

En San Miguel de Tucumán, a los 16 días del mes de OCTUBRE de 2025 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), el Dr. José Alberto León (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal presidente), a fin de resolver la causa caratulada: **“HASSAN KAMAL S/Recurso de Apelación”** Expte. N° 202/926/2025 (Expte. DGR N° 11028/376/D/2023) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que el contribuyente HASSAN KAMAL, CUIT N° 20-18806300-5, presentó Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 24/25 de la Dirección General de Rentas de fecha 28/03/2025, obrante a fs. 1077/1080 del Expte. DGR N° 11028/376/2023. En ella se resuelve:

ARTÍCULO 1°.- RECHAZAR la impugnación interpuesta por el contribuyente Sr. HASSAN KAMAL, C.U.I.T. N° 20-18806300-5, con domicilio fiscal electrónico constituido en los términos de los artículos 38 bis y 114 del CTP, en contra de las Actas de Deuda N° A 90-2024 (Período Fiscal 2021), N° A 91-2024 (Período Fiscal 2022) y N° A 92-2024 (Anticipos 1 a 3/2023), confeccionadas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmándose las mismas.

I.1) Manifiesta el apelante que la administración actuó de manera arbitraria y reglada, apartándose de la normativa aplicable, con un claro desvío de poder y sin fundamento espurio. Esta conducta excede el marco legal, diciendo lo que la ley no establece, y afecta gravemente la defensa del contribuyente, violando las garantías y principios constitucionales más básicos.

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

I.2) El contribuyente sostiene que la administración pretendió primero desconocer los contratos de consignación —marco legal del negocio jurídico—, bajo el argumento de la falta de sellado (lo que no implica su inexistencia). Posteriormente, intentó establecer de manera arbitraria y antojadiza requisitos no contemplados legalmente para invalidar dichos contratos válidos.

I.3) Agravia especialmente al apelante que la administración ignore un hecho nuevo demostrado: la inspección de AFIP (actual ARCA) por idénticos períodos (1 a 12 de 2022) fue cerrada sin observaciones y sin determinar diferencia de tributo alguno a favor del fisco, según lo acredita el Formulario F.8400. Esta decisión de ignorar prueba es considerada arbitraria.

I.4) El apelante denuncia que la administración viola el principio de congruencia al basar su investigación en información recopilada de AFIP, pero luego pretende desconocer esa misma información cuando es favorable a la postura del contribuyente. Rentas utiliza la fuente probatoria de manera sesgada y parcializada, demostrando una manipulación selectiva.

I.5) Es de destacar la gravedad de la conducta administrativa que no solo tumba las declaraciones juradas, sino que coloca al contribuyente en una situación de defraudación fiscal, acarreado el inicio de un sumario y la imposición de una multa de naturaleza penal económica, sin haber respetado los marcos legales ni el principio de legalidad.

I.6) La interpretación de la Autoridad de Aplicación llevaría a modificar el hecho imponible, mutándolo de la comisión (actividad real del contribuyente en contratos de consignación) a la compraventa lisa y llana, basándose únicamente en la presunción subjetiva del agente tributario. El contribuyente insiste en que actúa como comisionista, donde no hay transferencia de propiedad de los bienes hasta su venta.

I.7) No se realiza una correcta apreciación probatoria de múltiples elementos clave, como el contrato de consignación y las mismas declaraciones juradas. A mayor abundamiento, la administración arbitrariamente no admite como prueba de la realidad económica las respuestas de las avícolas (Soychu S.A. y Sanchez y

Sanchez S.A.), que confirmaron que el contribuyente es comisionista, demostrando una manipulación selectiva de la prueba.

I.8) El apelante señala que la administración establece de manera antojadiza los requisitos del contrato de consignación, manipulándolos para generar una mayor recaudación. Además, pretende aplicar requisitos del Código Civil y Comercial de la Nación (norma de fondo reservada a la Nación), lo cual está fuera del marco del Código Tributario provincial, violando el principio de legalidad.

I.9) Rechaza la interpretación antojadiza y falsa del Art. 112 del CTP, que la administración utiliza para indicar que los contratos no son verídicos sin estar sellados. El artículo simplemente restringe el derecho de peticionar ante las autoridades. El apelante argumenta que esta interpretación viola el principio de legalidad y restringe indebidamente la libertad de comercio y de contratación (Art. 19 CN).

I.10) Finalmente, el recurrente indica que la pretensión de la administración es encuadrarlo en un régimen diferente a su actividad de comisionista con fines meramente recaudatorios. Argumenta que gravar con Ingresos Brutos la totalidad de los ingresos obtenidos (en lugar de solo la comisión, conforme al Art. 224 inc. 4 del CTP) sería una confiscación lisa y llana, vedada por el Art. 18 de la Constitución Nacional, violando el principio de capacidad contributiva.

II.- A fs. 8/15 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148º del Código Tributario Provincial.

II.1) Rechaza la alegación de arbitrariedad, ilegalidad y desvío de poder. Manifiesta que la actuación se basa en la normativa aplicable, específicamente en el principio de la realidad económica (Art. 7 del Código Tributario Provincial - CTP), que permite prescindir de figuras o instituciones regladas si su apariencia formal no refleja la verdadera naturaleza de la actividad gravada. Afirma que la Provincia posee autonomía en materia tributaria y que la autoridad de aplicación no ha excedido su potestad, sino que ha verificado el hecho imponible real.

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

II.2) La DGR considera que la falta del pago del Impuesto de Sellos en el contrato no fue el único motivo para su impugnación; las pruebas fueron consideradas en función de la actividad real del recurrente. Señala que la documentación contractual aportada es insuficiente.

Argumenta que el contrato con "Sánchez y Sánchez S.A." estipula que el consignatario "podrá obtener una ganancia que no está garantizada y que consistirá en la diferencia que pudiera lograr entre el precio de la mercadería que establezca el comitente y el precio de venta que establezca el consignatario, siendo dicho margen el único beneficio que puede obtener el consignatario."

La DGR interpreta que la cláusula cuarta del contrato con "Frigorífico Entrerriano de Aves Soychu S.A.I.C.F.I.A." es similar y que en la práctica no se consignaron los precios unitarios ni las cantidades, dejando el precio final exclusivamente a cargo del contribuyente sin injerencia del comitente.

Concluye que la operativa comercial no encuadra en la figura del comisionista, sino más bien en una compraventa. Además, rechaza que se apliquen requisitos del Código Civil y Comercial de la Nación, ya que se apega al análisis de la realidad económica.

II.3) Argumenta que el hecho de que la AFIP haya cerrado una inspección por IVA sin determinar tributo a favor del fisco no implica que la fiscalización se haya verificado o que sea vinculante para la determinación provincial. El formulario F.8900/I es una simple comunicación de cierre, y el F.8400 solo contiene las manifestaciones del contribuyente. Por ende, ese elemento no exime a la Autoridad de Aplicación de verificar el cumplimiento del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (ISIB).

II.4) La DGR desconoce la manipulación sesgada de prueba. Sostiene que las circulares enviadas a las avícolas ("Frigorífico de Aves Soychu S.A.I.C.F.I.A." y "Sánchez y Sánchez S.A.") y sus respuestas no son el único ni principal medio probatorio.

Acepta que solicitó información a la AFIP y circularizó a las avícolas, pero sostiene que luego se procedió a analizar toda la documentación contable y comercial aportada por el contribuyente. Afirma que la documentación del

contribuyente presenta inconsistencias, y que la prueba recabada (las respuestas de las avícolas) por sí sola no es suficiente para justificar la actividad declarada si esta no es respaldada por los comprobantes y libros correspondientes.

II.5) El Organismo Recaudador no aborda directamente la cuestión penal económica, pero implícitamente justifica el accionar al señalar que la determinación de oficio realizada por la fiscalización, al modificar el encuadre del contribuyente, se realiza sobre una base cierta verificada. En consecuencia, si se determina una diferencia de tributo, la instrucción del sumario es un procedimiento legal que se sigue conforme al Art. 86 inc. f del Código Tributario Provincial.

II.6) Rechaza que se modifique ilegalmente el hecho imponible. Afirma que el análisis de la operatoria del contribuyente, en la que este asume el riesgo comercial y decide el precio de venta (sin que se consignen precios unitarios en las facturas manuales), conduce a la conclusión de que la actividad real no es la de comisionista, sino la de compraventa de productos avícolas. Por lo tanto, el hecho imponible corresponde a la totalidad de los ingresos obtenidos por la venta de mercaderías (ISIB a la totalidad) y no solo a una comisión.

II.7) Detalla diversas inconsistencias encontradas en la documentación aportada por el contribuyente:

1. Diferencias en los montos entre los papeles de trabajo y las facturas manuales relevadas.
2. Facturas manuales con números duplicados y utilizadas en diferentes meses.
3. El contribuyente utilizó facturas manuales tipo B en fechas anteriores a su impresión.
4. En las facturas manuales a consumidores finales, no se consignaron los precios unitarios ni las cantidades.
5. Incumplimiento a la RG AFIP (DGI) N° 1415, respecto al uso de comprobantes manuales solo en caso de contingencia.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

6. No se aportó la totalidad de la documentación que justifique los pagos efectuados a terceros.

La DGR sostiene que las inconsistencias son graves y requieren una estructura que excede la de un "simple autónomo", lo que debilita la postura del apelante.

II.8) Consolida su respuesta sobre la supuesta aplicación ilegal de requisitos del Código Civil y Comercial y la determinación antojadiza del contrato de consignación en las justificaciones anteriores. Sostiene que se limitó a verificar el verdadero alcance y la realidad económica de la actividad, la cual, por las características de la operatoria (asunción de riesgos y fijación de precios), es de compraventa.

II.9) Responde al alegato sobre la falsa interpretación del Art. 112 del CTP sobre el sellado, indicando que este no fue el motivo principal, sino la falta de veracidad y la inconsistencia probatoria de la actividad de intermediación.

II.10) Concluye que el contribuyente no pudo aplicar el Art. 224 inc. 4 del CTP (tributación sobre la comisión) porque la fiscalización y la documentación verificada no permitieron encuadrarlo como comisionista. Al determinarse que la actividad real es la de compraventa, corresponde gravar el total de los ingresos obtenidos, conforme al régimen general, lo cual no es confiscatorio, sino la correcta aplicación del ISIB a la actividad verificada.

III.- A fs. 21 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N.º 122/2025 del 31/07/2025, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso presentado por el apelante se declara la cuestión de puro derecho.

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

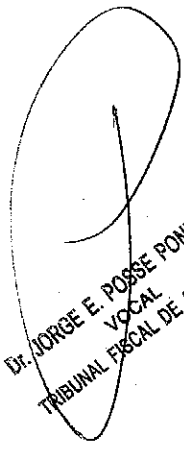
IV.1) Expuestas las posiciones de las partes, corresponde decidir si la Resolución N° D 24/25 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha se ajusta a derecho.

La cuestión de fondo principal se centra en determinar si para los periodos, 2021, 2022 y 01 a 03/2023 corresponde que la firma apelante tribute en condición de intermediario conforme art 222 inc. 3 del CTP.

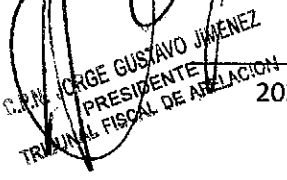
A los fines de comenzar con el análisis del debate planteado, corresponde recordar que el artículo 221 del Código Tributario Provincial dispone como principio general la base de cálculo del impuesto, salvo expresa disposición en contrario, "...los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada..."; "entendiendo por tal al monto total -en valores monetarios, en especie o en servicios- devengados en concepto de ventas de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazo de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas".

Luego, atendiendo a las particularidades de determinadas actividades frente a ese principio general, el legislador admite métodos de excepción para la cuantificación de la base imponible, entre los que se destaca el aplicable a los intermediarios, según artículo 224 inc. 4: "Para las operaciones efectuadas por comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, representantes y/o cualquier otro tipo de intermediación en operaciones de naturaleza análoga, la base imponible estará dada por la diferencia entre los ingresos del período fiscal y los importes que se transfieran en el mismo a sus comitentes. Esta disposición no será de aplicación en los casos de operaciones de compraventa que por cuenta propia efectúen los intermediarios citados en el párrafo anterior. Tampoco para los concesionarios o agentes oficiales de venta, los que se regirán por las normas generales".

Podemos observar que el régimen de los intermediarios es un régimen de excepción al principio general, y como tal de interpretación restrictiva. En virtud de ello, debe entenderse que las disposiciones del artículo 224 citado, sólo serán aplicables siempre que se trate de "comisionistas, consignatarios, mandatarios,


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

corredores, representantes y/o cualquier otro tipo de intermediación en operaciones de naturaleza análoga”.

Es imperioso precisar el grupo de sujetos que merecen la calificación técnica de intermediarios, distinguiéndolos de todos aquellos otros que lato sensu realizan intermediaciones, como son en definitiva todos los comerciantes. Una nota diferencial estaría dada por el hecho de que el sujeto actúe por otro y no por sí, y es a los primeros y no a los segundos, en ninguna de sus muy variadas formas, que se refiere la norma atributiva de una base imponible especial que analizamos. Excluye las operaciones que los mismos intermediarios realicen por cuenta propia, lo que se explica porque en dichos casos no actúan como tales, sino como un comerciante común que compra y vende asumiendo el riesgo comercial” (ver “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, de Enrique G. Bulit Goñi, 2da. Ed., Depalma).

No basta la mera enunciación de la condición de intermediario, es necesario que el circuito de la documentación contable, administrativa y financiera reflejen en forma inequívoca que se está en presencia de una actividad de intermediación y que la misma se adecúe a la normativa que regula la figura.

IV.2) La cuestión central a dirimir en esta instancia se centra en determinar si el contribuyente ha logrado acreditar de manera fehaciente su condición de intermediario en la comercialización de productos por cuenta y orden de las firmas con las que mantiene actividad comercial, o si, por el contrario, como sostiene la Dirección General de Rentas, la realidad económica de las operaciones corresponde a la de una compraventa.

Es principio rector en la materia que quien invoca un régimen fiscal de excepción, como lo es el de intermediación, asume la carga procesal ineludible de probar, de forma clara, precisa y concordante, los extremos fácticos que configuran dicha figura.

El apelante sostiene que el conjunto de documentos aportados constituye un plexo probatorio completo y coherente. Sin embargo, al analizar detenidamente dichos elementos, se concluye que, lejos de formar una unidad probatoria

armónica, se presentan como un conjunto de piezas inconexas, incapaces de reconstruir unívocamente el circuito operativo de la consignación.


La falencia fundamental reside en la ausencia de vínculos verificables entre los documentos esenciales: las facturas de venta emitidas por la recurrente a sus clientes no contienen la más mínima referencia a que la operación se realiza "por cuenta y orden de" un tercero, omisión que resulta fatal para su pretensión. Del mismo modo, no se ha podido establecer una trazabilidad fiable entre dichas facturas y las CVLP, ni entre estas últimas y el Libro IVA Ventas, lo que impide a tener por acreditada la rendición de cuentas que es esencia en el mandato comercial.

VI.3) La acusación de que la administración tributaria actuó de manera arbitraria, reglada y con desvío de poder carece de fundamento. La DGR no se apartó de la normativa; por el contrario, su accionar se legitimó en el principio de la realidad económica consagrado en el Art. 7 del Código Tributario Provincial (CTP).


Este principio es fundamental en el derecho tributario y faculta a la autoridad de aplicación a prescindir de la apariencia formal o las figuras jurídicas adoptadas por el contribuyente (como el contrato de consignación) cuando estas no reflejan la verdadera naturaleza, alcance o capacidad contributiva de la actividad gravada. La Provincia, en ejercicio de su autonomía tributaria constitucionalmente reconocida, actuó dentro de su potestad al verificar el hecho imponible real. En este sentido, la DGR no está obligada a aceptar el encuadre formal declarado (comisión) si el análisis integral de la operatoria comercial y la documentación revelan una actividad distinta (compraventa).

VI.4) No prospera el argumento sobre el desconocimiento de los contratos por supuesta falta de sellado o por la imposición de requisitos extralegales. Se ratifica que el rechazo de la figura del comisionista se fundamentó en la insuficiencia probatoria y en el análisis de las cláusulas contractuales y las prácticas operativas.

Se verificó que el contribuyente, en la ejecución de los contratos, asumía el riesgo comercial y detentaba la potestad de determinar el precio de venta final sin una injerencia efectiva y reglada por parte del comitente (tal como surge de la


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


Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAI
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


SR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

interpretación de las cláusulas contractuales). La determinación del precio de venta final y la asunción del riesgo son características distintivas de la compraventa, desnaturalizando la figura de la consignación, cuya esencia es la actuación por cuenta y orden de un tercero. Por lo tanto, no hubo una aplicación ilegal de normas de fondo (Código Civil y Comercial de la Nación), sino una correcta interpretación de la realidad económica de la actividad.

VI.5). El hecho de que la fiscalización nacional por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) haya concluido sin observaciones para los mismos períodos no es vinculante para la determinación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (ISIB) provincial, ya que se trata de tributos diferentes con hechos imposables y regímenes de fiscalización independientes.

De igual modo, se desestima la alegación de manipulación sesgada de la prueba y violación al principio de congruencia. La DGR no basó su decisión solo en la información de AFIP o las circulares a terceros, sino en la valoración integral de toda la documentación aportada por el contribuyente.

Se constató que las respuestas de las avícolas (Frigorífico Soychu S.A. y Sánchez y Sánchez S.A.) que calificaban al recurrente como comisionista no fueron suficientes para desvirtuar la realidad fáctica y contable evidenciada en el expediente. La prueba de terceros debe estar respaldada por la propia documentación interna del contribuyente.

VI.6) Se confirma la apreciación probatoria de la DGR al detallar las graves inconsistencias e irregularidades detectadas en la documentación contable y comercial del contribuyente. Dichas inconsistencias incluyen: diferencias entre montos declarados y papeles de trabajo, utilización de facturas manuales con números duplicados y en meses diferentes, uso de facturas Tipo B en fechas anteriores a su impresión, falta de consignación de precios unitarios a consumidores finales, e incumplimiento a la normativa de facturación electrónica de AFIP.

Estas falencias documentales, lejos de ser "errores menores", son de una entidad tal que debilitan irremediabilmente la postura del apelante y justifican la

reconstrucción de la base imponible por la DGR, ya que impiden una fiscalización adecuada de la actividad de intermediación declarada.

VI.7) Al haberse determinado mediante el análisis de la realidad económica y la prueba contable que la actividad real no era la de intermediación (comisión) sino la de compraventa de productos avícolas, la DGR procedió correctamente a modificar el hecho imponible a aquel realmente verificado (compraventa).


En consecuencia, el contribuyente no es sujeto de la excepción tributaria del Art. 224 inc. 4 del CTP (que permite gravar solo la comisión). La aplicación del régimen general, que grava la totalidad de los ingresos brutos obtenidos por la venta de mercadería, es la correcta y ajustada a derecho. No resulta ser una medida confiscatoria (Art. 18 CN), sino la aplicación obligatoria de la ley tributaria al hecho imponible debidamente constatado, respetando el principio de capacidad contributiva.

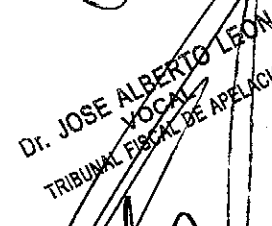
Por lo expuesto, corresponde **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente HASSAN KAMAL, CUIT N° 20-18806300-5, contra la Resolución N° D 24/25 de la Dirección General de Rentas de fecha 28/03/2025, y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.

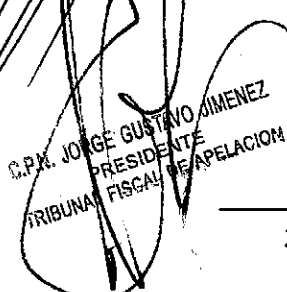
El señor vocal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

El señor vocal Dr. José Alberto León hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, y vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,


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


Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAI
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


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

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

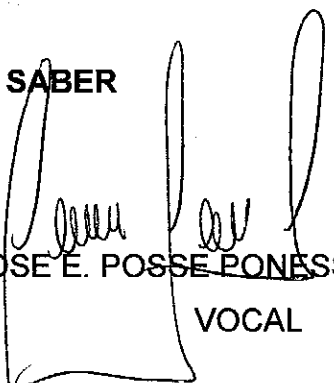
RESUELVE:

1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente HASSAN KAMAL, CUIT N° 20-18806300-5, contra la Resolución N° D 24/25 de la Dirección General de Rentas de fecha 28/03/2025, y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.

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

S.S.

HACER SABER


DR. JOSE E. POSSE PONESSA
VOCAL


DR. JOSÉ ALBERTO LEON
VOCAL


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


DR. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

ANTE MÍ