

SENTENCIA N°: 81.../2026

Expte. N°: 330/926/2024

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 21 días del mes de AGOSTO 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: "**LLAPUR, CONRADO JUAN S/ RECURSO DE APELACIÓN**", Expte. N° 330/926/2024 y Expte. N° 14414/376/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. 255/259 del expte DGR N° 14414/376/D/2023, se presenta el contribuyente LLAPUR, CONRADO JUAN e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 39/24 de fecha 16/09/2024, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 252/253 del expediente DGR.

En la Resolución se resuelve, rechazar la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra de las Actas de Deuda N° A 3-2024 y A 4-2024 confeccionadas en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos, período fiscal 2022 y anticipos 01 a 03/2023 respectivamente.

En su recurso, bajo el acápite "Improcedencia de la pretensión fiscal", y subtítulo "El error del encuadre como actividad financiera", el apelante manifiesta que los importes obtenidos por rendimiento de los fondos comunes de inversión no pueden ser incluidos en la actividad de servicios de financiación y actividades financieras; ya que no existió intermediación entre la oferta y la demanda de activos financieros; sino que solo se trató de rescates parciales de participaciones en fondos de inversión. Manifiesta que solo desarrolla las actividades de servicios relacionados con la salud humana e investigación y desarrollo experimental en las ciencias médicas.

"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 APELACIÓN

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

Considera que la enumeración que se realiza en la descripción del código de actividad 659990 tiene carácter enunciativo, porque concluye en etc., y además porque los elementos enunciados participan de un denominador común: ser intermediario en la actividad de inversión, lo que no es realizado por su parte.

En última instancia, considera que la alícuota por la que debería tributar sería la de servicios relacionados con la salud humana por ser una actividad complementaria, ya que destina los ingresos obtenidos por su profesión de médico a la suscripción de fondos comunes de inversión en resguardo del capital generado. Cita lo establecido por los arts. 232 del CTP y 9 de la Ley 23548 en relación con este argumento.

Manifiesta que no se trata de una nueva actividad sino que es un mero complemento con el fin de resguardar los ingresos obtenidos de su actividad profesional, frente al efecto inflacionario.

En el subtítulo "La improcedencia de los intereses por anticipos", se agravia de que una vez que fue presentada la declaración jurada anual desaparece la función jurídica del anticipo y con ella la de sus accesorios; no pudiendo ser reclamado ninguno. Cita fallo de la CSJN dictada en este sentido.

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, que la consideración de la actividad "Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p." surgió de la información aportada por el mismo contribuyente en sus resúmenes bancarios, en el que se verificaron acreditaciones superiores a los ingresos exteriorizados en las DDJJ mensuales del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Por ello presumen ingresos omitidos de declarar. Estas acreditaciones corresponden al rescate de fondos comunes de inversión.

Expresa que el apelante realizó 84 suscripciones de inversiones durante el período fiscal 2022. No se trató de una única operación financiera; por lo que se configura el hecho imponible descripto en el art. 214 del CTP.

En relación con el supuesto carácter enunciativo de la enumeración del código de actividad 659990, cabe destacar que la aplicación de la norma es la habitualidad en la actividad de inversión, presupuesto acreditado en los actos objetados. Agrega que las rentas de fondos comunes de inversión no están incluidas dentro

de la exención del inc 10 del art. 228 del CTP, ya que hace mención a los ingresos de intereses de depósitos en cajas de ahorro y a plazo fijo; y siendo las exenciones de interpretación restrictiva, no puede ser alcanzada por ella.

Respecto de los intereses resarcitorios, el Fisco manifiesta que los mismos son consecuencia de la relación jurídica preexistente, por lo que acreditado el incumplimiento de la deuda tributaria, los intereses derivan como resultado lógico. Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fs. 14 obra Sentencia Interlocutoria N° 62/25 del 06/05/2025 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. 151 del CTP.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° D 39/24 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.

En primer lugar, corresponde analizar el planteo realizado por el apelante en relación con la inclusión de la actividad financiera como una de las desarrolladas.

La mención de la descripción realizada en el nomenclador de actividades código 659990, de ninguna manera excluye a la actividad realizada por el contribuyente del alcance del impuesto sobre los Ingresos Brutos. La misma enuncia: Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p. (incluye actividades de inversión en acciones, títulos, fondos comunes de inversión, la actividad de corredores de bolsa, las sociedades de inversión inmobiliaria y sociedades de cartera, arrendamiento financiero o leasing, securitización, etc).

"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. FOSSE PRIN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CPN JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

No resisten mucho análisis los agravios formulados por el apelante, ya que es bastante clara la descripción de la actividad y la inclusión de la inversión en los fondos comunes de inversión en los "servicios de financiación y actividades financieras". No realiza ninguna distinción de la manera en que es llevada a cabo la actividad; si es por medio de una persona humana o una jurídica.

Esto nos lleva a la descripción del hecho imponible del impuesto en cuestión, el cual en el art. 212 del CTP (anterior art. 214) prevé: *"Grávase con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme las alícuotas que se establecen en la Ley Impositiva, 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 oneroso -lucrativa o no-, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas no exentas expresamente por esta Ley, y el lugar donde se realice (espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado, etc.)..."* (el subrayado me pertenece)

En autos, el sujeto que realiza la actividad es una persona humana, por lo que queda alcanzado por la previsión del art.; realiza una actividad a título oneroso; situación que es confirmada por el apelante en su recurso, alegando que lo realiza para que no se deprecien sus ingresos por su actividad profesional de médico como consecuencia de la inflación; y además esa actividad es realizada en forma habitual; esto último puede corroborarse a través de las 84 suscripciones realizadas durante el período fiscal 2022, conforme los resúmenes bancarios del Banco Galicia aportados por el recurrente y que constan en planillas confeccionadas a fs. 47 a 49 del expte DGR y a través de 7 suscripciones en los anticipos 01 a 03/2023 de acuerdo a la información bancaria presentada por el apelante.

Es decir se configura el hecho imponible previsto en el art. 212 del CTP (anterior art. 214) y encuadra su actividad bajo el código 659990; ergo, no puede pretender eximirse del pago del impuesto.

En relación con la pretensión que la actividad financiera sea considerada como complementaria de su actividad de "Servicios relacionados con la salud humana", corresponde remitirse a lo establecido por el art. 231 del CTP (anterior art. 232). El mismo prevé lo siguiente: *"Cuando un contribuyente ejerza dos o más*

actividades o rubros alcanzados con distintos tratamientos, deberá discriminar en sus declaraciones juradas el monto de los ingresos brutos correspondientes a cada uno de ellos e imputar las deducciones que le son propias a cada rubro o actividad.

Cuando omitiera esta discriminación, estará sujeto a la alícuota más elevada, tributando un impuesto no menor a la suma de los mínimos establecidos en la Ley Impositiva anual para cada actividad o rubro.

Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal, incluida la financiación, estarán sujetos a la alícuota que, para aquella, contemple la Ley Impositiva."

El Digesto no aclara qué debe entenderse por actividad o rubro complementario, por lo que me remito a sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de Apelación de Buenos Aires, en relación con el art. 219 de su digesto tributario, el que resulta casi idéntico al de nuestra provincia.

En los autos "Industrias Guidi SACIF", el citado Organismo dictó en fecha 23/11/2017 una resolución, la que entre sus considerandos manifiesta lo siguiente:

"...el carácter complementario de una actividad respecto de otra "principal", implica que la primera encuentra su razón de existir en el ejercicio de la segunda, Es decir que deriva del desarrollo de la principal, por lo que, en otros términos, podría afirmarse que no tiene vida propia o no existiría (no se ejercería), si no existiese la actividad principal... si la actividad de que se trate no cumple con tales condiciones, es porque ha sido desarrollada de manera independiente y, en tal situación, se debe seguir la regla general que ordena la desagregación de los ingresos y la aplicación de, en su caso, diferentes alícuotas,...considero, que la nota distintiva que permite reconocer a una actividad complementaria de otra que no lo es, es cuando la misma sirve, se utiliza o aporte, para optimizar el producto o la actividad principal en sí misma. Es decir cuando su realización trae aparejada una "mejora" específica y directa..."

En otro fallo el mismo Organismo (Agropecuaria Los Pinares SRL, 22/04/2022), manifestó que: "...La calificación de una actividad como "complementaria" presupone que su ejercicio carece de autonomía, por cuanto se desarrolla en la medida en que se concreta la actividad principal, a la que completa, mejora o

"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 Taí Viejo en 1980"

Dr. JORGE E. JOSSE
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

CP.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

íntegra, ya sea por la naturaleza de ésta, la modalidad de su ejercicio, el tipo de contratación u otra característica que, a su vez, conducen a la necesaria existencia de aquella. Claro está que el análisis acerca de la presencia o no de una actividad complementaria debe efectuarse caso por caso..."

En aplicación del criterio sostenido y para el caso particular de estos autos, la actividad financiera desarrollada por el apelante no puede ser considerada complementaria de los "Servicios relacionados con la salud humana", atento a que la primera puede ser desarrollada de forma independiente de ésta última y no sería la razón de existir la una de la otra.

Ergo, el recurrente realiza dos actividades diferentes y de esa manera tiene que realizar sus declaraciones juradas e ingresar el impuesto resultante de las mismas.

En relación con el planteo realizado de la improcedencia de los intereses resarcitorios reclamados por los anticipos, corresponde observar que en la Planilla Anexa del Acta de Deuda N° A 3-2024 obrante a fs. 200/201 en un primer detalle se consignó la base imponible anual, como corresponde atento al carácter del impuesto sobre los Ingresos Brutos (art. 227 del CTP, anterior art. 229) consignando el interés resarcitorio calculado desde la fecha de vencimiento de la DJ anual hasta el día 04/06/2024, cálculo que debería ser actualizado al momento del pago. En una segunda planilla se realiza un detalle de lo adeudado por cada anticipo a efectos 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 (04/07/2023). No existe una superposición de intereses, ya que los distintos cómputos abarcan momentos diferentes. Asimismo, cabe considerar que de acuerdo a lo establecido en el art. 1 segundo párrafo de la resolución general N° 140/12: "El ingreso de dichos anticipos podrá ser exigido hasta la fecha de vencimiento del plazo general para la presentación de la declaración jurada anual del gravamen o hasta la fecha de la presentación de la misma, cuando ésta fuera posterior"; por lo que la limitación se refiere a la posibilidad de exigencia del pago de los anticipos y no de los intereses que se devengaron desde el vencimiento mensual del anticipo hasta el vencimiento de la DJ anual.

En conclusión, la determinación de oficio realizada por la DGR deviene acertada, correspondiendo confirmar la misma.

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

I) **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por LLAPUR, CONRADO JUAN, C.U.I.T. 20-21531014-1, en contra de la Resolución N° D 39/24 de fecha 16/09/2024 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, período fiscal 2022 y anticipos 01 a 03/2023. En consecuencia **CONFIRMAR** la misma, conforme a los considerandos que anteceden.

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 LLAPUR, CONRADO JUAN, C.U.I.T. 20-21531014-1, en contra de la Resolución N° D 39/24 de fecha 16/09/2024 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, período fiscal 2022 y anticipos 01 a 03/2023. En consecuencia **CONFIRMAR** la misma, conforme a los considerandos que anteceden.

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

HACER SABER

M.F.L.

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 Tafi Viejo en 1980"

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

DR. 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