

SENTENCIA N° 41 /2024

Expte. N° 206/926/2023

En San Miguel de Tucumán, a los 26 días del mes de MARZO de 2024 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**OMODEO JAVIER ANDRES S/Recurso de Apelación**" Expte. N° 206/926/2023 (Expte. D.G.R. N° 6005/376/D/2022).

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

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I. Que a fojas 01/06 del Expediente N° 206/926/2023, el contribuyente **OMODEO JAVIER ANDRES, CUIT N° 20-20284508-9**, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 18/23 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 27/04/2023 obrante a fs. 240/241 del Expte. D.G.R. N° 6005/376/D/2023. En ella se resuelve: **1) RECHAZAR** la impugnación interpuesta contra el Acta de Deuda N° A 461-2022, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – anticipo 03/2022 y **2) APLICAR** una multa por \$ 3.538.463,41 (Pesos Tres Millones Quinientos Treinta y Ocho Mil Cuatrocientos Sesenta y Tres con 41/100) equivalente al 100 % del gravamen omitido, conforme planilla "Base para el cálculo de la Multa", según lo dispuesto por el art. 85 del C.T.P.

Sostiene el apelante que las normas tributarias deben interpretarse de acuerdo al principio de la realidad económica, es decir, de acuerdo a la verdadera esencia del negocio jurídico que se pretende fiscalizar, y en caso de no realizar esa interpretación estamos ante un caso de confiscación.

Afirma que la operación comercial gravada por la Autoridad de Aplicación, no se encuentra alcanzada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ya que no encuadra en el supuesto del inciso b) art. 215, apartado 2) del Código Tributario Provincial.

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ "2024 – Año de Conmemoración del fallecimiento del General Dn. Bernabé Araoz"
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



En igual sentido, expresa que conforme surge del art. 214 del Código Tributario Provincial, en este caso particular, el hecho sobre el que se pretende cargar el tributo, no reuniría los requisitos básicos establecidos por la ley.

Manifiesta el apelante, que su padre Pedro Cesar Omodeo, constituyó un fideicomiso llamado Ayres de Manantiales y en dicho acto cedió a favor de sus hijos el dominio y titularidad de una serie de inmuebles, designando como beneficiarios sustitutos en caso de su propia muerte, a sus hijos. En el año 2016 fallece Pedro Cesar Omodeo y durante la existencia del fideicomiso, los inmuebles cedidos al mismo fueron sometidos a plano de mensura, unificación y división en 10 lotes y la D.G.R. en una interpretación parcial, sostiene que los padrones nacen en el año 2015, cuando la realidad indica que se subdividieron para venderse en el año 2015.

En el año 2021, el fideicomiso se disuelve y los inmuebles que fueron cedidos, vuelven al fiduciante inmobiliario, es decir a Pedro Cesar Omodeo y como este había fallecido, pasó a sus herederos, por lo que los 10 lotes transmitidos al apelante, son los resultantes de la extinción del fideicomiso constituido por su padre.

Por ello afirma que la operación gravada no se encuentra alcanzada por el impuesto sobre los Ingresos Brutos por que no se trata del ejercicio habitual de un arte, negocio o profesión y se trata de una operación encuadrada perfectamente dentro de los supuestos del art. 215, incs. 2 a) y b), quedando exceptuado del pago del impuesto el fraccionamiento y venta de loteos realizados en cualquier momento cuando se trate de ventas efectuadas por sucesiones, y 2 inc. b), ya que la operación que se pretende gravar se trata de la venta de un lote perteneciente a una subdivisión, de no más de diez unidades y la venta la hace la sucesión y/o Javier Andrés Omodeo, en caso de que no se acepte el argumento anterior.

Seguidamente plantea la nulidad de la resolución apelada, considerando absolutamente arbitrario la falta de fundamentación del acto apelado, el cual realiza una interpretación arbitraria y antojadiza de la norma legal y de los hechos sucedidos.

Con respecto a la sanción de multa, sostiene que la misma es irracional y desproporcionada, cita doctrina y jurisprudencia acorde a la materia solicitando se deje sin efecto la resolución apelada.

III. A fs. 16/19 del Expte. N° 206/926/2023, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148° del Código Tributario Provincial).

Sostiene que los argumentos expresados son improcedentes a los fines de lograr la nulidad de los actos atacados, ya que para el dictado de la misma, se requiere la acreditación efectiva y fehaciente de un vicio de trascendencia tal que haya provocado una lesión en el derecho de defensa de la parte, situación que no aconteció en autos.

Afirma que la resolución apelada, fundamenta correctamente los motivos de las diferencias intimadas por las Actas de Deuda y que los planteos del apelante son una simple expresión de disconformidad con la resolución notificada.

Manifiesta que la operación sujeta a gravamen es únicamente la venta de los inmuebles, donde la venta es de cada uno de los beneficiarios del fideicomiso Ayres de Manantiales en forma personal y no de una sucesión conforme surge de la documentación obrante en autos.

Con respecto a la sanción de multa, considera que la misma resulta penalmente válida y ajustada a derecho, ya que el contribuyente actuó negligentemente al no haber cumplido con las normas vigentes, encuadrando su conducta en los supuestos del art. 85 del Código Tributario Provincial.

IV. A fojas 25 del Expte N° 206/926/2023 obra Sentencia N° 107/23 dictada por este Tribunal el 28.06.2023, donde se tiene por presentado el recurso de apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se dispone autos para sentencia. A fs. 27 y 28, se adjuntan cédulas de notificación correspondientes a las partes, quedando la causa en condiciones de dictar sentencia definitiva.

V. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en las resoluciones atacadas, corresponde emitir opinión.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

En primer término, corresponde analizar el agravio expuesto por el contribuyente con respecto a la Nulidad de la Resolución por falta de fundamentación clara y precisa a las conclusiones que arriba, afectando su derecho de defensa.

Analizando la pretendida nulidad solicitada, al interpretar la falta de motivación del acto recurrido, considero que los fundamentos brindados por el apelante no resultan idóneos, frente a los argumentos fácticos y jurídicos incluidos en la resolución en crisis. Puede el apelante compartir o no las razones de la postura Fiscal, pero ello no violenta la legalidad ni validez del acto administrativo impugnado, remarcando que la resolución atacada, se encuentra debidamente fundamentada, dado que explica suficientemente la documentación tenida en cuenta, las conclusiones que surgen a partir de su análisis, y las normas legales aplicadas.

Que la sanción de nulidad, reviste tal gravedad, que se requiere la acreditación efectiva y fehaciente de un vicio de trascendencia tal que haya, a su vez, provocado un menoscabo o lesión cierto en el ejercicio del derecho de defensa de la parte afectada.

En igual sentido, el Código Procesal Civil y Comercial de Tucumán, en su art. 222 dice: *"(...) En la petición de nulidad, la parte expresará concretamente su causa y el perjuicio sufrido, del que derive el interés en obtener la declaración, y mencionará las defensas que no pudo oponer (...)".* En el presente caso, el contribuyente no ha invocado ni acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, ya que en ningún momento estuvo impedido de ejercer su derecho de defensa, habiendo presentado su respectiva impugnación y el presente recurso de apelación, así que no puede observarse desmedro alguno a las garantías procesales del apelante, ni vicio alguno que invalide el acto dictado. En consecuencia, corresponde no hacer lugar al planteo de nulidad incoado.

VI.- En cuanto al agravio respecto a que la operación descrita por el Acta de Deuda impugnada no se encuentra alcanzada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cabe transcribir el art. 215 del C.T.P.: *"(...) 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 (...)"

Como regla general, las operaciones descriptas en el artículo mencionado, se encuentran alcanzadas por el impuesto sobre los ingresos brutos, ahora bien corresponde analizar lo expresado por el apelante, con respecto a la excepción efectuada por la norma.

A continuación del artículo transcrito, dice textualmente: "(...) 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 inscrita 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.

b) A la venta de lotes pertenecientes a subdivisiones de no más de diez (10) unidades, excepto que se trate de loteos efectuados por una sociedad o empresa inscrita en el Registro Público(...)" (lo resaltado me pertenece).

Corresponde desestimar el agravio del apelante con respecto al inc. a) del punto 2 del art. 215 descripto ut-supra, ya que la determinación efectuada sobre la Escritura N° 13, correspondiente a la operación de venta de 10 inmuebles, conforme surge del informe final de Fiscalización (fs. 155/158) se indicó lo siguiente con respecto a la metodología expuesta en el Acta de Deuda: "(...) Con la documentación aportada por la firma, y luego de haber analizado lo expuesto por la misma, en cada uno de sus descargos, se llegó a la siguiente conclusión: La titularidad de los inmuebles vendidos al BANCO HIPOTECARIO SA, en carácter de Fiduciario del FIDEICOMISIO ADMINISTRATIVO Y FINANCIERO PROCREAR, fue adquirido por Omodeo Javier como consecuencia de resultar uno de los BENEFICIARIOS SUSTITUTOS ante el fallecimiento de su padre, y por la extinción del FIDEICOMISO AYRES DE MANANTIALES, y no como consecuencia de un proceso hereditario (...)". Por ello y del análisis del art. 215 del Código Tributario Provincial se desprende que no es necesaria la habitualidad

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

en este tipo de operaciones, incluso si la venta fuere esporádica también se encuentra gravada, y esto incluiría una venta única hasta el momento, dando la posibilidad de que se repitiera en el futuro; y que la venta, para no estar gravada, debe ser realizada después de los 2 (dos) años de su escrituración. En su caso, la escritura por la cual adquiere la propiedad del inmueble vendido data del 30/06/2021, Escritura N° 152 y la venta se efectuó el día 03/03/2022, Escritura N° 13, con lo cual dicha operación no encuadraría en la excepción dispuesta en el inc. b) del punto 2 del art. 215 del C.T.P.

Con respecto a la excepción descripta en el punto 2 b) del art. 215 del C.T.P., corresponde puntualizar que de la documentación obrante en autos se puede vislumbrar que los inmuebles detallados en Escritura N° 13 (fojas 89/95) objetos de transferencia al Banco Hipotecario S.A. en su carácter de Fiduciario del Fideicomiso Administrativo Financiero "Procrear", bajo los padrones catastrales: N° 4031938, N° 4031939, N° 4031934, N° 4031935, N° 4031931, N° 4031932, N° 4031936, N° 4031930, N° 4031937 y N° 4031933, conforme lo informado por la Autoridad de Aplicación en su sistema informático, surge que los mismos fueron dados de alta como inmuebles en el Registro Inmobiliario con fecha 01/01/2015, o sea que no se verifica en esta instancia y conforme a la documentación obrante en el expediente que tengo a la vista, que los mismos son lotes emergentes de una subdivisión que se realiza en ese acto, como lo manifiesta el apelante, sino que corresponden a inmuebles ya constituidos con anterioridad a la operación bajo análisis y descripta por el Acta de Deuda N° A 461-2022, con lo cual interpreto que la operación reclamada por la D.G.R., no encuadra en la excepción descripta en el punto 2 b) del art. 215 del C.T.P.

Por ello, es evidente que la operación sujeta a gravamen en este proceso es únicamente la venta de los inmuebles, donde la venta es de cada uno de los beneficiarios del Fideicomiso Ayres de Manantiales en forma personal y no de una sucesión conforme surge de la Escritura N° 13. Por ello, corresponde confirmar el acto apelado.

VII.- El contribuyente expresa que existe una desproporción no justificada, en relación a la multa impuesta por la suma de \$ 3.538.463,41 (Pesos Tres Millones Quinientos Treinta y Ocho Mil Cuatrocientos Sesenta y Tres con 41/100) como

consecuencia del Sumario N° M 461-2022 (Anticipo 03/2022) instruido por configuración de la infracción prevista en el Art. 85 del C. T. P., aplicando una multa equivalente al 100% del gravamen omitido en dicho período.

Que dice el mencionado artículo: "(...) *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 graduable entre el 10% (diez por ciento) y el 100% (ciento por ciento) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, en tanto no exista error excusable (...)*".

Que el bien jurídico protegido por el art. 85 del Código Tributario Provincial, es la renta fiscal, resguardando los ingresos fiscales reprimiendo conductas que han llevado a una insuficiente determinación del tributo y, como corolario, una omisión de impuesto, exigiendo la presencia del elemento subjetivo que en este caso es la culpa.

Asimismo, la figura infraccional descrita, requiere para su perfeccionamiento, además de los presupuestos de culpa o negligencia, la concurrencia de dos situaciones objetivas: la omisión de pago de impuestos y el medio comisivo que se traduce ya sea en la falta de presentación de declaraciones juradas o en su presentación inexacta.

Del análisis de las constancias de autos, cabe decir que la imputación efectuada por la Autoridad de Aplicación por medio de la resolución apelada, resulta plenamente válida y ajustada a derecho.

Que el elemento subjetivo requerido para la configuración de la conducta reprimida, se encuentra dado por el accionar culposo o negligente del contribuyente que incumplió la obligación de ingreso a su vencimiento de los montos reclamados, habiéndose materializado la infracción y encontrándose consumada con el accionar concreto de la Dirección General de Rentas, por medio de la determinación tendiente a lograr la recaudación de las sumas pertinentes, a los efectos de que puedan darse las condiciones para que se configure el tipo infraccional imputado.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Que comprobada en el caso de marras la omisión del impuesto reclamado, resulta acertado el encuadramiento legal en el art. 85 del Código Tributario Provincial, sin que el contribuyente haya arrojado elementos de prueba que permitan al apelante eximirse de responsabilidad, correspondiendo confirmar el sumario y la multa impuesta por la Autoridad de Aplicación.

Considero que de acuerdo a las normas citadas, no resulta atendible lo alegado por el recurrente, ya que su pretensión no ha sido acreditada. Su planteo se reduce a una simple manifestación sin prueba alguna que la justifique, por lo que corresponde desestimar el argumento expuesto por el apelante.

Por lo expuesto, considero que corresponde **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **OMODEO JAVIER ANDRES**, CUIT N° 20-20284508-9 y en consecuencia confirmar la Resolución de la Dirección General de Rentas N° D. 18/23.

El señor vocal **Dr. José Alberto León** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo: Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por **OMODEO JAVIER ANDRES**, CUIT N° 20-20284508-9 contra la Resolución N° D 18/23 y en consecuencia, **CONFIRMAR** el Acta de Deuda N° A 461-2022, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Período Fiscal 03/2022 y **CONFIRMAR** la Sanción de multa por \$ 3.538.463,41 (Pesos Tres Millones Quinientos Treinta y Ocho Mil Cuatrocientos Sesenta y Tres con 41/100)

equivalente al 100 % del gravamen omitido, conforme planilla "Base para el cálculo de la Multa", según lo dispuesto por el art. 85 del C.T.P., por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

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

A.L.D.

HACER SABER

DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL

C.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL PRESIDENTE

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION