

SENTENCIA N° 42 /2026

Expte. N° 198/926/2024

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 20 días del mes de Mayo de 2026, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "SAGITARIO EXPORTACIONES S.R.L. S/RECURSO DE APELACIÓN, Expediente N° 198/926/2024 (Expte DGR N° 3263-376-D-2022)" y;

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

El Dr. José Alberto León expresó:

I.- A fs. 01/10 del Expte. 198-926-2024, SAGITARIO EXPORTACIONES S.R.L. CUIT N° 30-68001119-9, presentó recurso de apelación contra la Resolución N° D 27-24 de la Dirección General de Rentas de fecha 05.07.2024 obrante a fs. 562/564. En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por la contribuyente con domicilio especial constituido en el domicilio fiscal electrónico, de conformidad con lo establecido en los artículos 39 y 115 del CTP (anteriores arts. 38 bis y 114), al Acta de Deuda N° A 398-2022 (Periodo Fiscal 2021), confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Bruto Régimen de Convenio Multilateral.

II. En la mencionada presentación el contribuyente plantea bajo el título "Fundamentos" -- "a) Nulidad. Improcedencia de la determinación" que resulta improcedente la determinación de oficio materia ahora de recurso de apelación por cuanto la misma -- solo de manera aparente y arbitraria --, ha hecho mención a los argumentos defenzistas de la parte que, ante la eventualidad de ser valorados dentro de la sana crítica racional, hubiera cuanto menos desestimado in totum la pretensión fiscal..."

Considera que la nulidad es la única salida posible para poner en orden el procedimiento debido a la falta de fundamentación del mismo.

En cuanto a las consideraciones de bienes inmuebles registrables, afirma que los vehículos salen de la agencia vendedora por contrato por lo que necesariamente deben ser a nombre del adquirente sin importar el carácter por el cual se compra. El apelante no es agente oficial de venta ni concesionario.

Respecto a los recibos/comprobantes sostiene que se le otorga a los mismos un sentido que no tiene y ello deviene de la falta de una correcta ponderación de extremos de la RG 1415 ya que los recibos cancelatorios no están regulados por la misma.

En referencia a la compra de inmuebles y en particular a la demora en rendir las compras de los mismos, justifica su actuar diciendo que los mismos no estaban concluidos, por eso una vez terminada la obra se procedió a rendirlos mediante la emisión de la factura pertinente.

Afirma que se advierte un error en la lectura de los montos por los cuales fueron adquiridos los inmuebles. Expresa que en los estados de cuenta no tiene aclaración en lo que se refiere a los inmuebles ni tampoco existe obligación de hacerlo. Carece de relevancia que los estados expongan los inmuebles que son de terceros, toda vez que no existe obligación de exponer dicha operación ante terceros.

En cuanto a que la diferencia entre una operación de compraventa con una operación de intermediación es la documentación y registración, cabe aclarar que la actividad de intermediación cumple con todos los requisitos válidos tanto en lo documental como en lo registral.

Por último, respecto de la "Certificación contable", se evidencia la arbitrariedad y falta de comprensión de los alcances y contenidos que deben respetar las certificaciones contables.

III. A fojas 17/24 del Expte. N° 198/926/2024 la Dirección General de Rentas contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 149° del Código Tributario Provincial (anterior art. 148).

Afirma la DGR que la resolución en crisis se encuentra debidamente fundamentada.

Que no puede expresar que se vulneró su derecho de defensa cuando la documentación y presentaciones fueron debidamente analizadas.

Respecto a los asientos contables la resolución atacada expresa claramente el análisis efectuado de los mismos y las inconsistencias detectadas entre ellas que carecen de validez legal, que no están debidamente registrados en los libros obligatorios.

Que en los estados contables suministrados en el transcurso de la Fiscalización, se consignó las normas contables aplicadas para la confección de los mismos.

El apelante no puede ni debe omitir la aplicación de normas enunciadas respecto de la exposición de información en los EECC presentadas ante el fisco y terceros, en consecuencia mal puede alegar que no existe obligatoriedad de exposición de información referida a compras de bienes por cuenta y orden de terceros que ello carece de relevancia.

Que el hecho de que en los estados contables los inmuebles de terceros se encuentren incluidos en el rubro "Inversiones", no valida que su adquisición haya sido por cuenta de un tercero sino todo lo contrario, se considera que los mismos son de propiedad de la firma y que ingresaron a su patrimonio.

Afirma que respecto a su argumento "que no existe el concepto de circuito de documentación contable" el mismo consiste en una expresión que hace referencia a que cada una de las instancias de su actividad como intermediario debe estar respaldada por la documentación pertinente y estar debidamente registrada en el Libro Diario General.

Por último, respecto a la certificación contable, el mismo efectúa una lectura desacertada del análisis efectuado en la resolución atacada a la Certificación Contable presentada, atento que la misma no resulta suficiente como prueba técnica detallada en el RT 37 modificada por la RT 53 de la FACPCE "VI-CERTIFICACIONES", para verificar la operatividad de intermediación de compra.

IV. A fs. 30/31 del expediente N° 198/926/2024 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 149/2024, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se tiene por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, se analiza la prueba ofrecida: **a.- Prueba Instrumental:** Tener presente para definitiva. **b.- Prueba Pericial contable:** No hacer lugar en virtud a lo dispuesto en el art. 135 tercer párrafo del CTP (anterior art. 134). **A LA PRUEBA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS: A la Prueba**

Instrumental: Tener presente para continuar el análisis para la cuestión de Puro Derecho y pasan autos para ser dictada la sentencia.

V. En los términos planteados, la cuestión que se pasa por determinar si la Resolución N° D 27/24 de la Dirección General de Rentas de fecha 05.07.2024 es ajustada a derecho.

Como pauta metodológica, resulta necesario tener en cuenta a partir de la publicación de la Ley 9924 (BO 17/10/2026) se ha iniciado en vigencia el nuevo Digesto Jurídico de la Provincia, mediante el cual se consolidan diversas leyes locales. Entre las normas consolidadas se encuentra el Código Tributario Provincial, que ha sufrido modificaciones en la numeración de su articulado.-

Tanto los agravios del recurrente, como el response de la Autoridad de Aplicación hacen referencia a las normas del código con numeración previa a la consolidación; por lo que resulta necesario formular precisiones respecto de la normativa aplicable.-

En nuestros considerandos en cambio, se profiere a la cita del articulado actual, seguido de la referencia al artículo vigente con anterioridad a la Ley 9924.-

En primer lugar, en cuanto a la supuesta Nulidad invocada, cuadra afirmar que la misma constituye un acto administrativo plenamente eficaz, que cumple acabadamente los preceptos legales y doctrinarios exigidos al respecto, dictado de conformidad a lo establecido por el art. 43 de la Ley N° 4.537 (t.v.) y que satisface todos y cada uno de los requisitos esenciales exigidos en la norma.

En efecto, la Resolución satisface el requisito de motivación del acto administrativo, cual es la explicitación de la causa, o sea las razones y circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a dictar el acto y que se encuentran contenidas en los considerandos.

Asimismo, el acto discutido emana de autoridad competente, tiene sustento en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, su objeto es cierto y física y jurídicamente posible, se observó el procedimiento pertinente, persigue el cumplimiento de la finalidad expuesta en las normas que otorgan las facultades pertinentes al órgano emisor y se exteriorizó por instrumento idóneo, expresamente y por escrito, con notificación al interesado.

En el presente caso el apelante no invoca norma legal alguna que haya sido vulnerada. Debemos recordar en tal sentido, el axioma que reza la improcedencia

de la nulidad por la nulidad misma, consagrado en el artículo 223 del Código Procesal Civil y Comercial de la provincia, por lo que no se declara nulo un acto irregular, cuando la irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide, ni cuando se ha llenado el fin para el cual estaba destinado. Por ello puede concluirse que la resolución deviene legítima, contrariamente a lo manifestado por el recurrente, por cuanto contiene todos los elementos que le otorgan validez legal.

En cuanto al planteo del punto a) que afirma que la operatoria sobre un vehículo MB A250, fue realizada por cuenta y orden del Sr. Dozoretz, el apelante intenta explicar el desfasaje temporal entre las fechas de la compra, presentando pruebas que en principio explicarían que la compra se realizó como una consignación, adjuntando copia de una "Propuesta para actuar como COMISIONISTA O CONSIGNATARIO DE COMPRA", entre el Sr. Dozoretz y la firma apelante (fs. 521/522).

Es necesario resaltar que el mencionado acuerdo no se encuentra intervenido por escribano o autoridad competente. Los acuerdos realizados por terceros no son oponibles al fisco según el art. 21 del CTP, por ser un mero acuerdo entre las partes.

El recurrente plantea que Rolcar S.A. es la empresa a quien adquiere la unidad solicitada por Dozoretz. Como intermediario para esa compra, inicia gestiones para adquirir la unidad solicitada. De esa manera Sagitario Exportaciones toma conocimiento que Rolcar había iniciado una operación con el Sr. Francisco García. El apelante se contacta con García y le ofrece el dinero por lo pagado, a fin de que García le transfiera el crédito, lo que ocurrió. Asimismo Rolcar aceptó el crédito cedido y facturó la unidad MB A250 directamente al recurrente; emite un recibo donde consta "transferencia cta 20076 García Francisco" por el importe de \$6.500.000.

Sin embargo, luego de que la DGR realizara un requerimiento a la empresa Rolcar, a fs. 356/360 se encuentra la respuesta de dicha firma, y por medio de ella no puede ni aclararse ni probarse los dichos del apelante respecto a este punto.

Toda la documentación adjuntada en el curso de las actuaciones fueron en copia simple, en incumplimiento con lo establecido por el art. 33 de la Ley 4537; el que establece lo siguiente: "Los documentos que se acompañen a los escritos o

aquellos cuya agregación se solicite a título de recibos, podrán presentarse en su original o en testimonios expedidos por oficial público o autoridad competente."

Amén de ello, no surge de esa documentación que el apelante hubiese actuado por cuenta y orden del Sr. Dozoretz, ya que la factura que Roicar emite a Sagitario Exportaciones SRL N° 41-1257 de fecha 26/06/2021 (obrante a fs. 245) configura una compraventa; lo que queda respaldado por el informe del Registro de Propiedad Automotor (fs. 390) donde consta la titularidad del dominio AE 804 EP a nombre del apelante desde el 03/06/2021. A posteriori Sagitario Exportaciones SRL realiza una factura de venta a Dozoretz N° 3-00006 de fecha 18/06/2021 (fs. 84) en la que le vende el vehículo en cuestión y así también se demuestra en el informe de fs. 390 al aparecer el Sr. Dozoretz como titular a partir del 05/07/2021. El circuito documental evidencia una compraventa y no una relación de intermediación.

En cuanto al punto b) del Recurso de apelación, en el cual afirma que los asientos contables cuentan con legalidad y legitimidad suficiente, hay que resaltar en primer lugar que la contabilidad sin documentación que la respalde carece de certeza.

A fs. 329/331 obran los asientos contables, de los cuales no se puede comprobar que se encuentren debidamente registrados en el Libro Diario General obligatorio. En esta instancia el apelante podría haber adjuntado las registraciones contables que permitan constatar sus dichos y haber subsanado el error, sin embargo no lo hace.

En cuanto al agravio planteado en el punto c), respecto a esto diremos que los recibos aportados como constancia de recepción de dinero no resultan un medio de prueba válido, ni siquiera para determinar mínimamente la fecha de la operación, ya que no suministró registros contables y los mismos no poseen numeración correlativa.

Los recibos no cumplen con las disposiciones de AFIP, carecen de Código de Autorización de impresión (CAI) o Código de Autorización Electrónica (CAE). Tampoco se encuentran registradas las operatorias en los libros obligatorios.

Cabe resaltar lo establecido por el art. 10 de la RG (AFIP) 1415/03 que establece: *"No son considerados comprobantes válidos como factura o documento equivalente los que, entre otros, se detallan a continuación: ...d) Recibos, comprobante que*

respalda el pago —total o parcial— de una operación que debe ser documentada mediante la emisión de facturas.” Y en su art. 23 dispone: “A los efectos de la emisión de comprobantes que requieren un tratamiento especial, cuya referencia se detalla en este artículo, deberá cumplirse con las disposiciones que se encuentran establecidas en el Anexo IV. a) Con relación a la operación y/o al documento que la respalda: ...10. Recibos, comprobante que respalda el pago —total o parcial— de una operación que debe ser documentada mediante la emisión de facturas o documentos equivalentes.” El contribuyente no demostró cumplimentar con dicha normativa, aportando recibos con inconsistencias técnicas y sin vincular con la factura o documento equivalente.

Analizando el siguiente planteo del punto d), hay q resaltar de los asientos contables aportados a fs. 329/331 que no fueron confeccionados en los libros legales, con la rúbrica correspondiente. Tampoco se visualiza entre los mismos que se refleje la recepción del dinero, ni la entrega de los inmuebles al Sr. Cano.

La compra del inmueble por parte del apelante se realizó en los años 2018/2019, siendo entregado recién al Sr. Cano en el año 2021, mientras tanto en los EECC figuran como “Inversión”. El apelante justifica el gran desfase temporal en rendir los inmuebles comprados por cuenta y orden del Sr. Cano, aduciendo que se debió a departamentos en pozo y que se esperó la finalización de la obra para rendirlos. Esta explicación se trata solo de una manifestación por su parte, la que no fue probada ante el fisco, como tampoco sustenta la exposición en la Cuenta inversiones del Activo Corriente del Estado de situación Patrimonial de los EECC cerrados en el año 2018 ni 2019.

Sostiene que la registración de estas operaciones en la cuenta “Inversiones” no incide en la operatoria, que no existe obligación de aclaración en los EECC respecto a que los inmuebles son de terceros por la confidencialidad de la operación.

Es necesario resaltar al respecto que existen normas de exposición de la información contable válidas para todos los entes, que son uniformes y que establecen un marco general. La FACPCE en la RT N° 8 establece: “Artículo 1° - Aprobar las Normas Generales de Exposición Contable que se incluyen como segunda parte de esta Resolución Técnica, las que formarán parte de las normas contables desde su vigencia. Artículo 2° - Para que se considere que los estados

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

contables están de conformidad con las normas vigentes, deberán presentarse de acuerdo con las normas incluidas en la segunda parte de esta Resolución Técnica, teniendo en cuenta los aspectos siguientes".

Que además, la Ley 19550 dispone en su art. 63: "El balance general deberá suministrarse la información que a continuación se requiere: ... 3) Los bienes en depósito, los avales y garantías, documentos relacionados y toda otra cuenta de orden...;" y en su art. 65: "Para el caso que la correspondiente información no estuviera contenida en los estados contables de los artículos 63 y 64 o en sus notas, deberán acompañarse notas y cuadros, que se considerarán parte de aquéllos. La siguiente enumeración es enunciativa. 1) Notas referentes a: a) Bienes de disponibilidad restringida explicándose brevemente la restricción existente...". Es por las normas anteriormente expuestas que el apelante no puede omitir la aplicación de las mismas al alegar que no existe obligatoriedad de exposición de información referida a compras de bienes por cuenta y orden de terceros.

Por otro lado haberlo incluido en el rubro "otros bienes" no valida que el mismo haya sido adquirido por cuenta de tercero, sino que se considera que los mismos son de propiedad de la firma y que ingresaron en su patrimonio.

Por otro lado expone que los inmuebles fueron adquiridos con el dinero aportado por el comitente en efectivo, sin embargo de la documentación aportada no fue posible verificar el real ingreso del dinero a las arcas de la firma, atento a que el mismo no fue efectuado vía cuentas bancarias.

Las registraciones contables aportadas no cumplen con las normativas legales, y la documental aportada (propuestas para actuar como intermediario y recibos) no cuentan con fecha cierta que permita validar el momento de su confección, resultando el resto de la documental consistente con una operación de compra venta.

Por otro lado, en cuanto al punto e) sostiene el recurrente que no existe el concepto de "circuito de documentación contable". En relación con este agravio, cuadra afirmar que la misma constituye una expresión para referirse al hecho de que cada una de las instancias de su actividad como intermediario debe estar respaldada por la documentación pertinente y estar debidamente registrada en el

Libro Diario General y también en registraciones extras contables, no resultando posible verificar dicha situación en el presente expediente.

Que respecto al planteo de la inexistencia de normativa que regule la actividad de intermediación, ya se estableció anteriormente que los acuerdos celebrados entre particulares no son oponibles al Fisco según el art. 21 del CTP. Igualmente debe tenerse en cuenta lo establecido en los Capítulos 8, 9 y 10 del Código Civil y Comercial de la Nación. La documentación aportada por el apelante adolece de las formalidades legales que debe cumplir.

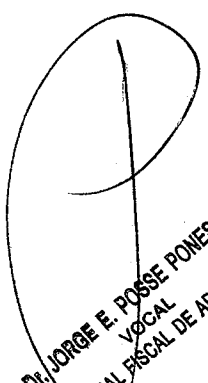
Que respecto a la afirmación de que las operaciones están individualizadas y registradas en columnas separadas al resto, definidas como Reintegro de Compas y comisión, debe afirmarse que no consta en autos la presentación de registraciones contables llevadas de forma legal a los efectos de verificar sus dichos. Los libros IVA Ventas suministrados son libros auxiliares a su contabilidad, no cuentan con rubrica ni fecha cierta de su confección, situación que llevó a la DGR a requerir que se aporte comprobante de compra y demás documentación que respalde la adquisición por cuenta de terceros, situación que no fue cumplida debidamente.

Respecto al punto f) y los planteos realizados sobre la "Certificación Contable" en relación a que se evidencia arbitrariedad y falta de comprensión de los alcances y contenidos que deben respetar las certificaciones contables, es preciso destacar que el mismo perito expone que su trabajo constituye una revisión del proceso de compra por cuenta de terceros y no una certificación del procedimiento y de sus comprobante como pretende el apelante. El trabajo del profesional resulta con limitaciones y restricciones y no es suficiente a efecto de probar la figura de intermediación de las compras.

Por último, es necesario reafirmar lo dicho en la resolución interlocutoria, respecto a la prueba pericial ofrecida por el apelante.

Si bien el apelante ha ofrecido pruebas que hacen a su derecho, existe un valladar para este Tribunal, el cual, reposa en lo establecido en el art. 135 del Código Tributario de la Provincia (anterior art. 134).

En el tercer párrafo de dicha norma se prevé *"En los recursos previstos en el presente artículo, los recurrentes no podrán presentar o proponer nuevas pruebas, salvo las referentes a hechos posteriores, pero sí nuevos argumentos,*



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

especialmente con el fin de impugnar los fundamentos de las resoluciones recurridas”.

Dicha norma es receptada en el art. 12 inc. b y art 16 (2º Párrafo) del Reglamento de Procedimiento del T.F.A.

De acuerdo a la normativa reseñada, constituye una carga procesal ineludible para el contribuyente, ofrecer toda la prueba de la que intente valerse a partir de la impugnación del Acto Administrativo que se cuestiona.

En el presente caso, en la etapa impugnatoria ofreció prueba documental y en la presente, ofrece prueba documental y pericial contable. Corresponde entonces, la aplicación de las normas referenciadas, procediendo al rechazo de esta última prueba.

Es por lo dicho que la determinación resulta válida y ajustada a derecho. Por lo expuesto corresponde en el presente caso: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente SAGITARIO EXPORTACIONES S.R.L. CUIT N° 30-68001119-9, contra la Resolución N° D 27/24 de la Dirección General de Rentas de fecha 05.07.2024 obrante a fs. 562/564 y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. José Alberto León y vota en igual sentido.

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

Por ello:

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente SAGITARIO EXPORTACIONES S.R.L. CUIT N° 30-68001119-9, contra la Resolución N° D 27/24 de la Dirección General de Rentas de fecha 05.07.2024 obrante a fs. 562/564 y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma.

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

HACER SABER

M.F.L.

Dr. C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION