



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

GESTIÓN
DE LA CALIDAD
IR-0000-8763



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021 Año del Bicentenario de la Fundación de la
República Argentina

SENTENCIA N°: 409/2021

Expte. N° 280/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los 15 días del mes de NOVIEMBRE de 2021, reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "FORTUNATO FORTINO Y CIA SRL" s/RECURSO DE APELACIÓN Expte. Nro. 280/926/2020 y Nro. 3148/376-D-2019 (DGR) 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 a fs. 594/598, 703/707 y 712/716 del Expte. 3148/376-D-2019 el Dr. Ezequiel Guidice, apoderado de la firma FORTUNATO FORTINO Y CIA S.R.L. interpone Recursos de Apelación contra las Resoluciones N° D 102/20, N° D 103/20 y N° D 104/20 todas de fecha 24/04/2020, emitidas por la Dirección General de Rentas (fs. 680/682, 683/686 y 687/690 del Expte. 3148/376-D-2019).

- La Resolución N° D 102/20 resuelve: **RECHAZAR** las impugnaciones presentadas por FORTUNATO FORTINO Y CIA S.R.L. C.U.I.T. N° 30-53952136-1, con domicilio constituido en calle 24 de septiembre N° 1398 de esta ciudad, a las Actas de Deuda N° A 827-2019, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos.
- La Resolución N° D 103/20 resuelve: **RECHAZAR** las impugnaciones presentadas por FORTUNATO FORTINO Y CIA S.R.L. C.U.I.T. N° 30-53952136-1, con domicilio constituido en calle 24 de septiembre N° 1398 de esta ciudad, a las Actas de Deuda N° A 832-2019, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos; **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al descargo interpuesto al Sumario instruido N° M 832-2019; **REENCUADRAR** la conducta imputada al contribuyente en el artículo 85 del CTP y en consecuencia **APLICAR** a la firma FORTUNATO

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



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por RAM
Norma RAM-ISO 9001:2015



IC-8008-8759

FORTINO Y CIA S.R.L. C.U.I.T. N° 30-53952136-1, una multa por un monto de Pesos Un Millón Seiscientos Cuatro Mil Trescientos Cuarenta y Uno con 31/100 (\$1.604.341,31) equivalente al 50% del monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto al periodo fiscal 2016;

- La Resolución N° D 104/20 resuelve: **RECHAZAR** las impugnaciones presentadas por FORTUNATO FORTINO Y CIA S.R.L. C.U.I.T. N° 30-53952136-1, con domicilio constituido en calle 24 de septiembre N° 1398 de esta ciudad, a las Actas de Deuda N° A 847-2019, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos; **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al descargo interpuesto al Sumario instruido N° M 847-2019; **REENCUADRAR** la conducta imputada al contribuyente en el artículo 85 del C.T.P. y en consecuencia aplicar a la firma FORTUNATO FORTINO Y CIA S.R.L. C.U.I.T. N° 30-53952136-1, una multa por un monto de Pesos Un Millón Setenta y Seis Mil Quinientos Veintiséis con 97/100 (\$1.076.526,97) equivalente al 50% del monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto al periodo fiscal 2017; **RECHAZAR** el descargo interpuesto en contra del Sumario instruido N° M 847-2019 por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el artículo en el artículo 85 del CTP, y en consecuencia, **APLICAR** una multa a la firma FORTUNATO FORTINO Y CIA S.R.L. C.U.I.T. N° 30-53952136-1, por el monto de Pesos Quinientos Noventa y Tres Mil Veinte con 16/100 (\$ 593.020,16), equivalente al 50% del monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto de los anticipos 3 y 4/2017 contenidas en el Acta de Deuda N° A 847-2019.

En líneas generales, los agravios expuestos en las apelaciones son los mismos, motivo por el cual se los expondrá de manera conjunta.

En primer lugar se queja de que las resoluciones no brindan ninguna explicación jurídica del porque tratándose de un concesionario cuya retribución por su actividad estaba representada por la comisión o margen entre el precio de la compra y la venta, debía tributar de acuerdo a lo establecido por el art. 221 del C.T.P. aplicando sobre el monto total de las ventas la alícuota, cuando precisamente, ese mismo artículo, al definir la base imponible del gravamen



GESTION
DE LA CALIDAD
RS-000-0709



Unidad de Gestión de la Calidad
Certificada por IRAM
Norma IRAM 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

2021 Año del Bicentenario de la fundación de la
República Argentina

jamás menciona al monto total de las ventas sino al valor o monto total de la retribución por actividad ejercida.

Considera un error conceptual que la D.G.R. recurra al diccionario de la Real Academia por una definición que está contenida en el mismo art. 221 del C.T.P.

Acompaña en los respectivos Anexos I una certificación contable donde de la documentación aportada por la empresa, el contador Morel certifica que los ingresos de la firma Fortunato Fortino y CIA S.R.L. están dadas por el margen comercial sobre el precio de compra según la modalidad comercial (concesionario oficial) de la empresa, en función de la información y documentación de respaldo preparada por la gerencia de la sociedad.

Explica que la actividad de su mandante, es la de concesionaria de terceras firmas y por el desarrollo de esa actividad su retribución es una comisión o margen sobre el precio de las unidades vendidas por el a terceros, conforme lo establecía el art. 221 de la Ley 5.121 y lo establece hoy el art. 1507 del C.C.yC., por lo que quedan excluidos de la base imponible cualquier otro ingreso fuera de la definición transcrita, por no ser retribución de su actividad gravada.

En otro sin sentido, la resolución considera que no se acreditó fehacientemente como fue en concreto estipulada y retribuida la forma de remuneración de su actividad gravada. De la sola lectura de la certificación contable surge en forma fácil y evidente que los ingresos están definidos por el margen comercial sobre el precio de compra y es esta diferencia, margen o comisión, la retribución por la actividad ejercida.

Se queja de que la D.G.R. insiste en saldos favorables de periodo anterior y saldos favorables de anticipos anteriores improcedentes, sin embargo dicha deuda no se encuentra firme en virtud de la presente apelación presentada en el expediente de referencia.

Considera equivocado que la D.G.R. intime el ingreso de una suma de dinero en concepto de saldo de declaración jurada anual del impuesto sobre los ingresos brutos que no se encuentra prevista en el código, por lo que sería nulo el ajuste.

Con respecto al ingreso de intereses resarcitorios, considera que por su carácter accesorio, también resultarían improcedentes.

En los recursos de apelación contra las resoluciones N° D 103/20 y N° D 104/20 también se agravia de la no aplicación de la Ley N° 8873, restablecida por Ley N°

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

Jr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C. J. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



INSTITUTO
DE LA CALIDAD

Tel: 9205-8703



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IAQ
Número: IAQ-020 9001 2013



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021 Año del Bicentenario de la Fundación de la
República Argentina

9167, las mismas condonarían la sanción prevista en el art. 85 del C.T.P. Por ello, deviene sin más en la nulidad de dichas resoluciones N° D 103/20 y N° D 104/20.

II. A fs. 794/804, 809/820 y 825/836 del Expte. D.G.R. N°3148/376-D-2019, la Dirección General de Rentas, contesta traslado de los recursos, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

Expresa que la recurrente con la entrada en vigor del Código Civil y Comercial de la Nación, en particular en los arts. 1502 a 1510, pretende forzar la interpretación del art. 221 del Código Tributario Provincial, obviando claramente lo establecido en el art. 224 inc. 4 del C.T.P.; al considerar que los concesionarios y agentes oficiales de venta de automotores deben tributar en base al valor correspondiente a la diferencia entre la compra y la venta del producto, cuestión nunca planteada con anterioridad, aduciendo que "FORTUNATO FORTIONO Y CIA S.R.L." percibe una retribución que consiste en una comisión o margen sobre el precio de las unidades vendidas a terceros" es decir que a partir de ese momento considera que la base imponible debería calcularse por la retribución de la actividad ejercida.

Que esta significativa variación viene a exteriorizar una suerte de reinterpretación o nueva interpretación del art. 221 del CTP (sin tener en cuenta las claras disposiciones del inc 4. Del art. 224 del CTP relativo a los concesionarios o agentes oficiales de venta), por un pretendido efecto automático de la entrada en vigencia del art. 1507 del CCyC de la Nación; todo esto sin haber sufrido ninguna variación en cuanto al giro comercial de la firma.

Con respecto a las observaciones efectuadas a la definición de retribución según la Real Academia Española considerada en las resoluciones apeladas, estima que se trata de desviar la atención alegando un teórico error conceptual por parte de la Administración, lo cual no resultaría procedente atento a que en todo momento en el acto administrativo se dejó claramente expuesto, más allá de la definición de retribución que otorga el diccionario, que la actividad comercial principal que desempeña la firma es " *Venta de autos, camioneta y utilitarios(...)*" – Código de actividad 501111 – es decir se trata de meras operaciones de venta de bienes y no de un servicio sujeto a retribución, por lo que corresponde tributar considerando los ingresos devengados en concepto de venta de bienes en virtud



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Número: 04.000.000-2019

GESTIÓN
DE LA CALIDAD
IR-0000-9700



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN
1921 Año del Bicentenario de la fundación de la
República Argentina

de lo establecido por el inc. 4 del art. 224 y art. 221 del CTP tal como lo vino haciendo desde el anticipo 12/1974 a 07/2015.

Para la D.G.R. las particulares características del art. 1507 del CCyC de la Nación, determinan la necesidad de que el apelante demuestre en forma fehaciente como fue en concreto estipulada y retribuida la forma de remuneración de su actividad gravada, situación que no ocurrió en autos.

Realiza un análisis de la certificación contable aportada como prueba por la firma, concluyendo que no logra acreditar fehacientemente durante la inspección, como así tampoco en la etapa impugnatoria y apelatoria, cómo fue en concreto estipulada y retribuida la forma de remuneración de su actividad gravada con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto de la actividad principal.

Con respecto al agravio de saldos favorables improcedentes, informa que del análisis de la impugnación y la apelación no surgen ajustes a la determinación de oficio intimada por medio de las Actas de Deudas N° A 827/2019, N° A 832/2019 y N° A 847/2019.

En cuanto a la declaración jurada anual, la D.G.R. se remite a lo expuesto al momento del dictado de las resoluciones, resaltando la contradicción en la que cae el apelante, ya que el mismo presentó las Declaraciones Juradas anuales de los periodos fiscales 2012 al 2018; y por otra parte que la obligación de presentar dichas DDJJ surge de la Resolución General N° 140/12 (B.O. 26/12/2012) sus modificatorias y complementarias.

Por de lo expuesto no considera procedente el agravio de nulidad expuesto por la

firma. Con respecto a los intereses, defiende la procedencia de los mismos. Indica que los mismos son una consecuencia de la relación jurídica preexistente.

Por último, y en relación a las apelaciones contra las Resoluciones N° D 103/20 y N° D 104/20 considera que no corresponde el agravio respecto a la no aplicación de la leyes de condonación. Explica que en la determinación se sancionan infracciones cometidas después 31 de marzo del 2017.

Informa que por el Acta de Deuda N° A 832/2019 (Periodo Fiscal 2016), se emitió Certificado de Deuda N° 531-2019, habiéndose interpuesto demanda de Embargo Preventivo en fecha 24/06/2020.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por SGS
Norma ISO 9001:2015



También por el Acta de Deuda N° A 847/2019 (Periodo Fiscal 2017), se emitió Certificado de Deuda N° 532-2019, habiéndose interpuesto demanda de Embargo Preventivo en fecha 24/06/2020.

Agrega jurisprudencia aplicable en idénticas problemáticas.

Conforme lo expuesto, considera que corresponde NO HACER LUGAR a ninguno de los Recursos de Apelación interpuestos contra las Resoluciones N° D 102/20, N° D 103/20 y N° D 104/20.

Ofrece prueba y hace reserva federal del caso.

III. A fs. 49 del expte. N° 280/926/2020 obra Sentencia N° 301/2020 del 26/10/2020 dictada por este Tribunal, donde se tienen por presentados en tiempo y forma los recursos, por contestados los agravios por parte de la Autoridad de Aplicación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

En fecha 28/09/2021, 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. El mismo se tiene presente.

IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con las respectivas contestaciones efectuadas por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en las resoluciones atacadas, corresponde emitir opinión.

A continuación, expondré los motivos por los cuales el agravio principal de la causa, que es el cambio de tributación pretendido por la firma durante los periodos 08/2015 al 06/2017, motivado por la modificación introducida por el CCyC de la Nación en los artículos 1502 a 1507 no puede prosperar.

En primer lugar los efectos de las normas del Código Civil y Comercial de la Nación no pueden proyectarse al ámbito tributario de manera directa e inmediata



CELEBRACION
DE LA CALIDAD

RD-9326-9783



Instituto de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Número IRAM/IO 5861 2011



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMAN

2021 Año del Bicentenario de la fundación de la
República Argentina

por cuanto importaría limitar las potestades tributarias locales respecto a la liquidación del gravamen.

Ello, en cuanto el hecho de que las provincias hayan delegado a la Nación la facultad de dictar los códigos de fondo, no significa que hayan admitido y/o legitimado la aplicación de restricciones a aquellas facultades que se han reservado para sí, cuestión que, asimismo, surge expresamente del texto del art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional, que en su parte pertinente, expresa: *"Corresponde al Congreso (...) Dictar los Códigos Civil, Comercial... sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales.(...)"*.

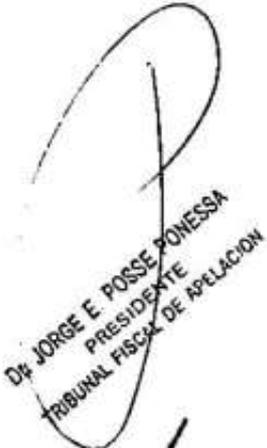
Por otra parte, es de hacer notar que los Estados Provinciales han conservado para sí la facultad de establecer impuestos indirectos con el objeto de gravar las riquezas que se generen en su territorio.

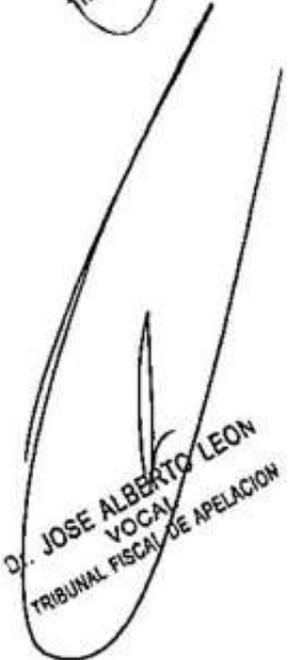
Paralelamente, estimo que no ha sido la voluntad e intención del legislador nacional la de invadir las competencias legislativas locales, pues de la armonización de las normas en vigor considero que la incorporación de la regulación normativa del contrato de concesión al Código Civil y Comercial de la Nación, tuvo por finalidad la de establecer un régimen uniforme al cual someter las relaciones comerciales privadas institutos generales del derecho, para así brindar seguridad y certeza jurídica a las partes intervinientes y un marco adecuado a las operaciones involucradas.

A su vez, otorgar viabilidad a la hipótesis que sostiene que las normas de los arts. 1502 y siguientes del Código Civil y Comercial de la Nación deben aplicarse con preeminencia a las pautas del Código Tributario de la Provincia de Tucumán, conlleva la violación de las pautas de la Constitución Nacional y de la Provincia de Tucumán habida cuenta de que se estaría habilitando el sometimiento del sistema de recaudación local a las decisiones de un poder ajeno (el Congreso de la Nación), cuestión que, en mi criterio, resulta inaceptable.

El segundo motivo que me lleva a confirmar la postura fiscal se sustenta en la modalidad comercial empleada por el contribuyente en el desarrollo de su actividad, la naturaleza de la misma y la responsabilidad que asume por las operaciones que realiza.

La firma FORTUNATO FORTINO Y CIA S.R.L. respecto de la actividad *"Venta de autos, camionetas y utilitarios, nuevos, excepto en comisión"* (Código Actividad


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



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Número IRAM-450 5071 73-1



501111) es el adquirente de los bienes que luego factura y vende, y por ello asume la responsabilidad de actuar por su propia cuenta, nombre y riesgo

En efecto, el art. 1502 del C.C.y C.N. al definir el contrato de concesión expresa:

"Hay contrato de concesión cuando el concesionario, que actúa en nombre y por cuenta propia frente a terceros, se obliga mediante una retribución a disponer de su organización empresarial para comercializar mercaderías provistas por el concedente, prestar los servicios y proveer los repuestos y accesorios según haya sido convenido". Naturalmente, los gastos de explotación son a cargo del concesionario (según art. 1507 del C.C.y C.N.).

Según esas pautas legales, el concesionario realiza sus transacciones a riesgo propio y comprometiendo su responsabilidad, quedando por lo tanto personal y directamente obligado respecto de los terceros cocontratantes.

El concesionario no se encuentra vinculado por una relación de dependencia jurídica, más sí con una subordinación técnica y económica al concedente.

A lo expuesto cabe agregar que si bien el contrato de concesión es nominado (art. 970 del C.C.y C.N.), se presenta como no formal (art. 969 del C.C.y C.N.), habida cuenta que la ley no exige forma alguna para su perfeccionamiento. Por ello las partes pueden estipular aquéllas condiciones y términos que estimen pertinentes. El propio art. 1507 del C.C.y C.N. así lo prevé al sostener, luego de referirse a la retribución como comisión y/o margen sobre las unidades adquiridas y/o vendidas, que puede consistir en *"(...) también en cantidades fijas u otras formas convenidas con el concedente(...)"*. Resulta entonces que las partes pueden perfectamente apartarse de la pauta legal "general" y fijar la contraprestación económica sin reglas estrictas.

Por lo tanto, sujetar la cuantificación de la base imponible a la conveniencia de los términos y condiciones que los contribuyentes reflejen al suscribir un contrato de concesión (en el marco de la autonomía de su voluntad), modificando las directrices del Código Fiscal, resulta impropio y no puede ser validado por este Cuerpo.

Por último, paso a analizar el tercer motivo que me lleva a rechazar la pretensión de la apelante sobre cual es la normativa aplicable a las concesionarias o agentes oficiales de venta, durante los periodos que en este caso se reclaman. Es el propio contenido de las normas del Código Tributario Provincial, las que no

han sufrido modificación o alteración luego de la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación, durante los periodos aquí reclamados.

El art. 214 del C.T.P. afirma que "(...) *el ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativo o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste (...) y el lugar donde se realice (...)*". Resulta claro del texto de la norma que, a la hora de definir el hecho imponible de la gabela el legislador consideró intrascendente el resultado económico que obtenga el contribuyente por el ejercicio de la actividad.

Por su parte, el art. 221, dispone que *"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 especie o en servicios- devengados en concepto de ventas de bienes (...) en general, el de las operaciones realizadas (...)"

La base imponible -según la norma descripta- está dimensionada en función a los valores de la circulación de dinero que genera la actividad comercial del contribuyente involucrados en cada una de las operaciones realizadas a lo largo del período fiscal, y en el caso particular de la venta de bienes *"Venta de autos, camionetas y utilitarios, nuevos, excepto en comisión"* (Código Actividad 501111), el principio general, es que se tribute sobre el total de los montos facturados (luego de efectuar las deducciones expresa y legalmente previstas).

En efecto, para esa actividad en particular, no corresponde que se abone el impuesto sobre el ingreso que se obtenga por la diferencia entre los precios de venta y de compra, ni tampoco que se aplique el art. 224 punto 4 primer párrafo del C.T.P. que expresa *"(...)Para las 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 se transfieran en el mismo a sus comitentes(...)"*. La firma apelante no queda incluida ni alcanzada en ese grupo, en tanto respecto de la actividad de *"Venta de autos, camionetas y utilitarios, nuevos, excepto en comisión"* (Código Actividad

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



501111), actúa por su propia cuenta y nombre y factura a terceros los bienes previamente adquiridos a la fábrica.

La norma que le resulta aplicable es el segundo párrafo del art. 224 punto 4, que aclara que esa disposición no es de aplicación, al decir "(...) *para los concesionarios o agentes oficiales de venta, los que se regirán por las normas generales (...)*".

Concluyo, entonces, que no advierto argumento alguno que me conduzca a apartarme de la normativa en vigor.

Por todo ello arribo a la conclusión de que el Fisco se ha ajustado a derecho y resulta procedente el ajuste practicado, lo que así declaro

V. Entiendo que en el presente caso, los intereses que se determinan encuentran sustento en el perjuicio financiero que genera al Fisco el incumplimiento de las obligaciones a su cargo, de ingresar el tributo a la fecha de su vencimiento.

Se observa en autos que los intereses calculados tienen efectivamente un carácter resarcitorio, en tanto constituyen una indemnización debida al Fisco por la mora en que ha incurrido el contribuyente en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Los intereses resarcitorios se justifican por tratarse de una indemnización al acreedor cuyo derecho de crédito se lesionó al no satisfacerse las deudas en el plazo establecido.

Según lo normado por el artículo 50 del C.T.P.: *"La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, recaudaciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio. En caso de cancelarse total o parcialmente la deuda principal sin cancelarse al mismo tiempo los intereses que dicha deuda hubiera devengado, éstos, transformados en capital, devengarán desde ese momento los intereses previstos en este artículo. El Ministro de Economía establecerá la tasa del interés previsto en el primer párrafo, la que no podrá ser superior al doble del interés vigente que perciba por operaciones normales de adelanto en cuenta corriente el Banco de la Nación Argentina. La obligación de abonar estos intereses subsiste sin necesidad de intimación o determinación alguna por parte de la Autoridad de Aplicación, no obstante la falta*



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

10-0000-8700



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Número 1543-000-990-1-2014



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

1927 Año de Bicentenario de la Fundación de la
República Argentina

de reserva de esta última al percibir el pago de la deuda principal y mientras no haya transcurrido el término de la prescripción para su cobro”.

Estos intereses son en sí mismos, una consecuencia de la relación jurídica preexistente -la deuda tributaria del contribuyente -, de manera que acreditado en autos su incumplimiento, los intereses derivan como resultado lógico de tal situación de irregularidad fiscal.

Por otra parte, corresponde destacar el carácter automático de la mora en lo que a los intereses respecta, en tanto los mismos surgen sin necesidad de interpelación alguna -no siendo necesario juicio o sumario previo.

VI. Con respecto a las multas y la aplicación de la condonación por Ley N° 8873, restablecida por Ley N° 9167 es importante destacar que:

En el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cada declaración y pago constituye el cumplimiento de un anticipo (adelanto) a cuenta del ajuste final correspondiente, por lo que el contribuyente debe ingresar en forma mensual los importes determinados por medio de una declaración jurada mensual, con detalle de los ingresos devengados correspondientes al mes calendario que se ingresa, teniendo consignado cada posición, su respectivo vencimiento mensual.

En el presente caso las Actas de Deudas cuestionadas, consignan un solo periodo, un solo vencimiento, el cual es el vencimiento para la presentación de la Declaración Jurada Anual de los periodos fiscales 2015,2016 y 2017.

Ahora bien, las Actas de Deuda N° A 832-2019 (Periodo 2016) y N° A 847-2019 (Periodo 2017) poseen instrucción de Sumario, en principio por comisión de infracciones previstas en artículo 86, que luego fueron reencuadradas en el artículo 85 del C.T.P. en las Resoluciones N° 103/20 y N°104/20.

De la manera en la que están confeccionadas las Actas de Deudas, se desprende que las infracciones fueron cometidas en los vencimientos para la presentación de la Declaraciones Juradas Periodos 2016 y 2017, es decir, 30/06/2017 y 30/06/2018 respectivamente.

La Ley N° 8873 (restablecida por Ley N° 9167) a la que hace mención la firma en sus escritos recursivos, expresa: *“quedan liberadas de sanción las infracciones previstas en la Ley N° 5121(t.c.2009) y sus modificatorias, cometidas hasta el 31 de Marzo de 2017inclusive y eximidas de oficio las sanciones no cumplidas por*

JORGE E. POSSO-PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



dichas infracciones. De encontrarse judicializadas dichas sanciones, la cuestión devendrá en abstracto y las costas se impondrán en el orden causado.”

En el presente caso no se aplica la Ley de condonación como lo solicita la firma, ya que son infracciones cometidas con posterioridad al 31 de Marzo del 2017. Por lo expuesto corresponde no hacer lugar al recurso en cuanto a la solicitud de condonación efectuada.

VII. Atento a la naturaleza punitiva de las multas aplicadas por la administración, que ha venido reconociendo en forma concordante la jurisprudencia, se deriva la aplicación supletoria de los principios generales del derecho penal, podemos decir que cuando un sujeto comete una infracción, habrá lugar a la aplicación de una pena; si comete varias infracciones podrán aplicársele varias penas, y ello por cuanto de mediar una conducta habrá una transgresión, y cuando haya varias conductas habrá varias transgresiones, por lo que a una conducta corresponde un delito y podrá corresponder una pena, y a varias conductas varios delitos y varias penas.

En el caso concreto, para establecer si las sanciones impuestas por la Autoridad de Aplicación, transgreden el principio de *non bis in idem*, resulta necesario determinar si las omisiones imputadas constituyen un único hecho.

La relevancia de este punto es evidente, pues en caso de tratarse de una única infracción, corresponde la aplicación de una multa. En este orden cabe recordar que el art. 18 de la Constitución Nacional prohíbe la aplicación de dos sanciones por el mismo hecho.

En resumen, considero que en el presente caso se configuran los requisitos generales de la prohibición de la doble persecución penal (*Non bis in idem*). Esto es así ya que la existencia de tres “identidades” se presentan en forma conjunta, a) Identidad personal: El contribuyente **FORTUNATO FORTINO Y CIA S.R.L. C.U.I.T. N° 30-53952136-1**, fue sancionado 2 (dos) veces por la Autoridad de Aplicación en Resolución DGR N° D 104/20 de fecha 24/04/20 y se le imputa el mismo hecho; b) Identidad objetiva: En el caso en análisis, estamos ante la presencia de una identidad fáctica y de calificación jurídica, ya que la motivación y fundamentación de la Resolución sancionatoria de la DGR, tiene como base la determinación impositiva correspondiente al periodo fiscal 2017 c) Identidad de



Ciudad
de Tucumán

R 0000 3701



Red de Gestión de la Ciudad
Certificada por ISO
Norma PAS/ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021 Año del Bicentenario de la Tucumán de la
Argentina

causa: la pretensión punitiva de la Autoridad de Aplicación es idéntica en los artículos 2 y 3 de la Resolución N° D 104/20, estando vedado al estado, la posibilidad de perseguir penalmente a una misma persona por un mismo hecho, con pretensiones simultáneas como ocurre en el presente caso.

Conforme lo he analizado en las líneas anteriores, la garantía del *non bis in idem*, con los sustentos normativos, emanan de la Constitución Nacional y de los Tratados Internacionales de Derechos Humanos con jerarquía constitucional, toda vez que no se encuentra explicitado de manera directa, sino que debe ser inferido de la conjunción de dos de los artículos más importantes de su primera parte.

El principio se desprende del contenido del artículo 18 de la Constitución Nacional, en el cual se encuentran descriptas las principales garantías penales y procesales que poseen todas las personas que habitan el suelo argentino.

Dentro del mismo encontramos garantías tales como el derecho de defensa en juicio, la inviolabilidad del domicilio, el principio de legalidad, la prohibición de ser juzgado por comisiones especiales y el principio de irretroactividad de la ley penal, entre otras.

No es por demás aclarar que si bien la garantía del *non bis in idem* se nutre de otras garantías, enunciadas o no textualmente, ésta adquiere independencia per se, ya que su objeto de protección es único, no es alcanzado por otra garantía ni por otro derecho reconocido. En el ámbito del derecho internacional es inexcusable buscar asidero normativo en los más importantes tratados de derechos humanos, los cuales ostentan jerarquía constitucional superior a las leyes desde la reforma constitucional de 1994, mediante su inclusión en el artículo 75, inciso 22.

Queda más que claro que no es una garantía reconocida únicamente en el ámbito local, sino que es una garantía que es conocida tanto a nivel americano como a nivel global. Este reconocimiento no hace más que reflejar su importancia y su necesidad, pudiendo quedar todo el sistema de derechos y garantías sin sentido si se permitiese la persecución penal doble, triple o hasta indefinidamente.

En el presente caso, la Resolución (DGR) N° D 104/20 impone dos sanciones:

- Una multa por \$ 1.076.526,97 (Pesos Un Millón Setenta y Seis Mil Quinientos Veintiséis con 97/100), equivalente al 50 % del monto omitido

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

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto al periodo fiscal 2017 y en un todo de acuerdo a la graduación establecida por el art. 85 del CTP.

- Una multa por \$593.020,16 (Pesos Quinientos Noventa y Tres Mil Veinte con 16/100), equivalente al 50 % del monto omitido en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto a los anticipos 3 y 4/2017 contenidos en el Acta de Deuda N° A 847-2019 y en un todo de acuerdo a la graduación establecida por el art. 85 del CTP.

En base a lo expuesto, considero la primera de ellas acorde a derecho. No ocurre lo mismo con la segunda, en el momento que afectan el principio *Non Bis In Idem* al contener idéntico sujeto, objeto y causa.

Por lo expuesto considero corresponde:

- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **FORTUNATO FORTINO Y CIA S.R.L. C.U.I.T. N° 30-53952136-1** contra la Resolución N° D 102/20 emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 24/04/2020 y en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.
- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **FORTUNATO FORTINO Y CIA S.R.L. C.U.I.T. N° 30-53952136-1** contra la Resolución N° D 103/20 emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 24/04/2020 en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.
- **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **FORTUNATO FORTINO Y CIA S.R.L. C.U.I.T. N° 30-53952136-1** contra la Resolución N° D 104/20 en lo que respecta a la sanción impuesta por sumario N° A 847/2017 en su artículo 3 y en consecuencia, **DEJAR SIN EFECTO** la multa aplicada respecto a los anticipos 3 y 4/2017, conforme los considerando expuestos y **CONFIRMAR** la Resolución N° D 104/20 en lo dispuesto por sus artículos 1 y 2 (Obligaciones tributarias dispuestas en Acta de Deuda N° A 847-2019 y Sumario N° M 847-2017, respectivamente) .

El Dr. José Alberto León dijo:



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

ISO 9001:2015



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Número IRAM 750 3401-2014



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021 Año del Bicentenario de la fundación de la
República Argentina

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jimenez dijo:

Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa

Visto el resultado del precedente acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1. **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **FORTUNATO FORTINO Y CIA S.R.L. C.U.I.T. N° 30-53952136-1** contra la Resolución N° D 102/20 emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 24/04/2020 y en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.

2. **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **FORTUNATO FORTINO Y CIA S.R.L. C.U.I.T. N° 30-53952136-1** contra la Resolución N° D 103/20 emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 24/04/2020 y en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.

3. **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **FORTUNATO FORTINO Y CIA S.R.L. C.U.I.T. N° 30-53952136-1** contra la Resolución N° D 104/20 en lo que respecta a la sanción impuesta por sumario N° M 847/2017 en su artículo 3 y en consecuencia, **DEJAR SIN EFECTO** la multa aplicada respecto a los anticipos 3 y 4/2017, conforme los considerando expuestos y **CONFIRMAR** la Resolución N° D 104/20 en lo dispuesto por sus artículos 1 y 2 (Obligaciones tributarias dispuestas en Acta de Deuda N° A 847-2019 y Sumario N° M 847-2017, respectivamente) .

4. **REGISTRAR, NOTIFICAR** y devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

S.G.B.


JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION DE LA CALIDAD
ID 9309-8789



Sistema de Gestión de Calidad
Certificado por IGTec
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMAN
3221 Avenida Libertador de la República de la
Provincia de Tucumán

HACER SABER

[Handwritten signature]
DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE

[Handwritten signature]
DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

[Handwritten signature]
C.P. N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI

[Handwritten signature]
D. ALBERTO G. GONZALEZ
SECRETARIO FISCAL DE APELACION