

SENTENCIA N° 4 /2024

Expte. N° 174/926/2023

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ⁵ días del mes de ^{FEBRERO} de 2024, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y Dr. José Alberto León (Vocal) para tratar el expediente caratulado "**PAZ POSSE MANUEL JOSÉ S/ RECURSO DE APELACIÓN**" Expte. Nro. 174/926/2023, y Expte. D.G.R Nro. 5515/376/D/2022;

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

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 378/386 del expediente N° 5515/376/D/2022, el contribuyente "**PAZ POSSE MANUEL JOSÉ**", CUIT N° 20-14480415-6, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 17/23 de la Dirección General de Rentas de fecha 19/04/2023 obrante a fs. 373/375 mediante la cual resuelve:

1) RECHAZAR la impugnación interpuesta por la firma en contra de las Actas de Deuda N° A 462-2022 (periodo fiscal 2019), N° A 464-2022 (periodo fiscal 2020), N° A 465-2022 (periodo fiscal 2021) y N° A 467-2022 (periodo fiscal 2022 anticipos 01 y 02/2022) confeccionadas en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmando las mismas.

2) RECHAZAR el descargo interpuesto en contra del Sumario instruido N° M 462-2022, por la infracción prevista en el artículo 86 inc. 1 del C.T.P y **APLICAR** una multa por un monto de \$97.594,26 equivalente a dos veces el gravamen omitido en el periodo 2019 consignado en la planilla denominada "BASE PARA EL CALCULO DE LA MULTA, PLANILLA ANEXA ACTA DE DEUDA N° A 462-2022" en un todo de acuerdo con la graduación establecida en el artículo 86 del C.T.P;

3) RECHAZAR el descargo interpuesto en contra del Sumario instruido N° M 464-2022, por la infracción prevista en el artículo 86 inc. 1 del C.T.P y **APLICAR** una multa graduada en \$110.000 equivalente a dos veces el gravamen omitido en el periodo 2020 consignado en la planilla denominada "BASE PARA EL CALCULO

"2024 - Año de Conmemoración del fallecimiento del General Dn. Bernabé Araoz"

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DE LA MULTA, PLANILLA ANEXA ACTA DE DEUDA N° A 464-2022” en un todo de acuerdo con la graduación establecida en el artículo 86 del C.T.P;

4) RECHAZAR el descargo interpuesto en contra del Sumario instruido N° M 465-2022, por la infracción prevista en el artículo 86 inc. 1 del C.T.P y **APLICAR** una multa graduada en \$ 180.000 equivalente a dos veces el gravamen omitido en el periodo 2021 consignado en la planilla denominada “BASE PARA EL CALCULO DE LA MULTA, PLANILLA ANEXA ACTA DE DEUDA N° A 465-2022”;

5) RECHAZAR el descargo interpuesto en contra del Sumario instruido N° M 467-2022, por la infracción prevista en el artículo 85 del C.T.P y **APLICAR** una multa graduada en \$ 30.000 equivalente al 100% del monto omitido consignado en la planilla denominada “BASE PARA EL CALCULO DE LA MULTA, PLANILLA ANEXA ACTA DE DEUDA N° A 467-2022” (periodos 01 y 02/2022)

II. El contribuyente manifiesta que la determinación de oficio fue efectuada en forma errónea y arbitraria y resulta violatoria del derecho de propiedad y del principio de seguridad jurídica.

Sostiene que sus ingresos provienen de un inmueble propio ubicado en la provincia de Santiago del Estero y que el art. 214 del C.T.P grava hechos imposables en jurisdicción de la provincia.

En relación a la pretensión que correspondería la inscripción en el Régimen de Convenio Multilateral, expresa que el art. 1 del convenio prevé que rige para las actividades que se ejercen en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, y con ingresos brutos que provengan de un proceso único, económicamente inseparable, situación que no se aplica en el caso del rubro toda vez que se trata de una actividad realizada e ingresos íntegramente provenientes de arriendo de inmueble en una sola provincia, en consecuencia, tampoco resulta aplicable el artículo 2 del citado régimen.

Manifiesta que la actividad por la cual solicitó oportunamente su inscripción es “servicios empresariales n.c.p”, la cual finalizó en Junio del año 2018. A partir del mes de octubre de ese mismo año su facturación corresponde a “arrendamiento de inmuebles rurales” por el inmueble que procede a identificarlo.

Por la circunstancia apuntada, el acto administrativo se encuentra viciado en la voluntad de la administración.

Considera que yerra la D.G.R al entender que no se logra acreditar el origen del ingreso declarado mediante las facturas electrónicas emitidas ante AFIP, y que adjuntó una planilla aclaratoria donde se detalló los conceptos de las facturas emitidas por el suscripto, no necesitando otro instrumento complementario. Solicita se lo considere.

Agrega que la Resolución cuestionada violenta las garantías de usar y disponer de la propiedad y su inviolabilidad; que la Ley N°5.121 faculta a la D.G.R a aplicar una pena, violentando el derecho de defensa por cuanto dicta una Resolución condenatoria penal de cumplimiento obligatorio, sin que medie posibilidad de revisión judicial ni defensa alguna llegando así a la ilegítima aplicación de una pena sin que haya habido un debido procedimiento. Transcribe jurisprudencia.

Finalmente, sostiene que la Resolución recurrida ha impuesto una errónea y nula determinación de oficio que a todas luces aparenta ser confiscatoria, infundada y arbitraria, siendo nula de nulidad absoluta y resultando procedente el Recurso de Reconsideración por falta de legitimación pasiva habida cuenta que el suscripto no puede ser compelido a tributar por un inmueble ajeno a la jurisdicción de Tucumán.

En consecuencia, solicita se deje sin efecto la Resolución apelada y se reconsidere la multa aplicada.

III. A fojas 387/396 del Expte. N° 5515/376/D/2022 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

Señala que si bien el contribuyente aportó copia de oferta de arriendo por el inmueble ubicado en Santiago del Estero, las facturas electrónicas emitidas no permiten vincularlas de forma inequívoca con el inmueble mencionado. Que detecta además, que no se encuentra inscripto en el Régimen de Convenio Multilateral con alta en la provincia de Santiago del Estero, ni tampoco como contribuyente local de dicha jurisdicción, por lo cual, considerando que sí se encuentra inscripto como contribuyente local en la provincia de Tucumán, constata que omitió declarar en sus DDJJs ingresos provenientes de la actividad "Servicios Inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados n.c.p", la cual surge de la facturación emitida y aportada.

Expresa que el contribuyente sustenta su argumento en un único documento (carta oferta), el cual no reviste los caracteres exteriores de un título con el que pueda exigirse el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento, que no tributó el Impuesto de Sellos correspondiente y que además éste se encuentra inconcluso, razón por la cual el contrato no se encuentra perfeccionado. En consecuencia, el documento aportado no posee ningún valor ya que no existe el consentimiento expreso de ambas partes para que sea válido. Destaca que existe contradicción con las pruebas arrimadas en tanto en la escritura de donación aportada se desprende que el apelante recibe en donación la nuda propiedad de inmuebles, sobre los cuales el donante y su esposa se reservan el usufructo vitalicio. Dicha circunstancia abona la idea del Fisco a los fines de la determinación practicada, ya que de la documentación surge que el contribuyente solo tendría la nuda propiedad del campo, por lo que dicha documentación carece de valor probatorio de lo que manifiesta respecto del arriendo que existiría a su favor.

En relación a que no le correspondería la inscripción en Convenio Multilateral, manifiesta que deviene en abstracto su análisis, toda vez que la documental arrimada no permite vinculación alguna entre los ingresos del contribuyente y el hecho que los mismos tengan su origen en el arriendo de un inmueble situado en jurisdicción distinta a Tucumán, con lo cual los ingresos son considerados atribuibles a la provincia de Tucumán conforme lo dispuesto en los art. 214 y 216 del C.T.P.

Respecto a la arbitrariedad, violación a la seguridad jurídica y del derecho de propiedad, expresa que el Acta de Deuda es un acto administrativo que notificado, abre la vía para que pueda darse la discusión, en la cual el contribuyente tiene la oportunidad de expresar su desacuerdo acompañando la prueba de que intente valerse. Que luego de haber tenido la posibilidad de presentar descargo y ejercer su derecho de defensa es que se aplica la sanción correspondiente. Asimismo la mencionada Resolución es susceptible de ser recurrida, tal como ocurre en esta instancia, agotando así la instancia administrativa.

Sostiene que Acto Administrativo fue dictado en cumplimiento de las normas procedimentales, se encuentra debidamente fundamentado y no viola las garantías constitucionales del derecho de defensa ni de propiedad.

Por lo expuesto, considera que no resulta ajuste alguno a las bases imponibles determinadas, correspondiendo rechazar el Recurso de Apelación interpuesto.

IV. A fojas 24 del expediente N° 174/926/2023 obra Sentencia Interlocutoria dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación y se declaran autos para sentencia.

V. 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.

Considerando de primordial atención la discrepancia en torno a los alquileres percibidos y no declarados por el contribuyente, considero relevante algunas cuestiones que denotan el deber de éste de declarar las sumas correspondientes ante el fisco provincial ya sea que se trate de un inmueble ubicado en esta jurisdicción como fuera de ella.

En primer lugar se debe aclarar que los servicios inmobiliarios efectuados por cuenta propia con inmuebles urbanos o rurales propios se encuentra gravado en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tanto para un contribuyente local como de Convenio Multilateral, diferenciándose en que en el primero de los casos la provincia en la cual se encuentra inscripto gravará la totalidad de los ingresos por tal concepto obtenidos, mientras que en el segundo supuesto –contribuyentes inscriptos en el Régimen de Convenio Multilateral- distribuirá a cada jurisdicción en la cual se encuentre inscripto, la porción correspondiente en función al coeficiente unificado de cada periodo fiscal.

En este sentido el apelante manifiesta que el inmueble por el cual el sr. Paz Posse percibe alquileres se encuentra en la provincia de Santiago del Estero, motivo por el cual no corresponde declararlos en la provincia de Tucumán, como así tampoco corresponde se inscriba por ello en el Régimen de Convenio Multilateral.

Sin embargo, cabe poner de manifiesto que esta disyuntiva ha generado múltiples controversias a lo largo de los años atento a la existencia de dos posturas respecto al mencionado Régimen. La primera de ellas es la teoría de la unicidad jurídica, conocida como "convenio sujeto", y la teoría de la unicidad económica, conocida como "convenio actividad".

Quienes defienden el "convenio sujeto" sostienen que todos los ingresos de un contribuyente comprendido en el Convenio Multilateral quedan sujetos a sus normas, aunque alguna de sus actividades que les dan origen se desarrolle exclusivamente en una sola de las jurisdicciones adheridas al Convenio.

En contraposición a ello –postura que defiende el apelante-, en la teoría conocida como "*convenio actividad*", si un contribuyente realizara actividades en una sola jurisdicción y además otras actividades interjurisdiccionales económicamente inescindibles, solo estas últimas estarían alcanzadas por el Convenio.

Sin entrar en las diversas opiniones adoptadas por la doctrina y la jurisprudencia, vale mencionar que finalmente, la Comisión Arbitral en su pronunciamiento 5/2013 entendió la existencia global de una única actividad, circunstancia que fue convalidada por la Comisión Plenaria el 11/12/2013 mediante Resolución N° 36/2013.

Por lo cual, siendo la Comisión Plenaria el Organismo de Aplicación del Convenio Multilateral encargado de la solución de los problemas que pudieran originarse en su aplicación, a fin de prevenir y dirimir los conflictos que se presentasen en relación a la interpretación de sus normas, considero que deviene procedente seguir el criterio "Convenio Sujeto" adoptado por ésta.

En razón de ello, y en el supuesto que los ingresos cuestionados en autos provengan del alquiler de un inmueble ubicado en otra jurisdicción, correspondería la inscripción como contribuyente de CM.

Sin embargo, considero que la situación descripta precedentemente y que sostiene el apelante, no se encuentra comprobada. Ello por cuanto en primer lugar, en el punto "TITULARIDAD DE LOS DERECHOS" del contrato a través del cual se efectúa la donación del inmueble en cuestión se expresa que: Como consecuencia de esta escritura, el dominio de los inmuebles queda desmembrado: la nuda propiedad en cabeza de –entre otros- Manuel José Paz Posse, en condominio y en la proporción de 1/8 indiviso para cada uno, y el usufructo vitalicio en cabeza de Ramón Juan Paz Posse y Alcira Josefa Lidia Cossio, en partes iguales. El subrayado a propósito efectuado resalta que no es el sr. Paz Posse Manuel José quien goce de los beneficios producidos.

Por otro lado, a fojas 94/96 aporta copia de una oferta de arriendo en favor del contribuyente la cual resulta ser una manifestación unilateral de la presidenta de

la firma "Paz y Posse Ltda. S.A" atento a que no se encuentra aceptada por la otra parte en contradicción a la cláusula novena allí prevista, motivo por el cual tal documentación carece de validez.

Asimismo, a fojas 183, la D.G.R informa que de acuerdo a sus registros el contribuyente es cotitular de otros 3 inmuebles padrones N° 470475, 470476 y 470482 –todos situados en la provincia de Tucumán-

Se observa además, que las facturas que constan en el Expediente fueron emitidas sin descripción del inmueble de que se trate, por lo cual no puede asegurarse ni constatarse que se trate del inmueble ubicado en la provincia de Santiago del Estero.

En razón de lo expuesto, y no existiendo prueba suficiente que acredite lo expuesto por el apelante considero que corresponde confirmar las sumas determinadas por el organismo fiscal asignadas a la actividad "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia con bienes propios o arrendados n.c.p" (Cód. 701090) en los periodos fiscales 2019, 2020, 2021 y 2022 (anticipos 01 y 02/2022):

Por otro lado, en cuanto a los agravios referidos a la arbitrariedad de la Resolución que afectaría la seguridad jurídica, el derecho de propiedad y que la D.G.R al ser juez y parte vulneró principios constitucionales como el debido proceso y el de defensa en juicio ya que se habría dictado una Resolución sin haber dado posibilidad alguna de defensa, corresponde expresar que durante toda la etapa de fiscalización el contribuyente tuvo la oportunidad de brindar toda la información que considere necesaria y conveniente a los fines de dar respuesta a los requerimientos efectuados por el Fisco provincial así como en la impugnación a las Actas de Deuda labradas en la etapa anterior, oportunidades en las cuales el contribuyente efectivamente ejerció su derecho aportando toda la documentación que forma parte del presente Expediente y que permite visualizar que no existe arbitrariedad ni afectación al derecho de defensa, cumpliéndose con el debido proceso adjetivo previsto.

En cuanto a que resulta una arbitrariedad considerar que con las facturas emitidas no logran acreditar el origen de los arriendos, considero en forma coincidente con el Fisco que las citadas facturas electrónicas no poseen ninguna descripción que acredite lo manifestado, a más de que tampoco logra demostrar que es

arrendatario del inmueble en cuestión por cuanto la oferta de arriendo presentada oportunamente no se encuentra concluida, pues de acuerdo al art. 972 del Cód. Civil y Comercial de la Nación, la oferta es la manifestación dirigida a personas determinadas o determinables, con la intención de obligarse y con las precisiones necesarias para establecer los efectos que debe producir de ser aceptada.

En cuanto a la concreción de los contratos, estos quedan perfeccionados con la aceptación, siempre y cuando la misma manifieste expresamente su acuerdo con la oferta en todo su contenido esencial.

Sobre el particular, el art. 978 del CCyCN establece que para que el contrato concluya, la aceptación debe expresar plena conformidad con la oferta. Razón por la cual, la oferta de arriendo presentada no puede considerarse en el presente caso.

Tampoco se observa que exista violación alguna al derecho de propiedad, pues no es consecuencia de la determinación de oficio restringir el uso o disposición del inmueble, como bien lo manifiesta la Autoridad de Aplicación, ésta simplemente ejerce las facultades que el Código Tributario Provincial le confiere.

En este sentido, el Art. 9° del citado digesto dispone: *“Para el ejercicio de sus funciones, la Autoridad de Aplicación tendrá –sin perjuicio de otras establecidas en este Código o leyes especiales– las siguientes facultades: 1. Exigir de los contribuyentes y responsables y terceros, en su caso, la exhibición de libros, instrumentos, documentación y comprobantes que se lleven, de los actos, operaciones o actividades que puedan constituir hechos imponibles consignados en las declaraciones juradas (...)”*.

Finalmente, resta mencionar que resulta correcta la aplicación de las sanciones previstas en el art. 86 inc.1) del C.T.P a los PF 2019, 2020 y 2021, en tanto considero que ha quedado expuesta a lo largo del expediente la conducta dolosa del contribuyente que se requiere para la configuración del supuesto de defraudación fiscal, materializándose a través de las declaraciones engañosas efectuadas respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, diferencias que fueron determinadas por el órgano fiscal y que generaron un crédito a su favor en dichos períodos.

De igual forma, corresponde confirmar la sanción de multa del art. 85 aplicada a los anticipos 01 a 02/2022 que establece: *“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(...)"

Es decir, resulta relevante en este punto el carácter anual del Impuesto sobre los Ingresos brutos establecido por el art. 229 C.P.T. En este sentido, al 04/01/2023, fecha de notificación del Acta de Deuda N° A 467-2022 que contiene el Sumario N° M 467-2022, el periodo fiscal 2022 aún no se encontraba vencido, razón por la cual la sanción del art. 85 por omisión de impuesto aplicada sobre los anticipos 01 y 02/2022 se ajustan a derecho.

En consecuencia, en virtud de lo expuesto precedentemente, considero que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente "PAZ POSSE MANUEL JOSÉ" CUIT N° 20-14480415-6 en contra de la Resolución N° D 17/23 emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán en fecha 19/04/2023, confirmándose la misma.

Así Voto.

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

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

En mérito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

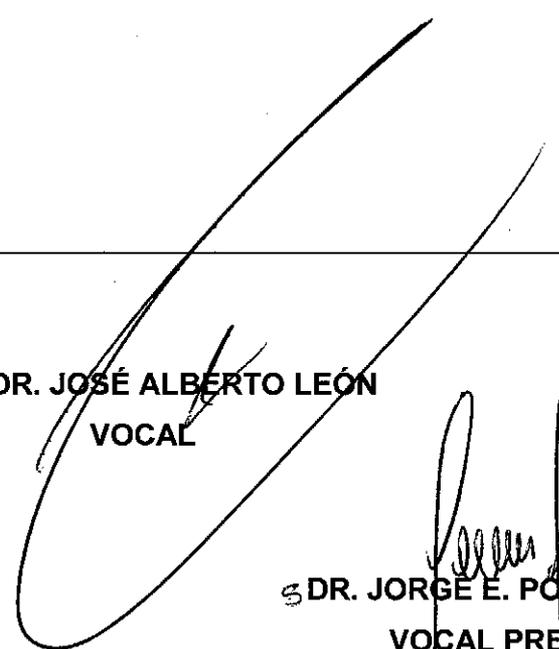
- 1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente "PAZ POSSE MANUEL JOSÉ" CUIT N° 20-14480415-6 en contra de la Resolución N° D 17/23 emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán en fecha 19/04/2023, confirmándose la misma.
- 2) **REGISTRAR**, notificar, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

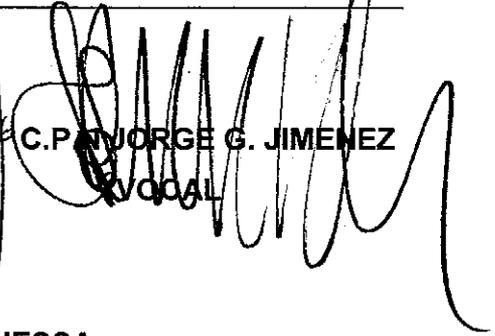
M.S.P
M.V.I

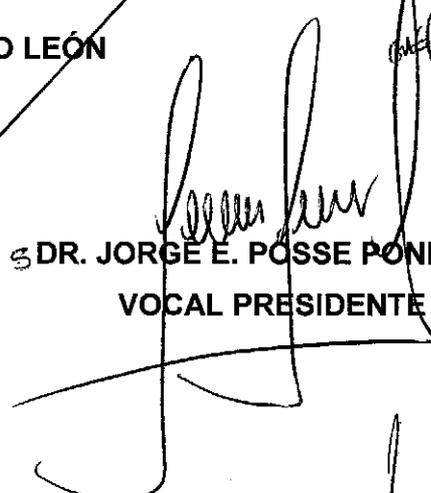
HACER SABER

"2024 – Año de Conmemoración del fallecimiento del General Dn. Bernabé Araoz"

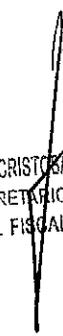
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL


C.P. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


§ DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION