

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 14 días del mes de AGOSTO de 2024, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, 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 YERBA BUENA NORTE S/RECURSO DE APELACIÓN, Expediente N° 268/926/2023 (Expte DGR N° 4553-376-D-2022)" y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León expresó:

I.- A fs. 529/531 del Expte. 4553-376-D-2022 (D.G.R.), FIDEICOMISO YERBA BUENA NORTE CUIT N° 30-71484917-0, presentó recurso de apelación contra la Resolución N° D 16/23 de la Dirección General de Rentas de fecha 14.04.2023 obrante a fs. 521/527. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE la impugnación interpuesta por la contribuyente con domicilio especial constituido en el domicilio fiscal electrónico, de conformidad con lo establecido en los artículos 38 bis y 114 del CTP, al Acta de Deuda N° A 502-2022 (Periodo Fiscal 2021), confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmándose la misma conforme "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 502-2022 – ACTA DE DEUDA N° A 502-2022-ETAPA IMPUGNATORIA"; RECHAZAR el descargo interpuesto en contra del Sumario N° M 502-2022 instruido por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el Art. 85 del C.T.P.; y APLICAR al contribuyente una multa de \$103.265,89 (Pesos Ciento Tres Mil Doscientos Sesenta y Cinco con 89/100) equivalente al cien por ciento (100%) del monto de las obligaciones tributarias omitidas en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto del periodo fiscal 2021 conforme Planilla denominada "BASE PARA EL CALCULO DE LA MULTA PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 502-2022 – ACTA DE DEUDA N° A 502-2022 ETAPA IMPUGNATORIA" de acuerdo a la graduación establecida en el Art. 85 del C.T.P.

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

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

II. En la mencionada presentación el contribuyente plantea bajo el punto "IMPROCEDENCIA DE LA PRETENSION FISCAL" subtítulo "Actividad correctamente declarada", el apelante expone que la resolución de la DGR sostiene que conforme surge del contrato de fideicomiso, el mismo se dedica a la venta de lotes, los que previamente son acondicionados con las infraestructuras necesarias para obtener ciertos servicios y comodidades (agua, cloacas, calles, etc.). Que dichas obras de infraestructura acrecientan el valor de venta, pero de ningún modo, las obras realizadas por el "Fiduciante Desarrollista" antes de la operación de venta, pueden desligarse del valor de los lotes que son comercializados por el Fideicomiso y menos aún ser considerados como "Construcción".

Afirma que la determinación de oficio practicada surge en razón de que la actividad declarada por el presentante en la realidad de los hechos no corresponde a la de "Construcción y reforma de edificios residenciales" sino a la actividad de "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia con bienes propios o arrendados"

Que el apelante luego expone que sin perjuicio de lo expuesto por la DGR, el Nomenclador de Actividades del Convenio Multilateral describe que dentro de la actividad "Construcción, reforma y reparación de edificios residenciales" se excluye la promoción de proyectos inmobiliarios cuando no son realizados por las empresas constructoras. Sostiene que no es el caso que nos convoca ya que la construcción de los lotes se realizó a través del propio fideicomiso, como una empresa constructora.

Afirma que llama la atención la vaga referencia que hace la resolución del contenido del informe pericial a pesar de que este es determinante para la resolución del caso. El perito contador adjuntó un detalle de los gastos en que incurrió el fideicomiso. Se trata casi en su totalidad, de la adquisición de bienes a corralones, pinturerías y otros necesarios para la ejecución de las obras. Es decir que el fideicomiso no intermedió en la ejecución de la construcción, sino que fue quien adquirió los bienes para que ello se concretara y contrató, además, otros servicios igualmente vinculados a la construcción".

Expresa su sorpresa respecto al silencio de la resolución respecto del IVA declarado por el fideicomiso en la transferencia de las unidades. La base imponible

se corresponde efectivamente a la construcción ejecutada sin considerar el importe bruto de la venta. Con otras palabras, y tal como lo discriminó el perito, la base imponible estaba conformada por el valor de la construcción incorporada. Ello denuncia que se ejecutaron obras de construcción sobre un inmueble propio que estaba perfectamente identificado a pesar de que la DGR intenta, sin argumento alguno, negarles entidad.

Expone que el INDEC, en el Clasificador Nacional de Actividades Económicas – CLANAE 2010 Notas Metodológicas, explica cada una de las actividades económicas y qué incluyen o excluyen cada una. Dentro de la clasificación de Construcción de Edificios y sus partes, se explica que las construcciones son estructuras conectadas con el terreno, que están hechas de materiales y componentes de construcción, y/o para las cuales se realizan trabajos de reforma o reparación. Las construcciones pueden dividirse en dos grandes grupos, edificios y obras de ingeniería civil. Esta aclaración echa por tierra la tesis de la DGR de que las construcciones realizadas en el inmueble para el desarrollo de los lotes no son obras de construcción. En ese sentido, las construcciones tales como caminos, tendidos de redes de agua, luz, electricidad, etc., - gastos de construcción que se encuentran probados y que la DGR admite su existencia – son construcciones porque son estructuras conectadas con el terreno realizado con diversos materiales y componentes de construcción con la función de permanecer inalterables en el tiempo.

Ese clasificador del INDEC, en la actividad de Construcción, reforma y reparación de edificios residenciales excluye a la promoción de proyectos inmobiliarios cuando no son realizados por las empresas constructoras. Es idéntica a la clasificación brindada por el Régimen del Convenio Multilateral, a la cual la DGR está adherida. Asimismo, al explicar el género de la actividad de “Servicios Inmobiliarios”, el Instituto Nacional indica que los servicios inmobiliarios abarcan una serie de actividades como la promoción de proyectos inmobiliarios – excepto los realizados por las empresas constructoras.

La resolución considera que la índole de las obras realizadas no permite considerar a la actividad como de construcción y que lo se vende son lotes con unas mejoras realizadas, pero su tesis naufraga cuando pretende negar la existencia de las obras de infraestructuras realizadas que son estrictamente

construcciones. Si las obras realizadas y acreditadas no pueden considerarse como construcciones, tal como la DGR lo sostiene, cabe preguntarse qué es una construcción, porque no brinda ninguna explicación ni siquiera en la forma mínima de qué obra realizada es una construcción y cual no.

Afirma que en el expediente administrativo ha quedado acreditada la existencia de las obras, tanto la prueba documental aportada, como la informativa y pericial producida, demostraron la existencia de pagos a proveedores para la realización de obras en el inmueble. La DGR no niega la existencia de las obras realizadas pero no le asigna el valor de construcción. La posición adoptada por la DGR se sustenta en un accionar arbitrario. No existe ninguna fundamentación que sustente que las obras realizadas no pertenecen a una obra de infraestructura. La posición asumida por la DGR es de una arbitrariedad manifiesta si solo consideramos que, al menos, debió haber expuesto en forma mínima el por qué las obras de infraestructura no conforman parte de una construcción.

Manifiesta que la resolución de la DGR debió exponer en términos jurídicos el por qué las obras realizadas no constituyeron construcciones.

Plantea que no hay una definición legal sobre qué es una empresa constructora, pero que la ley de IVA nos indica pautas hermenéuticas validas como establecer qué son consideradas como tales.

La DGR de manera arbitraria y sin razón jurídica pretende desconocer la normativa nacional y sostiene que no es aplicable en razón de que se trata de un ajuste de impuesto sobre los ingresos Brutos..

Por último, respecto a la improcedencia de la multa y de los intereses, manifiesta el apelante que ambos se encuentran subordinados de manera directa e inmediata a la existencia de la omisión que se le imputa por lo que ante la improcedencia de la determinación, no puede prosperar la pretensión sancionatoria y/o en concepto de intereses.

III. A fojas 1/8 del Expte. N° 268/926/2023 la Dirección General de Rentas contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Manifiesta que las defensas invocadas son en esencia una reiteración de las planteadas en oportunidad de interponer la impugnación en contra del Acta de

Deuda N° A 502-2022 (Periodo Fiscal 2021) por lo que sostiene lo expresado al resolver a su respecto en la resolución que se apela.

Sostiene que de la propia documentación aportada por el apelante surge que el Fideicomiso constituye la parte vendedora de una fracción de terreno de su legítima propiedad, por lo que surge clara la actividad que desarrolla, que es la de actividad de "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia con bienes propios o arrendados" y no el de "Construcción y reforma de edificios residenciales".

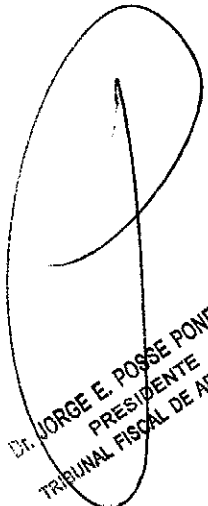
Sostiene que las obras de infraestructura no constituyen construcciones sobre los terrenos a vender, surgen de un porcentaje asignado a cada terreno según sus m².

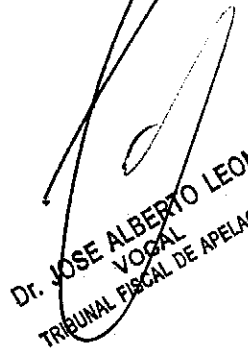
La autoridad de aplicación no niega la existencia de obras de infraestructura, impugna que el contribuyente pretenda que la venta de lotes con infraestructura sea considerada como construcción de edificios residenciales cuando no se logró probar que haya construido viviendas uni o multifamiliar.

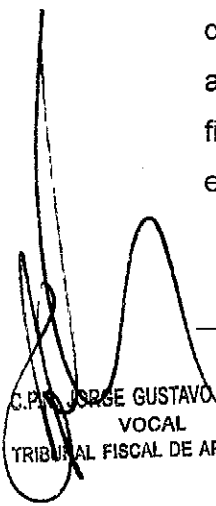
IV. A fs. 15 del expediente N° 268/926/2023 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 287/2023, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se tiene por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, se declara la cuestión de Puro Derecho y pasan autos para sentencia.

V. En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° D 16/23 de la Dirección General de Rentas de fecha 14.04.2023 es ajustada a derecho.

En primer lugar cabe afirmar lo establecido por los art. 7 y 216 del CTP los cuales disponen respectivamente: "Los actos, hechos o circunstancias sujetas a tributación, se considerarán conforme a su significación económica financiera en función social prescindiendo de su apariencia formal aunque ésta corresponda a figuras o instituciones regladas por otras ramas del derecho" y "Para la determinación del hecho imponible, se atenderá a la naturaleza específica de la actividad desarrollada, con prescindencia de la calificación que mereciera a los fines de policía municipal o de cualquier otra índole, o a los fines del encuadramiento en otras normas nacionales, provinciales o municipales".


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


Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


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

En el presente caso queda claro que la actividad realizada por el apelante es la de "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados".

Tal surge de la documentación aportada en la fiscalización y la impugnación incluidas las pruebas informativas y pericial contable producidas. El contribuyente realiza obras de infraestructura de apertura de calles, redes de agua potable, cloacas, alumbrado, etc, con el fin de vender posteriormente un terreno en el barrio privado "El Portillo". Mal puede pretenderse que eso sea considerado construcción propiamente dicha, ya que en ningún momento realiza la construcción de viviendas ni nada por el estilo, sino que simplemente vende el terreno previamente acondicionado con la infraestructura necesaria.

Las obras de infraestructuras mencionadas solo agregan valor a los lotes a fin de venderlos, pero de ningún modo esas obras pueden desligarse del valor de los lotes que son comercializados por el Fideicomiso.

Se desprende de la prueba presentada que todos los gastos corresponden a "Infraestructura el Portillo-cuenta1144000", referidos a trabajos topográficos, planos de división de parcelas, estructuras metálicas, alambrado, instalación de gas, obras en portería, etc., todos ellos referidos a gastos generales por infraestructura del barrio.

El apelante hace alusión a la clasificación realizada por el INDEC, es necesario resaltar que el mismo establece que en la actividad de Construcción, reforma y reparación de edificios residenciales se excluye la promoción de proyectos inmobiliarios cuando no son realizados por las empresas constructoras. Esta clasificación es idéntica a la realizada por la Dirección General de Rentas en el Convenio Multilateral.

En cuanto a la afirmación de que la base imponible corresponde a la infraestructura realizada, surge claramente que la base que se utilizó es la que surge del Boleto de Compraventa que posteriormente es ajustada respecto al IVA. En este ajuste queda de manifiesto que la infraestructura no surge de forma cierta, sino que es un porcentaje asignado a cada terreno según sus M2.

En lo que respecta al planteo de los intereses, corresponde señalar que los mismos son una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus

obligaciones tributarias, encontrando su justificativo, no solo por constituir una reparación por el uso del capital ajeno sino también por tratarse de una indemnización al acreedor cuyo derecho de crédito se ve lesionado al no satisfacer la deuda en el plazo establecido ("E. Jota E. Producciones S.A." TFN – Sala A – 20/07/01).

En cuanto a la multa aplicada, el accionar del contribuyente se encuentra previsto en el art. 85 del C.T.P. "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. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención, percepción o recaudación que omitieran actuar como tales". Por su parte el Art. 70 del mismo digesto establece: "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." La conducta tipificada en el presente caso es la omisión de pago de diferencias a favor de la Dirección General de Rentas.

Es por lo dicho que la determinación resulta válida y ajustada a derecho. Por lo expuesto corresponde en el presente caso: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente FIDEICOMISO YERBA BUENA NORTE CUIT: 30-71484917-0, contra la Resolución N° D 16/23 de la Dirección General de Rentas de fecha 14.04.2023 obrante a fs. 521/527 y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. José Alberto León y vota en igual sentido.

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

Visto el resultado del presente Acuerdo,



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

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente FIDEICOMISO YERBA BUENA NORTE CUIT: 30-71484917-0, contra la Resolución N° D 16/23 de la Dirección General de Rentas de fecha 14.04.2023 obrante a fs. 521/527 y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma.

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

HACER SABER

M.F.B.



DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL

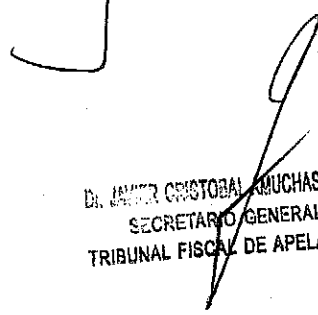


DR. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ



DR. JAVIER CRISTÓBAL MUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION