

En San Miguel de Tucumán, a los 27 días del mes de Julio de 2026, reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, el Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y a fin de resolver la causa caratulada: "TUBYVAL S.R.L. S/Recurso de Apelación" Expte. N° 236/926/2025 (Expte. DGR N° 3207-376-D-2023-) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que el contribuyente TUBYVAL S.R.L., C.U.I.T. N° 30-70788913-2, presentó Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 15-25 de la Dirección General de Rentas de fecha 12/03/2025, obrante a fs. 1250/1252 del Expte. DGR N° 3207-376-D-2023. En ella se resuelve:

ARTICULO 1º.- RECHAZAR la impugnación interpuesta por el Sr. Héctor E. Roldan CUIT N° 20-10645646-2 en carácter de Socio Gerente de TUBYVAL S.R.L., CUIT N° 30-70788913-2, con domicilio especial constituido en el domicilio fiscal electrónico, de conformidad con lo establecido en los artículos 38 bis y 114 del CTP, a las Actas de Deuda N° A 923-2023 (Período Fiscal 2020), N° A 924-2023 (Período Fiscal 2021) y N° A 925-2023 (Período Fiscal 2022) confeccionadas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos -Convenio Multilateral-, confirmándose las mismas.

I.1. El apelante se agravia por que la D.G.R. considera su actividad como una mera "prestación de servicios" (o venta al por mayor). Argumenta que la compra de tubos para su posterior corte y biselado según las especificaciones del cliente implica una alteración y transformación física de la materia prima. Por lo tanto, encuadra legalmente en el concepto de actividad industrial manufacturera

("Fabricación de productos elaborados de metal"), lo cual le otorga el derecho a tributar con la alícuota reducida del 1,5% establecida en el Pacto Fiscal.

I.2. Cuestiona que la D.G.R. rechaza el valor probatorio de las actas labradas por sus propios inspectores (afirmando que le son "inoponibles" al fisco por no ser actos administrativos). El apelante sostiene que dichas actas son instrumentos públicos que gozan de plena fe, las cuales prueban de manera incontrovertible que en el establecimiento existen las maquinarias y herramientas necesarias para la alteración física de los tubos.

I.3. Se agravia por que la resolución deniega la condición de empresa manufacturera basándose en la forma en que están redactados sus Estados Contables. El Fisco argumentó que la empresa usa terminología de empresa comercial (ej. "Costo de Mercaderías Vendidas" en lugar de "Costo de Producción", o "Bienes de Cambio" en lugar de "Materia Prima"), lo cual el contribuyente considera insuficiente para desvirtuar la realidad fáctica de la transformación de los tubos.

I.4. El apelante argumenta que, en el año 2014, inspectores del mismo organismo verificaron el local, las maquinarias y los empleados, avalando la actividad de "Fabricación". Sin embargo, en la inspección de 2023, ante la misma situación fáctica y en el mismo domicilio, el Fisco cambió sorpresivamente de criterio para encuadrarla como un servicio, ignorando sus propios precedentes institucionales.

I.5. Finalmente, el contribuyente señala un absurdo lógico en el argumento de la D.G.R.: constató en el Libro IVA Compras que Tubbyval S.R.L. compra los tubos a proveedores. Por lo tanto, es imposible que se trate de una actividad de "servicios" (que implicaría cortar bienes ajenos aportados por el cliente). La compra de la materia prima demuestra que la empresa adquiere los bienes, los modifica y luego los vende, lo que define por excelencia a la actividad manufacturera.

II.- A fs. 1/6 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 149º del Código Tributario Provincial.

II.1. El Fisco aclara que no encuadró la actividad puramente como un servicio, sino bajo el código de "Venta al por mayor de Mercaderías n.c.p.". Considera que el corte y

biselado es un servicio que le añade valor a la venta del tubo, pero la actividad principal sigue siendo la venta del producto, ya sea en el mismo estado en que lo adquirió o agregándole valor mediante el corte solicitado por el cliente.

II.2. Señala que, producto de la fiscalización y circularización a proveedores como Siderca SAIC, Sidersa S.A. y SIAT S.A., se corroboró que son estos terceros quienes fabrican y proveen los caños y tubos a la firma Tubyval S.R.L.

En consecuencia, Tubyval simplemente adquiere un producto ya fabricado por sus proveedores y realiza un trabajo de corte y biselado a pedido del cliente, lo cual a instancia de la fiscalización no se considera un proceso de fabricación en sí mismo.

II.3. Ratifica que los balances presentados por la empresa utilizan terminología y estructuras que no difieren de una empresa comercial. Observan que la empresa determina el Costo de Mercaderías Vendidas (CMV) y expone Bienes de Cambio en su Activo Corriente, en lugar de utilizar cuentas que reflejen un Costo de Producción (que incluya Materia Prima y Mano de Obra) o cuentas de Productos en Proceso y Productos Terminados, típicas de la industria manufacturera.

II.4. Destaca que la empresa declaró ante AFIP (hoy ARCA) la totalidad de sus ingresos bajo la actividad de Venta al por menor de artículos de ferretería y materiales eléctricos.

Además, del análisis de los recibos de sueldo surge que los empleados pertenecen al Sindicato de Empleados y Obreros del Comercio (SEOC) y están registrados en su totalidad bajo la tarea de Maestranza, lo que desvirtúa la afirmación del contribuyente de que cuenta con operarios industriales especializados.

II.5. Respecto al presunto cambio imprevisto de criterio, responde que el acta labrada por inspectores en el año 2014 fue una actuación propia del accionar de verificación y control, pero no constituye un acto administrativo emanado de autoridad competente como lo son las Actas de Deuda actuales.

La fiscalización que originó el ajuste abarca los períodos 2020 a 2022. El Fisco sostiene que el hecho de que en el depósito existan maquinarias y elementos no prueba por sí solo la actividad de Fabricación si el resto de la documentación indica lo contrario.

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

II.6. Finalmente, argumenta que al analizar el detalle del Nomenclador de Actividades para el código 259999 de "Fabricación de productos elaborados de metal n.c.p." (que incluye clavos, bulonería, vajilla, etc.), no se encuentra incluido el corte y/o biselado de tubos y caños de metal.

III.- A fs. 13 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N.º 71/2025, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se dispone autos para sentencia.

IV.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde emitir opinión:

IV.1. El agravio medular interpuesto por el apelante se circunscribe a la pretensión de subsumir su actividad económica bajo el código NAES "259999 - Fabricación de productos elaborados de metal n.c.p.". Dicho planteo persigue la aplicación de la alícuota tributaria reducida del 1,5%, beneficio fiscal de interpretación restrictiva reservado taxativamente por el ordenamiento jurídico para las explotaciones que desarrollen una actividad industrial manufacturera en sentido estricto.

Analizadas las constancias obrantes en autos, se colige la improcedencia del agravio, toda vez que se verifica la falta de un ciclo productivo autónomo e integrado en cabeza de Tubbyval S.R.L.

En efecto, el plexo probatorio reunido durante la instancia de fiscalización, en particular la información aportada mediante la circularización a terceros proveedores —Siderca SAIC, Sidersa S.A. y SIAT S.A.—, aporta elementos de convicción dirimientes para establecer la naturaleza material de las operaciones. Las respuestas a dichos requerimientos acreditan que la fase industrial, comprensiva del proceso siderúrgico y metalmecánico, es ejecutada y agotada por las citadas firmas proveedoras. El contribuyente se limita a la adquisición de los bienes de cambio (tubos y caños de acero) con su conformación estructural, física y química ya determinada en origen.

En consecuencia, las operaciones de corte y biselado efectuadas a requerimiento de los adquirentes no configuran un proceso industrial. La dogmática tributaria

exige, para el encuadramiento en el sector manufacturero, la comprobación de una transformación fisicoquímica sustancial de la materia prima. La mera alteración de la dimensión longitudinal del tubo o la adecuación de sus extremos mediante el procedimiento de biselado no produce una mutación en la naturaleza jurídica, composición esencial ni funcionalidad del bien transado.

Constituyen, por el contrario, labores que tipifican como prestaciones de servicios accesorias y conexas a la enajenación del bien principal, carentes de la entidad técnica indispensable para ser categorizadas como etapas de fabricación de un producto elaborado de metal.

Bajo tales premisas, el temperamento adoptado por la Dirección General de Rentas tendiente a recategorizar las bases impositivas bajo el código NAES "469090 - Venta al por mayor de mercaderías n.c.p." resulta ajustado a derecho y encuentra sustento dogmático en el Principio de Realidad Económica estatuido en el ordenamiento fiscal local.

El encuadre normativo correspondiente a la comercialización mayorista comprende intrínsecamente las tareas operativas de manipulación, fraccionamiento y adaptación a medida, en tanto estas no deriven en la obtención de un producto con identidad propia y sustancialmente diferenciada de sus insumos. Validar la tesitura del recurrente implicaría una desnaturalización del hecho imponible reglado y una transgresión al principio de equidad tributaria, al extender infundadamente un diferencial de alícuota a un sujeto pasivo cuya materialidad económica y capacidad contributiva derivan de la intermediación en la cadena de distribución comercial.

IV.2. La invocación que efectúa la recurrente respecto de la tipificación conceptual contenida en el Decreto Reglamentario N° 3319/1979 de la Ley Nacional N° 22021 resulta inoficiosa e inoponible frente a la incontrovertible exteriorización material de sus propios Estados Contables.

El plexo normativo provincial consagra expresamente, en el artículo 7 del Código Tributario Provincial, el Principio de la Realidad Económica. Dicho postulado hermenéutico obliga a la administración fiscal y a este Tribunal a desentrañar la verdadera naturaleza de los hechos, actos y circunstancias sujetas a tributación, considerándolos conforme a su significación económica y financiera. En este imperativo, se debe prescindir de la mera apariencia formal o de las rotulaciones

jurídicas adoptadas por el sujeto pasivo, cuando estas difieran de la materialidad subyacente.

Al someter a una exhaustiva revisión técnica los Estados Contables (EECC) presentados por el contribuyente, correspondientes a los ejercicios económicos cerrados al 31/12/2019, 31/12/2020 y 31/12/2021, se advierte de manera indubitable una estructura de exposición que obedece estrictamente a la de una empresa de índole comercial.

En primer término, al analizar el "Estado de Resultados", se constata que la firma determina el Costo de Mercaderías Vendidas (CMV) mediante la clásica ecuación comercial de diferencias de inventario, esto es, en función a la Existencia Inicial de Mercaderías más las Compras menos la Existencia Final. Es ostensible la omisión absoluta de la determinación de un "Costo de Producción", cuya imputación en la dogmática contable exigiría la insoslayable registración de los elementos integrantes del costo industrial: Materia Prima, Mano de Obra y Costos Indirectos de Fabricación.

Resulta dirimente destacar que no se verifica contablemente la imputación de un "Costo de Mano de Obra" afectado a producción. Por el contrario, en el "Cuadro I - Información requerida Art. 64 inc. B) Ley 19550", se exponen únicamente "Gastos de adm. y Comerc." y "Resultados financieros", no evidenciándose erogaciones operativas que reflejen o soporten el sostenimiento de un proceso fabril.

En segundo término, esta asimetría insalvable entre la actividad alegada y la contabilidad formalizada se replica en el Estado de Situación Patrimonial. Dentro del capítulo "Activo Corriente", la cuenta "Bienes de Cambio" referenciada en la Nota 2.4 alude de forma genérica a "Materiales". Se omite por completo la necesaria desagregación exigible técnica y legalmente para las explotaciones de fabricación, la cual impone exteriorizar los saldos correspondientes a "Materia Prima", "Productos en Proceso" y "Productos Terminados". Lejos de ello, la taxonomía de cuentas expuesta en los EECC analizados corresponde de manera unívoca a una empresa comercial.

Por tanto, la propia técnica de registración y exposición contable de la apelante adquiere el carácter de un reconocimiento fáctico de su operatoria. La contabilidad formal de la firma excluye probatoriamente toda presunción respecto

de la ejecución de una labor industrial manufacturera, consolidando la legitimidad material del ajuste determinativo practicado por la Dirección General de Rentas.

IV.3. En el ámbito del derecho tributario sustantivo, resulta un axioma ineludible que toda pretensión orientada a usufructuar beneficios fiscales —tales como la aplicación de una alícuota fuertemente reducida del 1,5%— exige, de manera insoslayable, una estricta simetría y congruencia entre la realidad operativa de la empresa y su respaldo documental en las órbitas contable, comercial, previsional y formal. Esta congruencia, indispensable para legitimar el encuadre pretendido, resulta absolutamente inexistente en el sub lite.

En primer término, el recurrente exhibe una palmaria y autoincriminatoria asimetría registral frente a los distintos estamentos estatales. Conforme obra en las actuaciones, ante la jurisdicción fiscal federal —AFIP, actual ARCA—, la firma exteriorizó la totalidad de sus ingresos brutos encuadrándolos bajo la categorización "Venta al por menor de artículos de ferretería y materiales eléctricos", codificada bajo el NAES 475230. Esta declaración jurada, emanada del propio contribuyente, desmiente de plano su supuesta condición de industria metalúrgica.

En segundo término, la contradicción se torna insalvable al compulsar la capacidad operativa y laboral de la firma. Del análisis pormenorizado de los "Recibos de Haberes" agregados a fs. 217/363 del expediente, surge de manera indubitable una total carencia de idoneidad técnica en la nómina de dependientes para operar y sostener una planta industrial. La totalidad del personal en relación de dependencia se encuentra encuadrado convencionalmente bajo la órbita del Sindicato de Empleados y Obreros del Comercio (SEOC), contando con la cobertura médico-asistencial de OSECAC. Más aún, la calificación profesional asignada a la totalidad de estos dependientes es exclusivamente la de "Maestranza".

La absoluta inexistencia de personal obrero especializado, operarios calificados o técnicos metalúrgicos fulmina material y jurídicamente la aseveración del contribuyente respecto a la ejecución de procesos fabriles complejos que justifiquen el carácter de "Fabricación". Resulta fácticamente inverosímil y jurídicamente inoponible intentar sostener el desarrollo de una actividad propia de

la industria manufacturera valiéndose, en exclusividad, de empleados registrados para tareas generales del rubro comercio.

IV.4. El recurso de apelación ensaya una argumentación basada en la supuesta inoponibilidad de los actos de la propia Administración y en un presunto cambio intempestivo de criterio fiscal por parte del ente recaudador. Para sustentar esta tesitura, el recurrente se resguarda en el contenido de un acta de constatación labrada in situ por inspectores en el año 2014, argumentando que la misma consolida la legalidad de su encuadre industrial.

Al respecto, se advierte que el apelante incurre en una hermenéutica errónea y parcial de las normas que rigen la eficacia y el alcance probatorio de los instrumentos públicos.

Si bien resulta innegable que el artículo 296 del Código Civil y Comercial de la Nación (CCyCN) —en armónica concordancia con el artículo 9 inciso 2 del Código Tributario Provincial (CTP)— otorga plena fe a los instrumentos públicos respecto de los actos realizados y los hechos cumplidos por el oficial público o pasados en su presencia (conforme a su inciso a), resulta deliberadamente soslayado por la contribuyente el imperativo legal contenido en el inciso "2" de la citada norma sustancial.

Dicho precepto es taxativo al establecer que, en cuanto al contenido de las declaraciones y a las enunciaciones de hechos directamente relacionados con el objeto principal del acto, la fe pública cede y se encuentra condicionada "hasta que produzca prueba en contrario".

En la presente causa, la compulsa integral, sistemática y profunda llevada a cabo por el equipo fiscalizador sobre los períodos fiscales bajo examen (comprendidos entre enero de 2020 y diciembre de 2022) ha arrojado un plexo probatorio de carácter objetivo y contundente. Las pruebas en contrario recopiladas en estas actuaciones —tales como el análisis estructural y conceptual de los Estados Contables, la constatación de la nómina de dependientes bajo convenios y registros sindicales estrictamente mercantiles, y las respuestas irrefutables obtenidas de las circularizaciones efectuadas a los proveedores fabricantes — desvirtúan por completo cualquier presunción inicial o apariencia material que pudiera haberse derivado de actas pretéritas.

A mayor abundamiento, desde la estricta óptica del derecho administrativo sancionador y procedimental tributario, un acta de inspección ocular —ya sea la histórica del año 2014 o la confeccionada en noviembre de 2023, donde el funcionario apenas deja constancia de los elementos y maquinarias existentes en el depósito, como una amoladora o una sierra sinfín — constituye materialmente un mero acto preparatorio.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Estas diligencias operativas se enmarcan en el despliegue natural de las facultades de verificación y control del Departamento Fiscalización. El simple hecho de que en un recinto existan dichas herramientas no aprueba, por sí solo y de manera aislada, el ejercicio real, sostenido y determinante de la actividad de "Fabricación de productos elaborados de metal n.c.p."

En definitiva, estas actas de constatación preparatorias no revisten, en ninguna circunstancia, el carácter ni la jerarquía institucional de un acto administrativo determinativo emanado de autoridad competente. En consecuencia, resultan palmariamente inidóneas para adquirir firmeza, generar derechos adquiridos a favor de la empresa administrada, o constituir una suerte de "cosa juzgada administrativa" que petrifique, inhiba o limite las potestades constitucionales del Fisco para escrutar la verdad material, rebatir las apariencias formales y ajustar la tributación a la auténtica realidad económica en períodos fiscales ulteriores.

Por todo lo precedentemente expuesto, corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación presentado por la firma TUBYVAL S.R.L., C.U.I.T. N° 30-70788913-2, contra la Resolución N° D 15-25, dictada por la D.G.R. en fecha 12/03/2025, y en consecuencia, CONFIRMAR la deuda en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos -Convenio Multilateral- establecida en las Actas de Deuda N° A 923-2023 (Período Fiscal 2020), N° A 924-2023 (Período Fiscal 2021) y N° A 925-2023 (Período Fiscal 2022).

El señor vocal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

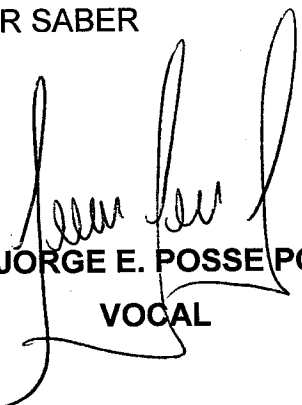
RESUELVE:

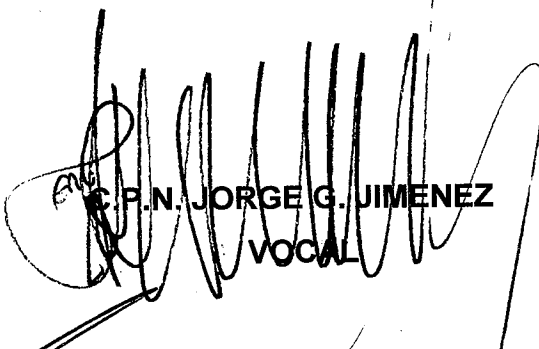
1.- **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por la firma TUBYVAL S.R.L., C.U.I.T. N° 30-70788913-2, contra la Resolución N° D 15-25, dictada por la D.G.R. en fecha 12/03/2025, y en consecuencia, **CONFIRMAR** la deuda en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos -Convenio Multilateral- establecida en las Actas de Deuda N° A 923-2023 (Período Fiscal 2020), N° A 924-2023 (Período Fiscal 2021) y N° A 925-2023 (Período Fiscal 2022), por todos los motivos y considerandos que anteceden.

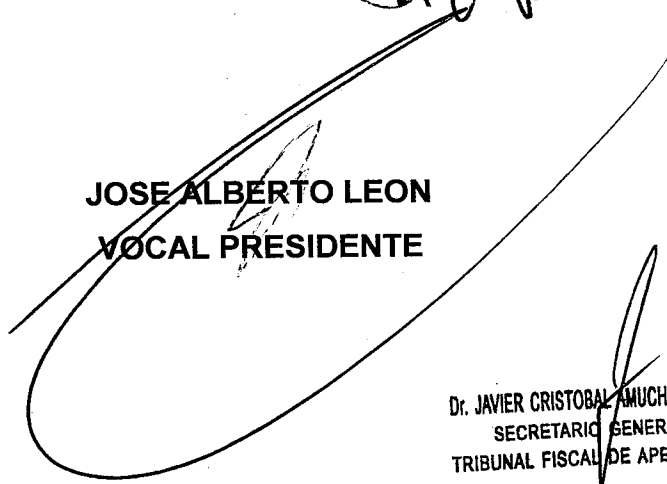
2.- **REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente devolver los antecedentes administrativos y **ARCHIVAR.**

HACER SABER

S.S.


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE


Dr. JAVIER CRISTOBAL MUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

ANTE MÍ