

SENTENCIA N° 28 /2024

Expte. N° 418/926-2022

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ..7... días del mes de MARZO 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 Gustavo Jiménez (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**FIDEICOMISO DE ADMINISTRACION GRUPO YUBRIN S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 418/926-2022(Expte. N° 12.843/376-D-2021-DGR)**" y;

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. Se presenta el Sr. GABRIEL ERNESTO YUBRIN en carácter de presidente de la firma Letswork S.A. CUIT N° 30-71542015-1 fiduciaria del Fideicomiso de Administración Grupo Yubrin (fs.599-653 Expte. N° 12.843/376-D-2021) e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 51-22 de la Dirección General de Rentas de fecha 01.09.2022 obrante a fs.589-591 mediante la cual resuelve:

**1) RECHAZAR** la impugnación efectuada por el contribuyente **FIDEICOMISO DE ADMINISTRACION GRUPO YUBRIN C.U.I.T. N° 30-71569860-5** contra el Acta de Deuda N° A 57-2022 (Anticipos 04-05-06/2021) confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos;

**2) RECHAZAR** el descargo interpuesto al Sumario N° M 57-2022 y **APLICAR** una multa de \$ 1.965.000 (Pesos Un Millón Novecientos Sesenta y Cinco Mil), equivalente al 100% del gravamen omitido consignado en el Acta de Deuda N° A 57-2022 de los anticipos 04-05-06/2021 por configuración de la infracción contenida en el Artículo 85°;

II. El contribuyente en su Recurso presentado el 22.09.2022 a fs. 599/653 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que

considera de relevancia a fin de describir los hechos. En general reitera los planteos esgrimidos en la impugnación.

Sostiene la “Improcedencia de la determinación”, “El carácter de bien vendido” donde manifiesta que la DGR parte de una evidente confusión entre los inmuebles empleados en la actividad del titular – Bien de Uso- de aquellos afectados como inversiones, como de aquellos adquiridos para ser vendidos como bienes de cambio.

Afirma que es evidente la confusión respecto de la actividad desarrollada por el Contribuyente. Que *“La distinción entre la actividad principal y otras, para poder arribar a la determinación del tipo de bien de que se trata, constituye una distinción que no surge de la Ley 5121 ni de ninguna otra – impuesto a las ganancias, IVA, Bienes personales, etc- por lo que es claro que, ante la ausencia de normas fiscales específicas, no podría objetarse el acceso a la doctrina como a la interpretación que provee de AFIP-vgr. definición de bienes de uso- o la recurrencia en auxilio a otras disposiciones normativas que permitan distinguir los bienes de uso de la inversiones y los bienes de cambio.”*

Seguidamente realiza una transcripción de conceptos doctrinarios sobre lo que se define como bien de uso, la definición de la Dirección General Técnica y Jurídica de rentas de la provincia de Santa Fe, el Dictamen 57/08 quien se apoya en la Resolución Técnica N° 9 (FACPCE) entre otras.

Expresa que Afip en el Dictamen 42/2013, sostuvo el criterio del Dictamen 57/08 mencionado a pesar de la modificación de la RT9 en 2011, la cual fue utilizada por la DGR para sustentar la determinación considerando que el inmueble no es un bien de uso.

Sostiene que el legislador no reconoce la categoría de “bienes de inversión”, como categoría jurídica, citando el artículo 24 de la Ley de IVA y el Artículo 63 de la Ley de Sociedades Comerciales, Ley N°19.550.

El legislador nacional entiende que las inversiones solo pueden ser en “Bienes de Uso” o en “Bienes de Cambio”, conforme lo expresa el Artículo 87 de la Ley de Ganancias y concluye que la inversión no está categorizada en forma autónoma como tercer tipo de bienes.

Bajo el título “Improcedencia de la Multa Aplicada” invoca la inexistencia de omisión dolosa ni comportamiento social disvalioso por parte del contribuyente



que justifique la aplicación de algún tipo de sanción, por lo que los errores de interpretación de leyes o confusiones derivadas de fallos contradictorios o mala redacción actúan como causal de exculpación por error.

Finalmente solicita se haga lugar al recurso de Apelación y se declare la nulidad de la determinación del Impuesto y de la multa aplicada ordenándose el archivo de las actuaciones.

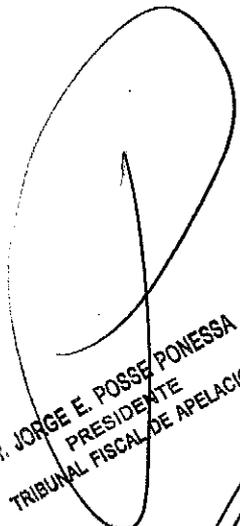
III. La Dirección General de Rentas, en fojas 1/9 del Expte. N° 418/926-2022, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

En primer lugar, destaca que el Apelante reitera todos los argumentos expuestos en la etapa impugnatoria, consecuentemente la presentación realizada en ésta etapa no ha variado en lo absoluto la determinación.

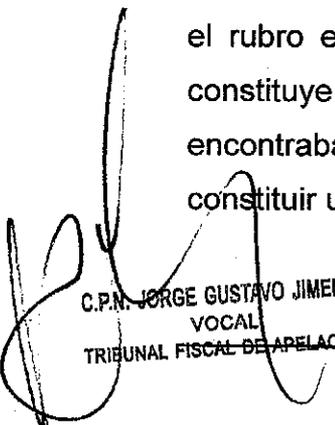
Con respecto al planteo bajo el título "El carácter del bien vendido" remite a las consideraciones expuestas en la Resolución Apelada. Destaca que no se encuentra en discusión la actividad ejercida por el Apelante, consistiendo la misma en "Locación y arrendamiento de inmuebles propios formalizado por contrato escrito con destino distinto al previsto en el código 703001"- Código 703002, la cual se encuentra alcanzada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Sostiene que el contribuyente omite las modificaciones introducidas por las RT 31/2011 y N° 46/2017 emitidas oportunamente por la FACPCE. Asimismo considera que no es necesario acudir ni compartir las conclusiones arribadas por AFIP en sus dictámenes, más aún cuando hace caso omiso a las modificaciones implementadas en la RT N°9 mediante las RT antes mencionadas.

Remarca que es decisivo el destino que tendrá el inmueble al efecto de establecer el rubro en el que se lo expondrá, ya que si está destinado a obtener renta, constituye una propiedad de inversión. Expone que el inmueble en cuestión se encontraba alquilado y presentó el contrato correspondiente, por ello no puede constituir un bien de uso de acuerdo a la normativa vigente.

  
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

Expone que la documentación aportada justifica la determinación realizada, aclarando que recae sobre el contribuyente la responsabilidad de probar el extremo pretendido con el debido respaldo documental, lo que no sucede en éste caso y por ello rechaza todas sus manifestaciones.

En lo que respecta a la multa aplicada sostiene que la imputación resulta plenamente válida y ajustada a derecho. Agrega que la sanción surge como corolario de haberse verificado posiciones con diferencias impagas a favor de la DGR en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, de acuerdo a lo que puede observarse en las presentes actuaciones. Resalta lo establecido en el Artículo 70 del CTP donde se define las infracciones.

Habiendo comprobado el encuadramiento legal del Artículo 85° del Código Tributario Provincial, sin que el contribuyente haya arrojado elementos de prueba que permitan eximirse de responsabilidad, manifiesta que corresponde el rechazo del planteo

Finalmente sostiene que corresponde rechazar el Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 51-22, y confirmar la misma en todos sus términos.

IV. A fojas 15 del Expte. N°418/926-2022 obra la Sentencia Interlocutoria N° 121/2023 de fecha 30.06.2023, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia

V. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 51/22 de fecha 01.09.2022, resulta ajustada a derecho. Como cuestión preliminar es importante mencionar que los planteos realizados en la etapa recursiva son en esencia una reiteración de los realizados en oportunidad de la impugnación.

En lo que respecta a la actividad probatoria lo presentado en ésta etapa no ha variado en lo absoluto la determinación, ya que la actividad probatoria en contra de los actos dictados por el Fisco exige, por parte de quien recurre un acto administrativo, mucho más que sólo una discrepancia o negación, exige aportar

pruebas concluyentes y contundentes, lo cual no sucedió a lo largo del procedimiento en el presente caso.

Con relación a los argumentos referidos a "El carácter de bien vendido" y el concepto de "Bienes de Uso", si bien el apelante transcribe la Resolución Técnica N°9 de la FACPCE es necesario considerar las modificaciones introducidas por la RT N° 31-2011 y N° 46-2017. De acuerdo a las mismas se 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. Se incluyen en éste rubro las plantas productoras. Los bienes, distintos a propiedades de inversión y plantas productoras, afectados a locación o arrendamiento se incluyen en inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada"*.

Ahora bien, en la misma Resolución Técnica se define a las Propiedades de Inversión como *"...los bienes inmuebles (terrenos y/o construcciones) 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"*.

La RT N° 31/2011 al incorporar en el año 2011 el rubro Propiedades de Inversión al estado de situación patrimonial de la RT N° 9; y con ello la obligación de exponer como "propiedades de inversión" inmuebles que hasta ese momento se exponían como "inversiones" o como "bienes de uso"; determina que resulte irrelevante el análisis de la actividad económica desarrollada por el ente al cual corresponda el mencionado bien.

De acuerdo a la documentación obrante en el expediente administrativo, se observa que mediante nota presentada por el contribuyente con fecha 04.02.2022 (fs.164) informa que *"el inmueble ubicado en la calle Virgen de la Merced N° 342, San Miguel de Tucumán, Nomenclatura catastral N° 603261 se encontraba alquilado a la firma You Bring SRL según contrato de alquiler de fecha 29/03/2019, del cual remitiremos copia..."*. Con fecha 03.03.2022 presentó copia

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

del mencionado contrato celebrado el 29.03.2018 con vigencia desde el 01.04.2018 al 31.03.2021 (fs. 250 a 254)

En virtud de lo expuesto surge que el inmueble en cuestión no se trata de un "bien de uso" como pretende el Apelante, debido que al encontrarse afectado a un contrato de alquiler, estaría poniendo en relieve el carácter del bien por cuanto se encuentra destinado a obtener una renta.

Resulta oportuno reiterar lo manifestado por la Autoridad de Aplicación, donde se observó que en los Estados Contables presentados por el Apelante durante la verificación impositiva, la firma expuso los inmuebles Fideicomitidos integrando el Activo No Corriente del Estado de Situación Patrimonial al 31.12.2017, bajo el rubro "Propiedades de Inversión por Cesión fiduciaria" dentro de las cuales se encuentra el Inmueble cuya venta se encuentra bajo análisis. Situación que se repite en el Estado de Situación Patrimonial al 31.12.2018 donde el inmueble en cuestión se encuentra integrando el Activo no corriente bajo el rubro "Propiedades de Inversión en fideicomiso".

Se puede observar que de la documentación obrante en el expediente administrativo y las pruebas aportadas por el Apelante no hacen sino confirmar que el Inmueble, cuya venta se encuentra en discusión en las presentes actuaciones, es una "propiedad de inversión"; ya que como dije anteriormente para que el mismo sea considerado "Bien de Uso" éste debería haber sido utilizado en la actividad principal del ente y no destinado a la obtención de una renta como sucede en realidad.

Es importante destacar que el inmueble sujeto de la presente determinación, en los Estados contables de los ejercicios contables cerrados en 2017 y en 2018 (fs. 192-216) se encontraba incluido en el rubro "Propiedades de inversión por cesión fiduciaria" y "propiedades de inversión en fideicomiso" respectivamente, como se detalló anteriormente. De manera posterior, luego de la notificación del Acta de Deuda N° A 57-2022, en los Estados contables 2018 rectificativo, 2019 y 2020 se exponen en el rubro "bienes de uso".



Por ello, los rubros "Bienes de Uso" y "Propiedades de inversión en fideicomiso" no resultan coincidentes en los Estados Contables adjuntados. Cambio de rubro que no fue justificado en ninguna de las instancias del presente proceso.

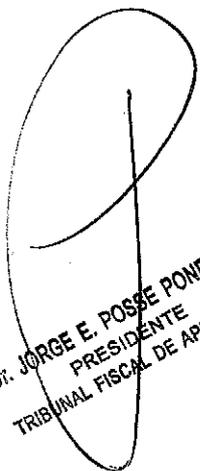
Puedo concluir que, de acuerdo a las consideraciones antes detalladas sobre el inmueble en cuestión, al estar afectado a un contrato de alquiler, y atento a que el mismo no constituyó la sede comercial, ni administrativa, ni fue utilizado como depósito o similar como para considerarlo bien de uso de acuerdo a las definiciones que realiza sobre el mismo las Resoluciones Técnicas específicas en la materia; constituye una propiedad de inversión cuya venta se encuentra gravada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de acuerdo a lo establecido por el Artículo 214 y 215 punto 2 inc. a) del CTP.

En virtud de lo expuesto, corresponde rechazar el planteo efectuado por el Apelante.

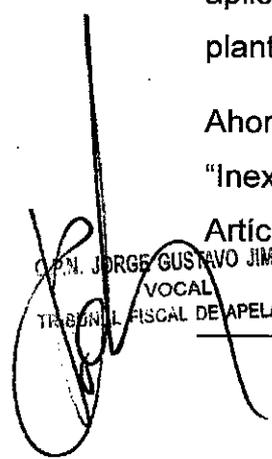
En lo que respecta a la definición de la dirección General Técnica y Jurídica de Rentas de la provincia de Santa Fe- Dictamen 57/08- expuesto por el Apelante y el Dictamen de AFIP 42/2013; es oportuno reiterar lo expuesto en la Resolución atacada, el FIDEICOMISO DE ADMINISTRACIÓN GRUPO YUBRIN se encuentra inscripto en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos local de la provincia de Tucumán de acuerdo a los datos obrantes en el sistema de cómputos de la Autoridad de Aplicación, razón por la cual la determinación impositiva se realizó de acuerdo al Código Tributario Provincial, no siendo de aplicación los dictámenes y/o circulares correspondientes a otras jurisdicciones.

En relación al dictamen de Afip, el mismo tiene origen en una presentación efectuada ante ese organismo en los términos de la Resolución General N° 1948 (AFIP) respecto al Impuesto a las Ganancias, es decir que no resulta de aplicación en el presente caso por tratarse de otro gravamen. Por ello rechazo lo planteado por el Apelante.

Ahora bien, respecto al planteo sobre "Improcedencia de la Multa Aplicada" e "Inexistencia de omisión dolosa" por configuración de la infracción reglada en el Artículo 85° del CTP; es importante destacar que en el presente caso se configura

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

  
Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

  
CPN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

la infracción a los deberes materiales debido a que el apelante incumplió con la obligación de ingresar el impuesto sobre los Ingresos Brutos a su vencimiento.

Para que la acción punible se materialice es necesario que sea debidamente consumada y la conducta sea exteriorizada. Es un elemento fundamental el accionar concreto de la Autoridad de Aplicación tendiente a lograr la percepción de las sumas adeudadas, a los efectos de que puedan darse las condiciones necesarias para que se configure el tipo infraccional; situación que se verifica en el presente caso.

A diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario, en materia tributaria se produce la inversión de la carga de la prueba, siendo el contribuyente quien debe acreditar la ausencia del elemento subjetivo de la figura infraccional.

En éste caso resulta acertado el encuadramiento legal en el Artículo 85° del Código Tributario Provincial, sin que el contribuyente haya presentado elementos de prueba que permitan eximirlo de su responsabilidad, siendo insuficientes las simples expresiones verbales de su escrito recursivo.

Con relación a la procedencia del "error de derecho extrapenal" invocado por el apelante, es válido señalar que la invocación de error excusable no resulta eximente para justificar su conducta antijurídica, ya que para que se trate de un "error excusable" debe ser ocasionado por la complejidad de la cuestión debatida, por la diferencia de criterios interpretativos de la Administración, de la doctrina e incluso jurisprudencia, o la inexistencia de normas claras cuya interpretación es dudosa. La corte dijo que *"quien pretenda exculparse en el campo fiscal, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta"*.

Para que el error excusable sea considerado como eximente de responsabilidad en el cumplimiento de una obligación debe ser probado de manera específica en el accionar del deudor; es decir que la mera mención del error en su escrito recursivo no libera al infractor de las consecuencias por su conducta infraccional.

En el presente caso se comprobó la omisión de pago del impuesto reclamado resultando acertado el encuadre en el Artículo 85 del mencionado digesto legal. Por ello corresponde rechazar el planteo realizado.

Finalmente, por lo expuesto considero corresponde:

- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **FIDEICOMISO DE ADMINISTRACION GRUPO YUBRIN C.U.I.T. N° 30-71569860-5** contra la **Resolución N° D 51-22** emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 01.09.2022 y en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.

Así lo propongo.

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.

Por ello, y existiendo mayoría de votos suficientes para el dictado de la presente

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

**RESUELVE:**

- 1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **FIDEICOMISO DE ADMINISTRACION GRUPO YUBRIN C.U.I.T. N° 30-71569860-5** contra la **Resolución N° D 51-22** emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 01.09.2022 y en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.

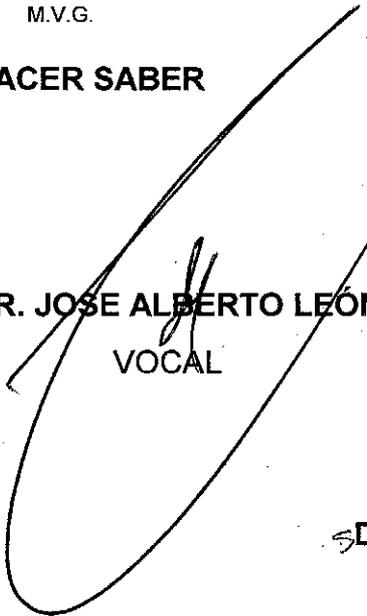
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

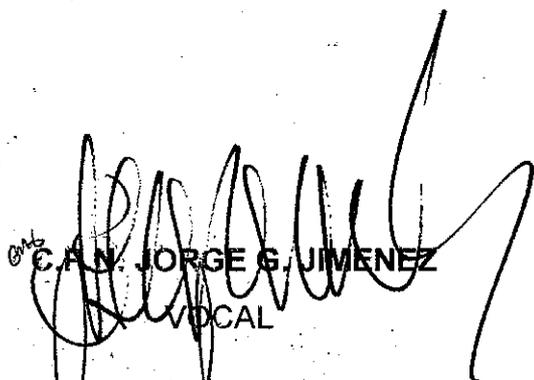
"2024 – Año de Conmemoración del fallecimiento del General Dn. Bernabé Araoz"

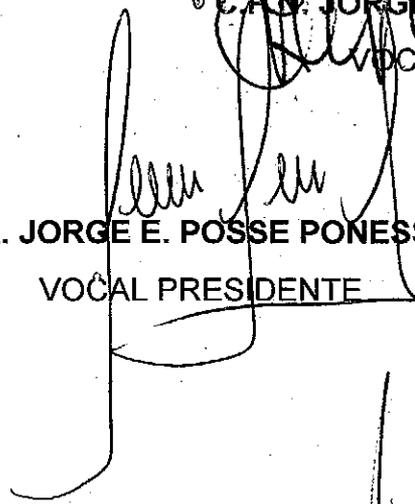
2) REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos acompañados y ARCHIVAR.

M.V.G.

**HACER SABER**

  
**DR. JOSE ALBERTO LEÓN**  
VOCAL

  
**DR. JORGE G. JIMENEZ**  
VOCAL

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

**ANTE MI**

  
Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION