

En San Miguel de Tucumán, a los 19 días del mes de ~~DIEMBRE~~ de 2023 reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "ELEMENTOS Y MATERIALES INDUSTRIALES S.R.L. s/ Recurso de Apelación". Expte. N° 269/926/2022 (Expte. D.G.R. N° 1033/376/D/2022) y;

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

El Señor Vocal Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

1.- Que a fs. 156/158 del Expte. N° 1033/376/D/2022, el Dr. Leandro Stok, en representación de ELEMENTOS Y MATERIALES INDUSTRIALES S.R.L., C.U.I.T. N° 30-62177919-9, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 28/22 de fecha 17/05/2022 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 152/154). En ella se resuelve: **ARTICULO 1°.- RECHAZAR** la impugnación interpuesta por el contribuyente ELEMENTOS Y MATERIALES INDUSTRIALES S.R.L. -CUIT N° 30-62177919-9-, con domicilio especial constituido en el domicilio fiscal electrónico, de conformidad con lo establecido por la RG (D.G.R.) N° 83/20, al Acta de Deuda N° A 42-2022 confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Convenido Multilateral, confirmándose la misma; **ARTICULO 2°.- RECHAZAR** el descargo interpuesto al **Sumario N° M 42-2022** instruido por configuración de la infracción contenida en el artículo 85 del Código Tributario Provincial y **APLICAR** una multa por \$11.022.141,62 (Pesos: Once Millones Veintidós Mil Ciento Cuarenta y Uno con 62/100), equivalente al 100% (ciento por ciento) del gravamen omitido, graduada en un todo conforme a la escala prevista en el artículo 85° del citado texto legal, respecto de los anticipos 10 a 12/2021 contenido en el Acta de Deuda N° A 42-2022."

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Afirma que, según la D.G.R., el hecho controvertido en el caso de autos es la diferencia en la base de cálculo y no la alícuota declarada, pero sin embargo esto no es así.

Describe que tal como lo sostiene la D.G.R., la firma presentó dos declaraciones juradas: una en el aplicativo SIAPRE de esa D.G.R. y la otra en el SIAPRE de la Comisión Arbitral. Señala que la información que fue declarada en uno y en otro aplicativo, no sólo no coinciden las bases de cálculo, sino tampoco la alícuota declarada. En efecto, en la DDJJ presentada en el SIAPRE de la Comisión Arbitral, se declaró la base imponible que correspondía y se aplicó la alícuota reducida del 3,5% establecida por ley 8467 y sus modificatorias. Empero, cuando la empresa quiso presentar la DDJJ en el SIAPRE de la D.G.R., el sistema no le permitía declarar la alícuota del 3,5% ya que por defecto solo le figuraba la alícuota del 5%. Como consecuencia de la imposibilidad que presentaba el aplicativo de la D.G.R., la firma tuvo que disminuir la base imponible para que, aplicando la alícuota del 5% -que era la única que permitía-, pueda tributar lo mismo que informó en la DDJJ presentada ante el SIAPRE de la Comisión Arbitral.

Expresa que la D.G.R. solo se refiere a la diferencia en la base imponible informada pero nada dijo acerca de la diferente alícuota declarada. Añade que es evidente que la firma tuvo que declarar la alícuota del 5% porque el SIAPRE de la D.G.R. no le permitía aplicar una alícuota distinta. Por ello, no fue su voluntad declarar esa alícuota. Señala que la empresa fue obligada por el sistema de la DGR a declarar una alícuota que no correspondía.

Además, sostiene que no discute la diferencia de base porque es la misma que fue declarada en las DDJJ presentadas en el SIAPRE de la Comisión Arbitral, sino la diferencia de la alícuota ya que, la alícuota que corresponde es la del 3,5% y no la del 5% como pretende la resolución.

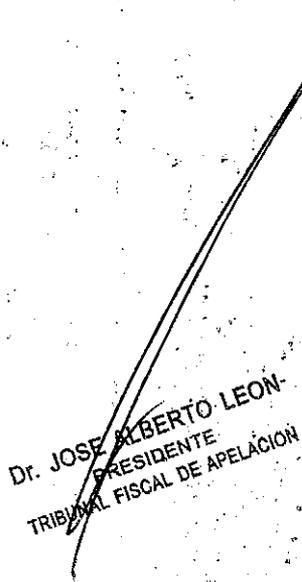
Por otro lado, expone que la firma debe tributar el impuesto sobre los ingresos brutos conforme a la alícuota del 3,5% tal como lo establece el artículo 7° segundo párrafo de la Ley N° 8.467 -modificada por la Ley N° 9.235-. Señala que como Elementos y Materiales S.R.L. inició sus actividades antes del año 2019 y

obtuvo en el año 2018 ingresos inferiores a \$2.000.000, corresponde que se le aplique el beneficio de la alícuota reducida.

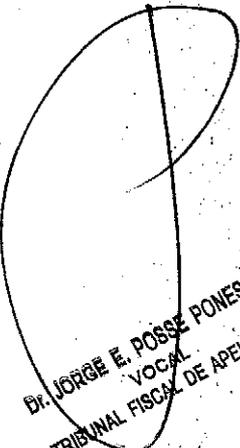
Expresa que la firma está incluida en el segundo párrafo del artículo 7° porque inició su actividad con anterioridad al año 2019, generando ingresos también con anterioridad a dicho período. Continúa sosteniendo que en palabras de la propia D.G.R., se deja en claro que las actividades tuvieron comienzo mucho antes del año 2019 con continuidad hasta el presente. En efecto, es la misma resolución que así lo reconoce cuando sostuvo que la constancia de inscripción presentada como ANEXO I (fs. 58) indica como fecha de inicio de la actividad principal el 01.03.1999 declarando el contribuyente ingresos atribuibles a la Provincia de Tucumán hasta el 06/2008 y a partir del 07/2008 hasta el 02/2019 no declara ingresos generados por actividad alguna. De esta manera, concluye que la firma tuvo actividad declarada antes del año 2018 y obtuvo ingresos inferiores al establecido por la norma. Menciona que el citado artículo no establece si ese importe debió ser superior a un monto determinado sino que debía ser inferior a \$2.000.000, es decir, de \$0,00 a \$1.999.999.

Sostiene que la D.G.R. forzó la interpretación de la norma para denegar la reducción de la alícuota que correspondía aplicar por haber tenido ingresos inferiores a \$2.000.000 en el año 2018. Para eso recurre al argumento de que solo tuvo actividad a partir del 03/2019 porque es recién ahí cuando, según el ente recaudador, la empresa tuvo ingresos. Añade que el argumento de que no tuvo actividad y/o ingresos antes del 2019 naufraga si observamos la propia constancia que emite el Fisco que demuestra que el inicio de la actividad tuvo lugar desde la fecha en que se inscribió, pues a partir de ese momento que obtuvo ingresos atribuibles a esta jurisdicción, tal cual lo reconoce la misma resolución en crisis.

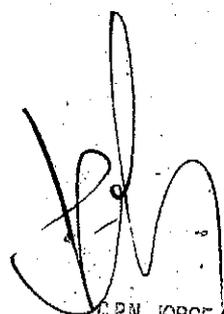
Manifiesta que no puede sostenerse que Elementos y Materiales S.R.L. no tenía actividad y/o ingresos, cuando se inscribió ante el ente fiscal hace más de veinte años. Cuestiona que si no tenía actividades, no es posible explicar cómo es que no fue dado de baja de oficio por la D.G.R. El desarrollo de una actividad no significa que invariablemente tenga que percibir ingresos.



DR. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

En consonancia con lo expuesto, destaca que el hecho imponible del gravamen está asociado a la actividad, y el inicio de la actividad no se modificó por el hecho de que la firma hubiere registrado una disminución de su actividad por un tiempo determinado, o dicho de otras palabras, el ejercicio habitual de la actividad en la que se encontraba inscripto antes del 1/1/2018 no se altera o cambia por el hecho de que la actividad se hubiere ejercido en forma periódica o discontinua o porque hubiere obtenido ingresos o no también en forma discontinua. Expone que la empresa obtuvo ingresos antes del 2019, hasta el 06/2008.

Finaliza expresando que la ley condiciona la reducción de la alícuota a que se verifiquen dos requisitos, los cuales se cumplen en estas actuaciones, toda vez que la actividad declarada *"venta al por menor de materiales para la construcción"* está incluida en el anexo y porque los ingresos no son superiores a \$2.000.000.

Con referencia a la multa, afirma que no cabe duda alguna que la existencia de la multa se encuentra subordinada de manera directa e inmediata a la existencia de la omisión que se imputa al contribuyente. En consecuencia, ante la improcedencia de la determinación, mal puede prosperar alguna pretensión sancionatoria, cuyo sustento no es nada más ni nada menos que la existencia de la determinación.

Concluye expresando que, sin ser un accesorio de la deuda, la multa se erige a partir de la materialización de una obligación principal, por lo que la desaparición de la obligación principal impide la subsistencia de lo que le es su consecuencia.

Ofrece prueba documental e informativa.

II. A fs. 248/254 del Expte. N° 1033/376/D/2022, la Dirección General de Rentas a través de sus apoderados Carlos Enrique Fioretti y Patricio Román Argota, contesta traslado del recurso interpuesto contra la Resolución D.G.R. N° D 28/2022, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

En primer lugar aclara que el apelante a lo largo de su manifiesto, incorrectamente hace referencia al sistema *"...SIAPRE de la Comisión Arbitral..."*, debiendo tener en cuenta que lo correcto es consignar Sistema SIFERE (Sistema Federal de Recaudación) de la Comisión Arbitral, en el cual el contribuyente

presentó las Declaraciones Juradas mensuales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral (CM03), las cuales revisten el carácter de “DDJJ informativas” para la Administración, conforme lo normado por el artículo 2° de la Resolución General (DGR) N° 82-2013.

Continúa expresando que las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de carácter obligatorio que debe presentar el contribuyente para la jurisdicción de Tucumán son las correspondientes al aplicativo SIAPRE, las cuales se encuentran sujetas a la verificación administrativa, según lo dispuesto en el artículo 93° del C.T.P.

Sostiene que la firma apelante no puede pretender imponer que la Administración deje de lado las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas en el Sistema SIAPRE de la D.G.R. de carácter obligatorio y sujetas a verificación administrativa y acepte las declaraciones juradas presentadas en el sistema SIFERE de la Comisión Arbitral, mediante formulario CM03 de carácter informativo, tratando de poner un manto de dudas respecto del proceder de la D.G.R., el cual se ajusta plenamente a derecho.

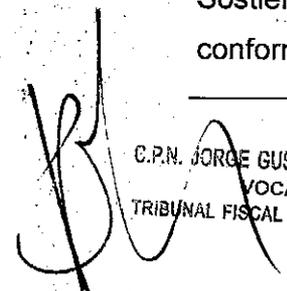
Añade que es el propio apelante quien a fs. 157 del Expte. D.G.R. reconoce que la base de cálculo del impuesto considerada en la determinación de oficio es la correcta, así dice: “mi mandante no discute la diferencia de base...”, con lo cual se confirma que la Declaración Jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, presentada en el Sistema SIAPRE de la D.G.R. de carácter obligatorio, fue presentada en defecto.

Señala que, tal como expuso con precisión en la resolución atacada, el impugnante basa su planteo en la aplicabilidad de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 2° de la Ley N° 9.235 modificación del artículo 7° de la Ley N° 8.467, respecto de la reducción de alícuota del 5% al 3,5% en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, sin impugnar la bases de cálculos consideradas en la determinación de oficio practicada, lo que dio origen a la deuda intimada en el acta de deuda atacada.

Sostiene que las expresiones deducidas no resultan un hecho controvertido conforme la determinación de oficio practicada ya que la propia D.G.R. considera

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

la misma alícuota (5.00%) que la exteriorizada por la firma en las declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos – convenio multilateral.

Agrega que es el mismo apelante quien se pronunció en este sentido al decir “la alícuota del 5% obteniendo ingresos con posterioridad al 01.1.2019” aportando como prueba documental constancia de inscripción en el gravamen, resultándole aplicable lo dispuesto por el 2º párrafo del artículo 7º de la Ley N° 8467 modificado por Ley N° 9235, en cuanto al monto de ingresos a computar.

Adiciona que lo transcripto evidencia las contradicciones en las que incurre el apelante, quien se contradice con sus propios actos.

Afirma que el apelante realiza un análisis parcial de la normativa vigente en los anticipos 10 a 12/2021, ya que solo limita su análisis a la Ley N° 9.235, y no considera el texto íntegro de la Ley N° 8.467, incluida la modificación introducida por la Ley N° 9.235, la cual cambia el artículo 7 de la Ley N° 8.467 en sus párrafos 2º, 3º y 4º.

Expresa que resulta trascendental precisar el “inicio de actividades” del contribuyente, a fin de analizar si es anterior o posterior al 01/01/2019 y de allí la aplicabilidad del 2º o 3º párrafo de la normativa mencionada.

Indica que el último párrafo del artículo 7 de la Ley N° 8467 modificado por Ley N° 9235 considera “mes de inicio” de actividades a efectos de la aplicación del tercer párrafo de la normativa citada a aquel “...en que se verifica la existencia de ingresos atribuibles a la Provincia de Tucumán...”, situación que recién acaece para el impugnante a partir del período 03/2019, fecha en la cual se constata la presentación de declaración jurada del impuesto sobre los ingresos brutos correspondiente a dicho anticipo, donde declara ingresos generados y atribuibles a la Provincia de Tucumán.

Por ello, sostiene que el contribuyente no queda incluido en lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 7º modificado por Ley N° 9235, sino en el tercer párrafo, ya que tiene inicio de actividades el 03/2019, es decir, con posterioridad al 01/01/2019.

Expone que la reducción de la alícuota del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del 5% al 3,5% resultaría a prima facie aplicable a partir del primer día del tercer mes de operaciones, siempre que el total de ingresos obtenidos durante los dos primeros meses a partir del inicio de actividades no supere los \$320.000.

Describe que constatado el inicio de actividades el 03/2019, los ingresos obtenidos en Marzo y Abril de 2019 ascienden a \$9.988.637,96 y \$62.682.899,34 respectivamente, totalizando \$72.671.537,30. Que atento a ello, los ingresos obtenidos superan los \$320.000 y no resulta ajustado a derecho la reducción de alícuota del 5% al 3,5% declarada por el contribuyente durante los anticipos 10 a 12/2021 incluidas en la determinación de oficio cuestionada.

Finaliza expresando que por lo expuesto el contribuyente resulta encuadrado en el 3° párrafo del art. 7° de la Ley N° 8.467 y sus modificatorias vigente en el periodo atacado, en consecuencia la Resolución N° D 28/22 es plenamente válida y se ajusta a derecho. Por lo cual el argumento vertido por el apelante resulta a todas luces improcedente, desacertado y falaz, por lo que el Sumario N° M 42-2022 instruido conjuntamente con el Acta de deuda N° A 42-2022, por presunta configuración de la infracción prevista en el art. 85 del Código Tributario Provincial, es plenamente válido.

III. A fs. 13/14 del Expte. 269/926/2022 obra Sentencia Interlocutoria N° 25/2023 de fecha 21/04/2023 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado el recurso de apelación, la contestación de agravios por parte de la D.G.R., se declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

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.

Puede observarse que tanto el recurso de apelación como su respectiva contestación por parte de la D.G.R. versan respecto a si resulta de aplicación durante los periodos fiscales 10 a 12/2021 determinados en autos, la reducción de alícuota en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos prevista en el artículo 7° de la Ley N° 8.467, modificada por el artículo 2° de la Ley N° 9.235.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

El mencionado artículo establece: *“Para las actividades que expresamente se indiquen en el anexo mencionado en el párrafo anterior, la alícuota se reducirá al tres con cinco décimos por ciento (3,5%) cuando el total de ingresos gravados, no gravados y exentos del contribuyente atribuibles a la provincia de Tucumán en el período fiscal 2018, por el desarrollo de cualquier actividad, no supere la suma de pesos dos millones (\$ 2.000.000).*”

El contribuyente aplicó en sus DDJJ de los períodos 10 a 12/2021, la alícuota reducida del 3,5% encontrando justificación en no haber devengado ingreso alguno durante el período fiscal 2018 sobre el que la norma hace referencia.

Al respecto, el apelante sostiene, de forma errada a mi parecer, que la Administración realizó una interpretación forzada de la norma, por cuanto no puede sostener que el contribuyente no tenía actividades solo por el hecho de no exteriorizar ingresos en sus declaraciones juradas, cuando éste se inscribió en el organismo hace más de veinte años. Añade que la única condición dispuesta es no detentar ingresos superiores a dos millones de pesos durante el período fiscal 2018, y que en este caso, el contribuyente al no poseerlos, cumple con ello.

En este caso, si bien la firma se encuentra inscrita en la D.G.R. desde el año 1987, no hay ningún hecho que indique que durante al menos veinte años haya desarrollado algún tipo de actividad. Recién en el mes de Marzo 2019 comienzan a verificarse movimientos en la firma declarando ingresos de forma abrupta.

Cabe agregar que el artículo 7° de la Ley N° 8.467 modificado por el artículo 2° de la Ley N° 9.235 dispone: *“Cuando se trate de contribuyentes que hayan iniciado actividades con posterioridad al 1 de enero de 2019, quedarán comprendidos en el tratamiento del párrafo anterior a partir del primer día del tercer mes de operaciones, siempre que el total de los ingresos gravados, no gravados y exentos obtenidos durante los dos primeros meses a partir del inicio de las mismas no supere la suma de pesos trescientos veinte mil (\$ 320.000)”*.

La postura sostenida por el Fisco queda verificada y fuera de toda discusión con la modificación introducida por Ley N° 9.235 (B.O 20/04/2020) mediante la cual se incorpora como cuarto párrafo al siguiente: *“A los efectos de lo establecido en el párrafo anterior, se considera mes de inicio aquél en que se verifique la existencia de ingresos atribuibles a la provincia de Tucumán”*. (El subrayado es propio).

Siendo ello así, y reiterando que del estado de cuentas que obra en autos se observa que el desarrollo de actividades alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos se efectúan a partir del anticipo 03/2019, con ingresos de \$9.988.637,96 y \$62.682.899,34, claramente superiores al parámetro fijado por la norma, se concluye que la alícuota reducida del 3,5% no resultaba de aplicación al contribuyente "Elementos y Materiales Industriales S.R.L.", por lo que la determinación practicada por la Autoridad de Aplicación se ajusta a derecho.

En lo que respecta a la multa del artículo 85° aplicada a los anticipos 10 a 12/2021, el mismo dispone: *"El que omitiera el pago de impuestos o sus anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 86 y en tanto no exista error excusable"*.

Teniendo en cuenta que la misma surge como consecuencia de las diferencias de impuestos determinadas en relación a lo declarado, como consecuencia de que el sujeto pasivo no encuadra en el artículo 2° de la Ley N° 9.235 y por determinarse diferencias de bases imponibles entre las exteriorizadas en las DDJJ presentadas mediante SIFERE con las declaradas en la jurisdicción Tucumán mediante aplicativo SIAPRE, la sanción deviene procedente.

En consecuencia, por las consideraciones que anteceden, estimo debe emitirse la siguiente resolución: **1) NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por "ELEMENTOS Y MATERIALES INDUSTRIALES S.R.L." CUIT N° 30-62177919-9 en contra de la Resolución N° D 28/22 de fecha 17/05/2022, confirmándose la misma; **2) CONFIRMAR** la sanción aplicada mediante Sumario N° M 42-2022 por la suma de \$11.022.141,62 (Pesos: Once Millones Veintidós Mil Ciento Cuarenta y Uno con 62/100) en virtud de configurarse la infracción prevista en el artículo 85° del C.T.P. equivalente al 100% del gravamen omitido en los anticipos 10 a 12/2021.

Así Voto.

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

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

El Dr. José Alberto León dijo: Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

En mérito a ello,

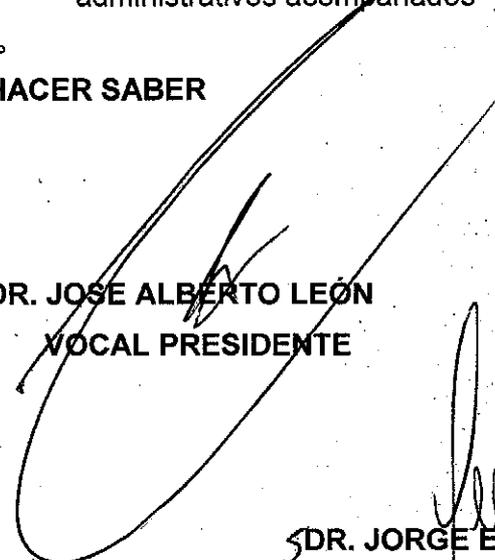
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN**

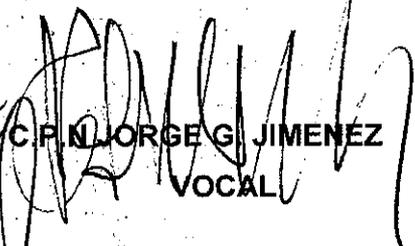
**RESUELVE:**

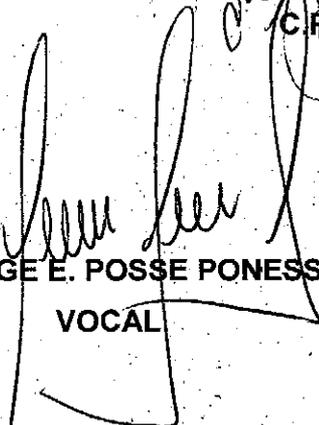
- 1- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por "ELEMENTOS Y MATERIALES INDUSTRIALES S.R.L." CUIT N° 30-62177919-9 en contra de la Resolución N° D 28/22 de fecha 17/05/2022, confirmándose la misma;
- 2- **CONFIRMAR** la sanción aplicada mediante Sumario N° M 42-2022 por la suma de \$11.022.141,62 (Pesos: Once Millones Veintidós Mil Ciento Cuarenta y Uno con 62/100) en virtud de configurarse la infracción prevista en el artículo 85° del C.T.P equivalente al 100% del gravamen omitido en los anticipos 10 a 12/2021.
- 3- **REGISTRAR**, notificar, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

JP

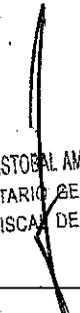
**HACER SABER**

  
**DR. JOSE ALBERTO LEÓN**  
**VOCAL PRESIDENTE**

  
**DR. JORGE G. JIMENEZ**  
**VOCAL**

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

**ANTE MÍ**

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