

SENTENCIA N° 11 /2024

Expte. N° 168/926/2023

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los14..... 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 "**DESARROLLOS URBANOS S.R.L S/ RECURSO DE APELACIÓN**" Expte. Nro. 168/926/2023, y Expte. D.G.R Nro. 12805/376/D/2021;

(Handwritten signature)
Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 1280/1295 del expediente N° 12805/376/D/2021, el contribuyente "**DESARROLLOS URBANOS S.R.L**", **CUIT N° 30-71474331-3**, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 10/23 de la Dirección General de Rentas de fecha 17/02/2023 obrante a fs.1276/1278 mediante la cual resuelve: **1) RECHAZAR** la impugnación interpuesta por la firma en contra de las Actas de Deuda N° A 39-2022 (Periodo Fiscal 2020) y N° A 40-2022 (Periodo Fiscal 2021) confeccionadas en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos Régimen, confirmando la misma.

2) RECHAZAR el descargo interpuesto en contra del Sumario N° M 39-2022 instruido por configuración de la infracción contenida en el art. 86 inciso 1 del C.T.P y en consecuencia **APLICAR** una multa por un monto de \$1.883.385,38 equivalente a 2 veces el gravamen omitido consignado en el Acta de Deuda N° A 39-2022 (Periodo Fiscal 2020) y en un todo de acuerdo con la graduación prevista en la escala consignada en el art. 86 del citado texto legal.

3) RECHAZAR el descargo interpuesto en contra del Sumario N° M 40-2022 instruido por configuración de la infracción contenida en el art. 86 inciso 1 del C.T.P y en consecuencia **APLICAR** una multa por un monto de \$4.433.882,60 equivalente a 2 veces el gravamen omitido consignado en el Acta de Deuda N° A

(Handwritten signature)
Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

(Handwritten signature)
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

40-2022 (Periodo Fiscal 2021) y en un todo de acuerdo con la graduación prevista en la escala consignada en el art. 86 del citado texto legal.

II. Como primera cuestión el apelante plantea la nulidad de los Actos Administrativos por carecer de causa atento a ser falsos los hechos y el derecho invocado ya que en forma absolutamente dictatorial la D.G.R decidió excluir a la firma de la actividad de la construcción e ingeniería civil para incluirla en servicios inmobiliarios y aumentar de manera sensible la alícuota del impuesto.

A los fines de encuadrar esta actividad, la Administración debe ceñirse al Nomenclador de Actividades Económicas (N.A.E.S.) aprobado por la Comisión Arbitral y luego por la D.G.R provincial mediante la RG 100/17. En este sentido, explica las actividades que quedan incluidas y excluidas de la actividad "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes urbanos propios o arrendados n.c.p" que se intenta imputar a la firma considerando ello de suma importancia atento a que la actividad inmobiliaria posee múltiples acepciones que devienen en actividades radicalmente diferentes, con tratamientos impositivos diferentes.

Sostiene que el fundamento de esta alícuota mas gravosa no se condice en los hechos con la actividad que desarrolla ni en el derecho con la actividad detallada en el nomenclador

Transcribe la cláusula tercera del contrato social de la empresa en la cual se define el objeto de la empresa y las distintas actividades que llevará a cabo y sostiene que más allá de la amplitud de actividades descriptas en el Estatuto, la empresa se dedica exclusivamente a la compra de terrenos de gran extensión para efectuar dentro de ellos una importante obra de ingeniería civil por medio de la cual subdivide el inmueble en lotes para la venta. Es decir, no se trata de compra y posterior venta de lotes ubicados dentro de un barrio. Los terrenos tampoco son comprados como lotes ya subdivididos, sino que la empresa los adquiere como una mayor extensión de tierra para ser vendidos luego de efectuar todas las obras de infraestructura de un barrio privado, convirtiéndose en un bien totalmente distinto al adquirido, ejerciendo por lo tanto, su actividad de constructora, que lejos está de asimilarse a un servicio inmobiliario.

Sostiene que la Comisión Arbitral al momento de codificar las actividades económicas se encargó de diferenciar perfectamente la compra y venta de

terrenos (servicios inmobiliarios) con las obras de subdivisión y venta de lotes (construcción de obras de ingeniería civil), lo cual no hizo esta D.G.R, violando la Ley aplicable. Así el NAES instaura la actividad "Construcción de obras de ingeniería civil n.c.p" –código 429090, código local 452900- dentro de la cual incluye en otras: la subdivisión de propiedades inmobiliarias en lotes para la venta. Por lo cual no existe duda que más allá del error material del contribuyente de inscribirse bajo la actividad "Construcción y reforma de edificios residenciales", éste presta un servicio de construcción de obras de ingeniería civil dentro de los cuales lleva adelante la subdivisión de propiedades inmobiliarias en lotes para la venta. Aclarando que en ambas actividades se aplica la alícuota del 2.5% según el nomenclador de la D.G.R.

En este aspecto plantea la nulidad del Acto Administrativo por cuanto sostiene que se ha violentado la Ley aplicable siendo falsos los hechos y el derecho.

Por otro lado, considera que habiéndose planteado la nulidad absoluta e insanable y a los fines de evitar perjuicios graves a la recurrente, se debe suspender la ejecutoriedad de la decisión adoptada, y solicita se revea la determinación practicada.

III.A fojas 1315/1323 del Expte. N° 12805/376/D/2021 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

Respecto a que la determinación no se condice con los hechos y el derecho aplicable respecto de la actividad realmente desarrollada por la empresa expresa que en la Resolución N° D 10/2023 efectuó un análisis pormenorizado de los requerimientos efectuados y la documentación aportada durante el proceso fiscalizador información que lleva a concluir que el fin último es la venta de los lotes posteriores a la urbanización –mediante obras de ingeniería civil- que forma parte del costo de los mismos, ya que el cliente al comprar el terreno, en su valor está incluido todo el trabajo de infraestructura realizado, impugnando por lo tanto la actividad de "construcción y reforma de edificios residenciales" y las DDJJs del Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de la venta de lotes de los country Labradores 2, La Reserva, La Reserva 2, El Mirador, y Labradores atribuyendo la actividad "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados n.c.p".

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

En cuanto a la nulidad del acto administrativo en la cual expresa la carencia de causa por ser falsos los hechos y el derecho invocado, manifiesta que corresponde rechazar el argumento en tanto en las Actas de Deuda se explica suficientemente la documentación tenida en cuenta, las conclusiones que surgen a partir de su análisis y las normas legales tenidas en cuenta, considerando que la misma se ajusta a derecho a la vez que la sanción de nulidad requiere la acreditación efectiva y fehaciente de un vicio de transcendencia tal que haya provocado una lesión cierta en el ejercicio del derecho de defensa de la parte afectada.

De igual manera, respecto a la falta de motivación, considera que lo argumentado es una simple disconformidad con la metodología aplicada o utilizada para resolver, lo cual no es causal de nulidad.

En relación a los artículos 2073 y 2075 del CCyCN aclara que la mención de los citados artículos obedece a la errónea aplicación del código de actividad declarado por el contribuyente ya que allí se explica con claridad lo que se define como "conjunto inmobiliario" y que los mismos deben someterse a la normativa del derecho real de propiedad horizontal ya que en el presente caso se observa que el apelante se dedica a la venta de lotes, los que previamente son acondicionados a través de distintas obras de infraestructura que de ningún modo pueden desligarse del valor de los lotes que son comercializados por la firma y menos aún ser considerados como "construcción".

Trae a colación lo previsto en el art. 5 del Anexo I de la RG N° 198/2021 de catastro que reza: "...Las unidades funcionales resultantes tendrán los atributos técnicos y legales de las sub-parcelas catastrales, las cuales se encontrarán conformadas por la parte privativa con su correspondiente porción indivisa de la parte común componiendo un todo no escindible...", atento a ello los conjuntos inmobiliarios regulados por la citada resolución deben ser registrados mediante el régimen de propiedad horizontal especial.

Por otro lado, respecto al nomenclador NAES y las distintas interpretaciones efectuadas por el apelante sobre en qué casos se aplicaría el código 429090 "Construcción de obras de ingeniería civil" manifiesta que no desconoce la modalidad operativa de la firma pero que debido a que la firma no registra inscripción en el Régimen de Convenio Multilateral, devienen improcedentes las

interpretaciones que efectúa respecto los códigos NAES 681098 y 429090 aplicables a dicho Régimen. En efecto, la impugnación de la actividad declarada bajo el código 452101 – construcción y reformas de edificios residenciales” fue parcial en el año 2021, subsistiendo la determinación sobre este código en los periodos 01 a 02/2021 y respecto del código 452900 –obras de ingeniería civil en los periodos 06,08,10 y 12/2021. En consecuencia, las preguntas formuladas por el apelante así como las respuestas propuestas devienen improcedentes.

Finalmente, reitera que la interposición de la impugnación presentada en su momento, suspendió la ejecutoriedad del Acto, por lo cual deviene en abstracto el planteo de suspensión de ejecutoriedad expresado.

IV. A fojas 11 del expediente N° 168/926/2023 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.

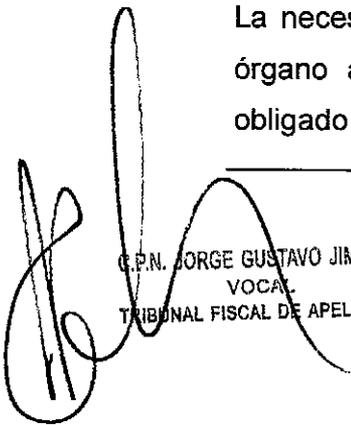
Como primer agravio, el apelante plantea la nulidad del acto administrativo por sustentarse en hechos falsos atento a que la actividad atribuida por la D.G.R no es la que lleva adelante la firma Desarrollos Urbanos S.R.L.

En primer lugar, corresponde enfatizar que para que prospere un planteo de nulidad se requiere que el vicio en cuestión produzca un perjuicio serio e irreparable que no pueda ser subsanado, por lo que no podrá declararse nulo un acto irregular, cuando la irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide.

Particularmente en lo atinente a la motivación del acto, Marienhoff, tomando una posición netamente objetiva, sostuvo que por causa del acto administrativo “ha de entenderse los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo”, pues la voluntad de la Administración no es autónoma; la Administración debe decidir por las razones de hecho o de derecho, teniendo una existencia objetiva real y adecuada al acto.

La necesidad de la motivación constituye una de las formas para evitar que el órgano administrador obre arbitrariamente. Al motivar sus decisiones, se ve obligado a expresar los motivos, las razones, que hacen a la legitimidad, sobre

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



DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

todo cuando ellos contienen un juicio. De otra manera, sería consagrar o validar la existencia de una potestad administrativa ilimitada que no es posible de concebir en un estado de derecho. Para ello es necesaria una fundamentación precisa y clara, que exprese las razones específicas que en el caso particular inducen a la Administración a la emanación de un determinado acto.

En el presente caso y de acuerdo a las actuaciones obrantes observo que el Fisco expone la documentación –aportada por la firma- que tuvo en cuenta y que fue la que determinó su postura, la forma en que determinó las bases imponibles, y las normas aplicadas. Considero que lo que el apelante define como “hechos falsos” es una disconformidad con la decisión adoptada por la D.G.R, en tanto ésta considera que el fin último de la firma es la venta de los lotes, impugnando la actividad bajo la cual ésta declara el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y atribuyendo tales ingresos a la actividad “Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia con bienes propios o arrendados n.c.p”, lo cual no significa ausencia de motivación ni que se le atribuya un hecho falso, por lo cual el planteo de nulidad debe ser rechazado.

Ahora bien, en cuanto a la cuestión de fondo, se observa que durante el periodo fiscal 2020 el contribuyente atribuye sus ingresos y declara en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos la actividad “Construcción y reforma de edificios residenciales” (Cód. 452101) a una alícuota del 2,50%. Durante el período 2021, declara ingresos que atribuye en los periodos 01 a 05/2021 a la actividad “Construcción y reforma de edificios residenciales” (Cód. 452101) modificándola para los periodos 06 a 12/2021 por “Obras de ingeniería civil n.c.p” (Cód. 452900), ambas gravadas a una alícuota del 2,50%.

Producto de la fiscalización iniciada por el fisco provincial, impugna la atribución de gran parte de los ingresos declarados conforme lo expresado en el párrafo precedente, considerando que, habida cuenta que éstos provienen de la venta lotes, la actividad efectivamente llevada a cabo por el contribuyente es “Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados n.c.p” (Cód. 701091), la cual posee una alícuota del 5%, a partir de la cual surgen las diferencias reclamadas por el fisco mediante Actas de Deuda N° A 39-2022 (Periodo Fiscal 2020) y N° A 40-2022 (Periodo fiscal 2021).

Siendo ello así, se procedió a analizar la documentación obrante en el expediente respecto de la cual cabe aclarar que no se desconoce la modalidad operativa del contribuyente ni todas las obras que efectúa sobre los inmuebles adquiridos con el fin de urbanizarlos, pues además lo ha demostrado perfectamente con la documentación aportada.

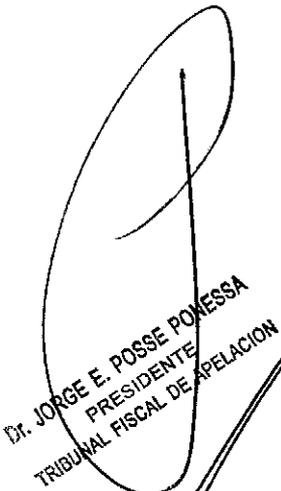
El problema surge con la posterior venta de los lotes que emergen de la subdivisión del inmueble principal, ingresos que a criterio del contribuyente, se incluyen dentro de la actividad "obras de ingeniería civil n.c.p".

En primer lugar, y quizás adelantando opinión, considero que de la sola lectura del término "obras de ingeniería" no podría entenderse jamás que esto implica la venta de un inmueble. Como sostiene el apelante -y más allá del hecho de que se trate de un contribuyente local o de Convenio Multilateral-, el nomenclador de actividades NAES establecido por la Comisión Arbitral incluye la subdivisión de inmuebles en terrenos para la venta, tarea que se ha demostrado, es realizada por el contribuyente. Sin embargo, éste no es el servicio último prestado por la firma, ni por el cual emite sus facturas.

Conforme surge de autos, el 90% de los ingresos de "Desarrollos Urbanos S.R.L" provienen de la venta de los lotes, que si bien surgieron del loteo por él mismo realizado luego de concluir con las obras de urbanización, se tratan de dos actividades que difieren completamente.

Es por ello que considero acertada la postura adoptada por la Autoridad de Aplicación en tanto sostiene que *"la modalidad operativa u objeto de la firma es la venta de los lotes emergentes de un inmueble de su propiedad, mediante obras de ingeniería civil que permiten la urbanización del inmueble pasando dicha obra a formar parte del costo de los mismos con un incremento en su valor económico, lo que se ve sustentado en las facturas de venta realizadas por la firma a los clientes, que involucran en dicho valor todo el trabajo de infraestructura realizado, pasando el cliente por esa adquisición por compra a formar parte de un conjunto inmobiliario"*.

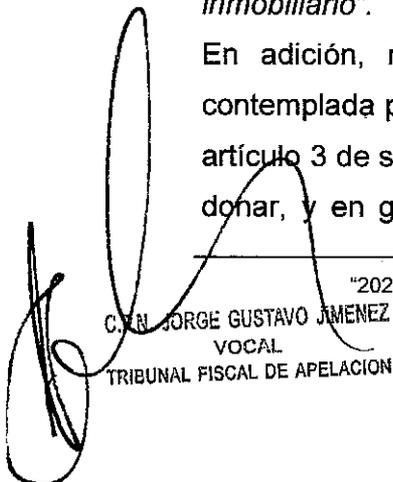
En adición, no se debe perder de vista que la actividad inmobiliaria fue contemplada por los socios de la firma al momento de su constitución, pues en el artículo 3 de su contrato social se expuso: I) "...comprar, vender, permutar, ceder, donar, y en general construir, adquirir, gravar o enajenar, por cualquier causa,



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



Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

razón o título sean o no litigiosos, toda clase de bienes inmuebles y derechos reales sobre los mismos, muebles semovientes, títulos, créditos hipotecarios y/o quirografarios, derechos y acciones...”.

Cabe agregar que no existe hasta el momento ningún tratamiento especial respecto a la venta de inmuebles en propiedad horizontal, por lo que la inclusión de los montos de las escrituras y boletos de compra venta correspondientes a la venta de los lotes de los diferentes countries y barrios cerrados desarrollados por la firma, en la actividad “Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados n.c.p” resulta correcta y ajustada a derecho, pues dicha actividad incluye la compra, venta, alquiler y explotación, por cuenta propia, de bienes propios o arrendados como: - terrenos (el destacado me pertenece).

Consecuentemente, corresponde confirmar los ajustes efectuados por la D.G.R en este sentido.

En cuanto a la suspensión de la ejecutoriedad del acto administrativo cuestionado, resulta oportuno citar el art. 99 del C.T.P que respecto a la falta de Impugnación y de la continuación del procedimiento establece: “Si en el plazo previsto en el artículo anterior se omite impugnar o manifestar disconformidad, o no se paga y/o regulariza la deuda determinada e intimada, acreditándolo ante la Autoridad de Aplicación, ésta quedará consentida y firme sin necesidad de dictar resolución alguna, dando lugar a la emisión del título al que se refiere el artículo 172 y a la ejecución fiscal pertinente. Si se impugna o manifiesta disconformidad, la Autoridad de Aplicación sustanciará las pruebas ofrecidas que se consideren conducentes, producirá aquellas que estime necesarias para mejor proveer y dictará resolución motivada, incluyendo las razones de la desestimación de pruebas ofrecidas, en su caso. La resolución quedará firme a los quince (15) días de notificada, salvo que los contribuyentes o responsables interpongan, dentro de ese término, recurso de reconsideración ante la Autoridad de Aplicación o recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal”.

Por lo cual, la impugnación de las Actas de Deuda y posterior apelación a la Resolución emitida suspendieron la ejecutoriedad del acto, en tanto éste no ha quedado firme.

En relación a las sanciones, el Fisco aplica tanto para el periodo 2020 como para el periodo 2021 la sanción por defraudación establecida en el art. 86 inc. 1) del

C.T.P el cual establece: *“Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (06) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: 1. Los contribuyentes, responsables o terceros que realicen cualquier hecho, aserción, simulación o, en general cualquier maniobra o declaración engañosa u ocultación maliciosa con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones tributarias que les incumban a ellos o a otros sujetos. (...)”*

Para confirmar la existencia de defraudación fiscal por parte del contribuyente, es necesario comprobar en primer lugar el aspecto objetivo del hecho punible, el cual reside en este caso en la presentación inexacta de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En cuanto al elemento subjetivo, que es la intención en el sujeto de defraudar al fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad, en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, siendo el imputado quien debe probar su inocencia (art. 120 del C.T.P).

Debe tenerse presente que el Código Tributario Provincial otorga a la D.G.R la facultad de hacer uso de las presunciones establecidas en su art. 88, al establecer en sus incisos 1 y 2: *“Se presume el propósito de defraudación, salvo prueba en contrario, cuando concurra alguna de las causas siguientes: 1. Contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas. 2. Declaraciones juradas que contengan datos falsos (...)”*. Supuestos debidamente acreditados en autos.

Las presunciones contempladas en el art. 88 del C.T.P son presunciones “*iuris tantum*”, es decir, admiten prueba en contrario, correspondiendo al apelante demostrar su inocencia y la ausencia de ánimo defraudatorio.

En el presente caso la Autoridad de Aplicación expresa que conforme surge del análisis de las facturas de ingresos, el concepto por el cual se emiten las mismas son comisiones, situación reconocida por las firmas con las que realiza las operaciones correspondientes y la documentación aportada en las actuaciones obrantes en autos, sin embargo, el contribuyente tributa bajo la actividad

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

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

“construcción y reforma de edificios residenciales”. Que ello conlleva a la introducción de datos falsos en las DDJJs del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en un claro incumplimiento a las normas vigentes y su reglamentación. Razón por la cual, corresponde confirmar las sanciones aplicadas por el Fisco.

En conclusión, por las razones expuestas en los considerandos precedentes considero que corresponde dictar la siguiente Resolución: **1) NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente “**DESARROLLOS URBANOS S.R.L**” CUIT N° **30-71474331-3** en contra de la Resolución N° D 10/23 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, 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 “**DESARROLLOS URBANOS S.R.L**” CUIT N° **30-71474331-3** en contra de la Resolución N° D 10/23 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmándose la misma en atención a los considerandos que anteceden.

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

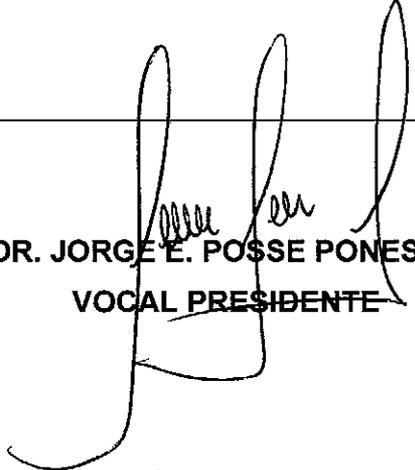
M.S.P
M.V.I

HACER SABER

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL




SDR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION