

SENTENCIA N°: 227/2023

Expte. N°: 292/926/2022

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los.../9.....  
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 el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de tratar  
el expediente caratulado: **"PAZ POSSE, SERGIO S/ RECURSO DE  
APELACION"**, Expte. N° 292/926/2022 y Expte. N° 11387/376/D/2021 (DGR) 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 dijo:**

I.- Que a fs. 359/370 del expte DGR N° 11387/376/D/2021, se presenta el  
contribuyente PAZ POSSE, SERGIO. e interpone Recurso de Apelación en contra  
de la Resolución n° D 31/22 de fecha 14/06/2022, emitida por la Dirección  
General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 354/357 del  
expediente DGR.

En la Resolución se resuelve, en su art. 1° rechazar las impugnaciones  
efectuadas por el mencionado contribuyente en contra de las Actas de deuda N°  
A 641-2021 (período fiscal 2019), N° A 642-2021 (período fiscal 2020) y N° A  
643/2021 (anticipos 01 a 06/2021) confeccionadas en concepto de Impuesto  
sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral, en su art. 2°, rechazar el  
descargo interpuesto contra el sumario N° M 641-2021 y aplicar una multa de  
\$102.312 (Pesos Ciento dos mil trescientos doce), por configuración de la  
infracción prevista en el art. 86 inciso 1 del CTP respecto del Impuesto sobre los  
Ingresos Brutos- Convenio Multilateral, período fiscal 2019, en su art. 3° rechazar  
el descargo interpuesto contra el sumario N° M 642-2021 y aplicar una multa de  
\$103.430 (Pesos Ciento tres mil cuatrocientos treinta), por configuración de la  
infracción prevista en el art. 86 inciso 1 del CTP respecto del Impuesto sobre los

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
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

Ingresos Brutos- Convenio Multilateral; período fiscal 2020 y en su art. 4°, rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° M 643-2021 y aplicar una multa de \$15.410 (Pesos quince mil cuatrocientos diez), por configuración de la infracción prevista en el art. 85 del CTP, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral, anticipos 03 a 06/2021.

En su recurso, el apelante en primer lugar expone que sus ingresos provienen del arrendamiento de un inmueble propio ubicado en la provincia de Santiago del Estero. Por ello, en virtud del art. 214 del CTP no debe tributar el impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Tucumán. Manifiesta que tampoco corresponde su inscripción en el Régimen de Convenio Multilateral porque la actividad se desarrolla íntegramente en Santiago del Estero. Sigue exponiendo que cuando solicitó la inscripción en el impuesto, lo hizo para la actividad de "servicios empresariales", actividad que desarrolló hasta junio de 2018. A partir de octubre de 2018 la facturación corresponde a la actividad de "arrendamiento de inmueble" por un inmueble ubicado en Santiago del Estero. No desarrolla otra actividad económica; ya que si bien es accionista de Paz y Posse Ltda SA, los ingresos que percibe en ese carácter no están gravados con el impuesto en cuestión.

A posteriori desarrolla los agravios que le ocasiona la resolución apelada, a saber:

- a) la violación al derecho de propiedad: violenta las garantías de usar y disponer de la propiedad (art. 14 CN) y su inviolabilidad (art. 17 CN), que comprenden todos los intereses que un hombre puede poseer fuera de sí mismo.
- b) falta de proporcionalidad: el Fisco tiene parámetros de discrecionalidad, sujeto a márgenes de apreciación, considerando todos los elementos con los que cuenta al momento de decidir. Manifiesta el contribuyente que quedó claramente demostrado ser propietario de un inmueble rural en la Provincia de Santiago del Estero.
- c) arbitrariedad: Mantener las sanciones desproporcionadas impuestas resultaría una violación de las formalidades del acto administrativo, correspondiente que se declare la nulidad total y absoluta de las mismas.
- d) violación al principio de seguridad jurídica: Considera que no pueden las leyes inducir a confiar en ellas, para después borrar los derechos y garantías reconocidos. Mediante el art. 214 del CTP se establece el hecho imponible del



impuesto sobre los Ingresos Brutos y por medio de la resolución apelada pretende hacer caso omiso al principio de territorialidad en él establecido, lo que claramente afecta la seguridad jurídica

e) violación al principio de igualdad: este principio consagrado en el art. 16 de la CN es el derecho que detentan todos de que no se establezcan privilegios de unos frente a otros. Este principio también se ve afectado cuando una provincia pretender determinar un impuesto por una actividad desarrollada en otra jurisdicción.

Todo ello porque la Autoridad de Aplicación pretende la determinación de un impuesto que no debe ser abonado en virtud a lo establecido por el art. 214 del CTP, ya que la actividad no es desarrollada en la provincia de Tucumán, sino en Santiago del Estero.

Manifiesta el recurrente que las multas aplicadas son improcedentes y plantea la inconstitucionalidad del art. 85 del CTP. Considera que las multas no se encuentran firmes por encontrarse pendiente el planteo realizado y que el art. 85 es una evidente restricción al debido proceso, la defensa en juicio y el principio según el cual todas las resoluciones pueden ser recurridas, ya que significa una manifiesta coacción, al no poder ejercer su derecho de defensa con libertad.

La inconstitucionalidad se basa también en que la DGR dicta una resolución condenatoria penal de cumplimiento inmediato sin posibilidad de revisión judicial alguna y sin haber dado posibilidad de defensa alguna ante una pena. Es la DGR quien impone una sanción y que ante el descargo del contribuyente, también resuelve la aplicación o no de la multa. El procedimiento se encuentra viciado de nulidad porque la DGR es juez y parte.

Ofrece prueba documental y realizar reserva del caso federal.

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.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. FOSSE FORNESA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

III.- A fs. 19 obra Sentencia Interlocutoria N° 249/2022 del 14/12/2022 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 N° D 31/22 resulta ajustada a derecho.

El apelante alega que no le corresponde la determinación en el impuesto sobre los Ingresos Brutos en esta provincia, porque su actividad de arrendamiento se realiza íntegramente en la provincia de Santiago del Estero.

Sin embargo, como surge de las constancias de autos, los funcionarios de la Autoridad de Aplicación durante el curso de la fiscalización solicitaron la documentación pertinente a los efectos de poder determinar el hecho imponible y el monto a tributar por este hecho.

Efectivamente el contribuyente, según sus dichos y conforme la documentación obrante en autos, desarrolla la actividad de servicios inmobiliarios. Lo que difiere entre lo manifestado por el apelante y lo que pudo ser recabado durante la inspección, es que según el Sr. Paz Posse, la actividad de arrendamiento de un inmueble rural no debe tributar ingresos brutos en Tucumán porque se desarrolla en Santiago del Estero. Esta situación no surge de las actuaciones. Adjunta una oferta de arriendo de fecha 31/07/2018 por un inmueble rural en Santiago del Estero en la localidad de San Carlos, Distrito Vitiaca, Departamento Jimenez (fs. 26/28 del expte DGR).

Esta oferta la realizó la Sra. Alcira Josefa Lidia Cossio en su calidad de presidente de Paz y Posse Ltda S.A. a los Sres. Ramón Paz Posse, Alcira María Paz Posse, Susana María Paz Posse, Juan Paz Posse, José Ricardo Paz Posse, María de las Mercedes Paz Posse, Manuel José Paz Posse y **Sergio Paz Posse**.

Según las manifestaciones del contribuyente y de la firma citada, este arriendo no se perfeccionó.

Por otro lado el contribuyente acompaña las facturas que emitió a la sociedad citada por arriendos correspondientes a los años 2017, 2018, 2019, 2020, en las que no se detalla de que inmueble se trataría.

Asimismo se presentan otras inconsistencias, ya que también acompañó el contrato de donación con reserva de usufructo de fecha 02/10/2012, realizado por



el Sr. Ramón Paz Posse y su esposa Alcira Josefa Lidia Cossio, a favor de sus ocho hijos, entre ellos el contribuyente de marras.

Cabe considerar que la Sra. Cossio no puede ofrecer arrendar un inmueble rural a personas que no poseen el usufructo del mismo, sino solamente la nuda propiedad. Estos donatarios mientras estén vivos los donantes que se reservaron el usufructo, no pueden darlo en arrendamiento. Es decir, es la Sra Cossio quien puede otorgar el inmueble rural en arrendamiento, pero no ser ella quien lo solicita.

Esto también llevo al Fisco a concluir que las facturas que presentó durante la inspección no podían ser de un terreno el cual el contribuyente no puede dar en alquiler. Entonces, atento a que el apelante registra inscripción en nuestra provincia y no la tiene en la de Santiago del Estero ni en el Régimen de Convenio Multilateral, las facturas emitidas se refieren a inmuebles en nuestra provincia, debiendo tributar al Fisco Provincial.

Habiendo aclarado esta situación, las defensas relativas a la violación al derecho de propiedad, falta de proporcionalidad, arbitrariedad, afectación a la seguridad jurídica y al principio de igualdad, no tienen sustento alguno y deben ser rechazados; ya que quedó suficientemente demostrado que el contribuyente se encuentra inscripto en esta jurisdicción y los arriendos que factura deben presumirse se tratan de inmuebles rurales ubicados también en esta provincia; atento a que en su carácter de nudo copropietario del inmueble ubicado en Santiago del Estero de ninguna manera puede dar en arrendamiento el mismo.

En relación con el planteo de nulidad, no puede prosperar ya que no surge de las actuaciones ni lo expresa en su recurso, cuáles serian los agravios de que se vio privado de esgrimir; inclusive se presentó en debido tiempo y forma a ejercer su derecho de defensa. Como es sostenido por extensa doctrina y jurisprudencia no puede declararse la nulidad por la nulidad misma.

En relación con las sanciones aplicadas, a razón de verdad solamente se agravia de la multa aplicada en virtud de lo establecido en el art. 85 del CTP; planteando la inconstitucionalidad del mismo; ya que la DGR es juez y parte y no hay posibilidad de revisión judicial alguna.

Adelante considerar que no son procedentes los agravios realizados en relación con la sanción aplicada. Igualmente voy a expedirme no solo en referencia a la

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

sanción del art. 85, sino también a las aplicadas en virtud del art. 86 inciso 1 del CTP.

La aplicación de la sanciones en los arts. 2° y 3° de la resolución apelada se encuentra justificada, ya que si bien el artículo 86 inciso 1 del CTP 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, 2 y 3 del C.T.P. el que presume, 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. 3. Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributaria."*, supuestos que han sido comprobados en el caso bajo análisis, atento a que las declaraciones juradas no incluyen la actividad efectivamente realizada, en clara contradicción con sus libros contables. Además hay un apartamiento de las normas tributarias que exigen la inclusión de todos los ingresos brutos devengados en el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada.

En conclusión la aplicación de la sanción de multa por los sumarios M 641-2021 y M 642-2021, en virtud a la normativa establecida en el art. 86 inciso 1 del CTP resultan procedentes.

En relación con la sanción de multa aplicada en el art. 4° de la resolución apelada, respecto del elemento subjetivo del tipo infraccional (art. 85 del CTP) para que la acción punible se materialice es necesario que la omisión se concrete en los hechos, es decir, que se encuentre debidamente consumada y la conducta que la tipifica perfectamente exteriorizada, situación que ha sido corroborada en el presente caso respecto de los anticipos 03 a 06/2021.



En el mencionado art. 85, el elemento subjetivo está dado por el accionar culposo o negligente del contribuyente que realizó la presentación inexacta de las declaraciones juradas.

En relación con el planteo de inconstitucionalidad del artículo 85 del CTP, cabe tener en cuenta lo establecido por el art. 161 del CTP, que reza: *"El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que hayan declarado la inconstitucionalidad de dicha norma"*.

Incluso no son ciertas las manifestaciones del apelante en relación con que no existe posibilidad de revisión judicial posterior, ya que esa opción si la tiene el encartado, incluso tiene la posibilidad que se encuentra utilizando con este recurso, de que un Organismo como este TFA que tiene autonomía, pueda analizar las presentes actuaciones y resolver en consecuencia. Sin perjuicio de ello, una vez firme esta sentencia y si el contribuyente lo considera pertinente puede presentarse ante la justicia y reclamar su nulidad.

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

- I) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por PAZ POSSE, SERGIO, CUIT N° 20-17042344-6, en contra de la Resolución N° D 31/22 de fecha 14/06/2022. En consecuencia CONFIRMAR la misma en su totalidad, de acuerdo a los considerandos que anteceden.
- II) REGISTRAR, NOTIFICAR, 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:



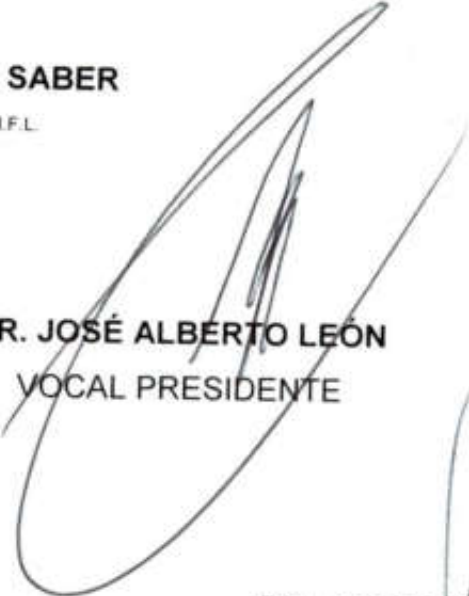
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:

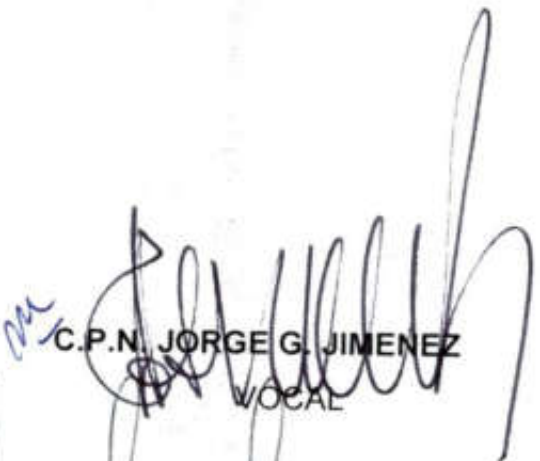
- 1- **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **PAZ POSSE, SERGIO, CUIT N° 20-17042344-6**, en contra de la Resolución N° D 31/22 de fecha 14/06/2022. En consecuencia **CONFIRMAR** la misma en su totalidad, de acuerdo a los considerandos que anteceden.
- 2- **REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

HACER SABER

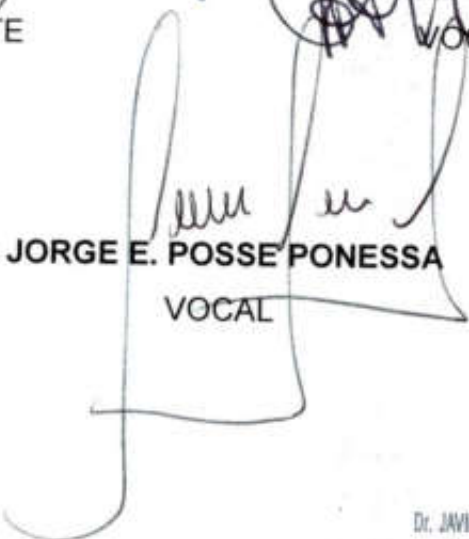
M.F.L.



DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL PRESIDENTE



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION