

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 9 días del mes de DICIEMBRE de 2021, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, el Dr. José Alberto León (Vocal), y C.P.N Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "COOP. FARMACÉUTICA DE PROVISIÓN Y CONSUMO ALBERDI LTDA. S/ RECURSO DE APELACIÓN", Expediente Nro. 102/926/2021 (Expte. DGR Nro. 2339/076/D/2017) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que el contribuyente presentó Recurso de Apelación -fs. 1999/2000 del Expte. N° 2339/076/D/2017-, por medio de su apoderado Leandro Stok, contra la Resolución N° D 19/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 10/02/2021, obrante a fs. 1988/1994 del Expte. N° 2339/076/D/2017. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por la firma COOP. FARMACÉUTICA DE PROVISIÓN Y CONSUMO ALBERDI LTDA., CUIT N° 30-51970271-8, con domicilio fiscal en calle 25 de Mayo Nro. 433 de esta ciudad, respecto a las Actas de Deuda N° A 383/2017; N° A 384/2017; y N° 385/2017, confeccionadas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, confirmándose las mismas conforme planillas denominadas "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 383-2017 - ACTA DE DEUDA N°: A 383-2017- ETAPA IMPUGNATORIA", "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 384-2017 - ACTA DE DEUDA N°: A 384-2017- ETAPA IMPUGNATORIA", y "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 385-2017 - ACTA DE DEUDA N°: A 385-2017- ETAPA IMPUGNATORIA". INTIMAR al cumplimiento de las obligaciones tributarias que surgen de las planillas denominadas "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 383-2017 - ACTA DE DEUDA N°: A 383-2017- ETAPA IMPUGNATORIA", "PLANILLA

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Número IRAM-CO 9001 2013



DETERMINATIVA N°: PD 384-2017 - ACTA DE DEUDA N°: A 384-2017- ETAPA IMPUGNATORIA", y "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 385-2017 - ACTA DE DEUDA N°: A 385-2017- ETAPA IMPUGNATORIA".

Sostiene que, al adherir al régimen de la Ley N° 23.548, las provincias resolvieron eliminar como materia imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos aquellas actividades que no revistieran la condición de lucrativas. Sin embargo, el art. 214 del C.T.P., al definir el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos lo extiende al ejercicio habitual de cualquier otra actividad a título oneroso –lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las entidades cooperativas no exentas expresamente por dicha ley.

Aduce que, a pesar de no desarrollar actividades con fines de lucro – no puede legal o estatutariamente hacerlo-, se ve atrapado por la definición de hecho imponible del art. 214 del C.T.P., a pesar que el art. 9 de la Ley N° 23.548 lo considera como una actividad no sujeta al gravamen.

En este sentido, alega la inconstitucionalidad del art. 214 de la Ley N° 5.121, ya que se presenta como un resultado incuestionable. De allí la improcedencia de la presente determinación.

Expresa que la Provincia de Tucumán no puede apartarse de los lineamientos mínimos o básicos que la Ley N° 23.548 establece para creación de impuestos. Dicha ley constituye el marco dentro del cual las provincias pueden desplegar todas sus facultades en lo que se refiere a la recaudación Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Conforme lo expuesto, manifiesta que la Provincia de Tucumán no puede aprehender como materia gravada lo que expresamente se comprometió a excluir mediante la adhesión a la Ley N° 23.548, ya que el art. 9 de la misma expresa que el tributo deberá recaer sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresariales –civiles o comerciales- con fines de lucro.

Por ello, el art. 214 del C.T.P. se traduce entonces en una norma inconstitucional, ya que incorpora en el hecho imponible del tributo lo que una ley nacional declara fuera de sujeción.



TRIBUNAL FISCAL DE LA CIUDAD

02 4200 9700



Sistema de Gestión de la Ciudad
Certificado por RIAJ
Norma IRAM-DIN 1871 20 3



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

2021 Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera

II.- A fs. 1/4 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Alega que lo que la Ley de Coparticipación Federal establece como factor que configura el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos -y el Código Tributario Provincial recepta- es que la actividades comerciales sean ejercidas con fines de lucro.

Sostiene que el "fin de lucro" constituye un requisito que recae sobre las actividades y no sobre el sujeto. Por ello, yerra el apelante cuando concluye que es la condición del sujeto o su propósito de lucro, y no la actividad propiamente dicha el factor determinativo para resolver la cuestión. En efecto, no caben dudas que actividad lucrativa desplegada por la actora reúne los requisitos exigidos por la Ley N° 23.548 para encuadrar en el presupuesto del gravamen.

Alega que en definitiva, cualquier sujeto que desarrolle actividades lucrativas -con o sin fines de lucro- se encuentra alcanzado por la gabela por imperio de lo establecido en el C.T.P., y en los parámetros de la Ley N° 23.548.

Por último, manifiesta que conforme a las consideraciones que anteceden, entiende que corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por el contribuyente contra la Resolución N° D 19-21.

III.- A fs. 10 del Expte. 102/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria N° 123/21 dictada por este Tribunal, donde se tienen por presentadas las actuaciones, y se declara la cuestión de puro derecho, quedando los autos en condiciones de ser resueltos.

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.

La cuestión a dilucidar se centra en determinar la constitucionalidad del art. 214 del C.T.P., ya que el recurrente plantea la existencia de una contradicción entre lo dispuesto por el mismo, y lo contemplado por el artículo 9 de la Ley N° 23.548.

Al respecto corresponde aclarar que si bien la declaración de inconstitucionalidad de las normas legales es una atribución del Poder Judicial, el Art. 161 del C.T.P.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por RAM
Número RAM 130 901 2815



establece: "El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma". (El resaltado me pertenece).

El artículo 214 del Código Tributario Provincial dispone: *"Gravase con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme las alcuotas que se establecen en la Ley Impositiva, el ejercicio habitual y a título oneroso, en jurisdicción de la Provincia, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no-, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas no exentas expresamente por esta Ley (...)"*.

Ello conlleva a interpretar que el artículo mencionado supra determina como aspecto objetivo generador del hecho imponible del gravamen la realización de actividades a título oneroso, sin considerar la naturaleza del sujeto que las efectúe.

Por otra parte, el art. 9 de la Ley N° 23.548 manifiesta: *"La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga: a) Que acepta el régimen de esta Ley sin limitaciones ni reservas. b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley. (...) 1. En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas: (...) Re caerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos (...)"*.

De la lectura de lo expuesto, se observa una discrepancia entre lo dispuesto por las normativas citadas, en cuanto difieren en la manifestación de la configuración del elemento objetivo del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Ello por cuanto el Código Tributario Provincial pretende gravar con el tributo toda actividad onerosa –lucrativa o no-, mientras que la Ley de Coparticipación Federal



CESTION
DE LA SALUD

R-8000-9708



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por ISO
Número: RA80-000-8207-2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMAN

1921 Año del Bicentenario de la Fundación de la
República Argentina

solo refiere como configuradora del aspecto objetivo el hecho imponible a las actividades empresariales realizadas con fines de lucro.

Cabe en este punto tener presente que la cuestión debatida ya fue resuelta por la Sala I de la Cámara Contencioso Administrativo, en su sentencia de fecha 15/02/2016, en la causa "COOP. FARMACÉUTICA DE PROVISIÓN Y CONSUMO ALBERDI LTDA. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN S/ INCONSTITUCIONALIDAD", donde sostuvo que la Ley N° 23.548 es una ley convenio y que como tal posee una jerarquía superior, la cual es inherente a su propia naturaleza contractual en la que concurren las voluntades de los órganos superiores de la Constitución en aras de alcanzar objetivos comunes.

Sostuvo además que estas leyes convenio y los pactos que las componen solo pueden ser modificados por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes. También expresó que las sociedades cooperativas son asociaciones fundadas en el esfuerzo propio y la ayuda mutua. Igualmente, las mismas no ofrecen caridad, ya que deben recuperar los costos y gastos, obtienen beneficios de sus operaciones, las que son devueltas a los inversores y sirven para fomentar proyectos sociales a largo plazo, pero esas circunstancias no impiden sustraerlas de su naturaleza de sociedades que no tienen fines de lucro.

La Sala, en su sentencia expresó que no cabe duda que la contradicción entre el texto del artículo 214 de la Ley 5121 y el artículo 9 inciso b) apartado 1 de la Ley 23.548 es evidente ya que mediante la Ley de Coparticipación Federal se estableció de manera expresa la necesidad de adecuar el hecho imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos a las características allí delineadas, donde solo se indica como pasible de soportar el gravamen a los ingresos brutos provenientes del ejercicio de actividades empresariales con fines de lucro. Sostuvo además que si la Provincia de Tucumán, por intermedio de la Ley N° 5.928, adhirió sin limitaciones ni reservas a aquel régimen, claro está que el artículo 214 de la Ley N° 5.121 al gravar con el impuesto al ejercicio habitual y a título oneroso de cualquier actividad, lucrativa o no, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, violenta abiertamente los lineamientos sentados por la Ley N° 23.548.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Conforme lo expuesto supra, la Sala I de la Cámara Contencioso Administrativo sostuvo en su fallo que la divergencia apuntada, torna al artículo 214 de la Ley 5121 Inconstitucional, por encontrarse en franca contradicción con el artículo 9 inciso b) apartado 1 de la Ley 23.548.

Contra la Sentencia de Cámara analizada en los párrafos que anteceden, el Organismo Fiscal interpuso recurso ante la CSJ de la Provincia de Tucumán. En su sentencia de casación de fecha 02/03/2017, el Órgano Supremo expresó que era carga de la demandada probar que la cooperativa perseguía un propósito de lucro al ejercer su actividad, no habiendo cumplido con dicha carga, por lo que no logra desvirtuar la línea argumentativa del fallo de la Sala I de la Cámara Contencioso Administrativo.

Consideró que tampoco puede prosperar el planteo de la falta de contradicción entre el art. 214 del C.T.P. y el art. 9 de la Ley N° 23.548, ya que el mismo se funda en la finalidad lucrativa de la actora, lo que no se pudo acreditar en autos. Por otra parte, tampoco resulta acertado el argumento de que los cuantiosos ingresos obtenidos por la actora distorsionan la figura de la cooperativa; ya que – aunque dichos ingresos no se vieron comprobados en autos- el éxito económico de una cooperativa no puede incidir en su figura asociativa.

Por otra parte, la Corte Suprema de Justicia de Tucumán sostuvo en su fallo que, contrario a lo sostenido por la demandada, la Cámara no desconoció las potestades del Organismo Fiscal, sino que sostuvo que dichas facultades deben ejercerse de conformidad con las leyes convenio a las que la provincia se encuentre adherida. Así el Supremo Tribunal concluyó que la sentencia de Cámara exhibe fundamentos que sustentan la solución adoptada, sin que la impugnación de la demandada logre descalificar el pronunciamiento como acto jurisdiccional válido, por lo que rechazó el recurso de casación en examen.

Por ello, conforme lo dictaminado por la Corte Suprema de Justicia de la Provincia en el fallo mencionado supra, y considerando que entre lo establecido en dicho precedente y la discusión de marras existe identidad tanto respecto de la normativa analizada, como de los actores sometidos a su jurisdicción, considero que torna aplicable en el caso de autos lo dispuesto por el art. 161 del Código Tributario Provincial, en cuanto establece: *"El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar*



GESTIÓN DE LA CALIDAD

02-4300-9709



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Número IRAM: 430 1407 20/1



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

2021 Año del Bicentenario de la fundación de la
Provincia de Tucumán

la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma", correspondiendo de esta forma aplicar lo dispuesto por el Supremo Tribunal en dicho precedente al caso de marras.

V.- Por ello, corresponde HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente COOP. FARMACÉUTICA DE PROVISIÓN Y CONSUMO ALBERDI LTDA., CUIT N° 30-51970271-8, contra la Resolución N° D 19/21 de fecha 10/02/2021, emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral, según planillas "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 383-2017 - ACTA DE DEUDA N°: A 383-2017- ETAPA IMPUGNATORIA", "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 384-2017 - ACTA DE DEUDA N°: A 384-2017- ETAPA IMPUGNATORIA", y "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 385-2017 - ACTA DE DEUDA N°: A 385-2017- ETAPA IMPUGNATORIA". En consecuencia, corresponde DEJAR SIN EFECTO la misma por los motivos expuestos de forma antecedente.

El señor vocal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

El señor vocal Dr. José Alberto León hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, y vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:**

1.- HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente COOP. FARMACÉUTICA DE PROVISIÓN Y CONSUMO ALBERDI LTDA., CUIT N° 30-51970271-8, contra la Resolución N° D 19/21 de fecha 10/02/2021, emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



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

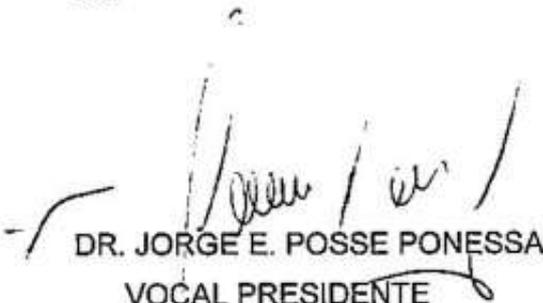


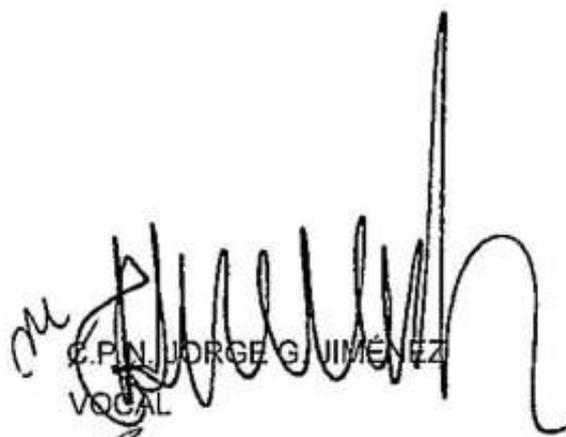
Brutos - Convenio Multilateral, según planillas "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 383-2017 - ACTA DE DEUDA N°: A 383-2017- ETAPA IMPUGNATORIA", "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 384-2017 - ACTA DE DEUDA N°: A 384-2017- ETAPA IMPUGNATORIA", y "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 385-2017 - ACTA DE DEUDA N°: A 385-2017- ETAPA IMPUGNATORIA". En consecuencia, corresponde DEJAR SIN EFECTO la misma por los motivos expuestos de forma antecedente.

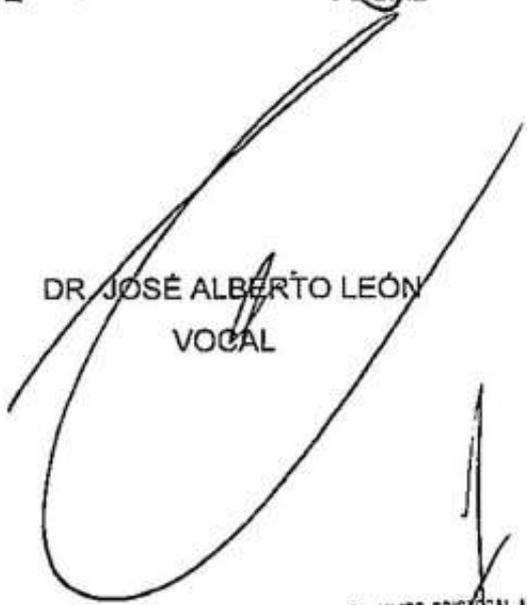
2.- REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados, y ARCHIVAR.

HACER SABER

S.S.


 DR. JORGE E. POSSE PONESSA
 VOCAL PRESIDENTE


 C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ
 VOCAL


 DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
 VOCAL

ANTE MI


 Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
 SECRETARIO GENERAL
 TRIBUNAL FISCAL DE APELACION