

SENTENCIA N° 214/2023

Expte. N° 411/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los11..... días del mes de.....SEPTIEMBRE.....de 2023, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado "**ELEMENTOS Y MATERIALES INDUSTRIALES S.R.L S/ RECURSO DE APELACIÓN**" Expte. Nro. 411/926/2021, y Expte. D.G.R Nro. 7716/376/D/2021;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I. A fojas 158/160 del expediente N° 7716/376/D/2021 el Dr. Leandro Stok, apoderado del contribuyente **ELEMENTOS Y MATERIALES INDUSTRIALES S.R.L.**, interpone Recursos de Apelación en contra de la Resolución N° D 104/21, emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 03/09/2021 obrantes a fs. 143/145 mediante la cual resuelve: **1) RECHAZAR** la impugnación interpuesta por la firma, en contra de las Actas de Deuda N° A 310-2021 (Periodo Fiscal 2019) y N° A 313-2021 (Anticipos 01 a 12/2020), confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Convenio Multilateral, confirmándose las mismas. **2) RECHAZAR** el descargo interpuesto en contra del Sumario N° M 313-2021, instruido conjuntamente con el Acta de Deuda N° A 313-2021, por la infracción prevista en el art. 85 del C.T.P y en consecuencia **APLICAR** una multa por un monto de \$17.112.417,98 equivalente al 100% del gravamen omitido en las posiciones consignadas en el Acta de Deuda N° A 313-2021 (anticipos 05 a 11/2020).

El apelante sostiene que la alícuota sobre la que debe tributar la firma es del 3,5% conforme el artículo 1 inc. b de la Ley 9.071 que establece que para las actividades que expresamente se indiquen en el Anexo, la alícuota se reducirá al

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

3,5% cuando el total de ingresos gravados, no gravados y exentos del contribuyente atribuibles a la provincia de Tucumán en el periodo 2016, por el desarrollo de cualquier actividad, no supere la suma de \$1.000.000.

Sin embargo, reniega que la Administración considere que ello no es procedente porque en este caso la empresa no tuvo actividad en el año 2016 y que por lo tanto no hay capacidad contributiva ni alícuota alguna que preservar. Manifiesta que el argumento sostenido por la D.G.R es incapaz de resistir cualquier análisis porque el hecho imponible del gravamen está asociado a la actividad y no a los ingresos, por lo que la alícuota no depende de éstos sino de la actividad.

Que la Resolución sostiene que el inicio de la actividad declarada, generadora de ingresos se verifica a partir de la DDJJ del anticipo 03-2019. En contra de ello, el apelante transcribe el art. 214 de la Ley 5.121 que establece que se entenderá como ejercicio habitual de la actividad gravada el desarrollo, en el ejercicio fiscal, de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, **con prescindencia** de su cantidad o **monto** (...).

Expresa que el desarrollo de una actividad no significa que invariablemente tenga que percibir ingresos. En el caso en cuestión, se inscribió en la actividad correspondiente y se ingresó el mínimo del impuesto.

Por otra parte, manifiesta que la constancia de inscripción considera en el detalle de actividades y fecha de inicio de la misma desde el 26/09/2002. En efecto, no es posible de admitir que si una sociedad tiene su inscripción desde hace más de 10 años y no tuvo ninguna actividad como señala la resolución, ¿por qué no fue dado de baja de oficio?, quiere decir que el argumento que no tuvo actividad antes del 2017 naufraga si se observa la propia constancia que emite el Fisco.

De esta manera, la D.G.R agrega una condición que la Ley no establece que es condicionar la reducción de la alícuota al hecho de que hubiera tenido una actividad antes del año 2016 y que, además hubiere obtenido ingresos.

Respecto a la multa, sostiene que la causa sería la omisión del pago del impuesto a ingresar. En cuanto a las infracciones de omisión, expresa que los elementos que tipifican realmente la infracción surgen de la conjunción simultánea de la falta de cumplimiento de dos obligaciones: una de hacer – lo que se soluciona administrativamente mediante la determinación de la obligación del contribuyente o responsable- y otra de dar, a través del pago de la deuda determinada. En el

caso de autos, la deuda determinada que sirve de base para la aplicación de la multa no encuentra sustento en la propia Ley que mantuvo la alícuota en el 3,5% para la actividad que desarrolla la firma.

II. A fojas 175/182 del Expte. N° 7716/376/D/2021 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P, el cual se da por reproducido en honor a la brevedad.

Respecto a la reducción de la alícuota, la Autoridad de Aplicación, señala que la intención del legislador es preservar a los contribuyentes de menor capacidad contributiva fijando para ello, un parámetro objetivo sobre la base de un periodo fiscal (2016), concluyendo que sin actividad o actividad cero, no hay capacidad contributiva ni alícuota alguna que preservar, por lo cual, el contribuyente no está alcanzado por el primer párrafo del inc. b del art. 1 de la Ley 9.071.

Que en el año 2016, la firma no desarrolló ninguna actividad, ni siquiera mínima como pretende instalar el apelante, sin aportar elemento probatorio alguno.

Respecto a que el art. 214 del C.T.P establece que "se entenderá como ejercicio habitual de la actividad gravada el desarrollo, en el ejercicio fiscal, de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto", expresa que el apelante toma como base una visión parcializada del artículo, intentando sortear el hecho concreto de la falta total de actividad durante el año 2016, cuando durante más de 10 años no desarrolló ningún hecho, acto u operaciones que denoten capacidad contributiva alguna y una actividad económica susceptible de ser encuadrada en las disposiciones de la Ley 9.071.

En cuanto a que la D.G.R no dio baja de oficio, manifiesta que no existe ninguna disposición normativa que obligue a la D.G.R a dar bajas de oficio, siendo una facultad discrecional de la Autoridad de Aplicación en el marco de sus facultades como órgano de la administración tributaria.

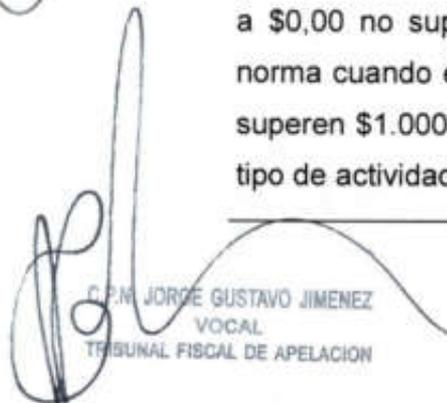
Sostiene que yerra el apelante cuando dice que las dos condiciones impuestas para la reducción de la alícuota se cumplen, entendiendo que el ingreso total igual a \$0,00 no superó el monto fijado, pretendiendo forzar la interpretación de la norma cuando ésta habla del desarrollo de cualquier actividad cuyos ingresos no superen \$1.000.000, sin que haya probado de modo alguno, que desarrolló algún tipo de actividad.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

Entiende que en cualquier sentido, la palabra desarrollo alude a crecimiento, progreso, avance, evolución, de manera que la súbita aparición de actividad en marzo 2019 se debió simplemente a la probabilidad de eludir el pago de la alícuota del 5% mediante el desvío de facturación desde su "empresa gemela", la cual a partir del mes de febrero 2019 comenzó paulatinamente a transferirle sus empleados.

Agrega que la empresa confunde el concepto de "inscripción" y el de "inicio de actividad" como si el inicio de una actividad fuera una secuela inmediata de la inscripción ante el Fisco. Ambas nociones no son análogas, pues la inscripción es un mero acto formal que le permite al contribuyente adquirir una identidad tributaria ante el Fisco provincial, lo que no implica que el mismo inicie efectivamente el desarrollo de su actividad en la misma fecha que denuncia en su inscripción.

Afirma que "inicio de actividad", a los fines de la aplicación de lo dispuesto en el primer y segundo párrafo del inc. b del art. 1 de la Ley 9.071, es el desarrollo efectivo de actos de comercio, cualquiera sea la actividad, que generen ingresos gravados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Finalmente, defiende la procedencia de la multa del art. 85 aplicada a los anticipos 11 y 12/2019 y 01 a 12/2020 atento a que determinó diferencias de impuesto en relación a lo declarado.

Atento a las consideraciones expuestas, la D.G.R entiende que corresponde rechazar el Recurso de Apelación interpuesto.

III. A fojas 14 del expediente N° 411/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria emitida por este Tribunal, en la cual se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación, corresponde emitir opinión. Puede observarse que tanto el Recurso de Apelación como su respectiva contestación por parte de la D.G.R versan respecto a si resulta de aplicación durante el periodo fiscal 2019 y 2020 determinados en autos, la reducción de alícuota en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos prevista en el art. 1 de la Ley 9.071, modificatorio del artículo 7 de la Ley 8.467.

Teniendo en cuenta que el mencionado artículo establece: "b) Sustituir el segundo, tercer y cuarto párrafo del art. 7, por los siguientes: "Para las actividades que expresamente se indiquen en el anexo mencionado en el párrafo anterior, la alícuota se reducirá al tres con cinco décimos por ciento (3,5%) cuando el total de ingresos gravados, no gravados y exentos del contribuyente atribuibles a la provincia de Tucumán en el período fiscal 2016, por el desarrollo de cualquier actividad, no supere la suma de pesos un millón (\$ 1.000.000), el contribuyente aplicó en sus DDJJ de los periodos 2019 y 2020, la alícuota reducida del 3,5% encontrando justificación en no haber devengado ingreso alguno durante el periodo fiscal 2016 sobre el que la norma hace referencia.

Al respecto el apelante sostiene, de forma errada a mi parecer, que el organismo realiza una interpretación forzada de la norma por cuanto no puede sostener que el contribuyente no tenía actividades cuando éste se inscribió en el organismo hace más de veinte años como si una fuera consecuencia ineludible de la otra (aunque luego se contradice). Que la única condición dispuesta es no detentar ingresos superiores a un millón de pesos, y que en este caso, el contribuyente al no poseer ingresos cumple con ello.

Si bien está en lo cierto respecto a la condición cuantitativa, es importante destacar que la norma también expresa: "por el desarrollo de cualquier actividad". La importancia de este punto es relevante por cuanto en primer lugar, las leyes deben interpretarse en sus términos, literalmente, de un modo rígido y estricto atendiendo exclusivamente al significado gramatical de las palabras que componen su texto. En este sentido, la palabra "desarrollo" significa crecimiento, aumento, reforzamiento, progreso, desenvolvimiento o evolución de algo. Designa la acción y efecto de desarrollar o desarrollarse, es decir se refiere a las consecuencias de este accionar.

Además, sostiene el apelante que la condición de contribuyente no se obtiene por el nivel de ingresos, sino por el ejercicio de una actividad haciendo referencia al art. 214 del C.T.P. Sin embargo, hace referencia a una pequeña parte del mencionado artículo. Lo cierto es que, en palabras textuales del mismo, grava con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos el "ejercicio habitual y a título oneroso, en jurisdicción de la provincia, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

oneroso (...). "La habitualidad deberá determinarse teniendo en cuenta especialmente la índole de las actividades, el objeto de la empresa, profesión o locación y los usos y costumbres de la vida económica. Se entenderá como ejercicio habitual de la actividad gravada el desarrollo, en el ejercicio fiscal, de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto, cuando ellos sean efectuados por quienes hagan profesión de tales actividades".

En el caso de "Elementos y Materiales Industriales S.R.L" si bien se encuentra inscrita desde el año 1987, no hay ningún hecho que indique que durante al menos veinte años haya desarrollado algún tipo de actividad. Recién es en el mes de marzo 2019 cuando comienzan a verificarse movimientos en la firma declarando ingresos de forma abrupta.

Cabe agregar que el artículo 1 de la Ley 9.071 dispone: "*Quando se trate de contribuyentes que hayan iniciado actividades con posterioridad al 1 de enero de 2017, quedarán comprendidos en el tratamiento del párrafo anterior a partir del primer día del tercer mes de operaciones, siempre que el total de los ingresos gravados, no gravados y exentos obtenidos durante los dos primeros meses a partir del inicio de las mismas no supere la suma de pesos ciento sesenta mil (\$ 160.000)*".

La postura sostenida por el Fisco queda verificada y fuera de toda discusión con la modificación introducida por Ley N° 9235 (B.O 20/04/2020) mediante la cual se incorpora como cuarto párrafo el siguiente: "*A los efectos de lo establecido en el párrafo anterior, se considera mes de inicio aquél en que se verifique la existencia de ingresos atribuibles a la provincia de Tucumán*". (El subrayado es propio).

Siendo ello así y reiterando que del estado de cuentas que obra en autos se observa que el desarrollo de las actividades alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos se efectúan a partir del anticipo 03/2019 con ingresos de \$9.988.637,96 y \$62.682.899,34, claramente superiores al parámetro fijado por la norma, se concluye que la alícuota reducida del 3,5% no resultaba de aplicación al contribuyente "Elementos y Materiales Industriales S.R.L" por lo que la determinación practicada por la Autoridad de Aplicación se ajusta a derecho.

En lo que respecta a las multas del art. 85 aplicadas a los anticipos 05 a 11/2020, el mismo reza: "*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 del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 86 y en tanto no exista error excusable”.

Teniendo en cuenta que las mismas surgen como consecuencia de las diferencias de impuestos determinadas en relación a lo declarado como consecuencia de que el sujeto pasivo no encuadra en el art. 1 de la Ley 9.071 y por determinarse diferencias de bases imponibles entre las exteriorizadas en las DDJJ presentadas mediante SIFERE con las declaradas en la jurisdicción Tucumán mediante aplicativo SIAPRE, las sanciones devienen procedentes.

En consecuencia, por las consideraciones que anteceden, considero que debe emitirse la siguiente resolución: 1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por “Elementos y Materiales Industriales S.R.L” CUIT N° 30-62177919-9 en contra de la Resolución N° D 104/21, confirmándose la misma; 2) CONFIRMAR las sanciones aplicadas mediante Sumario N° M 313-2021 en virtud de configurarse la infracción prevista en el art. 85 del C.T.P equivalente al 100% del gravamen omitido en los anticipos 05 a 11/2020.

Así Voto.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo: Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. José Alberto León dijo: Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez

En mérito a ello,

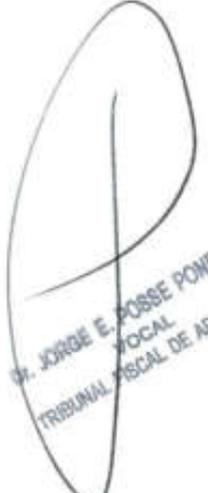
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

- 1- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por “**Elementos y Materiales Industriales S.R.L**” CUIT N° 30-62177919-9 en contra de la Resolución N° D 104/21, confirmándose la misma;
- 2- **CONFIRMAR** las sanciones aplicadas en el art. 2 de la Resolución N° D 104/21 e instruidas mediante Sumario N° M 313-2021 en virtud de



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



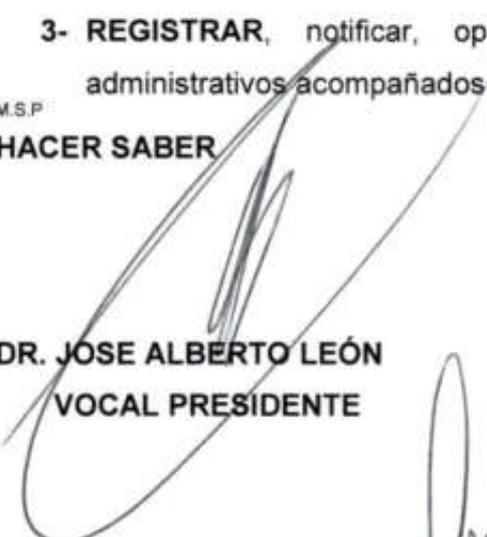
C.F.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

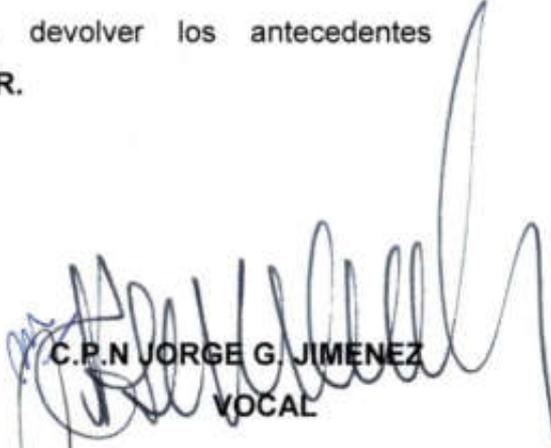
configurarse la infracción prevista en el art. 85 del C.T.P equivalente al 100% del gravamen omitido en los anticipos 05 a 11/2020.

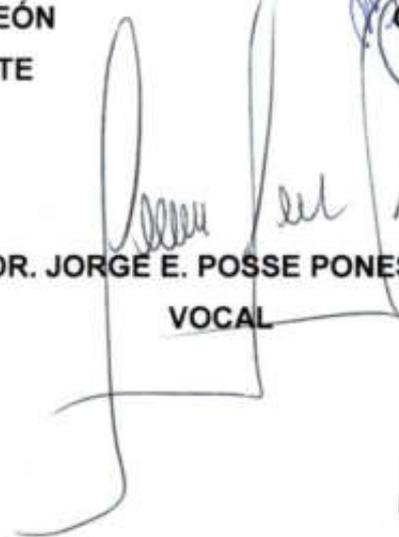
3- REGISTRAR, notificar, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

M.S.P.

HACER SABER


DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE


C.P.N JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHÁSTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION