

En San Miguel de Tucumán, a los 2 días del mes de Agosto de 2024, reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN Dr. Jorge E. Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal) a fin de resolver la causa caratulada "COVEMAT S.R.L.". Expte. N° 302/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 30887/376/D/2019).

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

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que el contribuyente presentó Recurso de Apelación a fs. 415/420 del Expte. N° 30887/376/D/2019 contra la Resolución N° D 80/21, dictada el 19/07/2021 por la Dirección General de Rentas -fs. 406/408 del Expte. N° 30887/376/D/2019- Que resuelve: **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por el contribuyente **COVEMAT S.R.L. C.U.I.T. N° 30-60440802-0** contra el **Acta de Deuda N° A 467-2020**, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos Régimen de Convenio Multilateral, confirmándose la misma conforme se expone en planilla anexa denominada "Planilla Determinativa Acta de Deuda N° A 467-2020 - Etapa Impugnatoria"; **APLICAR** por el Sumario N° M 467 -2020 (Periodo Fiscal 2019) una multa por un importe de \$4.330.292,40 (Pesos: Cuatro Millones Trescientos Treinta Mil Doscientos Noventa y Dos con 40/100) equivalente a dos veces el gravamen omitido en dicho período, graduada en un todo conforme a la escala prevista en el art. 86 del Código Tributario Provincial; **APLICAR** por el Sumario N° A 467-2020 en relación a los conceptos no reconocidos (Anticipos Mensuales 04, 05 y 08/2019), una multa de \$ 1.898.264,20 (Pesos Un Millón Ochocientos Noventa y Ocho Mil Doscientos Sesenta y Cuatro con 20/100)

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

equivalente al 100 % del gravamen omitido en dichos periodos, graduada en un todo conforme a la escala prevista en el art. 85 del Código Tributario Provincial.

Se queja de la errónea interpretación del fisco, al considerar que la compraventa de inmuebles realizadas por sociedades se encuentra gravada con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, aunque se trate de operaciones esporádicas; y luego, como argumento adicional, el Acta de Deuda recurrida añade que no resulta de aplicación la previsión del art. 222 inc) 6 del CTP, que excluye de la base imponible del impuesto a los ingresos provenientes de la venta de bienes de uso, por cuenta al momento de la venta del inmueble en cuestión estaba alquilado.

Sentado ello, expone que el inmueble cuya venta el fisco pretende gravar es un bien de uso, registrado contablemente como tal, sin que dicha condición se modifique por la circunstancia de haber estado transitoriamente alquilado a un tercero.

Realiza un análisis de la definición de bienes de uso para defender su postura, transcribiendo lo descripto por las Normas Internacionales de Contabilidad.

Con respecto a las multas aplicadas, le resulta improcedente e ilegítima la múltiple persecución penal que la DGR pretende al imputar por los mismos y exactos hechos una doble infracción: omisión de impuesto respecto de los anticipos que fueron materia de determinación de oficio y defraudación fiscal respecto a la declaración jurada anual.

Considera que solamente cabe la imputación en los términos del artículo 85 respecto a las supuestas declaraciones inexactas en que habría ocurrido en ocasión de presentar y pagar las declaraciones juradas correspondientes a los anticipos, debiendo dejar sin efecto la multa aplicada en el artículo 3 de la Resolución impugnada. Pero por otro lado indica que no correspondería aplicar ningún tipo de multa por no encontrarse gravada la operación que se pretende imputar. Y por último, considera que en caso de que se entendiere que la operación discutida se encuentra gravada, las responsabilidades estarían justificadas en un error excusable, al tratarse de una cuestión dudosa.

Por lo expuesto, solicita se haga lugar al recurso y se deje sin efecto la Resolución N° D 80/21.

II.- A fs. 1/4 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el art. 148º del Código Tributario Provincial.

Indica que en la resolución que se discute, se expuso claramente la gravabilidad de la operación de venta del inmueble según art. 215 inc. 2) del C.T.P. y que no le resultaría aplicable lo establecido en el art. 222 inc. 6) del mismo digesto atento a que el inmueble en cuestión, al momento de realizarse su venta se encontraba arrendado por la firma Texas Energy S.R.L., por lo que el mismo no revestía el carácter de bien de uso para la firma, sino que representaba una inversión. Por lo tanto la determinación se encontraría ajustada a derecho.

Indica que en la instancia impugnatoria sí se realizó un análisis de la certificación contable como así también de los Estados Contables, no surgiendo conclusiones que modifiquen la determinación practicada. Sin embargo, sostiene que no tuvo acceso a los montos del rubro "Bienes de Uso" exteriorizados en los Estados Contables, por lo tanto no podría aseverar que se incluya a la "Estación de Servicio" como "bien de Uso".

Atento a las consideraciones expuestas, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso interpuesto contra la Resolución N° D 80/21.

III.- A fs. 18 del Expte. 302/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria N° 239/2022 dictada por este Tribunal, en la que se dispone: Tener por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación interpuesto, por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación y declarar la cuestión de puro derecho, quedando los autos en condiciones de ser resueltos.

IV.- 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:

Tal como se encuentra delimitada la controversia, se observa que la cuestión nuclear a decidir radica en determinar si la operación de venta del inmueble ubicado en calle San Juan N° 3571 se encuentra gravado con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

El Acta de Deuda N° A 467-2020 dispuso: "Que se detectó en el periodo 04/2019 la venta de un inmueble (domicilio en calle San Juan N° 3571 de la ciudad de San Miguel de Tucumán – provincia de Tucumán – padrón catastral 215.684), la cual

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

se encuentra gravada en el impuesto sobre los Ingresos Brutos de acuerdo a lo establecido en el Art. 215 inc. 2 del CTP”, el cual dispone: ART. 215: se consideraran 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 este 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 encuentren afectadas a la actividad como bienes de uso”.- Así las cosas y en el afán de merituar si le asiste razón al apelante, es del caso analizar el concepto de “bienes de uso”, para decidir luego, si se ajusta a derecho la exclusión de la base imponible del Impuesto sobre los ingresos Brutos tal como pretende la parte apelante

En esta dirección, la Resolución Técnica N° 9 Normas Profesionales FACPCE los ha definido como “(...)aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a los proveedores por compra de estos bienes. Se incluyen en este 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”. (el resaltado me pertenece).

Del análisis de documentación aportada por la firma y que consta en autos, se observa a fs. 66 un soporte óptico (CD) donde se detalla, entre otras cosas, un contrato denominado “Contrato América” y a fs. 21/26 la Escritura de venta N° 87. Según el contrato mencionado en el párrafo anterior, el inmueble objeto de discusión ubicado en calle San Juan N° 3571 al momento de efectuarse la venta (15/04/2019), **se encontraba alquilado** por la firma TEXAS ENERGY S.R.L. (EN FORMACION) (duración de contrato 5 años: 01/09/2014 hasta 31/08/2019) donde realizaba la actividad de “Venta al por menor de combustibles líquidos derivados del petróleo y de gas natural adquiridos directamente a refinerías y productores de dichos combustibles (Código 505005)”

Por lo tanto, considero que corresponde NO HACER LUGAR al apelante respecto a este punto y que al momento de la venta del inmueble en cuestión, se encuentra gravado por el impuesto sobre los Ingresos Brutos de acuerdo a lo establecido en el artículo 215 inc. 2) del C.T.P.

V. Con respecto a los sumarios incluidos en la Resolución (DGR) N° D 80/21, considero que en las presentes actuaciones se configuran los requisitos para la aplicación del principio que prohíbe la doble persecución penal o *non bis in idem*. Se verifica, en el caso concreto, la concurrencia de las tres identidades requeridas para la aplicación del principio mencionado: de sujeto imputado, de hechos motivadores y causa de la sanción.

a) Identidad personal o de sujeto, ya que la Resolución N° D 80/21 le aplica a **COVEMAT S.R.L, CUIT N° 30-60440802-0**, dos sanciones de multa.

b) Identidad objetiva, en el caso en análisis existe una identidad fáctica, ya que la motivación y fundamentación de las resoluciones sancionatorias tiene como base la conducta del contribuyente en infracción a sus obligaciones tributarias materiales del impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondientes al periodo fiscal 2019. El hecho en cuestión, consistente en la falta de pago total o parcial del impuesto, es sustancialmente el mismo.

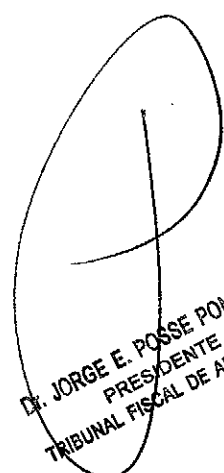
c) Identidad de causa, por cuanto la pretensión punitiva de la Autoridad de Aplicación es idéntica en los artículos 3 y 4 de la Resolución N° D 80-21, consistente en la aplicación de dos sanciones de multa en forma simultánea derivadas del incumplimiento de sus obligaciones tributarias materiales correspondientes al mencionado período fiscal.

La garantía del *non bis in idem* se desprende del contenido del artículo 18 de la Constitución Nacional, en el cual se encuentran descriptas las principales garantías penales y procesales que amparan a personas físicas y jurídicas. Así también, surge de los Tratados Internacionales de Derechos Humanos con jerarquía constitucional establecidos por el art. 75 inc. 22 de la norma suprema.

En relación a la prohibición de la doble persecución penal se ha decidido "*Que la garantía constitucional examinada protege a los individuos contra la doble persecución por un mismo hecho sin importar los diversos encuadramientos que se pueden efectuar respecto de aquél (...) la garantía contra el doble juzgamiento también protege contra la mera exposición al riesgo de que ello ocurra mediante*



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

*un nuevo sometimiento a juicio de quién ya lo ha sufrido.*” Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* “Peluffo, Diego Pedro *s/* querrela”, sentencia del 06/02/1996 (Fallos: 319:43).

En el presente caso, la Resolución (DGR) N° D 80/21, impone dos sanciones respecto del periodo fiscal 2019, teniendo en cuenta que tanto en el art. 85, como en el art. 86 inc. 1 del CTP, el hecho punible sancionado por la norma es la falta de ingreso del tributo, y la diferencia marcada entre estos artículos es la conducta que tipifican a cada uno de ellos.

La conducta jurídica esperada del contribuyente, es el cumplimiento del deber de determinación del tributo, la conducta punible es la falta o la incorrecta determinación del tributo apartándose de las normas vigentes y se encuentra descrita en los artículos mencionados del Digesto Provincial.

El perjuicio fiscal surge cuando la omisión en cuestión, perfeccione un ocultamiento de la existencia de la materia imponible ya sea parcial o totalmente. En función a dicho comportamiento las infracciones materiales se clasifican en: culposas u omisivas (art. 85 del CTP) y dolosas o defraudatorias (art. 86 CTP), así, el contribuyente podrá haber obrado con culpa — que puede asumir las formas de negligencia, imprudencia o impericia— o dolo – ardid o engaño. En el primer caso se aplicará multa del art. 85° por omisión de impuestos, en tanto que en el segundo se estará frente a la multa del art. 86° por defraudación.

En este sentido, el bien jurídico protegido por el art. 85 del Código Tributario Provincial, es la renta fiscal, protegiendo 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 en el art. 85 del CTP, 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.

El art. 86 del Código Tributario, tipifica y reprime los comportamientos dolosos, en cuanto a la intencionalidad de defraudar al fisco provincial, mediante conductas

ardidosas o engañosas. Las maniobras dolosas tienen que ser aptas para lograr el resultado del perjuicio fiscal.


Para la aplicación de dicha norma debe acreditarse además de la verificación objetiva de la omisión de impuestos, la efectiva intención de fraude respecto del sujeto al cual le es atribuible la conducta reprochada a título culpable. En tal sentido, el art. 88 del CTP, enumera una serie de presunciones de hecho, cuya verificación habilita a presumir *iuris tantum* la existencia de dolo, siendo a cargo del contribuyente la demostración de su inexistencia.

La conducta reprimida por el art. 86 en cuestión, se configura cuando mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas u ocultación maliciosa, se perjudicare al fisco con liquidaciones de impuestos que no corresponden a la realidad. De dichas definiciones podemos extraer tres elementos caracterizantes: la existencia de una conducta dolosa, que se manifieste a través de maniobras u ocultación, y que exista un perjuicio al estado.

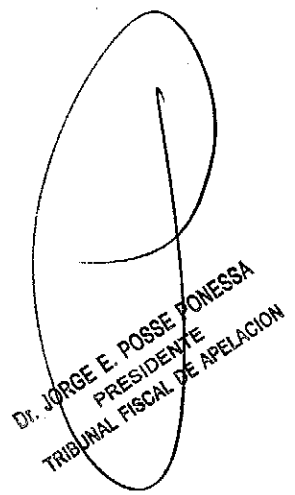
En el presente caso, la Resolución DGR N° D 80/21, aplicó al contribuyente COVMAT S.R.L., una multa por un monto de \$4.330.292,40 (Pesos Cuatro Millones Trescientos Treinta Mil Doscientos Noventa y Dos con 40/100) equivalente a dos veces el monto de la obligación tributaria omitida en el **Periodo Fiscal 2019** Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86 inciso 1 del Código Tributario Provincial; y una multa por un monto de \$1.898.264,20 (Pesos Un Millón Ochocientos Noventa y Ocho Mil Doscientos Sesenta y Cuatro con 20/100) equivalente a 100 % del gravamen omitido en los **anticipos 04/05 y 08/2019 en concepto de** Impuesto sobre los Ingresos Brutos por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85 del CTP.

Del análisis de autos y como dije anteriormente, considero que en el presente caso se configuran los requisitos generales de la prohibición de la doble persecución penal (*Non bis in Idem*) por lo que corresponde en este punto decidir si alguna de las sanciones debe subsistir, y en tal caso cuál de ellas. Ello resultará del encuadre de la conducta típica y de la naturaleza de la obligación material transgredida.

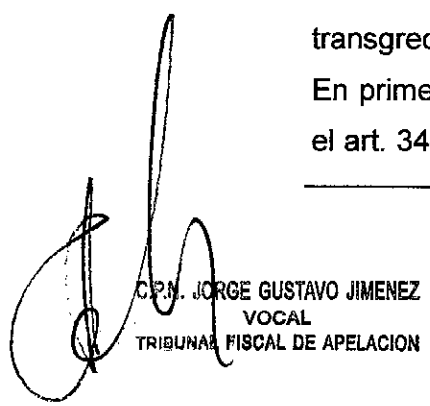
En primer lugar, resulta relevante el carácter anual del impuesto, establecido por el art. 344 del CPT. En segundo lugar, de acuerdo art. 1 de la RG N° 140/2012, la



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

obligación de ingresar los anticipos del tributo solo podrá exigirse hasta la fecha del plazo general para la presentación de la declaración jurada anual del gravamen o hasta la fecha de presentación de la misma, cuando ésta fuera posterior. Ello implica que una vez vencido dicho plazo, ya no será exigible el cumplimiento de la obligación material del anticipo, como tampoco será punible su omisión. La falta de pago del impuesto y las sanciones aplicables, luego de atravesado el límite temporal mencionado; se trasladan a la consideración del periodo anual.

En este sentido se ha señalado que *"Dado que la autonomía de los anticipos no es absoluta, la ley señala un límite a su exigibilidad: el vencimiento general o la presentación de la declaración jurada, el que fuere posterior, situación que marca la caducidad del derecho de exigir el pago de los anticipos del impuesto al que correspondan. De esta manera la AFIP se encuentra habilitada a exigirlos hasta dicho plazo o, eventualmente, a exigir los accesorios que se hayan devengado por causa de su incumplimiento en término"* (Bertazza (Dir.), "Ley 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada", La Ley, Buenos Aires, 2019, Pg. 231).

Por lo expuesto, considero que para el período fiscal 2019 corresponde que continúe vigente solo la sanción establecida en el art. 3 de la Resolución N° D 80/21 por aplicación del art. 86 inciso 1 del Código Tributario Provincial.

Ahora bien, es correcta la tipificación del ilícito tributario endilgado al apelante, encuadrado por la D.G.R. en las disposiciones del artículo 86° inciso 1) y en la presunción establecida por Ley, en el artículo 88° inciso 1) y 2) 3) del Código Tributario Provincial, el cual establece que: *"(...)Se presume el propósito de defraudación, salvo prueba en contrario, cuando concorra 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..."*.

Como ya se expresó anteriormente, el artículo 88° del C.T.P., enumera las presunciones que permiten determinar que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas. Estas presunciones admiten prueba en contrario (iuris tantum), correspondiendo al apelante liberarse de las mismas, mediante el desarrollo de una probanza en la



cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido, situación que no acontece en los presentes actuados.

Es por ello, que corresponde confirmar lo actuado por la Autoridad de Aplicación, así como el uso de las presunciones del artículo 88° inciso 1), 2) y 3) para acreditar la conducta del agente. Por lo expuesto corresponde confirmar solo la multa aplicada en el artículo 3 de la Resolución N° D 80/21 el Sumario N° M 467-2020 por infracción prevista en el art. 86 inc. 1 del CTP.

Por lo expuesto corresponde:

**HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **COVMAT S.R.L. S.A. C.U.I.T. 30-60440802-0** contra la Resolución N° D 80/21 emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 19/07/2021 y en consecuencia; **CONFIRMAR** las obligaciones tributarias del periodo 2019 incluidas en el Acta de Deuda N° 467-2020 según planilla denominada "*Planilla Determinativa Acta de Deuda N° A 467-2020- Etapa Impugnatoria*" en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos Régimen Convenio Multilateral; **CONFIRMAR** la multa aplicada por el Sumario N° M 467-2020 instruido por configuración de la infracción prevista en el art. 86 inc. 1 del C.T.P. y; **DEJAR SIN EFECTO** la multa aplicada por el Sumario N° A 467-2020 instruido por configuración de la infracción prevista en el art. 85 del C.T.P., conforme los considerandos que anteceden.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

El señor vocal **Dr. José Alberto León** hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, y vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

### EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

#### RESUELVE:

**1. HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **COVMAT S.R.L. S.A. C.U.I.T. 30-60440802-0** contra la Resolución N° D 80/21

emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 19/07/2021 y en consecuencia; **CONFIRMAR** las obligaciones tributarias del periodo 2019 incluidas en el Acta de Deuda N° 467-2020 según planilla denominada "Planilla Determinativa Acta de Deuda N° A 467-2020- Etapa Impugnatoria" en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos Régimen Convenio Multilateral; **CONFIRMAR** la multa aplicada por el Sumario N° M 467-2020 instruido por configuración de la infracción prevista en el art. 86 inc. 1 del C.T.P. y; **DEJAR SIN EFECTO** la multa aplicada por el Sumario N° A 467-2020 instruido por configuración de la infracción prevista en el art. 85 del C.T.P., conforme los considerandos que anteceden.

**2.- REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.**

S.G.B.

**HACER SABER**



**CPN JORGE GUSTAVO JIMENEZ**  
VOCAL



**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL



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

**ANTE MI**



**Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI**  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION