



GESTION  
DE LA CALIDAD  
RI-9000-9769



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



SENTENCIA N°: 68 /2022

Expte. N°: 106/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 26 días del mes de ABRIL de 2022, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de tratar el expediente caratulado: "ENTROPY LABS S.A.S. SI/ RECURSO DE APELACION, Expte. N° 106/926/2021 y Expte. N° 8082/376/D/2019 (DGR)" y,

**CONSIDERANDO:**

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. 222/225 del expte DGR N° 8082/376/D/2019, se presenta el Dr. Jaime Roig en carácter de apoderado del contribuyente ENTROPY LABS S.A.S. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 04/21 de fecha 20/01/2021, emitidas por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 218/220 del expediente DGR.

En la Resolución D 04/21 se resuelve en su art. 1° rechazar la impugnación efectuada por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 736-2019 en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos y en su art. 2° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° A 736-2019 (anticipos 05 a 12/2018) e imponer multas de \$83.015,47 y \$50.770,35 por configuración de la infracción del artículo 85 del C.T.P; y rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° M 736-2019 (período 2018) e imponer una multa de \$433.198,94, por configuración de la infracción del artículo 86 inciso 1 del CTP.

En su exposición el apelante manifiesta como primer agravio que la decisión de la DGR resulta irrazonable ya que lo obliga a tributar un impuesto que es nacional; ya que el CTP establece que la exportación de mercaderías no constituye una

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

DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



GESTION  
DE LA CALIDAD

TI-9200-9769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

actividad gravada por el impuesto sobre los Ingresos Brutos. Con el paso de los años y gracias a la tecnología, los productos derivados del software deben ser considerados como bienes que no deberían tributar ingresos brutos. Por supuesto que el Fisco en su afán de recaudar consideró que las exportaciones de bienes derivados del software sí deben pagar dicho tributo. No puede la DGR por medio de resoluciones internas, olvidar que el apelante se trata de una sociedad por Acción Simplificada, beneficiaria de la exclusión tributaria por voluntad del legislador nacional (al haber dictado la Ley de Fomento al Capital Inversor).

El apelante manifiesta, identificado como segundo agravio, que la DGR no le otorgó la posibilidad de solicitar un oficio aclaratorio al Ministerio de Desarrollo por haber vencido el período probatorio, restringiendo de esa manera su derecho de defensa.

Por último como tercer agravio, esgrime que la sanción de multa carece del elemento subjetivo necesario para que resulte procedente su aplicación.

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

Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición asumida por el agente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad. Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fs. 11 obra Sentencia Interlocutoria N° 378/2021 del 18/10/2021 dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho.

Atento a ello, se encuentra la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el art. 151 del CTP.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución D 04/21 resulta ajustada a derecho.

En primer lugar corresponde realizar un análisis de la actividad realizada por el contribuyente. El mismo se encuentra inscripto bajo la actividad "Servicios de informática n.c.p." y de acuerdo a sus manifestaciones en el curso de la fiscalización, la sociedad tiene entre uno de sus objetos, la exportación de



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-900-9769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

servicios de software. Es decir, es el mismo contribuyente quien expresa que su actividad es la exportación de un servicio.

Ahora bien, pasando a analizar lo que el CTP establece en relación con este tópico, corresponde citar lo establecido por el art. 217 que en su inciso 4 reza: “No constituyen actividad gravada con este impuesto:...4. Las exportaciones, entendiéndose por tales las actividades consistentes en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador, con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas...” (el subrayado me pertenece).

Como bien lo reconoce el apelante en su recurso, las exclusiones, exenciones, desgravaciones, deben ser analizadas con un criterio restrictivo; y a los fines de la interpretación de lo establecido por el artículo cabe en primer lugar remitirnos a la letra de la ley y es ella la que entiende muy claramente, que las exportaciones que no están gravadas con el impuesto sobre los Ingresos Brutos son la que consisten en la venta de productos y mercaderías, no la exportación de servicios. En conclusión, no corresponde de ninguna manera una interpretación diferente, siendo obligación tributaria del apelante el pago de dicha gabela.

En relación con el segundo agravio, el mismo tampoco debe ser atendido, ya que de ninguna manera le fue cercenado su derecho de defensa al no haberle permitido la reiteración del oficio al Ministerio de Desarrollo. Realizo un racconto de cómo fueron aconteciendo los hechos. En fecha 14/05/2020 la DGR ordenó la apertura a prueba de la causa haciendo lugar al pedido de prueba informativa con el libramiento de oficios al Ministerio de Desarrollo y a la Universidad Nacional de Tucumán- Facultad de Ciencias Económicas. Los mismos fueron confeccionados por el contribuyente y debidamente diligenciados, conforme consta a fs. 175/176 del expte DGR. Ante la falta de respuesta por parte de los organismos oficiados, el 12/06/2020 el contribuyente solicitó una ampliación del plazo por 10 días. A este pedido el Fisco lo rechazó, decisión notificada al encartado en fecha 19/06/2020. El día 30/06/2020, el ahora apelante realiza un nuevo pedido solicitando la reiteración de los oficios., lo que fuera denegado nuevamente y notificado en fecha 13/07/2020.

Sin embargo, el Ministerio de Desarrollo, contestó el oficio el día 20/07/2020 informando que no existe registro alguno de la empresa mencionada (Entropy

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-3000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Labs S.A.S) referente a la participación del programa MiPyME. Por su parte el contribuyente se presentó en fecha 23/07/2020 realizando un planteo contra la denegación de la reiteración de los oficios, a lo que la DGR dictaminó que conforme al art. 63 de la Ley de Procedimiento, no resulta pasibles del recurso la providencia que rechazo el pedido de reiteración de oficios.

Como corolario de todo este análisis, cabe expresar que el contribuyente en esta oportunidad recursiva falta a la verdad al expresar que el Fisco no le permitió el libramiento de un oficio aclaratorio al Ministerio de Desarrollo, cuando ello nunca fue solicitado. En cambio hizo una presentación pidiendo ampliación del plazo de prueba y luego un pedido de reiteración de los oficios; pero nunca solicitó que se libre oficio a dicho ministerio a fin de que aclare su respuesta. Asimismo la contestación del Ministerio fue muy clara y dejó en evidencia que el contribuyente no formaba parte del programa en cuestión. Igualmente esta situación en nada modifica el hecho de que independientemente de los beneficios tributarios que otorgue dicha normativa a nivel nacional; su actividad debe tributar Ingresos Brutos, conforme lo expuesto en párrafos anteriores.

Por último en relación con el tercer agravio referido a las multas aplicadas, a pesar de no haber realizado el apelante planteo en relación con la aplicación de dos sanciones por un mismo hecho, corresponde realizar el análisis correspondiente, atento a la naturaleza penal de las infracciones tributarias. Corresponde hacer lugar a ello atento a que, para que se verifique la violación al principio del non bis in ídem, deben concurrir los siguientes requisitos:

- 1) identidad de sujeto, esto es, la persona autora de la infracción debería ser la misma. Esto se verifica en la resolución apelada, en la que resulta sancionada la misma persona.
- 2) identidad de objeto, es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos. En este punto la DGR, considero que sin perjuicio de poder atribuirse a una conducta elementos subjetivos diferentes, sea a título de culpa o dolo, el hecho en cuestión, falta de pago total o parcial del impuesto, es el mismo.
- 3) identidad de causa, o sea la naturaleza de la sanción debe ser idéntica. Esto también se verifica ya que las sanciones impuestas tienen la naturaleza de "multa".



GESTION  
DE LA CALIDAD  
RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-450 9691:2015



Atento al análisis realizado, corresponde dejar sin efecto la sanción de multa aplicada en virtud a lo normado en el art. 85 del CTP, quedando vigente la multa aplicada en virtud del art. 86 inc. 1 del mismo Digesto.

La razón por la que corresponde que continúe vigente la sanción del art. 86 inc. 1, es porque, el impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto anual, conforme lo establece el art. 229 del CTP

Ahora bien, la aplicación de la sanción en este caso se encuentra justificada, ya que si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de defraudar al fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad, en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso el contribuyente no ha desvirtuado las presunciones existentes en su contra.

En el caso de marras debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 incisos 1 y 2 del C.T.P. los que presumen, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista: *"1. Contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas. 2. Declaraciones juradas que contengan datos falsos."*, supuestos que han sido comprobados en el caso bajo análisis, atento a que efectivamente los datos de las declaraciones juradas no se condicen con los que están contenidos en sus libros y demás documentación contable. Ello demuestra que dichas declaraciones juradas contienen datos falsos.

En conclusión la aplicación de la sanción de multa en virtud a la normativa establecida en el art. 86 inciso 1 del CTP resulta procedente.

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por ENTROPY LABS S.A.S., CUIT N° 30-71591476-6. En consecuencia DEJAR SIN EFECTO en el artículo 2° de la Resolución D 04/21 de fecha 20/01/2021 la aplicación de sanciones en virtud del artículo 85 del CTP. CONFIRMAR las obligaciones tributarias del artículo 1° y la multa aplicada en virtud del art. 86 inciso 1. del CTP fijada en el artículo 2°.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD

R-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa**, dijo:

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos Iº, IIº y IIIº del voto que precede, y formulo disidencia con relación al encuadre jurídico de la cuestión sometida a Resolución y la conclusión expuesta en el punto IVº. Ello, por los fundamentos que explayaré a continuación.

II.- Ya en oportunidad de Resolver un caso similar al presente, en las actuaciones: LUCERO ELEONORA DEL VALLE s/RECURSO DE APELACIÓN, Expediente N° 220/926/2019, mediante Sentencia N° 941/19 de fecha 18.12.2019, este Vocal ya ha expresado y fundamentado la posición jurídica con relación a la cuestión de fondo traída a conocimiento del Tribunal.

En autos, la D.G.R. expresa que la contribuyente declara la actividad de “Exportación de Servicios de software”, la cual se encuentra alcanzada por el impuesto a los Ingresos Brutos, en los términos de los arts. 26 y 218 del Código Tributario Provincial.

Asimismo, respecto a los servicios de exportación que realiza el contribuyente, cuyo carácter ha sido reconocido por ambas partes, la Autoridad de Aplicación justifica su pretensión de considerar a dicha actividad como “gravable” en mérito al dictamen técnico emitido por el Departamento Técnico Tributario de fecha 04/05/2010 (fs. 64), el cual expresa: “...Las prestaciones de servicios habituales y a título oneroso efectuadas en el territorio de la provincia de Tucumán resultan alcanzadas por el impuesto a los ingresos brutos, incluso aquellas cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, ya que el Código Tributario Provincial en su art. 217 inc. 4º, explica que no están gravadas las actividades de venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior...”, por ello, la actividad de “servicios” no se encuentra prevista en la norma citada, encontrándose alcanzada por el impuesto sobre los Ingresos Brutos. Este fundamento se asienta, según el D.T.T. en una interpretación restrictiva y literal del art. 217 inc. 4º, por tratarse de una excepción de una norma general.

Por otra parte, la D.G.R. en fecha 08/10/2019 dictó la Resolución General N° 94/19, por la cual, ha modificado el punto 6 del art. 7º de la R.G. 80/03, disponiendo que se deberá retener Ingresos Brutos en las cuentas bancarias, cuando se trate de exportaciones que no sean productos o mercaderías.



GESTION  
DE LA CALIDAD  
RI-9000-9789



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

La cuestión a resolver se delimita entonces a determinar: si los servicios de exportación se encuentran incluidos en el art. 217 inc. 4º del C.T.P. como actividad no gravable, respecto del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Este proceso debe realizarse mediante la interpretación de la norma específica tributaria, con el resto del ordenamiento jurídico en su totalidad.

Observo que esta tarea de interpretación ya ha sido efectuada por la D.G.R., tanto mediante dictamen técnico de su Organismo especializado, como a través de la R.G. N° 94/19, también referenciada. En tal sentido, como he fundamentado mi voto en el precedente "Lucero Eleonora del Valle...", explayaré mi opinión en forma concordante a aquel pronunciamiento, con el fin de resguardar un único criterio lineal sobre una cuestión similar; y que se delimita en mérito a los siguientes fundamentos.

El art. 2 del Código Civil y Comercial de la Nación dispone que la ley "...debe ser interpretada teniendo en cuenta sus palabras, sus finalidades, las leyes análogas, las disposiciones que surgen de los tratados sobre derechos humanos, los principios y los valores jurídicos, de modo coherente con todo el ordenamiento".

Es decir, el Código dispone y establece el modo adecuado de interpretación de la ley, señalando -como directiva de carácter general- que esa interpretación siempre debe efectuarse de un modo coherente con todo el ordenamiento jurídico, más allá de los elementos específicos que pudieran tomarse en cuenta para llevar a cabo tal interpretación.

Los redactores de la norma -y la mayoría de la doctrina- han señalado que la decisión jurídica comienza con las palabras contenidas en la ley. Ahora bien, esto no implica -como lo advierten BELLUSCIO y ZANNONI- que la interpretación deba ser efectuada en forma meramente literal, sino que los jueces deben determinar el sentido de las palabras y los términos estableciendo su sentido jurídico aunque resulte distinto de su acepción semántica o vulgar. El haber otorgado preeminencia interpretativa al sentido de las palabras contenidas en la norma, obedece que debe presumirse que dichas palabras han sido escogidas por el legislador, en forma reflexiva, voluntaria y deliberada, para que resulten la plena expresión de su voluntad a la hora de legislar, y por haber considerado que las mismas son las que mejor expresan el regla que la ley establece.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9090-9769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Tradicionalmente la doctrina ha interpretado que la finalidad de la norma es un criterio vinculado a la intención del legislador. Con buen criterio el Código ha innovado en esta materia para referirse simplemente a las "... finalidades..." de la ley. Ello porque haber restringido la interpretación de la finalidad de la norma identificándola con la intención del legislador, hubiera producido un estancamiento interpretativo en el tiempo, sin permitir la adaptación de dicha interpretación a la cambiante dinámica de la realidad económica y social. El nuevo criterio permite - además de abrir la consideración objetiva del texto al momento de que resulte necesaria su interpretación- sopesar diversos efectos según los alcances que se le adjudiquen a la norma, no sólo en relación con el caso concreto, sino con su armonización en el conjunto de todo el ordenamiento jurídico. De allí la alusión que la norma hace a las "... finalidades..." -en plural-, en lugar de la mera "intención del legislador".

También se mencionan -como elemento de interpretación de la ley- las leyes análogas y las disposiciones de los tratados, para llegar finalmente al mecanismo de interpretación que se deriva de los principios y los valores jurídicos que -en palabras del legislador- no sólo tienen un carácter supletorio, sino que son normas de integración y de control axiológico; lo cual resulta coherente con la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que reiteradamente ha hecho uso de los principios que informan el ordenamiento y ha descalificado decisiones manifiestamente contraria a valores jurídicos. Dentro de este concepto se encuentran los denominados "principios generales del Derecho", que son enunciados normativos más generales que conforman conceptos o proposiciones de naturaleza axiológica o técnica que informan la estructura, la forma de operación y el contenido mismo de las normas, grupos normativos, conjuntos normativos y del propio Derecho como totalidad.

Explicitado el procedimiento interpretativo de las leyes a partir de la norma contenida en el Código Civil y Comercial de la Nación, cabe resaltar que la Ley N° 27467 de presupuesto del año 2009, modificó el Código Aduanero, incorporando un inc. c) al apartado 2 del art. 10°.

La nueva redacción del art. 10° es la siguiente: 1. A los fines de este Código es mercadería todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado. 2. Se consideran igualmente -a los fines de este Código- como si se tratase de



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

mercadería: ...c) las prestaciones de servicios realizadas en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.

A través del art. 3° del Decreto 1201/2018, el Poder Ejecutivo aclaró que, a los fines de lo indicado en el inc. c) del apartado 2 del art. 10° del Código Aduanero, se considera prestación de servicios cualquier locación y prestación realizada en el país a título oneroso y sin relación de dependencia, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, entendiéndose por tal la utilización inmediata o al primer acto de disposición por parte del prestatario.

En consecuencia, esta ley (Código Aduanero) considera a las prestaciones de servicios realizadas en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, como si se trataran de mercaderías y susceptibles de exportación.

La ley 22415 y sus modificatorias (Código Aduanero) es una ley dictada por el Congreso de la Nación y en tal sentido, constituye (junto a la Constitución Nacional y los Tratados Internacionales) "la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ellas, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales..." (art. 31 de la Constitución Nacional).

Con lo expuesto hasta aquí quiero significar que el concepto de la palabra "mercadería" ha sido delimitado mediante una ley nacional (Cod. Aduanero), cuyo alcance no puede soslayarse en la función interpretativa de una norma local. Ello en razón de que la interpretación (como ya se dijo) debe efectuarse de un modo coherente con todo el ordenamiento jurídico.

El art. 217 inc. 4° establece: "No constituye actividad gravada con este impuesto: ... 4° Las exportaciones, entendiéndose por tales las actividades consistentes en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador..."

Considero que la interpretación de la norma no arroja mayores inconvenientes. Si dijimos que la primera fuente de interpretación la constituye la palabra escrita, y que el sentido de la misma debe estar imbuida y resultar coherente con todo el ordenamiento jurídico, es procedente considerar a partir del alcance otorgado por Código Aduanero al término "mercadería" en su art. 10°, apartado 2 inciso c), que las prestaciones de servicio realizadas en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, integran el concepto de mercadería.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Nótese que no se trata aquí de un conflicto de normas, por el contrario, encuentro adecuada complementación entre la norma provincial y la nacional, a partir de una asimilación de conceptos, efectuada en forma lógica y congruente. Esta interpretación, tomando al ordenamiento jurídico como un todo coherente, donde no puede prescindirse de conceptos adoptados por normas de rango superior, difiere de la efectuada por la Autoridad de Aplicación, la cual sin fundamento suficiente, pretende extirpar los servicios de exportación del término “mercadería”, contradiciendo (esa interpretación y no la ley) una ley del Congreso y vulnerando el art. 31 de la Constitución Nacional.

Por otra parte, la exportación de servicios, es una figura que no ha sido contemplada en la mayoría de los ordenamientos provinciales en forma específica. Sin perjuicio de ello, la provincia de Córdoba (art. 176 inc. “h” C.F.) la considera excluida de la base imponible y las provincias de Entre Ríos (art. 169 inc. “u” C.F.) y Mendoza (art. 185 inc. “o” C.F.) la tratan como exenta.

Resulta claro en consecuencia que, estas normas provinciales si bien escasas, nos dan una pauta decisiva en la tarea interpretativa, ya que se trata de leyes análogas (Códigos Fiscales provinciales) y como consecuencia de ello, también constituyen fuentes de interpretación (art. 2º C.C. y C.N.).

Hemos mencionado además, la importancia de la realidad económica dentro de la interpretación de las leyes, muy especialmente, en el caso del Código Tributario Provincial, donde aquel concepto adquiere una mayor relevancia que en el derecho común (art. 7º del C.T.P.). La correcta interpretación de otorgar un sentido amplio a la palabra “mercadería”, abarcativa no solo de bienes sino también de servicios, implica zanjar un trato desigual en la actividad económica exportadora según se trate de unos u otros. Diferencia por otra parte, que no encuentra lógico fundamento y que en caso de mantenerse devendría en arbitraria, vulnerando el principio de igualdad contenido en el art. 16 de la C.N.

Si el objetivo perseguido con el beneficio de exención a las exportaciones ha sido el de promover el comercio internacional, no se entendería por qué debe resultar aplicable solo a los bienes, sin ponderarse de igual modo las actividades de servicios que en los últimos tiempos han evidenciado un gran crecimiento en todas sus modalidades.



GESTION  
DE LA CALIDAD  
RI-9000-8769



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

Por las razones apuntadas considero que la interpretación del art. 217 inc. 4º efectuada por la D.G.R. a través de su dictamen técnico y resolución general, ya referenciados, es incorrecta, debiendo incluirse dentro del concepto de la palabra mercadería, a la prestación de servicios cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, en un todo de conformidad con el ordenamiento jurídico examinado. De acuerdo a esta conclusión, resulta inoficioso referirme a los restantes agravios esgrimidos por el apelante.

Como consecuencia de ello, concluyo que corresponde HACER LUGAR al Recurso de apelación Interpuesto por ENTROPY LABS S.A.S. C.U.I.T. N° 30-71591476-6 en contra de la Resolución N° D 04/21 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 20.01.2021 y en consecuencia DEJAR INTEGRAMENTE SIN EFECTO la misma, todo ello en mérito a las razones expuestas en los considerandos que anteceden. Así voto.

Por lo expresado; propongo la siguiente resolución: HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por ENTROPY LABS S.A.S. C.U.I.T. N° 30-71591476-6 en contra de la Resolución N° D 04/21 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 20.01.2021 y en consecuencia DEJAR INTEGRAMENTE SIN EFECTO LA MISMA, todo ello en mérito a las razones expuestas en los considerandos que anteceden.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, **Dr. José A. León**, vota en igual sentido.

Por ello:

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

- 1- HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto por **ENTROPY LABS S.A.S., CUIT N° 30-71591476-6**. En consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** en el artículo 2º de la Resolución D 04/21 de fecha 20/01/2021 la aplicación de sanciones en virtud del artículo 85 del CTP.

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

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

**Dr. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-8789



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

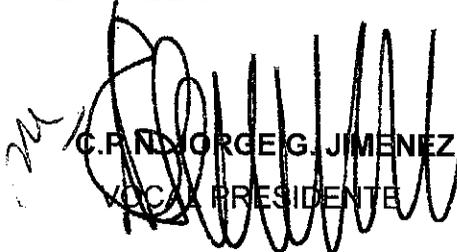


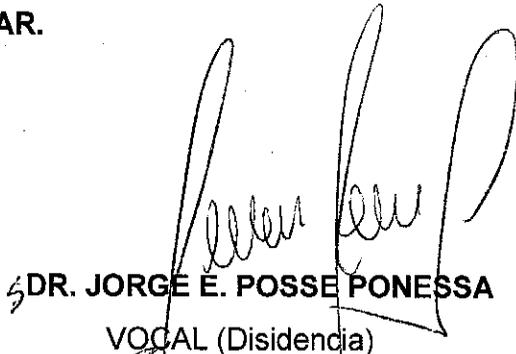
**TRIBUNAL FISCAL**  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

**CONFIRMAR** las obligaciones tributarias del artículo 1° y la multa aplicada en virtud del art. 86 inciso 1. del CTP fijada en el artículo 2°.

**2- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

**HACER SABER**

  
C. P. ANDRÉS J. JIMENEZ  
VOCA PRESIDENTE

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL (Disidencia)

  
DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL

**ANTE MÍ**

  
Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION