

SENTENCIA N° 7 /2024

Expte. N° 499/926/2022

En San Miguel de Tucumán, a los ..8..... días del mes de FEBRERO de 2024, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge G. Jiménez (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada “**ALSA S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN**” – Expte. N° 499/926/2022 (Expte. Nro. 337/376-D-2022 DGR)” y;

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

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I.- Que a fs. 410/412 del Expte. Nro. 337/376-D-2022 DGR, se presenta el apoderado del contribuyente ALSA S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 63/22 de fecha 13/10/2022, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 405/408 del expediente DGR.

En ella se resuelve, Rechazar la impugnación interpuesta por la firma ALSA S.A., C.U.I.T. N° 30-62456823-7 en contra del Acta de Deuda N° A 202-2022 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, confirmándose la misma y Rechazar el descargo interpuesto al Sumario Instruido N° M 202-2022 por encuadrarse su conducta en la infracción contemplada en el artículo 85 del CTP, y en consecuencia Aplicar una multa por el monto de \$ 255.915,00 (Pesos Doscientos Cincuenta y Cinco Mil Novecientos Quince con 00/100) equivalente al 100% (cien por ciento) del gravamen omitido en las posiciones consignadas en el Acta de Deuda N° A 202-2022.

En su exposición de agravios el apoderado plantea que pretende desbaratar los conceptos que sostiene la DGR, gravando con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, operaciones que legalmente: a) no están en el objeto del impuesto, y que

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

1

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

subsidiariamente, b) no integran la base imponible por tratarse de una venta de bienes de uso.

Con respecto al punto a) señala que la DGR desconoce que se trata de bienes que no son parte de las operaciones habituales, o que no hace ejercicio o profesión habitual, de la venta de los inmuebles.

Con respecto al punto b) argumenta que las actuales normas contables consideran como bienes de inversión, en lugar de considerarlos bienes de uso, a 3 inmuebles vendidos por Alsa S.A.

A continuación el recurrente realiza una descripción cronológica respecto al contenido del Código Tributario Provincial haciendo referencia a lo que establecía la mencionada ley en su origen hasta la actualidad, pretendiendo justificar así la no consideración dentro de la base imponible de los ingresos provenientes por la venta de bienes de uso.

Luego el apelante transcribe sus argumentos y el concepto doctrinario del autor Enrique Bullit Goñi, donde en su conclusión señala que "...Sin duda el autor, considera que las ventas de bienes de uso, no están en el objeto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos..."

Realiza consideraciones en cuanto a la aplicación del principio de contemporaneidad, de coincidencia en el tiempo de situaciones y eventos en el mismo instante y otras situaciones que hacen a la conceptualización, y luego el apelante hace referencia a que la DGR no tiene en cuenta el más importante de los principios del derecho, el principio de legalidad, señalando que no se tiene en cuenta que es una ley la que establece que los ingresos por venta de bienes de uso no integran la base imponible.

Sostiene que la DGR ha tomado como elemento esencial en su alegato a normas o reglas emitidas por un organismo profesional y privado (en este caso, RT N° 9 – FACPCE), es decir que no emanan del estado, que es el único ente que posee el poder de imperio, para aplicar un impuesto, una tasa o una contribución especial.

Señala que en cuanto al aspecto temporal, la norma contable que aporta la DGR como fundamento de su derecho de gravar la venta de bienes de uso, se dictó en el año 2011, es decir varios años después de la mencionada reforma al CTP, formalizada en los 80.

Resalta que la DGR en la resolución recurrida, ha utilizado erróneamente la denominación de Bienes de Inversión, cuando debió haber utilizado Propiedades de Inversión.

Luego el apelante realiza la enunciación de algunas menciones o tratamiento que incluye la DGR en los considerandos de la resolución recurrida.

Insiste en la nulidad del acto administrativo original por considerar que en el acta de deuda no se hace mención a la participación del servicio jurídico.

Señala que la DGR analiza equivocadamente el objeto o el hecho imponible del impuesto y también el concepto de habitualidad.

También sostiene que se equivoca en analizar el nomenclador de actividades, pretendiendo transformar en operación habitual, operaciones no habituales.

Critica la actuación del profesional actuante, se trata de una crítica equivocada y que no le corresponde realizar. Y al final, para sostener su basamento argumental, procura darse la razón, en base a una norma o regla profesional, que carece totalmente de jerarquía legal.

En cuanto al sumario instruido N° M 202-2022 expone que el Código Tributario Provincial no contiene norma alguna que obligue a la DGR a iniciar sumario en acto previo a que el trámite y tema principal sean cosa juzgada.

Entiende que solamente cuando la última instancia administrativa y/o judicial en su caso, le otorgue la razón al fisco, recién será el momento en el que podrá presumirse que el contribuyente es un infractor, y cita el artículo 70 del CTP.

Por lo expuesto, considera que la empresa no ha cometido infracción alguna. Y en el supuesto caso que deba pagar el impuesto que dejó de pagar se trata de un error excusable, que no está penalizado.


Por último, el apoderado de la firma solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se revoque la resolución apelada.

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

En primer lugar se debe descartar que el apelante intenta justificar la no consideración dentro de la base imponible de los ingresos provenientes por la venta de bienes de uso, queriendo así poner en evidencia que los mismos no integran la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



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

Respecto a esto la DGR quiere hacer notar la incorrecta interpretación del recurrente de que la Administración pretende gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos operaciones que no están en el objeto del Impuesto y no integran la base imponible por tratarse de la venta de bienes de uso, situación que ya fue tratada y fundamentada en la Resolución apelada, a lo que se remite, la cual en su parte pertinente concluye que *"...debemos decir que conforme se expuso en párrafos precedentes, que los ingresos por la venta de inmuebles proveniente de la transferencia de los tres inmuebles que surgen de las escrituras N° 182, N° 183 y N° 184 son los que consideramos que se encuentran alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme lo previsto en el Art. 215 Punto 2 inc. a) del CTP, como "Servicios Inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes urbanos propios o arrendados n.c.p." (NAES 6181098), siendo dichos ingresos imputados a esta actividad conforme se expuso en los fundamentos del acta de deuda aplicable al anticipo 07/2021 conforme se expone en PLANILLA ANEXA ACTA DE DEUDA N° A 202-2022, tal como lo viene declarando el contribuyente, toda vez que dicho código de actividad incluye la "compra, venta, alquiler y explotación por cuenta propia de bienes propios o arrendados", al no ser considerados bienes de uso en los términos del art. 222 inc. 6 del CTP..."*

Señala la DGR que Alsa S.A. es un ente económico que desarrolla actividad comercial y en consecuencia es un comerciante obligado y legislado por el Código Civil y Comercial de la Nación, debiendo ajustarse por ello a normas y principios contables para lo cual debe tenerse en cuenta lo aplicable en el periodo de análisis por el cual desarrolla operaciones comerciales, tanto en el ámbito nacional como local, cumpliendo con las disposiciones previstas para todos los comerciantes como tales, y es lo que se consideró al momento de analizar la documentación comercial y contable arrimada por el contribuyente durante el proceso fiscalizadorio.

Por ello, es que a fin de establecer con certeza la clasificación de los Bienes de Uso, con la Resolución Técnica N° 9 se estableció diferenciar aquellos bienes de los que se obtienen rédito comercial, de aquellos que específicamente son utilizados por la empresa sin obtener rédito alguno por dicho bien.

Sostiene que tal como lo define el CTP en su artículo 214 y siguientes, se debe gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos los ingresos derivados de la actividad comercial y específicamente lo previsto en el artículo 215 punto 2 inc. a). Cita lo establecido por la Resolución Técnica N° 9 de la FACPCE, Segunda Parte, Capítulo III, A2 Inversiones, la cual hace referencia principalmente a que el concepto llamado "Bienes de Inversión" o "Bienes Inmuebles", correspondería que los mismos se incluyan en los Estados Contables como el concepto "Propiedades de Inversión".

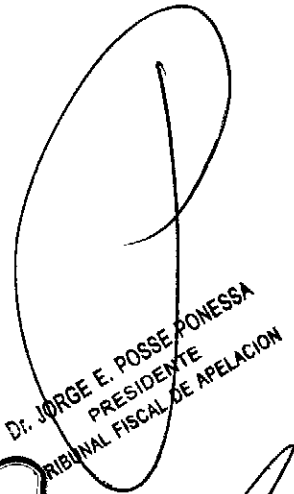
Señala que el hecho que el contribuyente exponga en sus estados contables o en cualquiera de sus registraciones un concepto, no lo define como tal, ya que son declaraciones de su interpretación de las normas, donde el rol de la Administración es el control posterior para definir la realidad económica de los hechos. Por ello, es que la fiscalización, luego del análisis de la documental obrante en las presentes actuaciones, las que fueron arrimadas por el propio contribuyente, las disponibles por el Fisco y luego nuevamente en la etapa impugnatoria se concluyó que los inmuebles vendidos corresponden a Bienes o Propiedades de Inversión y no a Bienes de Uso.

Con respecto a algunas consideraciones que el apelante se agravia, se debe resaltar que las mismas ya fueron tratadas y expuestas en la Resolución N° D 63/22 a las cuales se remite.

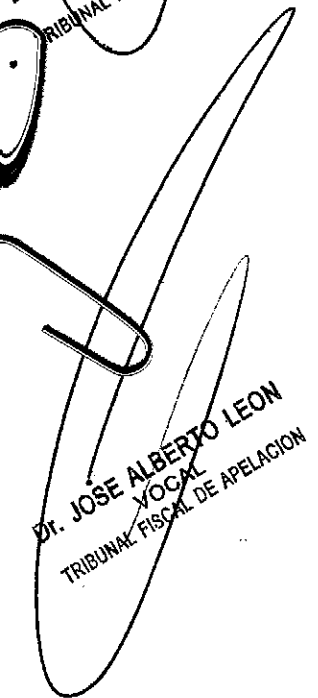
Finalmente, respecto a la multa aplicada por el Sumario N° M 202-2022 por configuración de la infracción prevista en el artículo 85 del Código Tributario Provincial, la DGR cita los artículos 70 y 75 del mencionado Código y señala que se verifica la conducta apuntada cuando se genera el nacimiento de la infracción de omisión, la cual es reprimida con multa toda vez que se 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.

En consecuencia, teniendo en cuenta que no se demostró la existencia de elementos que justifiquen eximir al verificado de responsabilidad ante el Fisco, corresponde el rechazo de los agravios, confirmándose la multa aplicada.

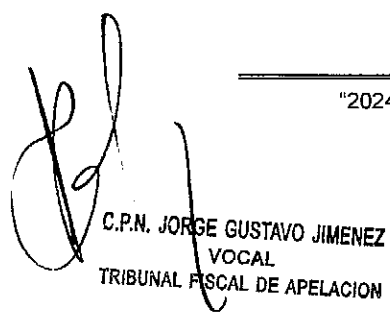
Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba instrumental, hace reserva del caso federal y solicita confirmar la resolución apelada.



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

III.- A fs. 14 obra Sentencia Interlocutoria N° 15/2023 del 06/03/2023 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado, en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

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

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° D 63/22 resulta ajustada a derecho.

En primer lugar, se debe destacar, tal como se expuso en la Resolución que se apela, que la fundamentación de la determinación fue mencionada en el Acta de Deuda N° A 202-2022, cuando indica que la fiscalización constató que la firma omitió declarar en su declaración jurada mensual del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (anticipo 07/2021) ingresos gravados en el mencionado impuesto proveniente de la transferencia de tres inmuebles que surgen de las escrituras N° 182, N° 183 y N° 184 conforme lo previsto en el Art. 215 Punto 2 inc. a) del CTP, como "Servicios Inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes urbanos propios o arrendados n.c.p." (NAES 6181098), al no ser considerados bienes de uso en los términos del art. 222 inc. 6 del CTP.

En efecto, el artículo 215 del Código Tributario Provincial dispone: "Se considerarán también actividades alcanzadas por este impuesto las siguientes operaciones realizadas dentro de la Provincia, sea en forma habitual o esporádica:

2. El fraccionamiento y la venta de inmuebles (loteos) y la compraventa y la locación de inmuebles. Esta disposición no alcanza:

a) A las ventas de inmuebles efectuadas después de los dos (2) años de su escrituración, en los ingresos correspondientes al enajenante, salvo que éste sea una sociedad o empresa inscripta en el Registro Público. Este plazo no será exigible cuando se trate de ventas efectuadas por sucesiones, de ventas de única vivienda efectuadas por el propietario y las que se encuentran afectadas a la actividad como bienes de uso." (El subrayado me pertenece)

Atento a lo expuesto precedentemente, se puede concluir que se consideran alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos los ingresos que se generen fruto de las ventas de inmuebles para las personas jurídicas legalmente

constituidas, como es el caso de ALSA S.A., por lo que dichas ventas deben considerarse en la base imponible, y en consecuencia se encuentran gravadas frente al tributo.

Por ello, es que la fiscalización, luego del análisis de la documental obrante en las presentes actuaciones, las que fueron arrimadas por el propio contribuyente, las disponibles por el Fisco y luego nuevamente en la etapa impugnatoria y ahora en este caso, en la etapa apelatoria se concluye que los inmuebles vendidos corresponden a Bienes o Propiedades de Inversión y no a Bienes de Uso.

La Resolución Técnica N° 9 de la FACPCE Segunda Parte, en su Capítulo III, Sección A.5. dispone que *"Bienes de uso Son aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compras de estos bienes. Los bienes, distintos a Propiedades de Inversión, afectados a locación o arrendamiento se incluyen en Inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada."* Y en la Sección A.6. señala que *"Propiedades de Inversión Son los bienes inmuebles (terrenos o edificios) destinados a obtener renta (locación o arrendamiento) o acrecentamiento de su valor, con independencia de si esa actividad constituye o no alguna de las actividades principales del ente."*

Conforme al párrafo precedente, se puede señalar que el concepto llamado "Bienes de Inversión" o "Bienes Inmuebles", correspondería que los mismos se incluyan en los Estados Contables como el concepto "Propiedades de Inversión".

Tal como se sostuvo en párrafos precedentes ante la insuficiencia documental de la aseveración efectuada por el contribuyente de que los inmuebles transferidos son bienes de uso, es que se considera que los inmuebles transferidos, con padrón inmobiliario N° 303534, N° 303535 y N° 303536 tenían como destino el de oficinas de alquiler, en consecuencia se considera que los ingresos generados por su venta corresponden a Propiedades de Inversión, y no de Bienes de Uso. Por lo que no le asiste razón al apelante, encontrándose en consecuencia ajustada a derecho la determinación.

Con relación al planteo de nulidad efectuado por el apelante debemos señalar que la jurisprudencia tiene dicho que "no existe "la nulidad por la nulidad misma", por lo que debe existir indefensión real de la parte interesada en la declaración de

nulidad; a lo cual cabe agregar que las nulidades procesales son todas relativas resultando preciso para la admisión de la misma, que existan vicios que afecten a los sujetos o elementos del proceso".

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

Es importante destacar que el apelante debe acreditar el interés de los litigantes para dicha pretensión, ya que no cabe declarar nulidades que carecen de objeto práctico (Alsina Hugo, Derecho Procesal, Ed Ediar 1961, Tomo IV). En el mismo sentido el Dr. Lino Palacio manifiesta que la declaración de nulidad es improcedente si quien la solicita no demuestra la existencia tanto de un interés personal como del perjuicio que la ocasionado el acto presuntamente irregular; "...la respectiva resolución invalidatoria debe responder a un fin práctico (no hay nulidad sin perjuicio) pues resulta inconciliable con la índole y función del proceso la nulidad por la nulidad misma para satisfacer un mero interés teórico" (Lino Palacio, Derecho Procesal Civil, ed. Abeledo Perrot, 1992, Tomo IV)

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

Asimismo, es importante recordar que la norma general que rige la carga de la prueba en materia tributaria, es el segundo párrafo del art.120 del CTP que establece "*Los actos y resoluciones de la Administración Pública se presumen verídicos y válidos; su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al impugnante*".

Finalmente, respecto a la multa aplicada por el Sumario N° M 202-2022 instruido por configuración de la infracción prevista en el artículo 85 del Código Tributario Provincial, podemos citar el artículo 70 del CTP el cual establece que "*Toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en este Código y en las leyes especiales.*"

Y por su parte el artículo 75 del CTP dispone que "Las infracciones previstas en este Código son castigadas con multas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo

78. La graduación de la sanción se hará de acuerdo con la naturaleza de la infracción, con la capacidad contributiva y con el grado de culpa o dolo del infractor.”

En función de estos artículos citados y conforme lo que establece el artículo 85 del CTP, se puede verificar que la conducta imputada genera el nacimiento de la infracción de omisión, la cual es reprimida con multa toda vez que se 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.

Por lo expuesto, teniendo en consideración que el apelante no demostró la existencia de elementos que justifiquen eximirlo de responsabilidad ante el Fisco, corresponde el rechazo de los agravios, confirmándose la multa aplicada.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **ALSA S.A.**, C.U.I.T N° 30-62456823-7, en contra de la Resolución N° D 63/22, de fecha 13/10/2022, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, confirmándose la misma en su totalidad.

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

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

El **Dr. José Alberto León** dijo:

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

Visto el resultado del precedente acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1. NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por **ALSA S.A.**, C.U.I.T N° 30-62456823-7, en contra de la Resolución N° D 63/22, de fecha 13/10/2022, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de

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

Tucumán, confirmándose la misma en su totalidad, conforme a los considerandos que anteceden.

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

S.CH.

HACER SABER

DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL

C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHÁSTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION