

SENTENCIA N°: ...92.../2022

Expte. N°: 248/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...7.....
días del mes de.....Junio.....de 2022, se reúnen los
miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE
TUCUMAN**, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban
Posse Ponessa (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de tratar el
expediente caratulado: **"ORTEGA CAMIONES S.A. S/ RECURSO DE
APELACION"**, Expte. N° 248/926/2020 y Expte. N° 4212/376/D/2019 (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. 709/712, 716/719 y 723/727 del expte DGR N° 4212/376/D/2019, se
presenta el Sr. Juan Alejandro Ortega en carácter de apoderado del contribuyente
ORTEGA CAMIONES S.A. e interpone Recursos de Apelación en contra de las
Resoluciones D 76/20, D 77/20 y D 78/20, todas de fecha 22/04/2020, emitidas
por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrantes a fs.
697/707 del expediente DGR.

En la Resolución N° D 76/20 se resuelve, rechazar la impugnación efectuada por
el mencionado contribuyente en contra del Acta de deuda N° A 853-2019
confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio
Multilateral, periodo fiscal 2015.

En la Resolución N° D 77/20 se resuelve, en su art. 1° rechazar la impugnación
efectuado por el mencionado contribuyente en contra del Acta de deuda N° A 854-
2019 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos-
Convenio Multilateral, periodo fiscal 2016 y en su art. 2° hacer lugar parcialmente
al descargo interpuesto contra el sumario N° M 854-2019, reencuadrar su
conducta en el art. 85 del CTP y aplicar una multa de \$695.463,71.

En la Resolución N° D 78/20 se resuelve, en su art. 1° rechazar la impugnación
efectuado por el mencionado contribuyente en contra del Acta de deuda N° A 855-



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2019 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral, período fiscal 2017; en su art. 2° hacer lugar parcialmente al descargo interpuesto contra el sumario N° M 855-2019, reencuadrar su conducta en el art. 85 del CTP y aplicar una multa de \$353.068,25 y en su art. 3° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° A 855-2019 y aplicar una multa de \$ 172.138,86.

En sus recursos, algunos agravios se repiten en todos y otros solo fueron planteados en algunos. De esa manera, vamos a comenzar exponiendo esos agravios que fueron reiterados en todas sus presentaciones.

Identificado bajo el título "El ingreso gravado", el apelante manifiesta que las resoluciones se equivocan al pretender considerar como montos imponibles al monto total devengado en concepto de ventas de bienes y/o prestaciones de servicios en su carácter de concesionario oficial de Iveco Argentina S.A.

Expresa que con la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación en agosto de 2015, adquirió regulación jurídica expresa el contrato de concesión o distribución, el cual con anterioridad era un contrato atípico. En este nuevo digesto quedó definido el concepto de retribución del concesionario; pudiendo ser: comisión, margen sobre el precio de las unidades vendidas por él a terceros (como sería su caso), monto fijo u otras modalidades.

Considera que quedan excluidos de la base imponible cualquier otro ingreso que no fuera retribución por su actividad gravada.

Como "La prueba de la retribución: la pericia contable", el apelante expresa que la pericia no tuvo oposición por parte del Fisco, pero la desestima sin fundamento alguno, a pesar de que ella refleja que la retribución está dada por el margen comercial sobre el precio de compra de unidades a terceros. Expone que de la lectura de la pericia surge evidente que Iveco emite facturas directamente al comprador y liquida una comisión al apelante y que cuando actúan como concesionario emite factura al cliente obteniendo un margen por la diferencia entre el precio de compra y de venta. Estos importes constituyen la materia imponible por la actividad ejercida conforme al art. 221 del CTP.

En el título "Salvos favorables improcedentes", el apelante expresa que al no encontrarse firmes las Actas de Deuda, la DGR no puede afirmar que las



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9008-8769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

acreditaciones efectuadas en concepto de saldo a favor, puedan ser improcedentes.

Como "Nulidad del ajuste, inexistencia de declaración jurada anual", el apelante expresa que lo que se le reclama no es saldo de declaración jurada anual sino diferencias de anticipos que gozan de autonomía en su liquidación. Además no existe la obligación de presentar DJ anual a partir de la reforma introducida por la ley 8490.

En el título "Improcedencia de los intereses resarcitorios", el recurrente manifiesta que la existencia de los intereses se encuentra subordinada a la existencia de la obligación, por lo que, cuando se resolviera que las actuaciones son inviables, mal podrían quedar subsistentes las obligaciones accesorias.

En los recursos contra las Resoluciones N° D 77/20 y D 78/20 también se agravia de la improcedencia de las multas aplicadas, ya que considera que las mismas se encuentran condonadas en virtud de lo establecido por la ley 8873 restablecida por la ley 9167. Específicamente en el recurso contra la Resolución N° D 78/20 también plantea la nulidad por aplicar dos multas por un mismo hecho, vulnerando el principio non bis in ídem.

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.

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 GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE E. POSSE PONCE
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

III.- A fs. 66 obra Sentencia Interlocutoria N° 408/21 del 12/11/2021 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 las Resoluciones D 76/20, D 77/20 y D 78/20 resultan ajustadas a derecho.

Corresponde en el presente caso realizar un análisis de la actividad desarrollada por el apelante y de cómo debe declarar el impuesto sobre los Ingresos Brutos de acuerdo a la normativa vigente para los períodos 2015, 2016 y 2017, 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 en los años 2015, 2016 y 2017 (hasta abril), 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..."

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.*



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9760



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



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, junto con 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 u otras formas convenidas con el concedente...” (el subrayado me pertenece)

Haciendo una 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 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 prepare 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,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

D.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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 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.

No puede ser considerada como prueba fehaciente la pericia contable realizada en la etapa impugnatoria ya que, como expusiera el perito contador en su informe, la misma se basó en los Estados de Resultados, la que no resulta suficiente para arribar a las conclusiones que expone en su informe, ya que no manifiesta haber accedido a las facturas de Iveco o del apelante, entre otras cosas.

Atento a ello, es que no puede ser considerada la pericia como prueba de la retribución que pretende el apelante.

En relación con la pretensión de condonación de las multas aplicadas a los períodos 2016 y 2017, la misma no resulta procedente, atento a que, si bien la ley 9167 establecía la liberación de las sanciones cometidas hasta el 31/03/2017, el período 2016 vencía el día 30/06/2017 y el 2017, el 29/06/2018; es decir con posterioridad a la fecha límite prevista en la normativa.

Respecto del planteo realizado por el apelante en el Recurso contra la resolución N° D 78/20, respecto a que se habrían aplicado dos sanciones por un mismo



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

hecho, corresponde hacer lugar a dicho planteo atento a que, para que se verifique este principio deben concurrir los siguientes requisitos:

- 1) identidad de sujeto, esto es, la persona autora de la infracción debería ser la misma. Esto se verifica en la resolución apelada, en la que resulta sancionada la misma persona.
- 2) identidad de objeto, es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos. En este punto la DGR pretende que no se trataría del mismo hecho; sin embargo, considero que, el hecho en cuestión, falta de pago total o parcial del impuesto, es el mismo.
- 3) identidad de causa, o sea la naturaleza de la sanción debe ser idéntica. Esto también se verifica ya que las sanciones impuestas en cada resolución tienen la naturaleza de "multa".

Atento al análisis realizado, corresponde hacer lugar parcialmente al recurso de apelación contra la resolución N° D 78/20 y dejar sin efecto la sanción de multa aplicada en el artículo 3° de la misma, quedando vigente la multa aplicada en el art. 2°.

La razón por la que corresponde que continúe vigente la sanción del art. 2°, es porque, el impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto anual, conforme lo establece el art. 229 del CTP.

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

I) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por ORTEGA CAMIONES S.A., CUIT N° 30-69723276-8, en contra de la Resolución D 76/20 de fecha 22/04/2020, correspondiente al impuesto sobre los Ingresos Brutos Convenio Multilateral, período fiscal 2015. En consecuencia CONFIRMAR la misma. NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por ORTEGA CAMIONES S.A., CUIT N° 30-69723276-8, en contra de la Resolución D 77/20 de fecha 22/04/2020, correspondiente al impuesto sobre los Ingresos Brutos Convenio Multilateral, período fiscal 2016. En consecuencia CONFIRMAR la misma. HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por ORTEGA CAMIONES S.A., CUIT N° 30-69723276-8 en contra de la Resolución D 78/20 de fecha 22/04/2020, en relación a la defensa de violación al principio non

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. ROSSE DIONESA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-3000-0702



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

bis in idem respecto de la multa aplicada en el artículo 3°. En consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** el artículo 3° y **CONFIRMAR** el resto de los artículos.

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 **ORTEGA CAMIONES S.A., CUIT N° 30-69723276-8**, en contra de la Resolución D 76/20 de fecha 22/04/2020, correspondiente al impuesto sobre los Ingresos Brutos Convenio Multilateral, período fiscal 2015. En consecuencia **CONFIRMAR** la misma. **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **ORTEGA CAMIONES S.A., CUIT N° 30-69723276-8**, en contra de la Resolución D 77/20 de fecha 22/04/2020, correspondiente al impuesto sobre los Ingresos Brutos Convenio Multilateral, período fiscal 2016. En consecuencia **CONFIRMAR** la misma. **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto por **ORTEGA CAMIONES S.A., CUIT N° 30-69723276-8** en contra de la Resolución D 78/20 de fecha 22/04/2020, en relación a la defensa de violación al principio non bis in idem respecto de la multa aplicada en el artículo 3°. En consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** el artículo 3° y **CONFIRMAR** el resto de los artículos.





GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-0769



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

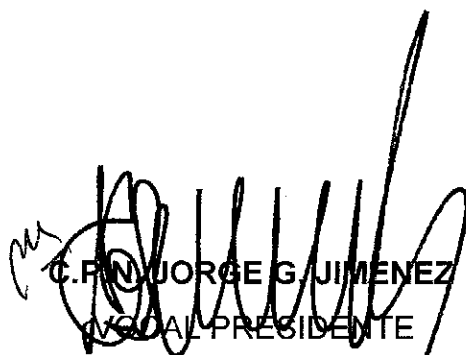


TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

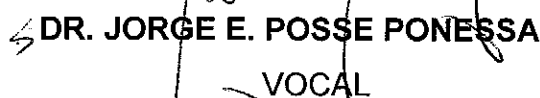
2- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

HACER SABER

M.F.L.


C. F. N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ