



GESTIÓN DE LA CALIDAD

IR-9005-9703



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Número IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL DE APELACION TUCUMAN

2021 Año de Bicentenario de la Fundación de la Provincia de Tucumán

SENTENCIA N°: H.O.A./2021

Expte. N°: 59/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...⁴..... días del mes de.....NOVIEMBRE.....de 2021, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de tratar el expediente caratulado: "UB MOTORS S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. N° 59/926/2020 y Expte. N° 12465/376/D/2019 (DGR)" y;

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

CONSIDERANDO:

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. 01/06 de autos, se presenta el Dr. Sebastián Dantur en carácter de apoderado del contribuyente UB MOTORS S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 10/20 de fecha 27/01/2020, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 553/555 del expediente DGR.

En ella se resuelve, rechazar la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de deuda N° A 730-2019 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En su exposición de agravios el apelante manifiesta que con la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación en agosto de 2015, se tipificó el contrato de concesión o distribución, el cual con anterioridad era un contrato atípico. En este nuevo digesto surge claro que el negocio jurídico del concesionario es que éste obtiene una retribución por su trabajo de intermediación. Seguidamente el recurrente expresa qué debe entenderse por retribución de acuerdo a la legislación civil: comisión, margen de reventa, monto

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

fijo u otras modalidades. Considera que en su caso surge manifiesto que la forma de retribución es la modalidad "margen de reventa".

Considera por esa razón que la discusión está centrada en la interpretación de las normas tributarias provinciales frente a las normas de fondo contenidas en el Código Civil y Comercial de la Nación. Reproduce el texto de los artículos 214, 221 y 224 inc. 4 (antes de la reforma introducida en abril de 2017) del C.T.P., lo que le lleva a concluir que para conformar la base imponible del impuesto deberá tomar el monto total de la "retribución" que percibe por su actividad de comercialización conforme el art. 221.

El apelante se agravia también de que el Fisco no puede ir en contra de los códigos de fondo en el cual se indica la naturaleza y régimen del contrato de concesión.

Se agravia de la aplicación que realizara el Fisco de la doctrina de los actos propios, basándose en que UB Motors durante un lapso de tiempo prolongado presentó las DDJJ consignando como base imponible el monto total de los ingresos brutos obtenidos. Considera que esa doctrina parte de una conducta inicial voluntaria y se trata de una regla residual a la que se recurre en ausencia de una norma que disponga una solución específica.

Por último en relación con la desestimación de la prueba, la DGR no brinda un detalle que justifique dicho accionar, reiterando argumentos expuestos en la resolución atacada.

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.

III.- A fs. 32 obra Sentencia Interlocutoria N° 310/20 del 03/11/2020 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.

En fecha 23/09/2021, el apoderado de la DGR comunicó como hecho nuevo las sentencias dictadas por la Corte Suprema de Justicia en los autos caratulados "Yuhmak Automóviles S.A. c/ Provincia de Tucumán- DGR s/ Acción meramente declarativa- Expte N° 535/17" y "Yuhmak S.A. c/ Provincia de Tucumán- DGR s/ Acción meramente declarativa- Expte N° 534/17". Realiza esta comunicación en virtud de la incidencia que dichas sentencia podrían tener en la resolución del Recurso de Apelación planteado en autos, atento a lo idéntico de los planteos formulados.


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

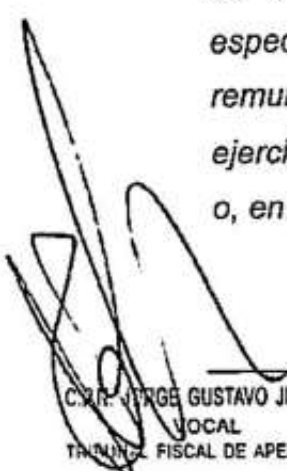
IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución D 10/20 resulta ajustada a derecho.

Corresponde en el presente caso realizar un análisis de la actividad desarrollada por el apelante y de cómo debe declarar su impuesto sobre los Ingresos Brutos de acuerdo a la normativa vigente para el período 2015, objeto de estos autos.

Corresponde destacar que no existe discrepancia entre las partes en relación con la actividad desarrollada por el apelante, tanto él como la Autoridad de Aplicación reconocen que esa actividad es la de "Venta de vehículos automotores nuevos" y que el encartado reviste calidad de concesionario.

La discrepancia se presenta en relación con la conformación de la base imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Este Vocal considera que corresponde analizar las normas, de acuerdo a la normativa vigente al año 2015, a saber: el artículo 221 del CTP prevé: *"Salvo expresa disposición en contrario, el gravamen se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada.*

Se considera ingreso bruto el valor o monto total -en valores monetarios, en especies o en servicios devengado en concepto de venta de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazos de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas..."


Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Por otra parte el art. 223 (antes de la reforma introducida por la ley 8997) preveía: *"La base imponible estará constituida por diferencia entre los precios de compra y de venta en los siguientes casos:*

- 1. Comercialización de billetes de lotería y juegos de azar autorizados, cuando los valores de compra y de venta sean fijados por el Estado.*
- 2. Comercialización mayorista y minorista de tabaco, cigarros y cigarrillos.*
- 3. Operaciones de compra y venta de divisas y títulos públicos.*
- 4. Comercialización de productos agrícola-ganaderos, efectuada por cuenta propia por los acopiadores de esos productos."*

Y por último el art. 224 del CTP dispone: *"El Impuesto sobre los Ingresos Brutos se determinará de la siguiente manera: ...4. Para operaciones efectuadas por comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, representantes y/o cualquier otro tipo de intermediación en operaciones de naturaleza análoga: la base imponible estará dada por la diferencia entre los ingresos del período fiscal y los importes que transfieran en el mismo a sus comitentes. Esta disposición no será de aplicación en los casos de operaciones de compraventa que, por cuenta propia, efectúan los intermediarios citados en el párrafo anterior. Tampoco para los concesionarios o agentes oficiales de venta, los que se regirán por las normas generales."*

El apelante basó la modificación en la forma de liquidar el impuesto sobre los Ingresos Brutos, que hasta julio de 2015 se realizaba en base al total de los ingresos brutos obtenidos; en que, a partir de agosto del mismo año comienza a regir el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación y con él, la inclusión del contrato de concesión como un contrato nominado y la forma de regulación del mismo.

Corresponde citar lo establecido por el art. 1507 del Código Civil y Comercial que reza: *"El concesionario tiene derecho a una retribución, que puede consistir en una comisión o un margen sobre el precio de las unidades vendidas por él a terceros o adquiridas al concedente, o también en cantidades fijas y otras formas convenidas con el concedente..."* (el subrayado me pertenece)

Haciendo un correcta hermenéutica de los artículos citados, surge claro que el concesionario tiene derecho a una retribución, sin embargo de la letra de la ley no



GESTION
DE LA CALIDAD

IR-5000-3719



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Número IRAM-ISO 9001 2018



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021 Año del Bicentenario de la fundación de la
República Argentina"

surge categórico cuál debe ser esa retribución, al permitir "otras formas convenidas con el concedente".

La norma escrita de esta manera, supone la necesidad de que el apelante probara de modo fehaciente de qué manera era percibida la "retribución" alegada por su parte.

Asimismo la mera inserción del art. 1507 del Código Civil y Comercial no basta para avalar una pretendida reinterpretación de lo normado por el art. 221 del CTP, cuya materialización en este caso ha resultado contraria a lo previsto en el art. 224 inciso 4 del Digesto tributario.

Debe prevalecer la regla de que en el marco de los poderes no delegados por las Provincias, las mismas conservan la facultad de crear tributos y regularlos, siendo una potestad inherente a la autonomía de las provincias. Si bien no se desconoce la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación que indica que todo lo atinente a los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, no pudiendo las provincias dictar códigos incompatibles con ellas; en este caso, el art. 1507 no estableció con carácter imperativo una forma única de retribuir a las concesionarias; al contrario, se limitó a enunciar múltiples opciones o modalidades de retribución.

El art. 1507 no ha regulado la retribución a las concesionarias de un modo que exija al apelante reinterpretar el art. 221 del CTP de un modo distinto a cómo lo venía haciendo hasta agosto de 2015.

El criterio sostenido por este Tribunal resulta coincidente con las sentencias dictadas por la Corte Suprema Provincial, en casos análogos al presente; en las que se esa Corte dejó asentado que era carga de la actora acreditar de qué manera se realizaba la "retribución" entre concedente y concesionario; lo que no fuera realizado en dichos autos.

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

- 1) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por UB MOTORS S.A., CUIT N° 30-71095842-0. En consecuencia CONFIRMAR la Resolución D 10/20 de fecha 27/01/2020, correspondiente al impuesto sobre los Ingresos Brutos Convenio Multilateral, período fiscal 2015.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 UB MOTORS S.A., CUIT N° 30-71095842-0. En consecuencia CONFIRMAR la Resolución D 10/20 de fecha 27/01/2020, correspondiente al impuesto sobre los Ingresos Brutos Convenio Multilateral, período fiscal 2015.
- 2- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

HACER SABER

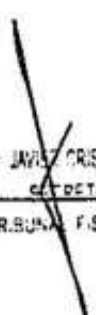
MFL


DR. JORGE E. POSSE-PONESSA
VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMICHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION