

SENTENCIA N° 31 /2024

Expte. N° 457/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los...12..... días del mes de...MARZO..... de 2024 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León, (Vocal) y el C.P.N. Jorge G. Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "**ADAMA S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN**" – Expte. N° 457/926/2020 (Expte. Nro. 20000/376-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 presidente de la firma **ADAMA S.A.** e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 383/20 de fecha 20/11/2020, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 149/150 del expediente DGR.

En ella se resuelve, rechazar la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 1724-2019 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y rechazar el descargo interpuesto al Sumario instruido N° A 1724-2019 y N° M 1724-2019 por encuadrarse la conducta del contribuyente en las infracciones contempladas en los artículos 85 y 86 del CTP, y en consecuencia aplicar por el Sumario N° A 1724-2019, una multa por el importe de \$ 82.439,20 equivalente al 50% del gravamen omitido en las posiciones mensuales consignadas en el Acta de Deuda N° A 1724-2019 (anticipos 04, 07, 09 y 12/2018); y por el Sumario N° M 1724-2019, una multa por el importe de \$ 329.757,30 equivalente a 2 veces el gravamen del tributo consignado en el Acta de Deuda N° A 1724-2019 (periodo fiscal 2018), conforme a las escalas previstas en los artículos 85 y 86 del Código Tributario Provincial (t.v.).

En su exposición de agravios el apelante bajo el título "Ajustes sobre Ingresos Extraterritoriales – Inexistencia de diferencias a ingresar" manifiesta que aun en el caso de aceptar una diferencia de bases imponibles, tal pretensión no resultaría

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

procedente, ya que obteniendo ingresos de diferentes jurisdicciones lo correcto sería la inscripción en el Convenio Multilateral.

De esta manera, si se procede al alta retroactiva al periodo fiscal 2018 – reclamado en la Resolución – en la jurisdicción de Santiago del Estero, todos los ingresos provenientes de los arriendos objeto de ajuste deben ser atribuidos directamente a dicha jurisdicción y no a la Provincia de Tucumán como pretende el Fisco local.

Es decir que ni como contribuyente local, ni aun comenzando a aplicar las disposiciones del Régimen de Convenio Multilateral los ingresos obtenidos de inmuebles ubicados fuera de la Provincia de Tucumán formarían parte de la base imponible de esta provincia.

Señala que la situación descripta es la única diferencia determinada por la DGR, por lo cual, al no corresponder incluir dichos ingresos en la base imponible de esta provincia, no existe diferencia alguna con las bases imponibles declaradas en los anticipos del periodo fiscal 2018. En consecuencia, tampoco surge diferencia de impuesto alguna que corresponda ingresar a esta provincia.

En el título “Incorrecta aplicación de sanciones” sostiene que la Autoridad de Aplicación instruye los Sumarios N° A 1724-2019 y N° M 1724-2019 por presunta configuración de las infracciones previstas en los artículos 85 y 86 inciso 1 del CTP.

Destaca que la provincia de Tucumán no puede atribuirse de forma arbitraria ingresos que de ninguna manera le pertenecen, por el solo hecho de ser contribuyente local, pues las bases imponibles exteriorizadas en las DDJJs de los anticipos 04, 07, 09 y 12/2018 son correctas y exactas. El hecho generador de la sanción prevista en el artículo 85 – esto es declaraciones juradas inexactas- se encuentra ausente y en consecuencia, señala que no existe de su parte omisión de impuesto alguno en dichos periodos.

Sostiene que tampoco corresponde la aplicación de la multa por defraudación fiscal – art. 86 CTP – por cuanto no hubo defraudación al Fisco provincial habida cuenta que las diferencias por éste detectadas deben atribuirse a otra jurisdicción, habiéndose declarado en esta provincia la totalidad de los ingresos correspondientes.

Invoca respecto del Sumario N° A 1724-2019 y N° M 1724-2019 una nulidad expresa, manifiesta y absoluta, por considerar que se sanciona dos veces el mismo hecho, al cual se le atribuyen dos conductas, en contra de la garantía constitucional NON BIS IN IDEM.

Por último, solicita se haga lugar al recurso interpuesto, se deje sin efecto el ajuste y se ordene el archivo de las actuaciones. Caso contrario, se aplique solo una de las sanciones y hace reserva del caso federal.

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial.

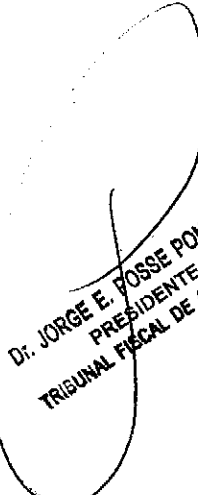
Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición asumida por el contribuyente.

Respecto al planteo titulado "Nadie puede ser penado dos veces por el mismo hecho", en donde el apelante expresa que serían nulas las multas aplicadas, la DGR advierte que si bien existe identidad de sujeto, no así de objeto por cuanto se sancionan en cada sumario hechos diferentes. Es así, que mediante el Sumario N° M 1724-2019 se sanciona la conducta dolosa cometida por el contribuyente al omitir el pago en la Declaración Jurada Anual del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al periodo fiscal 2018, generando la inexactitud en la declaración jurada presentada por el contribuyente. En tanto que mediante el Sumario N° A 1724-2018 se sanciona la conducta culposa del contribuyente al haberse detectado diferencias de impuesto en los anticipos 04, 07, 09 y 12/2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

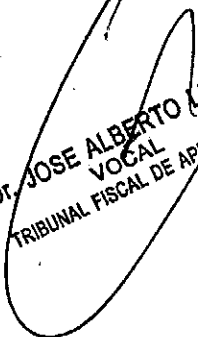
Señala que esta diferencia sustancial entre anticipos y periodo fiscal, lleva a distinguir la exigibilidad de cada uno de ellos, y consecuentemente el incumplimiento a cada una de dichas obligaciones genera un hecho infraccional independiente. Por lo expuesto, señala que no le asiste razón al planteo realizado por el apelante.

Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad.

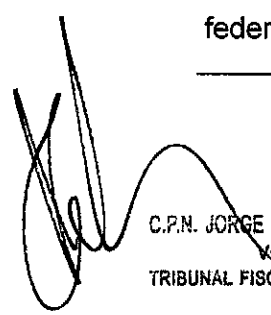
Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba instrumental, hace reserva del caso federal y solicita confirmar la resolución apelada.



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

III.- A fs. 23 obra Sentencia Interlocutoria N° 253/21 del 17/08/2021 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado, en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

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 la Resolución N° D 383/20 resulta ajustada a derecho.

Considerando que las diferencias de Bases Imponibles determinadas por el Fisco surgen de arriendos de inmuebles rurales situados en una jurisdicción distinta a Tucumán, corresponde analizar los diferentes puntos de vista que se suscitan en torno a los alquileres en el convenio multilateral.

Existen dos posturas controvertidas a lo largo del tiempo, por un lado aquella conocida como "convenio sujeto" o teoría de unicidad jurídica, y por el otro, la teoría de la unicidad económica, conocida como "convenio actividad".

La postura del "convenio sujeto" está vinculada con la posibilidad de que todos los ingresos de un contribuyente comprendidos en el Convenio Multilateral quedan sujetos a sus normas, aunque alguna de sus actividades que les dan origen se desarrolle exclusivamente en una sola de las jurisdicciones adheridas al Convenio. En contraposición, en la teoría del "convenio actividad", si un contribuyente realizara actividades en una sola jurisdicción y además otras actividades interjurisdiccionales económicamente inescindibles, solo éstas estarían alcanzadas por el Convenio.

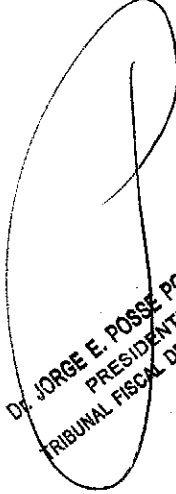
A lo largo de los años del Convenio Multilateral esta disyuntiva ha generado múltiples controversias entre los contribuyentes y los diferentes fiscos dando lugar a resoluciones de la Comisión Arbitral, de la Comisión Plenaria y del Poder Judicial, de los cuales podría inferirse una tendencia a seguir.

El primero de los antecedentes, en el caso "Canale, Angelaccio y Compañía SRL - Expte. 1/1979, resolución 26/9/1979", la firma estaba radicada en la Provincia de Buenos Aires, en la que vendía productos de "ramos generales" y era acopiadora de cereales que comercializaba por medio de corredores en la Bolsa de Cereales de Capital Federal. La Comisión Arbitral consideró que debía tributar en la Provincia de Buenos Aires por sus ingresos provenientes de la venta de productos


de ramos generales y distribuir, según las normas del Convenio, entre Capital Federal y Provincia de Buenos Aires los ingresos generados por venta de cereal. No obstante, la Comisión Plenaria revocó la decisión de la Comisión Arbitral, expresando que se debía tributar a través del Convenio Multilateral por todas las actividades.

En el mismo sentido, en el caso "Iriarte y Compañía SCS" en donde la firma obtenía sus ingresos mediante el acopio de cereales en la Provincia de Buenos Aires y Capital Federal, y comercializa otros bienes muebles únicamente en la Provincia de Buenos Aires, La Comisión Plenaria, en la resolución 2/1985, dispuso que la empresa se encuentra incluida en las normas del Convenio Multilateral por la totalidad de los ingresos que integran los rubros objeto de la explotación comercial, revocando la decisión de la Comisión Arbitral que había resuelto que sólo se debían incluir en las normas del Convenio Multilateral los ingresos generados por el acopio de cereal.

Particularmente, en lo referido a los ingresos obtenidos de alquileres conjuntamente con actividades incluidas en el Régimen General del CM, la Comisión Arbitral tanto en la causa "Sucesión de Aguirre Clemente Néstor" (Resolución N° 12/2012) como en "Compañía de Tierras Sud Argentino S.A" interpretó la existencia de una única actividad global del contribuyente. Esta última constituye quizás, la causa más emblemática en cuanto aquí nos ocupa, pues se analizó el tratamiento que correspondía adoptar en el ámbito del Convenio Multilateral, para una actividad agropecuaria desarrollada en las provincias de Buenos Aires, Chubut, Río Negro y Santa Cruz, que el contribuyente llevaba a cabo juntamente con el alquiler de inmuebles situados en la Ciudad de Buenos Aires. En este caso, el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en la sentencia de fecha 15 de abril de 2009 emitió su opinión al respecto y expresó que: *"La finalidad principal del Convenio Multilateral es evitar la doble imposición que puede generarse cuando el contribuyente desarrolla una actividad gravada con el impuesto sobre los ingresos brutos, en un proceso único económicamente inseparable cumplido en más de una jurisdicción, y así distribuye la base imponible común entre las jurisdicciones involucradas, de modo que de no presentarse tales requisitos y condiciones, no son precisos los mecanismos del Convenio para armonizar y coordinar las*



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*potestades tributarias locales*". No obstante, dicho criterio fue contrariado por la Comisión Arbitral en su pronunciamiento 5/2013 en donde entendió la existencia global de una única actividad, circunstancia convalidada por la Comisión Plenaria el 11/12/2013 mediante Resolución N° 36/2013.

En conclusión, siendo la Comisión Plenaria, el organismo de Aplicación del Convenio Multilateral encargado de la solución de los problemas que pudieran originarse en su aplicación, a fin de prevenir y dirimir los conflictos que se presentasen en relación a la interpretación de sus normas, considero que deviene procedente seguir el criterio "Convenio Sujeto" adoptado por ésta.

En el caso de autos, ADAMA S.A omite declarar los ingresos obtenidos por este concepto, razón por la cual, las diferencias apuntadas por la Administración resultan procedentes.

Ahora bien, en relación a las multas aplicadas y a lo manifestado acerca de la nulidad de las instrucciones de los sumarios, es válido expresar que la naturaleza punitiva de las multas aplicadas por la administración es pacíficamente aceptada por la doctrina y la jurisprudencia; de lo que se deriva la aplicación supletoria de los principios generales del derecho penal.

La garantía del *non bis in idem* se desprende del contenido del artículo 18 de la Constitución Nacional, en el cual se encuentran descriptas las principales garantías penales y procesales que amparan a personas físicas y jurídicas y que establece: "*Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa*".

En relación a la prohibición de la doble persecución penal se ha decidido "*Que la garantía constitucional examinada protege a los individuos contra la doble persecución por un mismo hecho sin importar los diversos encuadramientos que se pueden efectuar respecto de aquél (...) la garantía contra el doble juzgamiento también protege contra la mera exposición al riesgo de que ello ocurra mediante un nuevo sometimiento a juicio de quien ya lo ha sufrido.*" Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* "Peluffo, Diego Pedro s/ querrela", sentencia del 06/02/1996 (Fallos: 319:43).-

En este orden de ideas, resulta necesario entonces, establecer si las sanciones impuestas mediante la resolución impugnada, correspondientes a los anticipos 04, 07, 09 y 12/2018 y al periodo fiscal 2018, transgreden el mencionado principio siendo necesario determinar si las omisiones imputadas constituyen un único hecho, ya que en caso de tratarse de una sola infracción, solo podrá aplicarse una única sanción. Para ello se requiere la concurrencia de 3 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 "ADAMA S.A." es quien resulta sancionado con ambas multas;
- 2) identidad de objeto, es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos. En el presente caso esa identidad se encuentra constatada, por cuanto el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto cuyo periodo fiscal es anual, conforme lo establece el art. 229 del C.T.P, y los anticipos ingresados a cuenta de la obligación final del periodo fiscal en cuestión 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".

Con lo expuesto, queda demostrado que la Resolución en crisis transgrede el principio mencionado, por cuanto aplica dos sanciones por infracciones materiales respecto del periodo fiscal 2018. En consecuencia, corresponde decidir si alguna de las sanciones debe subsistir, y en tal caso cuál de ellas.

Resulta relevante destacar dos cuestiones. En primer lugar que el art. 229 del C.T.P establece el carácter anual del impuesto sobre los Ingresos Brutos, y en segundo lugar, que de acuerdo art. 1 de la RG N° 140/2012, la obligación de ingresar los anticipos del tributo solo podrá ser exigida hasta la fecha del plazo general para la presentación de la declaración jurada anual del gravamen o hasta la fecha de presentación de la misma, cuando ésta fuera posterior. Ello implica que una vez vencido dicho plazo, ya no será exigible el cumplimiento de la obligación material del anticipo, como tampoco será punible su omisión. La falta de pago del impuesto y las sanciones aplicables, luego de atravesado el límite

temporal mencionado, se trasladan a la consideración del periodo anual; sin perjuicio del devengamiento de los intereses.

En este sentido se ha señalado que *“Dado que la autonomía de los anticipos no es absoluta, la ley señala un límite a su exigibilidad: el vencimiento general o la presentación de la declaración jurada, el que fuere posterior, situación que marca la caducidad del derecho de exigir el pago de los anticipos del impuesto al que correspondan. De esta manera la AFIP se encuentra habilitada a exigirlos hasta dicho plazo o, eventualmente, a exigir los accesorios que se hayan devengado por causa de su incumplimiento en término”* (Bertazza (Dir.), “Ley 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada”, La Ley, Buenos Aires, 2019, Pg. 231).

En referencia al aspecto subjetivo del tipo infraccional, considero que queda demostrada la conducta dolosa en tanto el contribuyente a sabiendas de la gravabilidad en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los arriendos obtenidos, omitió declararlos en sus DDJJs.

Por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto las sanciones de multas del art. 85 del C.T.P aplicadas a los anticipos 04, 07, 09 y 12/2018 correspondiente al 50% del gravamen omitido en las posiciones mencionadas. Asimismo corresponde mantener la sanción de multa aplicada al periodo fiscal 2018 por encuadrar la conducta del contribuyente en las previsiones del art. 86 inc. 1º C.T.P.

En conclusión, en atención a las razones precedentemente expuestas, considero que en el presente caso debe dictarse la siguiente resolución: **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **ADAMA S.A.**, CUIT N° 30-69175091-0, y en consecuencia: a) **CONFIRMAR** la Resolución N° D 383/20 de fecha 20/11/2020, en lo que respecta a las obligaciones tributarias correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos del periodo fiscal 2018; b) **DEJAR SIN EFECTO** en relación a la defensa de violación al principio non bis in idem, la multa graduada en la Resolución N° D 383/20, de fecha 20/11/2020, conforme al artículo 85 del CTP por un importe de \$ 82.439,20 (Pesos Ochenta y Dos Mil Cuatrocientos Treinta y Nueve con 20/100), equivalente al 50% del monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en los anticipos 04, 07, 09 y 12/2018, contenidos en el Acta de Deuda N° A 1724-2019; y c) **CONFIRMAR** la multa graduada en la Resolución N° D 383/20 de fecha 20/11/2020, conforme a la escala prevista en el artículo 86 inciso 1 del CTP por un importe de \$ 329.757,30



(Pesos Trescientos Veintinueve Mil Setecientos Cincuenta y Siete con 30/100) equivalente a 2 (dos) veces el monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el periodo fiscal 2018, contenido en el Acta de Deuda N° A 1724-2019. Así voto.

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: 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 APELACIÓN

#### RESUELVE:

1. **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **ADAMA S.A.**, CUIT N° 30-69175091-0, y en consecuencia corresponde: **a) CONFIRMAR** la Resolución N° D 383/20 de fecha 20/11/2020, en lo que respecta a las obligaciones tributarias correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos del periodo fiscal 2018; **b) DEJAR SIN EFECTO** en relación a la defensa de violación al principio non bis in ídem, la multa graduada en la Resolución N° D 383/20, de fecha 20/11/2020, conforme al artículo 85 del CTP por un importe de \$ 82.439,20 (Pesos Ochenta y Dos Mil Cuatrocientos Treinta y Nueve con 20/100), equivalente al 50% del monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en los anticipos 04, 07, 09 y 12/2018, contenidos en el Acta de Deuda N° A 1724-2019; y **c) CONFIRMAR** la multa graduada en la Resolución N° D 383/20 de fecha 20/11/2020, conforme a la escala prevista en el artículo 86 inciso 1 del CTP por un importe de \$ 329.757,30 (Pesos Trescientos Veintinueve Mil Setecientos Cincuenta y Siete con 30/100) equivalente a 2 (dos) veces el monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el periodo fiscal 2018, contenido en el Acta de Deuda N° A 1724-2019.

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

S.CH.

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

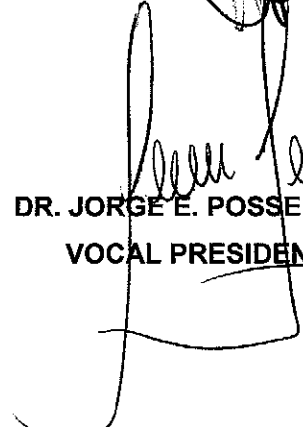
Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

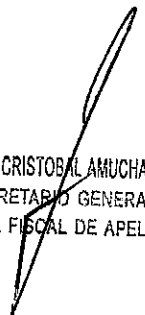
HACER SABER

  
DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL

  
DR. JUAN JORGE G. JIMÉNEZ  
VOCAL

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MI

  
Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION