



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-9709



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



SENTENCIA N° 51 /2022

Expte. N° 185/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, a los...22...días del mes de...MARZO...de 2022, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, C.P.N. Jorge G. Jiménez (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León, (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada **"UB MOTORS S.A. S/ RECURSO DE APELACION"**, Expte. N° 185/926/2020 y Expte. N° 4213/376/D/2019 (DGR)" y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez 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 87/20 de fecha 22/04/2020, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 1492/1495 del expediente DGR.

En ella se resuelve, rechazar la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 863-2019 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral periodo fiscal 2017 y hacer lugar parcialmente al descargo interpuesto al Sumario instruido N° M 863-2019; reencuadrar la conducta imputada al contribuyente en el artículo 85 del CTP, y en consecuencia aplicar una multa por el monto de \$ 333.073,96 equivalente al 50% del monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto del periodo fiscal 2017 contenido en el Acta de Deuda N° A 863-2019, y rechazar el descargo interpuesto al Sumario N° A 863-2019 respecto de los anticipos 03 a 04/2017, por presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 85 del CTP y en consecuencia aplicar una multa por el monto de \$ 90.427,13 equivalente al 50% del monto omitido en el Impuesto sobre

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9006-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

los Ingresos Brutos en los anticipos 03 a 04/2017 omitidos en el Acta de Deuda N° A 863-2019.

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 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 Código Tributario Provincial, 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.



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-9768



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-490 9001:2015



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.

En su escrito la DGR efectúa un análisis de los artículos 221 y 224 del CTP relacionados a la problemática del presente caso y su vinculación con la modificación introducida al Código Civil y Comercial de la Nación respecto del tratamiento que corresponde aplicar a la actividad desarrollada por el apelante.

De igual forma analiza la documental obrante en el expediente de marras sosteniendo que el apelante realiza meras operaciones de venta de bienes (compraventa de vehículos, repuestos y accesorios).

Al respecto concluye que el recurrente no acreditó fehacientemente durante la inspección, como así tampoco en la etapa impugnatoria, 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 desarrollada por la firma UB MOTORS S.A., "VENTA DE VEHICULOS AUTOMOTORES NUEVOS..." Código de Actividad 501191, dado que no demostró acabadamente, que su retribución contractual como concesionaria de la firma Volkswagen Argentina S.A., hubiera consistido efectivamente, en una comisión de venta sobre el precio de las unidades vendidas.

Y por ello, no resultarían atendibles los forzados e infundados argumentos de una supuesta colisión o choque de normas entre lo dispuesto por el Código Civil y Comercial de la Nación y lo normado en nuestro CTP.

Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante respecto de la pericial contable presentada en la etapa impugnatoria que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad.

Respecto a los argumentos vertidos por el apelante relativos a la Ley N° 8897, sostiene la Autoridad de Aplicación que dicha ley no se encontraba vigente en los periodos fiscales 2015, 2016 y 2017 (anticipos 01 a 04/2017), aquí cuestionados, atento a que la misma estableció en su artículo 3° que las modificaciones introducidas al CTP, al incorporar el inc. 5 al artículo 223; y las modificaciones introducidas al Nomenclador de Actividades establecido en el artículo 7 de la Ley Impositiva, entrarían en vigencia a partir de la fecha de su publicación en el

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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



Boletín Oficial acaecida el 26/04/2017; resultando aplicable a partir del anticipo correspondiente al mes inmediato siguiente a su publicación es decir a partir del anticipo 05/2017; por lo que no le asiste razón al contribuyente.

Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita confirmar la resolución apelada.

III.- A fs. 31 obra Sentencia Interlocutoria N° 301/21 del 31/08/2021 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.

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.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° D 87/20 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 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, 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."*



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-8000-9769



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



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.*
- 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 subrayado me pertenece)

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*



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-0900-8769



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



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 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 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 fue realizado en dichos autos, razón por la cual al no encontrarse probado en los presentes actuados dichas circunstancias y en consecuencia las razones que justifiquen porqué el apelante efectuara un cambio en la modalidad de liquidación



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-0000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-450 8001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al periodo fiscal 2017, corresponde rechazar el planteo realizado.

Por último, teniendo en cuenta que la determinación practicada se origina en diferencias de impuesto a ingresar de los anticipos 01 a 04/2017, comparto lo sostenido por la DGR en relación a los argumentos vertidos por el apelante relativos a la Ley N° 8897, por cuanto dicha norma no se encontraba vigente en el periodo fiscal 2017 aquí cuestionado, atento a que la misma estableció en su artículo 3° que las modificaciones introducidas al CTP, al incorporar el inc. 5 al artículo 223; y las modificaciones introducidas al Nomenclador de Actividades establecido en el artículo 7 de la Ley Impositiva, entrarían en vigencia a partir de la fecha de su publicación en el Boletín Oficial acaecida el 26/04/2017; resultando aplicable a partir del anticipo correspondiente al mes inmediato siguiente a su publicación es decir a partir del anticipo 05/2017; por lo que no le asiste razón al contribuyente.

En lo que respecta a las multas aplicadas en la Resolución N° D 87/20 y atento a la naturaleza penal de las infracciones tributarias se advierte que con respecto a la sanción aplicada mediante el Sumario N° A 863-2019 respecto de los anticipos 3 a 4/2017 por presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 85 del CTP y mediante el cual se aplica una multa por el monto de \$ 90.427,13 equivalente al 50% del monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en los anticipos 03 a 04/2017 omitidos en el Acta de Deuda N° A 863-2019, se debe señalar que la misma colisiona con la aplicación del principio constitucional Non Bis In Idem, ya que por el mismo periodo fiscal 2017 se aplica idéntica sanción respecto al 50% del monto total omitido en el mencionado periodo fiscal.

Ello por cuanto en el presente caso concurren los siguientes requisitos que verifican la aplicación del mencionado principio, a saber:

- 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 sancionado el mismo sujeto.
- 2) identidad de objeto, es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos. Ello por cuanto el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto cuyo periodo fiscal es anual, conforme lo establece el art. 229 del CTP y los anticipos ingresados a cuenta de la obligación final del periodo fiscal en cuestión

Dr. JORGE E. JOSSE PONESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-8000-9709



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

se encuentran comprendidos en la determinación anual del tributo; ya que este último es en definitiva el resultado de la sumatoria de las bases imponibles y las alícuotas aplicadas en cada uno de los citados anticipos.

3) identidad de causa, o sea la naturaleza de la sanción debe ser idéntica. Esto también se verifica ya que las sanciones impuestas tienen la naturaleza de "multa".

En conclusión corresponde dejar sin efecto la multa aplicada mediante el Sumario N° A 863-2019 respecto de los anticipos 3 a 4/2017, y confirmar únicamente la sanción del 50% del monto total omitido del periodo fiscal 2017 encuadrada en el artículo 85 del CTP.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: **1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **UB MOTORS S.A.**, CUIT N° 30-71095842-0, y en consecuencia corresponde: a) **CONFIRMAR** la Resolución N° D 87/20 de fecha 22/04/2020, en lo que respecta a las obligaciones tributarias correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral – Periodo Fiscal 2017; b) **CONFIRMAR** la multa graduada en la Resolución N° D 87/20 de fecha 22/04/2020, por el monto de \$ 333.073,96 equivalente al 50% del monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto del periodo fiscal 2017 contenido en el Acta de Deuda N° A 863-2019, encuadrada en el artículo 85 del CTP; y c) **DEJAR SIN EFECTO** en relación a la defensa de violación al principio non bis in ídem, la multa graduada en la Resolución N° D 87/20, de fecha 22/04/2020, conforme al artículo 85 del CTP por un importe de \$ 90.427,13 equivalente al 50% del monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en los anticipos 03 a 04/2017 omitidos en el Acta de Deuda N° A 863-2019.

Así lo propongo.

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El **Dr. José Alberto León** dijo:





GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-8769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Visto el resultado del precedente acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1. HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por **UB MOTORS S.A.**, CUIT N° 30-71095842-0, y en consecuencia corresponde: a) **CONFIRMAR** la Resolución N° D 87/20 de fecha 22/04/2020, en lo que respecta a las obligaciones tributarias correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral – Periodo Fiscal 2017; b) **CONFIRMAR** la multa graduada en la Resolución N° D 87/20 de fecha 22/04/2020, por el monto de \$ 333.073,96 equivalente al 50% del monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto del periodo fiscal 2017 contenido en el Acta de Deuda N° A 863-2019 encuadrada en el artículo 85 del CTP; y c) **DEJAR SIN EFECTO** en relación a la defensa de violación al principio non bis in ídem, la multa graduada en la Resolución N° D 87/20, de fecha 22/04/2020, conforme al artículo 85 del CTP por un importe de \$ 90.427,13 equivalente al 50% del monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en los anticipos 03 a 04/2017 omitidos en el Acta de Deuda N° A 863-2019.

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

S.CH.

HACER SABER

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

DR. JORGE E. POSSE RONESSA
VOCAL

DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL