SENTENCIA N° 149/2022

Expte. Nº 138/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los 17 días del mes de AGOSTO de 2022 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"BERLIN MOTORS S.A. s/RECURSO DE APELACIÓN"** Expte. Nº 138/926/2020 (Expte. D.G.R. Nº 4.215/376/D/2019) 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. 579/582 del Expte. 4.215/376-D-2019 el Dr. Daniel Moeremans, apoderado de la firma BERLIN MOTORS S.A., CUIT N° 33-71114043-9 interpone Recurso de Apelación contra la Resolución Nº D 01/20 de fecha 14/01/2020, emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 572/576). En ella se resuelve: **1) RECHAZAR** la impugnación presentada por el contribuyente contra el Acta de Deuda N° A 806-2019, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmándose la misma según "PLANILLA DETERMINATIVA ACTA DE DEUDA N° A 806-2019 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – ETAPA IMPUGNATORIA"; **2) RECHAZAR** el descargo interpuesto en contra del Sumario N° A 806-2019, instruido conjuntamente con el Acta de Deuda N° A 806-2019 por infracción prevista en el artículo 85 del Código Tributario de Tucumán y **APLICAR** una multa por un monto de $ 272.530,98 (Pesos Doscientos Setenta y Dos Mil Quinientos Treinta con 98/100), equivalente al 50 % (Cincuenta por ciento) del monto omitido en el Impuesto para los Ingresos Brutos, respecto de los anticipos 03 y 04/2017 y **3) RECHAZAR** el descargo interpuesto en contra del Sumario N° M 806-2019, instruido conjuntamente con el Acta de Deuda N° A 806-2019 por infracción prevista en el artículo 85 del Código Tributario de Tucumán y **APLICAR** una multa por un monto de $ 360.341,22 (Pesos Trescientos Sesenta Mil Trescientos Cuarenta y Uno con 22/100),

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

equivalente al 50 % (Cincuenta por ciento) del monto omitido en el Impuesto para los Ingresos Brutos, respecto del período Fiscal 2017.

Afirma que por la relación existente entre BMW Argentina S.A. y su mandante, no existen dudas que los une un contrato de concesión.

Explica que la actividad de su mandante es concesionaria 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 transcripta, por no ser retribución de su actividad gravada.

Por ello, desde la entrada en vigencia de la Ley 26.994, el artículo 1507 del Código Civil pasó a regular el concepto de retribución para los contratos de concesión.

Agrega que la Ley N° 8997 del 26/04/2017 dictada por la provincia de Tucumán, confirma sus agravios, así como el fallo dictado por la Cámara Contencioso Administrativo, Sala III en los autos "Yuhmak S.A. c/ Provincia de Tucumán s/acción meramente declarativa", Expte N° 535/17, en fecha 30/08/2019, solicitando se deje sin efecto la determinación de oficio practicada.

II. A fs. 01 a 08 del expediente N° 138/926/2020, la Dirección General de Rentas - a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148º del Código Tributario Provincial).

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 "BERLIN MOTORS S.A." 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 de lo establecido por el inc. 4 del art. 224 y art. 221 del CTP tal como lo vino haciendo anteriormente.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

Ofrece prueba y hace reserva federal del caso solicitando no hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la firma.

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

III. A fs. 14 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal Nº 335/20, la cual abre a prueba el procedimiento por el término de 20 días. A fojas 19, rola informe del actuario en donde se deja constancia que se agregó la prueba documental ofrecida por las partes y la prueba informativa fue producida por el contribuyente, quedando clausurado el período probatorio.

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

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.

El agravio principal de la causa traído a discusión por el contribuyente, es el cambio de tributación pretendido por la firma durante el período 2017 con respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos (intimado por la DGR por medio del Acta de Deuda N° A 806-2019), motivado por la modificación introducida por el CCyC de la Nación en los artículos 1502 a 1507. A su vez, menciona como sustento de sus agravios la sentencia emitida por la Sala III en los autos "Yuhmak S.A. c/ Provincia de Tucumán s/acción meramente declarativa", Expte N° 535/17.

En primer lugar, este vocal entiende que los efectos de las normas del Código Civil y Comercial de la Nación no pueden proyectarse al ámbito tributario de manera directa e inmediata 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, la realidad económica y la responsabilidad que asume por las operaciones que realiza.

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

La firma BERLIN MOTORS S.A., respecto de la actividad *"Venta de autos, camionetas y utilitarios, nuevos, excepto en comisión" (Código Actividad 501111)* es el adquiriente de los bienes que luego factura y vende, y por ello asume la responsabilidad de actuar por su propia cuenta, nombre y riesgo, conforme fue demostrado en la instancia probatoria desplegada en esta etapa del procedimiento.

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

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.

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

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.yC.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 cuál es la normativa aplicable a las concesionarias o agentes oficiales de venta, durante los períodos 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 involucrado 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 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 (...)".*

En igual sentido, y teniendo en cuenta lo expuesto por el apelante con respecto al fallo "Yuhmak Automóviles S.A. c/ Provincia de Tucumán s/acción meramente declarativa", Expte N° 535/17, de fecha 30/08/2019 dictado por la Sala III de la Cámara Contencioso Administrativo, el cual integra el plexo argumental del recurso de apelación, cabe resaltar que con fecha 17/05/2021, la Corte Suprema

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

de Justicia de Tucumán, resolvió el recurso de Casación interpuesto por la provincia de Tucumán en la causa enunciada por el contribuyente, en donde dijo: *"Es que el órgano jurisdiccional de mérito no puede contentarse simplemente con afirmar que "el precepto establecido por el artículo 1.507 del Código Civil y Comercial tuvo plena operatividad a partir del 01/08/2015" y que a través suyo el legislador nacional vino a fijar de manera clara lo que debe entenderse por ingreso bruto grabable para este tipo de actividad, y sobre la cual se debe calcular la alícuota correspondiente a tributar por contribuyente", dejando incólume la disposición legal vernácula que impide que pueda adoptarse otra base imponible que no sea la del valor o monto total devengado en concepto de venta de bienes, a la cual se refiere el artículo 221 del CT".* 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 en la "PLANILLA DETERMINATIVA ACTA DE DEUDA N° A 806-2019 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – ETAPA IMPUGNATORIA.

V.- Con respecto a las Sanciones impuestas por la resolución apelada, cabe expresar que 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 *(Excma. Cámara en Documentos y Locaciones, Sala I, Sent. fecha 04/09/2014, in re "Instituto Provincial de Lucha contra el Alcoholismo C/ Rojano Ariel S/ Cobro Ejecutivo", Expte. N° A387/11).*

Cuadra precisar, en cuanto a las facultades con que cuenta este tribunal en su tratamiento, que el límite establecido por los agravios del proponente es un parámetro que no debe perderse de vista para resolver la cuestión pero ello no lo constituye en una restricción al razonamiento lógico jurídico del sentenciante, quien, para la resolución del caso sometido a análisis, puede explayarse en su accionar intelectual y exponer todas las razones que sostengan y fortalezcan sus decisiones; no pudiendo verse en el principio de congruencia un escollo a tal accionar. Así, el ámbito de conocimiento de los tribunales de alzada se encuentra limitado por el contenido de las cuestiones propuestas al inferior pero no por lo

resuelto por éste en su sentencia; y por lo tanto, siempre que se respeten los presupuestos de hecho, el tribunal de alzada se haya facultado para resolver el caso con prescindencia de las argumentaciones formuladas por las partes. Esto supone el ejercicio de determinar y aplicar el derecho que la rige en tanto no se alteren los hechos, ajustando sus merituaciones a las particularidades del litigio.

Por ello, la aplicación de sanciones por parte del Fisco, en tanto manifestación del ius puniendi del Estado, se encuentra inexorablemente subordinada a los principios y garantías penales de rango constitucional (cfr. art. 33 Constitución Nacional y art. 24 Constitución de Tucumán).

En este orden de ideas, y teniendo en cuenta las sanciones de multas impuestas por la Resolución DGR N° D 01/20, y a pesar de la falta de agravios del contribuyente con respecto a las mismas, corresponde efectuar el siguiente análisis.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Conjuntamente con el Acta de Deuda N° A 806-2019, la DGR instruyó dos Sumarios, el N° A 806-2019 por infracción prevista en el artículo 85 del Código Tributario de Tucumán y por medio de la Resolución apelada, impuso una multa de $ 272.530,98 (Pesos Doscientos Setenta y Dos Mil Quinientos Treinta con 98/100), equivalente al 50 % (Cincuenta por ciento) del monto omitido en el Impuesto para los Ingresos Brutos, respecto de los anticipos 03 y 04/2017; y el Sumario N° M 806-2019 por infracción prevista en el artículo 85 del Código Tributario de Tucumán y por medio del acto apelado, impuso una multa por un monto de $ 360.341,22 (Pesos Trescientos Sesenta Mil Trescientos Cuarenta y Uno con 22/100), equivalente al 50 % (Cincuenta por ciento) del monto omitido en el Impuesto para los Ingresos Brutos, respecto del período Fiscal 2017.

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

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.

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En el caso concreto, para establecer si las sanciones impuestas por la Autoridad de Aplicación, transgreden el principio de *non bis in ídem*, resulta necesario determinar si las omisiones imputadas constituyen un único hecho, teniendo en cuenta que el bien jurídico protegido por el art. 85 del C.T.P., es la omisión del tributo, y en el presente caso se estaría aplicando la sanción de multa para los anticipos 3 y 4 del 2017, así como para el período fiscal 2017.

La relevancia de este punto es evidente, pues en caso de tratarse de una única infracción (omisión art 85 CTP), 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 ídem). Esto es así ya que la existencia de tres "identidades" se presentan en forma conjunta, a) Identidad personal: El contribuyente **Berlin Motors S.A.**, fue sancionado 2 (dos) veces por la Autoridad de Aplicación en Resolución DGR N° D 01/20 de fecha 14/01/2020 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 período fiscal 2017 c) Identidad de causa: la pretensión punitiva de la Autoridad de Aplicación es idéntica en los artículos 2 y 3 de la Resolución N° D 01/20, 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

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

En base a lo expuesto, considero que la instrucción del Sumario N° M 806-2019 y posterior sanción de multa aplicada por el artículo 3 de la Resolución N° D 01/20, es acorde a derecho, no ocurriendo lo mismo con el Sumario N° A 806-2019, en el momento que afectan el principio *Non Bis In Idem* al contener idéntico sujeto, objeto y causa, teniendo en cuenta que el hecho punible contemplado por el artículo 85 del CTP, es la omisión del Tributo, sancionado doblemente por la resolución de la DGR.

Corresponde continúe vigente la sanción impuesta por el Sumario N° M 806-2019, por la razón que el impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto anual, conforme lo establece el art. 229 del C.T.P., ya que como lo analizamos anteriormente, la Autoridad de Aplicación pretende sancionar la omisión de los

Cr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

anticipos 3 y 4 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del año 2017, conjuntamente con la omisión del impuesto anual del año 2017.

Cuando el Fisco reclama específicamente la sanción por las obligaciones no saldadas de determinados anticipos, conjuntamente con la sanción correspondiente a la omisión del tributo incurrida en el mismo año fiscal, por aplicación del principio jurídico *Non Bis In Idem*, así como la mecánica de la presentación y pago de DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, corresponde que prosiga la sanción referida a la obligación anual.

Cabe señalar que el Fisco emite sus títulos de deuda, ya sea reclamando determinados anticipos del impuesto sobre los ingresos brutos o, en su caso, el pago integral del impuesto -o de saldos por diferencias en lo ingresado- por determinado año Fiscal y que el hecho punible contemplado en el art. 85 del CTP, es la omisión del Tributo.

En el presente caso, la Autoridad de Aplicación sanciona por omisión del ingreso del Impuesto, correspondiente a los anticipos 03 y 04 del 2017, así como la del período fiscal 2017, no siendo acorde a derecho reclamar la Sanción de Multa por omisión de los anticipos, una vez vencido el año Fiscal, teniendo en cuenta que el período fiscal del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, es el año impositivo y el pago se hará por el sistema de anticipos sobre ingresos, calculados sobre base cierta, los que tendrán el carácter de declaración jurada, por lo que una vez vencido el período fiscal, la Autoridad de Aplicación exige directamente el pago del tributo al culminarse el año fiscal correspondiente y por ende se configuraría la infracción por omisión del período 2017.

Por ello, que la sanción impuesta por el artículo 85 del CTP, se calcula según el monto omitido en el año Fiscal, o sea la obligación anual, y no las mensuales, una vez finalizado el año calendario que la Autoridad de Aplicación reclama, hecho que debe verse reflejado en la propia boleta de deuda y que, por lo demás, tendría claras implicancias en lo relativo al importe que se reclaman, los cuales forman la base del cálculo de la multa, conforme la norma enunciada.

Por lo expuesto, considero que corresponde confirmar la sanción de multa aplicada por el artículo 3 de la Resolución N° D 01/20, Sumario N° M 806-2019 y

dejar sin efecto el Sumario N° A 806-2019 por afectar el principio *Non Bis In Idem,* conforme fue expuesto anteriormente.

Por lo tanto voto por **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma BERLIN MOTORS S.A., CUIT N° 33-71114043-9 contra la Resolución N° D 01/21 y en consecuencia 1) Confirmar la "PLANILLA DETERMINATIVA ACTA DE DEUDA N° A 806-2019 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – ETAPA IMPUGNATORIA; 2) Confirmar el artículo 3 de la Resolución N° D 01/20, Sumario N° M 806-2019 y 3) DEJAR SIN EFECTO el artículo 2 de la Resolución N° D 01/20, Sumario N° A 806-2019.

El señor vocal **Dr. José Alberto León** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo: Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

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

1.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **BERLIN MOTORS S.A., CUIT N° 33-71114043-9**, contra la Resolución Nº D 01/20 de fecha 14/01/2020, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia A) **CONFIRMAR** la "PLANILLA DETERMINATIVA ACTA DE DEUDA N° A 806-2019 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – ETAPA IMPUGNATORIA; B) **CONFIRMAR** la Sanción de multa por $ 360.341,22 (Pesos Trescientos Sesenta Mil Trescientos Cuarenta y Uno con 22/100), equivalente al 50 % (Cincuenta por ciento) del monto omitido en el Impuesto para los Ingresos Brutos, respecto del período Fiscal 2017, Sumario N° M 806-2019, por la infracción prevista en el artículo 85 del Código Tributario de Tucumán y C) **DEJAR SIN EFECTO** el Sumario N° A 806-2019, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

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

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

ALD

HACER SABER

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

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MÍ

DR. JAVIER CRISTOBAL ARRUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION