

SENTENCIA N°: 59/2026

Expte. N°: 258/926/2025

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ¹ días del mes de ^{JULIO} de 2026, se reúnen los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, 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: **"GRUPO DU S.A.S. S/ RECURSO DE APELACIÓN"**, Expte. N° 258/926/2025 y Expte. N° 11034/376/D/2023 (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. 654/666 del expte DGR N° 11034/376/D/2023, se presenta el Dr. Raul Matías Mirande en carácter de apoderado del contribuyente GRUPO DU S.A.S. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 18/25 de fecha 18/03/2025, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 649/651 del expediente DGR.

En la Resolución se resuelve, en su art. 1° rechazar la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra de las Actas de Deuda N° A 93-2024 y A 94-2024 confeccionadas en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio Multilateral, periodos fiscales 2022 y 2023 respectivamente; y en su art. 2° rechazar el descargo interpuesto contra el Sumario N° M 93-2024 (periodo fiscal 2022) y aplicar una multa por \$1.585.244,20 (Pesos Un millón quinientos ochenta y cinco mil doscientos cuarenta y cuatro con 20/100) por configuración del art. 87 del CTP.

En su recurso, manifiesta que la DGR considera que erróneamente la firma se inscribió en la actividad de Construcción y Obras de Ingeniería Civil (con alícuota del 2,5%), debiendo hacerlo en la actividad de Servicios Inmobiliarios (con una alícuota del 5%). Considera que la determinación es insanablemente nula por

"2025 año de Memoria por: Golpe de Estado Cívico Militar de 1976, Cierre Masivo de los Ingenios en 1966 y Cierre de los Talleres Ferroviarios de Tafí Viejo en 1980"

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

carecer de causa, al ser falsos los hechos y el derecho invocado y por violación a la ley aplicable. Cita el art. 48 de la Ley 4537.

Considera que a los fines de encuadrar su actividad corresponde remitirse al Nomenclador de Actividades Económicas del Sistema Federal de Recaudación (NAES), aprobado por la Comisión Arbitral y por la DGR y cita textual lo que la actividad pretendida por la Autoridad de Aplicación (Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes urbanos propios o arrendados n.c.p.) incluye y excluye. Concluye que el tratamiento menos benévolo de esta actividad obedece a que no tiene un valor agregado por el contribuyente, quien no asume mayores riesgos y sin inversiones.

Esta situación no es la que se verifica en los hechos con la actividad desarrollada por el apelante. Reproduce la cláusula cuarta del contrato social donde consigna el objeto de la misma, siendo la actividad principal la de CONSTRUCCIÓN. Manifiesta que en forma casi exclusiva se dedica a la compra de terrenos de gran extensión para efectuar obras de ingeniería civil y subdividirlo en lotes para la venta.

Es decir que no compra terrenos con ciertas características y lo vende con las mismas características; sino que compra un terreno mayor para luego dividir los lotes individuales con todos los trámites catastrales pertinentes, crear un conjunto inmobiliario, realizar todas las obras de "barrio privado", como ser calles, club house, piscinas, canchas de futbol y/o tenis, portería, etc.

También cita el apelante lo que el NAES considera como actividad de "Construcción de Obras de Ingeniería n.c.p.", lo que incluye y lo que excluye; resaltando entre los ítems incluidos el de "Subdivisión de propiedades inmobiliarias en lotes para la venta". Por ello el recurrente considera que con la determinación impositiva realizada la DGR violenta la Ley Aplicable, que es la Resolución General N° 100/2017 cuya fuente primaria es la Resolución General (CA) N° 7/17. En conclusión la actividad declarada por la firma es la correcta al igual que la alícuota del 2,5%.

Este acto administrativo viciado de nulidad absoluta afecta garantías constitucionales. Esta nulidad no significa una simple disconformidad con la metodología aplicada, como expresa la Resolución apelada. La misma afecta la

propiedad protegida por el art. 17 de la Constitución Nacional, al determinar un impuesto que será ejecutado en base a fundamentos nulos de nulidad absoluta.

La DGR equipara la inversión que significan las obras de ingeniería civil con simples operaciones comerciales para incrementar el valor, reconociendo que la firma realiza dichas obras de ingeniería.

Reitera el apelante que la actividad inmobiliaria tiene un tinte transaccional donde la materia imponible se refiere a la renta obtenida por comprar y vender o arrendar inmuebles, ya sean propios o ajenos; en cambio en la construcción (específicamente en la subdivisión de lotes para su venta), no existe impedimento para que los lotes sean vendidos por la misma empresa constructora y no por eso tiene el carácter de actividad inmobiliaria.

Inclusive en el Nomenclador al especificar "Subdivisión de propiedades inmobiliarias en lotes para la venta", es clara la intención de que esta división de la extensión mayor de terreno debe ser efectuada para vender dichos lotes y esta aclaración no es inocente.

Analiza el apelante la actividad desarrollada por las empresas constructoras que construyen edificios; en la mayoría de los casos lo realizan sobre inmuebles propios y luego venden los departamentos. En estos casos se incluye su actividad como "Construcción y reforma de edificios residenciales o no residenciales", con una alícuota del 2,5%. En estos supuestos la DGR no cuestiona la venta ni el hecho imponible; cuando no existe diferencia con la actividad realizada por el recurrente. De esta manera también violenta el principio constitucional de igualdad previsto en el art. 16 de la CN.

Por último solicita que se suspenda la ejecutoriedad del acto administrativo cuestionado, hasta tanto obtenga resolución por parte de este Tribunal. Cita el art. 47 de la Ley 4537.

Ofrece prueba documental y realiza reserva del caso federal.

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 149 del Código Tributario.

En relación con el encuadre de la actividad desarrollada por el contribuyente, manifiesta que durante la etapa fiscalizadora, se le solicitó a la firma la documentación respaldatoria de sus actividades, pudiendo verificar que exterioriza en sus DDJJ la actividad de "Construcción de Obras de Ingeniería

"2026 año de Memoria por: Golpe de Estado Cívico Militar de 1976, Cierre Masivo de los Ingenios en 1966 y Cierre de los Talleres Ferroviarios de Tafí Viejo en 1980"

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Civil". Ante esto, la DGR le solicitó realice la descripción completa de su modalidad operativa; a lo que respondió que en esos momentos había adquirido una finca de mayor extensión para urbanizarla con las obras de ingeniería necesarias para la subdivisión de lotes para la venta y que la base imponible se conformó por los boletos celebrados según el criterio de lo devengado (teniendo en cuenta las cuotas devengadas cuando la financiación de la operación era mayor a 12 meses).

De la documentación aportada por la firma y por terceros el Fisco concluyó que la actividad desarrollada era la de "Servicios Inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados n.c.p."

En relación con el anticipo 08/2022 se verificó una operación con la firma M&G SAS por el servicio de limpieza de un predio, asignando estos ingresos a la actividad "Demolición y voladura de edificios y sus partes (incluye los trabajos de limpieza de escombros....)" (NAES 431100).

Considera que la empresa realizó operaciones comerciales para incrementar el valor económico del inmueble de mayor extensión al realizar los trabajos de infraestructura que permiten la urbanización del mismo; siendo la venta de los lotes el hecho económico realizado y por el que debe tributar.

Manifiesta en su presentación, que la pretensión de nulidad del apelante no puede ser acogida ya que no se advierte garantía lesionada, ni existe un perjuicio concreto acreditado, ya que el objeto de las nulidades procesales es el resguardo de la garantía de la defensa en juicio; y en el presente caso el contribuyente fue debidamente notificado de las Actas de deuda impugnadas, por lo que pudo ejercer su derecho de defensa; inclusive para reforzar ello, se dictó una medida para mejor proveer. No invoca el recurrente las defensas de que se vio privado por la supuesta nulidad planteada.

La actividad pretendida por el contribuyente "Subdivisión de propiedades inmobiliarias en lotes para la venta", implica un proceso llevado a cabo por un agrimensor del fraccionamiento del predio en unidades independientes, en las que se confecciona un plano de subdivisión. Sin embargo de la documentación obrante no caben dudas que el apelante obtiene ingresos de la venta de los lotes del inmueble de su propiedad.

En relación con el planteo de suspensión de la ejecutoriedad del acto cuestionado, no resulta procedente su argumento, ya que se encuentra legalmente dispuesta que la interposición del presente recurso tiene efecto suspensivo.

Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fs. 20 obra Sentencia Interlocutoria N° 156/25 del 12/09/2025 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. 152 del CTP.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° D 18/25 resulta ajustada a derecho.

Como pauta metodológica, resulta necesario aclarar que -a partir de la publicación de la Ley 9924 (BO 17/10/2025)- se ha puesto en vigencia el nuevo Digesto Jurídico de la Provincia, mediante el cual se consolidan diversas leyes locales. Entre las normas consolidadas se encuentra el Código Tributario Provincial, que ha sufrido modificaciones en la numeración de su articulado.

Tanto los agravios del recurrente, como el responde de la Autoridad de Aplicación hacen referencia a las normas del código con numeración previa a la consolidación; por lo que resulta necesario formular precisiones respecto de la normativa aplicable.

En nuestros considerandos, en cambio, se procederá a la cita del articulado actual, seguido de la referencia al artículo vigente con anterioridad a la Ley 9924.-

El eje del planteo del contribuyente gira en torno a cómo resulta encuadrada la actividad económica que desarrolla y por ende la alícuota que se aplica.

Por su parte el apelante en su recurso expresa que su actividad en forma casi exclusiva se dedica a la compra de terrenos de gran extensión para efectuar obras de ingeniería civil y subdividirlo en lotes para la venta.

Por otra parte la DGR considera que la empresa realizó operaciones comerciales para incrementar el valor económico del inmueble de mayor extensión al realizar los trabajos de infraestructura que permiten la urbanización del mismo; siendo la venta de los lotes el hecho económico realizado y por el que debe tributar.

El contribuyente presenta sus declaraciones juradas bajo el código de actividad NAES n° 429090: "Construcción de obras de ingeniería civil n.c.p.", el cual entre

"2026 año de Memoria por: Golpe de Estado Cívico Militar de 1976, Cierre Masivo de los Ingenios en 1966 y Cierre de los Talleres Ferroviarios de Tafí Viejo en 1980"

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

las actividades que incluye se encuentra la de "Subdivisión de propiedades inmobiliarias en lotes para la venta". Esto es impugnado por la Autoridad de Aplicación al considerar que la actividad declarada debe ser la correspondiente al código NAES n° 681098: "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes urbanos propios o arrendados n.c.p.". En ese sentido fueron confeccionadas las Actas de deuda N° A 93-2024 y A 94-2024, modificando la actividad y por ende la alícuota, pero tomando la misma base imponible declarada oportunamente por el contribuyente.

Considero que de la lectura misma de la expresión "Construcción de obras de ingeniería", no puede llegarse a la conclusión que ello se trata de la venta de un inmueble. Si bien como manifiesta el apelante la actividad mencionada incluye a la "Subdivisión de propiedades inmobiliarias en lotes para la venta", las obras de ingeniería no son el servicio último que prestara ni por el que emitiera sus facturas.

Conforme surge de las actuaciones, gran parte de sus ingresos provienen de la venta de lotes, que si bien surgieron de un loteo realizado por él, luego de las obras de urbanización realizadas, se trata de dos actividades que difieren completamente.

Considero acertada la postura de la Autoridad de Aplicación al considerar que *"...la empresa realizó operaciones comerciales para incrementar el valor económico del inmueble de mayor extensión de su propiedad, por lo que se consideró que la modalidad operativa...de la firma es la venta de lotes emergentes de un inmueble de su propiedad, realizando en los mismos, trabajos de infraestructura que permiten la urbanización del inmueble, pasando dicha obra con sus erogaciones a formar parte del costo de los mismos con un incremento en su valor económico, lo que se ve sustentado en las facturas de ventas realizadas por la firma a sus clientes..."*

También debe considerarse que la actividad inmobiliaria fue contemplada por los socios al momento de constitución de la S.A.S., conforme lo establece la cláusula cuarta del contrato social al expresar: *"La sociedad tendrá por objeto dedicarse por cuenta propia o ajena...a las siguientes actividades: ...b) INMOBILIARIA: Comprar, vender, permutar, fraccionar. Lotear, administrar, y explotar inmuebles*

urbanos y rurales, incluso barrios o edificios en altura que hubiesen sido o no contruidos por la sociedad..”

La inclusión de su actividad en “Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia con bienes urbanos propios o arrendados” incluye conforme lo expone el Nomenclador de actividades NAES a: La compra, venta, alquiler y explotación, por cuenta propia, de bienes propios o arrendados como: - casas amuebladas o no - departamentos amueblados o no – terrenos... (el subrayado me pertenece); por lo que la determinación de oficio realizada resulta correcta.

En cuanto al planteo de nulidad de la Resolución, cabe considerar lo que expresa el art. 223 del Código Procesal Civil y Comercial (de aplicación supletoria en esta materia): “Para obtener la declaración de nulidad de un acto procesal es necesario tener interés legítimo.

No se declarará nulo un acto irregular cuando su irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de quien lo pide.

La parte que hubiera dado lugar a la nulidad no podrá pedir la invalidez del acto realizado.

Tampoco se declarará nulo un acto, pese a su irregularidad, cuando ha cumplido el fin para el cual estaba destinado”.

Es decir, aún en el caso que la Autoridad de Aplicación hubiera cometido alguna irregularidad, lo que no ocurrió en autos; habiendo cumplido el acto con el fin previsto no puede ser declarada su invalidez. En el caso, tanto las Actas de deuda como la Resolución dictada en su consecuencia cumplieron con el fin propuesto y el contribuyente tuvo la posibilidad de impugnar en tiempo y forma los mismos. No puede proceder la nulidad por la nulidad misma; premisa ampliamente receptada por doctrina y jurisprudencia.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que para que prospere la declaración de nulidades, se requiere la existencia de un perjuicio concreto para alguna de las partes, porque cuando se adopta en el sólo cumplimiento de la ley importa un manifiesto exceso ritual no compatible con el buen servicio de justicia (doctrina de Fallos: 295:961; 298:312; 306:149; 310:1880; 311:1413; 330:4549). No procede su declaración en el solo interés del formal cumplimiento de la ley, ya que resulta inaceptable la declaración de una nulidad por la nulidad misma (Fallos: 303:554; 322:507; 324:1564).

“2026 año de Memoria por: Golpe de Estado Cívico Militar de 1976, Cierre Masivo de los Ingenios 1966 y Cierre de los Talleres Ferroviarios de Tafí Viejo en 1980”

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

En materia de nulidades debe primar un criterio de interpretación restrictiva y sólo cabe pronunciarse por la anulación de las actuaciones cuando exista un derecho o interés legítimo lesionado, de modo que cause un perjuicio irreparable, más no cuando falte una finalidad práctica en su admisión. Su procedencia exige, como presupuesto, que el acto impugnado tenga trascendencia sobre las garantías esenciales de la defensa en juicio o se traduzca en la restricción de algún otro derecho. De otro modo, la sanción de nulidad aparecería respondiendo a un formalismo vacío, que va en desmedro de la idea de justicia y de la pronta solución de las causas, en lo que también está interesado el orden público (Fallos: 323:929; 325:1404; 331:994).

En cuanto al pedido de suspensión de ejecutoriedad del acto administrativo cuestionado, cabe citar el artículo 100 del CTP (anterior art. 99) que respecto a la falta de impugnación establece que: *"Si en el plazo previsto en el artículo anterior se omite impugnar o manifestar disconformidad, o no se paga y/o regulariza la deuda determinada e intimada, acreditándolo ante la Autoridad de Aplicación, ésta quedará consentida y firme sin necesidad de dictar resolución alguna, dando lugar a la emisión del título al que se refiere el artículo 170 y a la ejecución fiscal pertinente."*

Si se impugna o manifiesta disconformidad, la Autoridad de Aplicación sustanciará las pruebas ofrecidas que se consideren conducentes, producirá aquellas que estime necesarias para mejor proveer y dictará resolución motivada, incluyendo las razones de la desestimación de pruebas ofrecidas, en su caso.

La resolución quedará firme a los quince (15) días de notificada, salvo que los contribuyentes o responsables interpongan, dentro de ese término, recurso de reconsideración ante la Autoridad de Aplicación o recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. "

Por ello, la impugnación a las Actas de Deuda y la posterior apelación a la presente resolución, suspendieron la ejecutoriedad del acto, en tanto este no ha quedado firme.

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

I) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por GRUPO DU S.A.S., CUIT N° 30-71724367-2 en contra de la Resolución N° D 18/25 de fecha

18/03/2025, y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma, en virtud a las razones expuestas en los considerandos.

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- **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **GRUPO DU S.A.S., CUIT N° 30-71724367-2** en contra de la Resolución N° D 18/25 de fecha 18/03/2025, y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma, en virtud a las razones expuestas en los considerandos.

2- **REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**
HACER SABER

M.F.L.

C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION