

SENTENCIA N°: 11/2022

Expte. N°: 181/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 9 días del mes de FEBRERO de 2022, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de tratar el expediente caratulado: "INGEMA S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. N° 181/926/2021 y Expte. N° 21246/376/D/2019 (DGR)" y,

CONSIDERANDO:

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 dijo:

I.- Que a fs. 222/224 del expte DGR N° 21246/376/D/2019, se presenta el Dr. Leandro Stok en carácter de apoderado del contribuyente INGEMA S.R.L. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 31/21 de fecha 03/03/2021, emitidas por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 216/220 del expediente DGR.

En la Resolución D 31/21 se resuelve en su art. 1° rechazar la impugnación efectuada por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 1779-2019 en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos, en su art. 2° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° A 1779-2019 e imponer una multa de \$60.652,59 por configuración de la infracción del artículo 85 del C.T.P y en su art. 3° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° M 1779-2019 e imponer una multa de \$242.893,44 por configuración de la infracción del artículo 86 inciso 1. del C.T.P.



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RS-9000-8769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



En su exposición de agravios, el apelante bajo el título "Improcedencia de la pretensión fiscal" subtítulo "La prueba de que se trata de un ingreso por la obra" manifiesta que el Instituto Provincial de la Vivienda y Desarrollo Urbano contestó el oficio que le fuera remitido en el marco de la apertura a prueba en la instancia impugnatoria, expresando que el precio del inmueble integra el precio de la obra. Sin perjuicio de ello, la DGR se esfuerza en considerar como una venta a la transferencia del inmueble para la construcción de las viviendas incluidas en el Plan Nacional de Viviendas; cuando no se trata de una venta independiente del contrato de obra y resulta por lo tanto alcanzado con el beneficio de la alícuota del 0%.

El apelante reitera lo ya expresado en la impugnación en relación con que el contrato de obra consistía en la ejecución de la obra en cinco tramos; siendo el primero de ellos la provisión del terreno, por lo que el pago del mismo forma parte de la retribución por la ejecución del contrato.

Como subtítulo "La contradicción" el apelante expresa que el razonamiento empleado por la DGR de que conforme el art. 232 del CTP las actividades complementarias de la actividad principal, estarán sujeta a la alícuota de la primera y por ello la transferencia del inmueble tendrá la alícuota de la actividad principal de construcción; no hace más que confirmar que los ingresos por la transferencia están alcanzados con la alícuota del 0%, que es la que se aplica por el beneficio previsto en el Dcto 1251/3(ME)-2018.

En el subtítulo "Improcedencia de los intereses", se agravia de una nueva contradicción, ya que la resolución afirma que el impuesto que se reclama es anual y al mismo tiempo reclama intereses desde el vencimiento de los anticipos; porque de esa manera de determina dos veces anticipos resarcitorios por un mismo impuesto.

En relación con las sanciones de multas aplicadas considera que son nulas atento a que aplican dos sanciones por el mismo hecho, violando el principio "non bis in idem".

En relación con la multa aplicada en virtud del art. 85 del CTP, se estaría aplicando una multa por un impuesto que no se debe, ya que la misma resolución sostiene que el impuesto es anual y no podría aplicar una multa por anticipos que no son ya exigibles; por ende es nula.

Por otra parte manifiesta el apelante que en la sanción por supuesta configuración del art. 86 inciso 1 del CTP, no se explicó de qué manera se desarrolló la acción ardidosa, engañosa o maliciosa. Cita jurisprudencia y expresa que jamás existió la intención deliberada de no pagar.

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición asumida por el agente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad. Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fs. 13 obra Sentencia Interlocutoria N° 389/2021 del 25/10/2021 dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho.

Atento a ello, se encuentra la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el art. 151 del CTP.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución D 31/21 resulta ajustada a derecho.

Este Vocal adelanta compartir la opinión vertida por la Autoridad de Aplicación en relación con la determinación de oficio practicada.

De acuerdo a la prueba documental obrante en las actuaciones, pudo verificarse que el apelante celebró un contrato de obra pública con el Instituto Provincial de Vivienda y Desarrollo Urbano (IPVDU).

Dicha obra fue licitada y a posteriori realizada en el marco del "Plan Nacional de Vivienda, creado mediante Resolución N° 122-E/2017" del Ministerio del Interior, Obras Públicas y Viviendas de la Nación.

Como corolario de dicho plan nuestra Provincia dictó un Dcto, el N° 1251/3 (ME)-2018, cuyo artículo 1° establecía: "Establécese la alícuota del 0% en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para la actividad de construcción, solo respecto de aquellos ingresos que se obtengan exclusivamente como retribución por la

ejecución de las obras que se realicen en el marco del Plan Nacional de Vivienda, creado mediante Resolución N° 122-E/2017" del Ministerio del Interior, Obras Públicas y Viviendas de la Nación" (el subrayado me pertenece).

El citado decreto es claro al prever el beneficio de alícuota 0% en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, solo para los ingresos obtenidos por la ejecución de las obras.

En estos autos, el Fisco determinó una diferencia en el citado impuesto por el ingreso obtenido por la venta de un inmueble, no por el ingreso por las obras realizadas.

Por lo tanto, el apelante solo goza del beneficio de alícuota del 0%, respecto de los ingresos obtenidos por la construcción de dicha obra y no por los ingresos obtenidos por cualquier otra actividad que realizara de forma habitual y a título oneroso, en jurisdicción de la Provincia, por las que si deberá proceder a determinar el impuesto a abonar con la alícuota correspondiente.

También debe tributarse el impuesto en casos que la actividad no sea realizada en forma habitual, pero que el Digesto Tributario local, lo prevea como alcanzado por el mismo. Así el art. 215 inciso 2 del CTP establece lo siguiente: "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." (el subrayado me pertenece).

En estas actuaciones se pudo verificar en la escritura de Venta Sucesiva de Agosto de 2018 pasada por ante la escribana Marta Inés Podestá, que se realizó una venta sucesiva de Emilio Marcial Graña a Ingema S.R.L. y de esta última al IPVDU. Es decir, esta venta realizada por el sujeto inspeccionado debe ser gravada por el impuesto y no gozaría del beneficio de la alícuota 0%, ya que lo percibido por la misma no fue por la realización de la obra sino por la venta de un inmueble.

No resulta vinculante la respuesta vertida por el IPVDU, en la etapa impugnatoria, ya que no es el Organismo que tiene autoridad en el ámbito impositivo, no pudiendo modificar de modo alguno por ello, la determinación de oficio.

Tampoco debe atenderse la pretendida contradicción alegada por el apelante en relación con que si la actividad de compraventa de inmueble es complementaria

de la actividad de construcción, debería aplicarse la alícuota para la construcción (en este caso el 0%). Ello no resiste análisis alguno, ya que, los beneficios impositivos son otorgados en forma excepcional para situaciones determinadas. En el caso los ingresos por las obras llevadas a cabo por Ingema, solo en relación con la obra en cuestión, son las que gozan de dicho beneficio, todos los otros ingresos no. La alícuota que se aplicó para la determinación del impuesto debido por la venta del inmueble (por entenderse en este caso complementaria de la actividad principal de construcción) es la que correspondería a la actividad de construcción en situaciones normales y no la alícuota que excepcionalmente en este caso se le aplica. Es decir, se le aplica el 3% y no la excepcionalidad del 0%, pero tampoco la alícuota que le correspondería si su actividad fuese solo la de venta de inmuebles.

En relación con los intereses resarcitorios, de ninguna manera existe una superposición de los mismos, en relación con los intereses reclamados por la DJ anual y por la de los anticipos; ya que, en la Planilla Anexa del Acta de Deuda obrante a fs. 114/115 en un primer detalle se consignó la base imponible anual, como corresponde atento al carácter del impuesto sobre los Ingresos Brutos (art. 229 del CTP) consignando el interés resarcitorio calculado desde la fecha de vencimiento de la DJ anual hasta la fecha 19/03/2020, calculo que debería ser actualizado al momento del pago. En una segunda planilla se realiza un detalle de los anticipos al solo efecto de efectuar el cálculo de los intereses devengados desde el vencimiento de la DJ de cada uno de ellos hasta el vencimiento de la DJ anual (12/07/2019). Por lo tanto no existe una superposición de intereses, ya que los distintos cálculos abarcan momentos diferentes.

Pasando al análisis de las sanciones de multa aplicadas, en atención al planteo realizado por el apelante respecto a la afectación del principio del "non bis in idem", corresponde hacer lugar al mismo, atento a que, como bien expone el Fisco en su contestación al traslado, para que se verifique este principio deben concurrir los siguientes requisitos:

- 1) identidad de sujeto, esto es, la persona autora de la infracción debería ser la misma. Esto se verifica en la resolución apelada, en la que resulta sancionada la misma persona.

2) identidad de objeto, es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos. En este punto la DGR pretende que no se trataría del mismo hecho; sin embargo, considero que sin perjuicio de poder atribuirse a una conducta elementos subjetivos diferentes, sea a título de culpa o dolo, el hecho en cuestión, falta de pago total o parcial del impuesto, es el mismo.

3) identidad de causa, o sea la naturaleza de la sanción debe ser idéntica. Esto también se verifica ya que las sanciones impuestas en cada resolución tiene la naturaleza de "multa".

Atento al análisis realizado, corresponde hacer lugar parcialmente al recurso de apelación y dejar sin efecto la sanción de multa aplicada en la resolución D 31/21 en virtud a lo normado en el art. 85 del CTP, quedando vigente la multa aplicada en virtud del art. 86 inc. 1 del mismo Digesto.

La razón por la que corresponde que continúe vigente la sanción del art. 86 inc. 1, es porque, el impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto anual, conforme lo establece el art. 229 del CTP.

Ahora bien, la aplicación de la sanción en este caso se encuentra justificada, ya que si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, cual 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, es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso el contribuyente no ha desvirtuado las presunciones existentes en su contra.

En el caso de marras debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 incisos 1 y 2 del C.T.P. los que presumen, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista: *"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 que han sido comprobados en el caso bajo análisis, atento a que efectivamente los datos de las declaraciones juradas no se condicen con los que están contenidos en sus libros y demás documentación contable y no contable. Ello demuestra que dichas declaraciones juradas contienen datos falsos.

En conclusión la aplicación de la sanción de multa en virtud a la normativa establecida en el art. 86 inciso 1 del CTP resulta procedente.

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución:

- I) HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por INGEMA S.R.L., CUIT N° 30-61552713-7, en relación a la defensa de violación al principio non bis in idem respecto del periodo fiscal 2018. En consecuencia DEJAR SIN EFECTO el artículo 2° de la Resolución D 31/21 de fecha 03/03/2021 y CONFIRMAR el resto de los artículos.
- II) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. José A. León, vota en idéntico sentido.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jimenez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. José A. León, vota en igual sentido.

Por ello:

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

- 1- HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por INGEMA S.R.L., CUIT N° 30-61552713-7, en relación a la defensa de violación al principio non bis in idem respecto del periodo fiscal 2018. En consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** el artículo 2° de la Resolución D 31/21 de fecha 03/03/2021 y **CONFIRMAR** el resto de los artículos.
- 2- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

HACER SABER

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



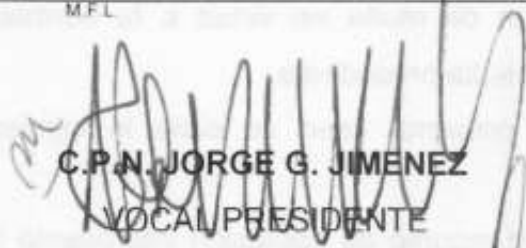
GESTIÓN
DE LA CALIDAD

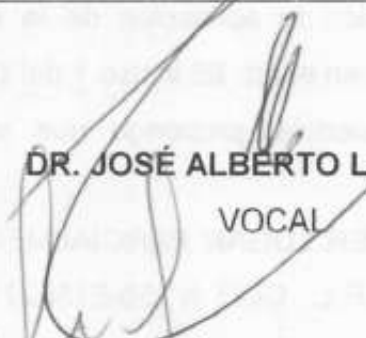
IR-0000-0769

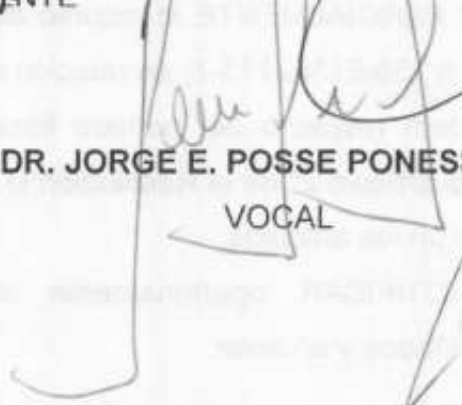


Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015

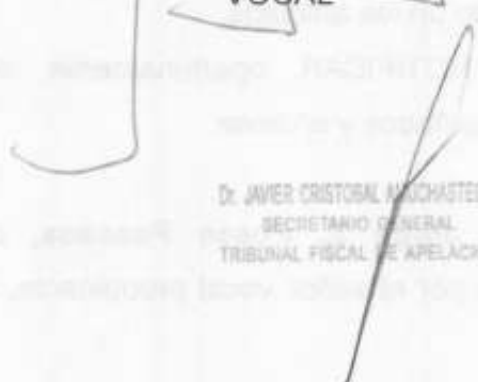
TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTÓBAL ANICHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION