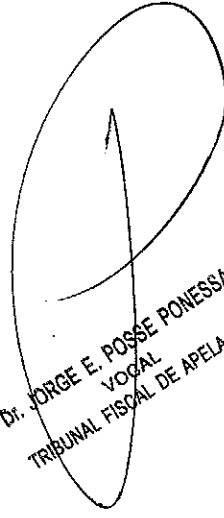
Por lo que sostiene que la situación hasta aquí descripta revela un comportamiento de la Administración absolutamente dislocado de toda prescripción legal. La nulidad aparece como otro vicio insalvable, por lo que así debe declararse.

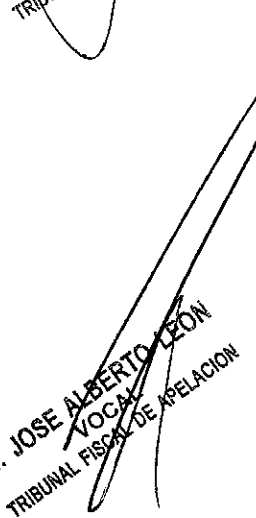
Por último, el apoderado de la firma solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se declare la nulidad de la determinación efectuada ordenándose el archivo de las presentes actuaciones.

"2025: Año del Bicentenario del Fallecimiento del Dr. Bernardo de Monteagudo"

3

  
D.R.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

  
Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

En primer lugar se debe destacar que en cuanto al agravio del apelante respecto de la improcedencia de la determinación, la DGR señala que es preciso mencionar que fueron diversos los indicios así como las pruebas disponibles durante las instancias administrativas precedentes, los cuales fueron debidamente analizados y expuestos tanto en las Actas de Deudas atacadas como en la Resolución N° D 24-22 en el punto "Improcedencia de la pretensión" subpunto "el ingreso gravado". Conforme a lo allí expuesto, advierte que el recurrente efectúa una interpretación desacertada y reducida de los fundamentos expuestos, limitándose a indicar como único motivo del ajuste, la diferencia temporal entre las fechas de las facturas emitidas a sus clientes y las arrojadas por los transportistas – en realidad es la fecha de emisión de las Cuentas de Venta y Liquidado Producto, emitidos ambos por el recurrente – siendo este uno de los indicios analizados, sin atender las inconsistencias en las fechas de emisión de las Cuentas de Venta y Liquidado Producto, las Ordenes de Pago, las Facturas de comisiones efectuadas, con la documentación aportada por el propio recurrente. Asimismo no menciona los estudios efectuados desde el punto de vista normativo tanto a nivel provincial (Art. 224 – 4 y Art. 224 – 3 del Código Tributario Provincial), como nacional (RG 1415 AFIP sus modificatorias y complementarias), la explicación técnica en la emisión de comprobantes, su registración, la aplicación de dicha normativa al complejo documental arrojado como Anexo II durante la impugnación, más toda la documentación aportada al equipo fiscalizador.

Por otro lado, aportó pericial contable sin certificación del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, como así tampoco acompañó original de las copias simple adjuntadas en Anexos II, III y IV, las cuales fueron analizadas a pesar de ello.

Señala la DGR en relación a la afirmación según la cual "*...que esta DGR nada dice al respecto de la intermediación...*" corresponde señalar que la misma es errónea pues tal como fuera mencionado en los propios fundamentos de la Resolución cuestionada, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos reposa en una modalidad autodeterminativa, donde "*...el hecho que el impugnante declare o*

exprese que su actividad es la de 'intermediario' entre clientes y transportistas no la valida por sí mismo, sino que deben reunir otros elementos que permitan concluir que existe una organización integral por cuenta de terceros, como así también resulta de gran importancia analizar la operatoria de la firma y la documentación correspondiente...", lo que fuera tratado en la citada Resolución, en la que se fundó acabadamente el análisis efectuado, todo ello en función a lo previsto en los artículos 7 y 216 del Código Tributario Provincial.

Que el marco normativo previsto para la actividad de intermediación con respecto a la base y las deducciones admitidas de gastos efectuados por cuenta de terceros debe estar respaldado por comprobantes, circunstancia omitida por Logística del Norte S.R.L en las instancias administrativas y la documentación necesaria para rendir cuenta a los comitentes de las operaciones efectuadas por cuenta y orden de ellos, debiendo operar en primer lugar con los clientes y luego rendir cuenta a sus comitentes por las operaciones realizadas por su cuenta y orden; por ello, se detalla en la Resolución (fs. 1547 dorso): "...Que en los hechos, la operatoria descrita en párrafo anterior no se verifica en Logística del Norte S.R.L., detectándose durante el proceso de fiscalización inconsistencias en base a la documentación aportada por el mismo contribuyente (las cuales analizaremos in extenso al tratar las inconsistencias en la documentación) obrante en las presentes actuaciones, más la obtenida de circularizaciones efectuadas a terceros y la disponible para el Fisco en los registros informáticos, concluyendo que la base imponible del gravamen por la actividad desarrollada no se corresponde con la actividad de intermediación en el Servicio de Transporte, por lo que se impugnó la actividad declarada (..) Que en uso de las facultades previstas por esta Autoridad de Aplicación, de la determinación de oficio practicada surge que su actividad no corresponde a la de "intermediación" sino a la actividad de transportista."

Que por lo expuesto, en el acto administrativo atacado fueron tratados in extenso los fundamentos de la impugnación de la figura de intermediario, indicar lo contrario, significa que el presentante cuanto menos, desconoce o no interpreta todo el análisis efectuado por la Autoridad de Aplicación de toda la documentación e información obrante en el expediente de marras.

"2025:Año del Bicentenario del Fallecimiento del Dr. Bernardo de Monteagudo"

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Que por lo demás, ratifica los fundamentos expuestos en la Resolución N° D 24/22, que incluyen el análisis de los argumentos planteados y la documentación acompañada durante la instancia de fiscalización e impugnación.

Que respecto de su manifestación referida a su actuación como "intermediario" lo cual implica que liquida el Impuesto en cuestión sobre la base de la diferencia entre el precio de venta del servicio al cliente y el precio que el transportista le factura a su mandante (cuestión que trae nuevamente a análisis), tal afirmación no se ajusta a lo dispuesto en el art. 224 inciso 4) del CTP y art. 222 inciso 3) del CTP, es decir, que su argumento no se ajusta a derecho; a pesar de ello, se analizó la única documentación aportada en Anexo II de cuyo análisis resulta que la modalidad errónea de tributación genera en dicho caso una diferencia determinada de cero.

En consecuencia, sostiene que mal puede afirmar el recurrente que DGR "*acudió a un solo ejemplo para desestimar la verdadera actividad...*". De igual modo, en la Resolución se menciona que, si bien el presentante manifiesta que la base imponible declarada corresponde a una supuesta comisión, dicha comisión tiene origen desconocido ya que no existen contratos, convenio o acuerdos escritos celebrados.

Asimismo se determina que, para la actividad de intermediario los gastos que detalla en las Cuentas de Venta y Liquidado Producto carecen tanto de respaldo contable como documental, por lo tanto deben integrar la base imponible.

Igualmente se destaca la inconsistencia en el análisis de la documentación aportada por el contribuyente en carácter de prueba, las que enunciaremos en forma específica en párrafos siguientes, a los cuales nos remitimos.

La DGR explica la normativa aplicable para el caso de la actividad de intermediación y concluye que en los hechos dicha actividad no fue demostrada por el contribuyente.

Ahora bien, en relación a la afirmación expresada por el apelante según la cual: "*No es cierto que las CVLP se emitieron con anterioridad a las facturas emitidas a los clientes de Logística del Norte...*" expone la DGR que basta con reiterar el análisis efectuado del Anexo II aportado durante la instancia impugnatoria según consta en la Resolución N° D 24/22, fs. 1549 (anverso y reverso) de la misma,

donde la Cuenta de Venta y Liquido Producto se emitió el 21/05/2019 y la facturación al cliente el 13/09/2019. Idéntica situación se verifica en la documentación aportada durante la fiscalización, por ejemplo la que obra en fs. 276/280 donde claramente se observa que la Cuenta de Venta y Liquido Producto fue emitida con fecha 04/10/2018 y la factura emitida por Logística del Norte a su cliente, en este caso Agro Lajitas S.A., fue emitida con fecha 12/10/2018; y otro ejemplo lo encontramos a fs. 328/332 donde la Cuenta de Venta y Liquido Producto fue emitida con fecha 03/10/2018 y la factura fue emitida por Logística del Norte a su cliente (Logiseed SRL) con fecha 12/10/2018.

Por lo expuesto, el argumento del presentante carece de fundamento fáctico y jurídico.

A continuación la DGR procede a atender el planteo respecto de la errónea interpretación del apelante cuando dice que la resolución confirma la determinación de oficio con un argumento "central" que es, que no luce razonable que el intermediario liquide a su comitente el producido de una operación no facturada al locatario del servicio de transporte, usando solo un ejemplo para desestimar la actividad ejercida por su mandante, ante lo cual señala que en los hechos no es así, ya que se procedió al análisis de toda la documentación aportada, las contestaciones de los requerimientos efectuados al contribuyente, como a los terceros circularizados, la falta de documentación relacionada con los gastos inherentes a una intermediación realizada por cuenta y orden de su comitente, como también la normativa aplicable para los intermediarios la que no fue cumplimentada y sobre la que la empresa no justifica su proceder, todo ello según fuera explicado en la Resolución apelada, por ello señala que es infundado su afirmación de un argumento central sustentado en un único ejemplo, cuando la misma se encuentra sustentada en toda la prueba documental solicitada y/o aportada obrante en el expediente de marras.

Luego la DGR enumera y detalla la documentación aportada por la firma durante la instancia de fiscalización, la que sirve de fuente de información del análisis efectuado por el funcionario interviniente que corre agregado a fs. 1297/1298 del Expte administrativo N° 17448/376/D/2019.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Ante la falta de precisión de cuál es el "ejemplo" al cual se refiere el apelante, señala la DGR que si se refiere al análisis de la documentación arrimada como Anexo II durante la impugnación y cuyo análisis fue expuesto en cuadros numéricos de la Resolución N° D 24/22, debemos decir que no constituye un "ejemplo" como dice el apelante, sino que constituye el análisis de la documentación aportada, conforme a los argumentos esgrimidos por el presentante, ya sean estos referidos a la diferencia entre precio de venta al cliente y el precio que el transportista le factura es 0,00 (cero), es decir, que el importe facturado a su cliente es idéntico al importe facturado por los transportistas, o en relación a la temporalidad en la emisión de los comprobantes.

Agrega la DGR que durante la instancia de fiscalización y del análisis de la documentación acompañada durante la misma también se detecta idéntica situación a la descrita en la instancia impugnatoria.

Por ello, la DGR afirma que no existe un único mal denominado "ejemplo" considerado como argumento central para desestimar la actividad declarada por Logística del Norte S.R.L., prueba de ello son todas las inconsistencias mencionadas en párrafos anteriores sobre las que nada indica el presentante, por lo que sostiene que dicho análisis numérico de la documentación obrante durante la impugnación ratifica la circunstancia ya observada por la fiscalización que fuera analizada y mencionada en la Resolución atacada.

Posteriormente el apelante sostiene que la modalidad operativa está respaldada por toda la documentación contable exigida por la RG (AFIP) 1415/03, por lo que en su argumento vuelve a sustentar su defensa en la modalidad operativa y la documentación emitida y recibida por Logística del Norte S.R.L., tema ya tratado en la Resolución en crisis, específicamente en lo relacionado a la inconsistencia temporal en la emisión de dichos comprobantes, así como que la misma no se ajusta a derecho conforme la normativa, art. 224 inciso 4) y art. 222 inciso 3) del Código Tributario Provincial, así como en el Régimen de facturación y registración establecido por la Resolución General (AFIP) 1415 sus modificatorias y complementarias, las cuales reitera, remitiéndose a lo tratado in extenso en el acto atacado.

Advierte que en el fundamento del acto atacado en diversas oportunidades se expresa que la emisión de comprobantes denunciada por el apelante no se ajusta a la normativa establecida por la RG 1415 (AFIP) sus modificatorias y complementarias, atento a que si realmente desarrolla la actividad de intermediario como asevera -hecho no comprobado en autos- el comprobante que debe emitir es la Cuenta de Venta de Líquido Producto, la cual es equivalente a la factura y donde rinde a su comitente el detalle de la operación encomendada, atento a ello reviste el carácter de inconducente la factura de prestación de servicio emitida por los transportistas.

Sostiene la DGR que Logística del Norte recibe del transportista una factura por los servicios de transporte prestados, la cual no se ajusta a la documentación que debe intervenir en condición de "intermediario", contrario sensu ésta factura indica que no existe una relación "mandante-mandatario" como pretende demostrar el apelante, sino una relación comercial de prestación de servicios de transporte contratado para que Logística del Norte pueda cumplir su compromiso asumido con su cliente atento a que no dispone de la capacidad vehicular para hacerlo.

Señala la DGR que en busca de la verdad material se procede al análisis de las actuaciones obrantes en autos, así como los registros e información contenida sobre la emisión y registración de comprobantes efectuados por Logística del Norte S.R.L., resultando lo siguiente:

1) Si bien Logística del Norte emite la Cuenta de Venta de Líquido Producto al transportista "comitente" no identifica la/s Facturas de Venta/s que le rinde a los mismos. Al contrario, en la Cuenta de Venta de Líquido Producto detalla el número de factura que le emitió el transportista a Logística del Norte con el detalle del total de la misma, de los gastos y del importe líquido a transferir; a tal comprobante no lo registra en el Libro IVA Compras, sino que en su lugar registra en dicho libro la factura emitida por el transportista por los servicios que éste último le prestó, y generando así el Crédito Fiscal IVA correspondiente. Logística del Norte solo intenta indicar el número de Cuenta de Venta de Líquido Producto que se relacionaría a cada factura, en una columna inserta y en el renglón respectivo, consignando un número cercano al real pero incorrecto, conforme se verifica de la documentación y registración analizadas.

"2025: Año del Bicentenario del Fallecimiento del Dr. Bernardo de Monteagudo"

2) Logística del Norte si emite la respectiva Factura de Venta a su cliente generando el Débito Fiscal IVA y registrándola en el Libro IVA Ventas pero con fecha posterior a la Cuenta de Venta de Líquido Producto respectiva.

3) Logística del Norte también emite la Factura por la comisión cobrada a su transportista, registrándola en el Libro IVA Ventas y generando Débito Fiscal IVA.

En consecuencia, las Cuentas de Venta de Líquido Producto no son registradas por el apelante en el Libro IVA Compras, solo son mencionados (y con numeración errónea) en la fila donde registra la factura del transportista.

Cita algunos ejemplos de circuitos documentales donde se verifica lo explicado precedentemente, entre otros, son los obrantes a fs. 276/304, 328/334 y 541/560, correspondientes a facturas emitidas por Logística del Norte a sus clientes AGRO LAJITAS SA, LOGISEED SRL y IZCA YACUJ SA, respectivamente.

Por lo expuesto sostiene que Logística del Norte no reviste el carácter de intermediario ya que si así lo fuera debería registrar la Cuenta de Venta de Líquido Producto de forma completa generando a partir de la misma el Crédito Fiscal IVA de la operación, y no solo mencionarla y con un número incorrecto, tal como lo exige la normativa de facturación y registración vigente RG (AFIP) 1415/03 (AFIP), sus modificatorias y complementarias.

Señala que en conclusión, el apelante intenta desvirtuar la normativa establecida para la emisión y registración de comprobantes, asumiendo una supuesta figura de intermediario, no constatada en autos, por lo cual su aseveración de que *"...la modalidad operativa está respaldada por toda la documentación contable exigida por la RG 1415/03... la documentación aportada en el expediente es demostrativa..."* no resulta ajustado a los hechos ni a derecho.

Que en relación al Anexo III aportado durante la instancia impugnatoria, consistente en simples manifestaciones de los transportistas y que intenta en este recurso considerar como sustento fáctico y jurídico de su accionar en la emisión y registración de comprobantes, debemos decir que dicho Anexo III fue observado en instancia anterior, presentando severas inconsistencias según análisis detallado en la Resolución N° D 24/22, textos a los cuales se remite, por lo que no corresponde hacer lugar a este planteo por resultar inconducente en la determinación de los hechos.

Señala la DGR respecto al agravio referido a "Seguros", que también fue planteado y debidamente tratado en la instancia anterior según se expuso en la Resolución N° D 24/22 (fs. 1550), párrafos a los cuales se remite.

Respecto al agravio del apelante en el que menciona que la Resolución exhibe una enorme vocación por el absurdo ya que intenta introducir elementos inverosímiles para demostrar que Logística del Norte -que ni siquiera posee un vehículo- no es un intermediario en la prestación del servicio de transporte, la DGR reitera lo expresado en párrafos precedentes, donde se explicó desde el punto de vista impositivo la diferencia entre ambos hechos imponibles generados por la facturación emitida por Logística del Norte S.R.L. a sus clientes y la facturación emitida por los transportistas a la empresa recurrente. Efectivamente, la primera constituye la generación del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos como contribuyente directo del apelante, con la base imponible, alícuota, acreditaciones, pagos, etc., propios definidos en el gravamen: en tanto las facturas emitidas por los transportistas generan el hecho imponible del impuesto como contribuyente directo del transportista con la determinación del gravamen, base imponible, alícuota, acreditaciones, pagos, etc. de la operación específica

Sostiene que el argumento del presentante evidencia un total desconocimiento de las normas de facturación y registración contable, así como la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos establecido en el Código Tributario Provincial, razón por lo cual debe ser desestimado.

Expresa que se nota aún más la inconsistencia del argumento planteado, que el recurrente señala que "ambas facturas" tienen el mismo importe, lo cual no sucede en los hechos y esto se comprueba con la propia documental arrojada durante la instancia impugnatoria y que se expone en cuadro inserto a fojas 3 de la Resolución N° D 24/22 (fojas 1548 del expediente de marras) donde claramente se visualiza que los montos de las facturas emitidas por cada transportista, por ejemplo la Factura N° 0007-00010665 emitida por DON VICENTE S.A. por un importe de \$ 42.990,00; no coinciden con los montos de la factura emitida por Logística del Norte S.R.L. a su cliente "LDC ARGENTINA S.A." que asciende a \$266.130,00. Asimismo, habiéndose analizado el Libro IVA Compras obrante a fs.

"2025: Año del Bicentenario del Fallecimiento del Dr. Bernardo de Monteagudo"

11

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

65 se detecta que las facturas de cada transportista están registradas por su importe individual y no por el total de la factura emitida al cliente.

Luego el apelante afirma que los transportistas ya tributaron el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por esos servicios con la misma base imponible y que la Autoridad de Aplicación nada dice al respecto, lo cual evidencia la errónea interpretación efectuada al fundamento expuesto en la Resolución N° D 24/22, donde claramente se expresó la improcedencia del argumento planteado por no ajustarse a derecho, a la cual debemos sumar la ausencia de documentación que permita aseverar su afirmación, tanto de parte del apelante (que es quien esgrime el argumento) como de los transportistas respecto de los cuales presentó el Anexo III durante la impugnación que fue tratado en párrafos precedentes y en el acto atacado.

Que ante la insistencia del apelante, señala la DGR que aun cuando hubiese presentado documentación respaldatoria -situación no acaecida en autos- resulta improcedente su argumento pues nos referimos al impuesto sobre los Ingresos Brutos, resultando contribuyente directo del mismo Logística del Norte S.R.L. y cada uno de los transportistas según lo definido en el Artículo 214 y concordantes del Código Tributario Provincial, por lo tanto una supuesta "responsabilidad solidaria" resulta improcedente.

El apelante intenta confundir la condición de contribuyente tanto de Logística del Norte S.R.L. así como de cada uno de los transportistas que prestan efectivamente el servicio de transporte y subsumirlo en un mismo impuesto que afecta a ambos contribuyentes de igual manera, lo cual no se ajusta a derecho.

Por lo expuesto corresponde desestimar el planteo formulado por el recurrente.

En definitiva, de las constancias obrantes en las distintas etapas se desprende que la firma apelante no justifica de manera fehaciente sus aseveraciones, como así tampoco aporta documentación referida a su situación impositiva ya sea en cuanto a la registración de comprobantes y a la declaración que hace de los mismos ante el fisco provincial y nacional.

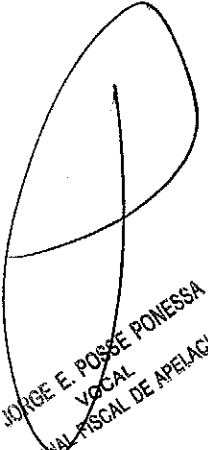
Tampoco acredita que las facturas emitidas a su nombre se encuentren debidamente registradas y a su vez declaradas en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en el IVA y en el Impuesto a las Ganancias. Tampoco prueba haber

cumplido con el pago de la obligación tributaria, pues por la condición de contribuyente directo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de cada uno de los transportistas, deben declarar e ingresar el gravamen según lo define el art. 214 y concordantes del CTP.


Sostiene la DGR que en esta instancia tampoco adjunta documentación ni ofrece pruebas al respecto, atento a ello se confirma el análisis practicado, rechazando la aseveración que *"resulta difícil entender a qué documentación se refiere la resolución"* y por lo tanto no le asiste razón al apelante.

Que en cuanto a la "absoluta coincidencia" entre facturas emitidas por Logística del Norte S.R.L. y las facturas emitidas por cada uno de los transportistas a la firma recurrente, sostiene la DGR que se debe rechazar tal afirmación, conforme fue expuesto en párrafos precedentes. En efecto, del análisis efectuado a la documentación aportada por el apelante durante las instancias precedentes, entre ellas el Anexo II de la instancia impugnatoria, y que fue expuesto en el cuadro inserto en la Resolución N° D 24/22, resulta que cada factura emitida por cada transportista no resulta coincidente numéricamente con la factura emitida por Logística del Norte a su cliente.

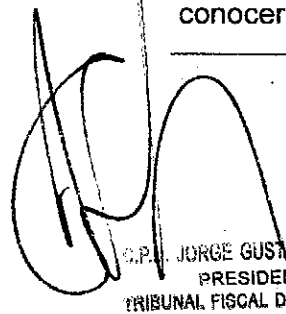
En relación al argumento que plantea el apelante sobre que *"...le hubiera bastado a la DGR con solo visar su propio sistema de información para corroborar lo anteriormente expresado, al margen de que las facturas fueron relevadas durante la inspección..."*, deviene totalmente Improcedente. Primero, porque -como ya lo expresamos en párrafos precedentes- Logística del Norte S.R.L. y cada uno de los fleteros son contribuyentes directos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que presentan sus declaraciones juradas del gravamen y cancelan el impuesto según corresponda, no existiendo responsabilidad solidaria donde el pago de uno de ellos libera a los otros. En segundo lugar, porque los importes de los comprobantes emitidos por cada parte no son iguales, conforme lo detallamos precedentemente y no fueron aportados por los transportistas, como tampoco sus registraciones contables. En tercer lugar, porque la liquidación del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos que el contribuyente directo -sea éste Logística del Norte S.R.L. o cada uno de los fleteros- exterioriza en sus DDJJ no permite constatar ni conocer las facturas o documentación equivalente que integran la base imponible



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



Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

declarada. Esta situación es conocida por el apelante, quien al ser contribuyente directo, liquida el gravamen determinando la base imponible sin efectuar ningún detalle sobre la composición de la misma, atento a ello mal puede indicar que el fisco "podría" visar su base de datos. El apelante confunde deliberadamente la condición de contribuyente directo del gravamen tanto de Logística del Norte S.R.L. como de cada uno de los transportistas.

Destaca la DGR que en las operaciones de "Intermediación por cuenta y orden de terceros", la relación jurídica se configura con un "Contrato de Mandato", que le permite al mandatario realizar actos jurídicos en nombre de su mandante de manera específica, debiendo determinarse allí los gastos sujetos a reintegros, sirviendo dicho contrato además como elemento de prueba de cuáles son los gastos a recuperar y no constituyen gastos inherentes a su actividad comercial, lo que hasta el momento no fue justificado en los hechos ante la falta de documentación contable y financiera.

De esta manera, si el contribuyente es una persona jurídica que realiza actos jurídicos, estos actos deben ajustarse a las disposiciones previstas para ello en el CCyCN, que exige como condición esencial para la existencia de un contrato de mandato, la existencia de un contrato que sirva de base a la relación invocada. De esta forma señala la DGR que no se puede pretender que la Autoridad de Aplicación admita como prueba simples manifestaciones que no definen de modo alguno una modalidad contractual.

El requisito de este elemento de prueba esencial en las operaciones de intermediación, fue también definido en la Sentencia N° 412/21 del TFA referida al contribuyente "Carrizo Arquímedes".

Sostiene la DGR que la documentación y registros aportados durante toda la instancia administrativa transcurrida fueron analizadas debidamente por la Autoridad de Aplicación y en función del mismo, se detectaron inconsistencias en la propia documentación aportada por el contribuyente, en las manifestaciones de terceros (transportistas y compañía de seguro), en la inadecuada aplicación de la normativa vigente RG 1415 (AFIP) y Artículo 214 y concordantes del Código Tributario Provincial, lo cual origina la impugnación de la actividad declarada por el apelante en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos.

Bajo el subtítulo "Nulidad del ajuste. Fiscalización de lo fiscalizado" el recurrente plantea lo mismo que en la etapa precedente, bajo el mismo subtítulo, por lo cual la DGR se remite a lo tratado al respecto en Resolución N° D 24/22 a fs. 1552 (frente y dorso).

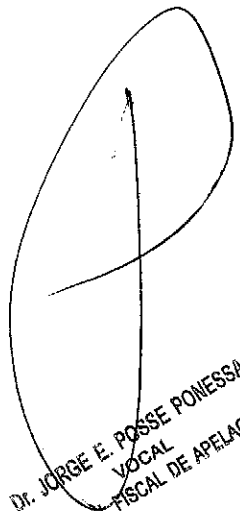
Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba instrumental, hace reserva del caso federal y solicita confirmar la resolución apelada.

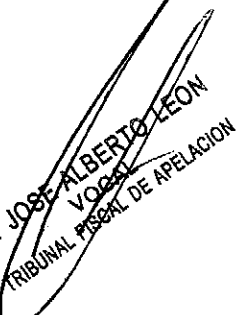
III.- A fs. 26 obra Sentencia Interlocutoria N° 257/2022 del 16/12/2022 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado, en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

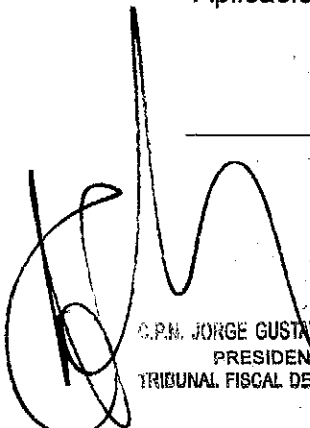
Atento a ello, se encuentra la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el art. 151 del CTP.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° D 24/22 resulta ajustada a derecho.

A partir del análisis de las actuaciones obrantes en autos, se verifica que en el caso la cuestión de fondo se centra en dirimir si, respecto de la actividad cuestionada, el contribuyente presta en forma directa el servicio de transporte o es un mero intermediario. Ello teniendo en cuenta que la determinación impositiva practicada por la Administración en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Padrón Local para el Periodo Fiscal 2018, Anticipos 1 - 2 y, por otro lado Régimen Convenio Multilateral Periodo Fiscal 2018, Anticipos 3 a 12 y Periodo Fiscal 2019, Anticipos 1 a 5, confirmada mediante la Resolución (D.G.R.) N° D 24/22, se fundamenta principalmente en inconsistencias detectadas en las bases imponibles declaradas por Logística del Norte S.R.L., considerando que por las operaciones ajustadas corresponde al contribuyente tributar sobre la base conformada por los montos facturados en concepto de servicios de fletes, cuyo origen es la Jurisdicción Tucumán, y no sobre el importe de la comisión que asegura percibe como retribución del ejercicio de su actividad de intermediación en el transporte de cargas, ante el desconocimiento por parte de la Autoridad de Aplicación de su carácter de intermediario en dichas operaciones.

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

  
Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

No obstante lo manifestado, seguidamente se analizarán los distintos planteos expuestos por el presentante en su recurso interpuesto, a los fines de concluir acabadamente respecto a dicha cuestión central.

En efecto, en primer término, corresponde referirse al agravio relativo a la improcedencia de la determinación y al carácter arbitrario de la Resolución (D.G.R.) N° D 24/22, al considerar que la misma se sustenta en un criterio individual del Organismo Fiscal, en lo atinente a la valoración de su actividad de intermediación en el transporte de cargas, como así también en una consideración parcial de las pruebas aportadas a lo largo del proceso de fiscalización y durante la etapa impugnatoria.

Al respecto, resulta pertinente señalar que el fundamento principal expuesto por la Autoridad Administrativa, y en el cual se basa la determinación efectuada, refiere a la inobservancia por parte de Logística del Norte S.R.L. de un determinado orden cronológico en la emisión de los comprobantes que respaldan sus operaciones.

En este sentido, conforme lo manifestado por el contribuyente en las presentes actuaciones, se observa que el ejercicio de la actividad de intermediación a la que alude, contaría con la participación de los siguientes sujetos:

- El intermediario (comisionista), en el caso, Logística del Norte S.R.L., quien prestaría el servicio de gestión de fletes por cuenta y orden de terceros, y sería el responsable de cobrar el servicio de flete al tercero cargador y de rendir tales sumas a su cliente (transportista). A su vez, percibiría una comisión en concepto de retribución por su servicio de intermediación.
- El transportista (comitente), quien contrataría los servicios de gestión de fletes de Logística del Norte S.R.L. para sus unidades, siendo quien lleve a cabo efectivamente el transporte de la carga.
- El cargador/cliente por cuenta y orden del comitente, quien contrataría el servicio de flete para su carga y quien pagaría al intermediario por tal servicio de transporte.

Asimismo, el presentante detalla que el desarrollo de la actividad en discusión se respaldaría en la emisión de determinados comprobantes, característicos de su ejercicio.

Se debe señalar que a partir del análisis exhaustivo de toda la documentación obrante en las presentes actuaciones y considerando la modalidad operativa descripta por el contribuyente a lo largo del proceso, se identifican ciertas inconsistencias en el ejercicio de la actividad cuestionada.

En efecto, cabe referirse a la cronología en la emisión de los comprobantes que respaldan las operaciones incluídas en la determinación en discusión.

Al respecto, resulta relevante tener en cuenta lo previsto en el artículo 321° del Código Civil y Comercial de la Nación, al considerarse a Logística del Norte S.R.L. como un ente económico que desarrolla una actividad comercial, encontrándose en consecuencia, sometido a las disposiciones contenidas en el mencionado cuerpo normativo. Así el referido artículo establece: *"Modo de llevar la contabilidad. La contabilidad debe ser llevada sobre una base uniforme de la que resulte un cuadro verídico de las actividades y de los actos que deben registrarse de modo que se permita la individualización de las operaciones y las correspondientes cuentas acreedoras y deudoras.(...)"*

En virtud de lo manifestado, considero de importancia resaltar que los comprobantes que respaldan el desarrollo de sus actividades forman parte de un circuito comercial, contable y financiero el cual debe reflejar cabalmente, es decir, de manera uniforme y clara que las operaciones realizadas se corresponden con el ejercicio de la actividad que afirma desarrollar, en este caso, la actividad de intermediación en el transporte de cargas.

Así, del análisis efectuado de la documentación obrante en autos, y en concordancia con lo expresado en el informe del Departamento Fiscalización de la D.G.R., se detecta la existencia de comprobantes que cumplen con un orden lógico en su emisión, teniendo en cuenta la función que cada de ellos debería cumplir dentro del circuito mencionado, y otros en los que dicha temporalidad no se verifica. Tales inconsistencias radican en:

- a) La emisión de la factura por cuenta y orden del comitente por parte de Logística del Norte S.R.L. con posterioridad a la emisión de la C.V.L.P., de acuerdo al contraste de las fechas insertas en las mismas.

Dr. JORGE E. POSSE RONESSA  
VOCAI  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAI  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

b) La emisión de la C.V.L.P. por parte de Logística del Norte S.R.L. con posterioridad a la emisión de la factura del transportista, conforme el contraste de las fechas insertas en las mismas.

En relación a ello, resulta relevante aclarar que si bien el recurrente minimiza tales inconsistencias aludiendo que la pretendida temporalidad puede verificarse a través de las cartas de porte conformadas en destino, una vez prestado el servicio de flete por el transportista, como así también refiriéndose a la forma de cancelación del saldo rendido al comitente o aludiendo usos y costumbres del medio, considero que el orden cronológico en la emisión de los documentos indicados (facturas por cuenta y orden de terceros y C.V.L.P.) no puede soslayarse con fundamento en tales alegaciones, puesto que se trata de documentos inherentes al ejercicio de la actividad de intermediación, cuyo orden lógico respecto de su emisión entiendo no constituye una cuestión menor, pues ello refleja la transparencia de su operatoria.

Además, corresponde destacar que, el régimen de los intermediarios es un régimen de excepción al principio general, y como tal, de interpretación restrictiva.

En consecuencia, para la procedencia del excepcional sistema de base imponible diferencial contemplado en el Código Tributario Provincial (artículo 224°, inciso 4), considero debe surgir con claridad del circuito documental que respalda su operatoria el efectivo ejercicio de la actividad de intermediación.

Sin perjuicio de lo manifestado, en la presente instancia se procedió a constatar la referida temporalidad de la documental obrante en autos, aportada en las distintas etapas del proceso, no surgiendo de su análisis nuevos ajustes a favor del apelante en la determinación impositiva cuestionada.

Con respecto al Anexo III aportado por el contribuyente durante la instancia impugnatoria, que consiste en simples declaraciones de los transportistas y que nuevamente menciona en este recurso para que sea considerado como sustento fáctico y jurídico de su accionar en la emisión y registración de comprobantes, cabe señalar que el mencionado Anexo III ya fue observado en la instancia anterior, según análisis detallado en la Resolución N° D 24 22, y por lo que respecto a este tema solo resta señalar que el transportista se limita a confirmar y/o esgrimir asuntos técnicos que desconoce y en los cuales no interviene,

referidos a Logística del Norte S.R.L., tales como las supuestas "neutralizaciones" que se mencionan en el Anexo III.

De manera que, si efectivamente el transportista conociera la operatoria contable y documental de Logística del Norte S.R.L., debería haber aportado documentación que permita constatar sus afirmaciones, situación no acaecida en los hechos, por lo que no corresponde hacer lugar a este planteo por resultar inconducente en la determinación de los hechos.

Respecto a lo expuesto en referencia al tema "Seguros", cabe aclarar que este agravio ya fue planteado y debidamente tratado en la instancia anterior según se expuso en la Resolución N° D 24/22.

Respecto al análisis efectuado a las pólizas de seguro debemos exponer que no surge que los beneficiarios de los seguros contratados sean los transportistas, por el contrario, quien toma la póliza es Logística del Norte S.R.L. por la cobertura del transporte terrestre en el territorio nacional, constando en dicha póliza una aclaración como requisito de dicha contratación de seguro, que quien contrata el seguro es el transportista que contrata el transporte, y en el presente caso es

Logística del Norte SRL.

Con relación al planteo de nulidad efectuado por el apelante debemos señalar que la jurisprudencia tiene dicho que "no existe la nulidad por la nulidad misma", por lo que debe existir indefensión real de la parte interesada en la declaración de nulidad; a lo cual cabe agregar que las nulidades procesales son todas relativas resultando preciso para la admisión de la misma, que existan vicios que afecten a los sujetos o elementos del proceso.

Teniendo en cuenta lo detallado anteriormente, los planteos intentados por el apelante con el fin de lograr la nulidad del acto, son improcedentes porque no se encuentran acreditados.

Es importante destacar que el apelante debe acreditar el interés de los litigantes para dicha pretensión, ya que no cabe declarar nulidades que carecen de objeto práctico (Alsina Hugo, Derecho Procesal, Ed Ediar 1961, Tomo IV). En el mismo sentido el Dr. Lino Palacio manifiesta que la declaración de nulidad es improcedente si quien la solicita no demuestra la existencia tanto de un interés personal como del perjuicio que ha ocasionado el acto presuntamente irregular;

"2025: Año del Bicentenario del Fallecimiento del Dr. Bernardo de Monteagudo"

Dr. JORGE E. POSSE POMESSA  
VOZAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOZAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

"...la respectiva resolución invalidatoria debe responder a un fin práctico (no hay nulidad sin perjuicio) pues resulta inconciliable con la índole y función del proceso la nulidad por la nulidad misma para satisfacer un mero interés teórico" (Lino Palacio, Derecho Procesal Civil, ed. Abeledo Perrot, 1992, Tomo IV).

Cabe destacar que la actividad probatoria en contra de los actos dictados por el Fisco exige, por parte de quien impugna un Acto de la Administración, mucho más que sólo su discrepancia o negación; exige aportar prueba concluyente y contundente, lo que no sucede en el presente caso.

Asimismo, es importante recordar que la norma general que rige la carga de la prueba en materia tributaria, es el segundo párrafo del art.120 del CTP que establece "*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*".

En virtud de todo lo expresado, se concluye que resulta claro en el caso la identificación de varias falencias en el desarrollo de la actividad cuyo ejercicio se cuestiona, por lo cual no puede darse por válido el encuadramiento que el contribuyente pretende en las operaciones en las cuales no surge la temporalidad de la cronología de los comprobantes, ajustándose a derecho la determinación de oficio atacada, donde el presentante no aporta nueva documentación ni nuevos argumentos que permitan modificar el tratamiento dispensado a las actividades que desarrolla.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **LOGISTICA DEL NORTE S.R.L.**, C.U.I.T N° 30-71584778-3, en contra de la Resolución N° D 24/22, de fecha 02/05/2022, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, confirmándose la misma en su totalidad.

**El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

**El Dr. José Alberto León** dijo:

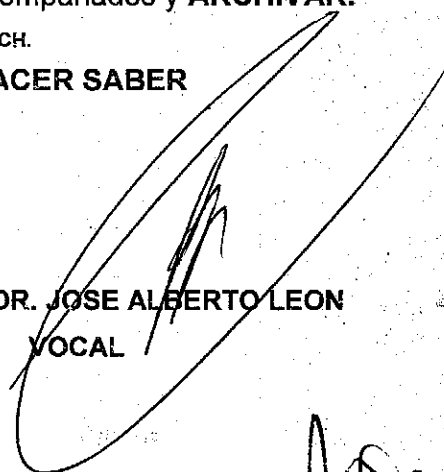
Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

En merito a ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**  
**RESUELVE:**

- 1. NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **LOGISTICA DEL NORTE S.R.L.**, C.U.I.T N° 30-71584778-3, en contra de la Resolución N° D 24/22, de fecha 02/05/2022, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, confirmándose la misma en su totalidad..
- 2. REGISTRAR, NOTIFICAR,** devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

S.CH.  
**HACER SABER**



**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
**VOCAL**



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



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

**ANTE MI**



**Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI**  
**SECRETARIO GENERAL**  
**TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**