

En San Miguel de Tucumán, a los 22 días del mes de *diciembre* 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: "**MARK DISTRIBUCIONES S.R.L.**" s/RECURSO DE APELACIÓN Expte. Nro. 100/926/2021 y Nro. 35081/376-D-2018 (DGR) 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. 447/450 del Expte. 35081/376-D-2018 el Dr. Leandro Stok, en representación de la firma MARK DISTRIBUCIONES S.R.L., interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 14/21 de fecha 05/02/2021 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 444/445 del Expte. 35081/376-D-2018). En ella se resuelve **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por la firma **MARK DISTRIBUCIONES S.R.L. C.U.I.T. N° 30-71030830-2** a las Actas de Deuda N° A 3061-2018 y N° A 3068-2018 confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmándose las mismas; **RECHAZAR** el descargo interpuesto en contra del Sumario N° A 3061-2018, instruido conjuntamente con el Acta de Deuda N° A 3061-2018 por la infracción prevista en el artículo 85 del Código Tributario Provincial y en consecuencia **APLICAR** una multa por un monto de \$183.606,33 (Pesos Ciento Ochenta y Tres Mil Seiscientos Seis con 33/100) equivalente al 50% (cincuenta por ciento) del gravamen omitido en las posiciones consignadas en Acta de Deuda N° A 3061-2018, y en un todo de acuerdo con la graduación establecida en el art. 85 del CTP (anticipos 06,07,09,11 a 12/2017); **RECHAZAR** el descargo interpuesto en contra del Sumario N° M 3061-2018, instruido conjuntamente con el Acta de Deuda N° A 3061-2018 por la infracción prevista en el artículo 86 del Código Tributario Provincial y **APLICAR** una multa por un monto de \$734.425,30 (Pesos Setecientos Treinta y Cuatro Mil Cuatrocientos Veinticinco con 30/100) equivalente a 2 (dos) veces por las

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

diferencias determinadas en Acta de Deuda N° A 3061-2018, y en un todo de acuerdo con la graduación establecida en el art. 86 inc. 1 del CTP (periodo fiscal 2017); **RECHAZAR** el descargo interpuesto en contra del Sumario N° A 3068-2018, instruido conjuntamente con el Acta de Deuda N° A 3068-2018 por la infracción prevista en el artículo 85 del Código Tributario Provincial y en consecuencia **APLICAR** una multa por un monto de \$554.837,49 (Pesos Quinientos Cincuenta y Cuatro Mil Ochocientos Treinta y Siete con 49/100) equivalente al 50% (cincuenta por ciento) del gravamen omitido en los anticipos consignados en Acta de Deuda N° A 3068-2018, y en un todo de acuerdo con la graduación establecida en el art. 85 del CTP (anticipos 01, 03, 06 a 08, 11 y 12/2018). Asimismo, **EXCLUIR** del Sumario N° A 3068-2018, el anticipo 10/2018; **RECHAZAR** el descargo interpuesto en contra del Sumario N° M 3068-2018, instruido conjuntamente con el Acta de Deuda N° A 3068-2018 por la infracción prevista en el artículo 86 del Código Tributario Provincial y **APLICAR** una multa por un monto de \$840.261,10 (Pesos Ochocientos Cuarenta Mil Doscientos Sesenta y Uno con 10/100) equivalente a 2 (dos) veces por las diferencias determinadas en el período fiscal 2018 consignado en Acta de Deuda N° A 3068-2018, y en un todo de acuerdo con la graduación establecida en el art. 86 inc. 1 del CTP.

Esgrime el apelante que la pretensión de la Administración implica someter a su poder tributario actividades que se realizan fuera de sus límites y de los nacionales, lo cual viola la ley N° 23.548 de Coparticipación Federal, afectando además el Régimen Constitucional, el cual determina que el gobierno federal es el único nivel de gobierno con facultades para la creación de aduanas o la sujeción de los bienes que se exportan o importan a la imposición fiscal. Añade que la exportación de servicios es una actividad realizada fuera del país, y en cuanto tal, no puede ser alcanzada por un impuesto local y territorial, ya que de lo contrario la D.G.R. estaría creando un gravamen a la salida del servicio que se inicia en el país, violentando lo establecido por los artículos 9, 10 y 75 incisos 1° y 10° de la C.N.

Resalta que la Resolución D.G.R. N° D 14/21 de fecha 05/02/2021 no sólo se aparta totalmente de lo regulado en materia aduanera a nivel nacional sino que además ni siquiera aclara qué entiende por mercadería. Simplemente se limita a

reproducir un dictamen dictado por la propia D.G.R. que tampoco define dicho concepto. Además, destaca que la pretensión de la D.G.R. de excluir el concepto de "mercaderías" a la prestación de servicios responde a una interpretación sesgada de la normativa aplicable, producto de un inaceptable desconocimiento de un ordenamiento superior como lo es el Código Aduanero.

Por otro lado, expresa que lo que se reclama a Mark Distribuciones S.R.L. no es saldo de declaración jurada anual del Impuesto sobre los Ingresos Brutos sino supuestas diferencias de anticipos que, como tales gozan de autonomía y/o independencia en su liquidación y exteriorización. En la misma planilla acompañada con el acta de deuda, figuran los anticipos que se reclaman con sus respectivos intereses. Por lo tanto, no se trata de un solo importe original correspondiente a un solo período anual, tal como pretende la D.G.R., sino de la sumatoria de varios anticipos. Remarca que el error que se denuncia confirma que lo que reclama el fisco, son importes adeudados en concepto de anticipos y no saldo de declaración jurada anual. Agrega, que la doctrina tiene dicho en cuanto al plazo de caducidad, que el órgano de recaudación puede exigir los importes adeudados en concepto de anticipos hasta el vencimiento del plazo para la presentación de su declaración jurada o hasta su presentación, lo que fuera posterior, y que a partir de lo antedicho, caduca la posibilidad del Fisco de exigir los anticipos sino el saldo remanente a favor del mismo que, en concepto de impuesto, arroje la declaración jurada del ejercicio, y que, en este caso, no arrojó saldo a ingresar a favor del fisco.

Por lo tanto, considera que al no tratarse de un solo importe original correspondiente a un solo período anual, sino de la sumatoria de anticipos, la posibilidad del Fisco de exigir el ingreso de los mismos, ya había caducado desde la fecha de la presentación de la declaración jurada anual del gravamen. En virtud de ello, solicita la nulidad del reclamo efectuado por la D.G.R.

Para concluir, sostiene que la multa es de una nulidad evidente, al aplicarse dos veces por el mismo hecho. Afirma que existe una flagrante violación al principio non bis in ídem, más aun cuando la propia resolución señala que para que se aplique tal principio se requiere identidad de sujeto, identidad de objeto e identidad de causa. Agrega que el objeto de la conducta sancionada es idéntico en los dos sumarios.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAJ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por último, afirma que la nulidad del acto administrativo se presenta como el único remedio para sanear el vicio manifiesto.

II. A fs. 472/475 del Expte. D.G.R. N° 35081/376-D-2018, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

Sostiene que con carácter previo corresponde destacar que las defensas invocadas constituyen en esencia una reiteración de las planteadas en oportunidad de interponer la impugnación a las Actas de deuda N° A 3061/2018 y N° A 3068/2018, por lo que corresponde estar a lo expresado al resolver en su respecto en la Resolución que se apela.

Respecto al agravio basado en la interpretación errada de la norma respecto a la exportación de servicios, la D.G.R. aclara que dicha situación ya fue tratada en la Resolución N° D 14/21, a la cual cita: "Que de sus dichos se desprende claramente tal como lo transcribe en su escrito, que el C.T.P. establece la exención del impuesto sobre los Ingresos Brutos para la venta de productos y mercaderías al exterior, efectuadas por el exportador, donde resulta importante aclarar que las exenciones tributarias son beneficios de consagración legal, de carácter restrictivo y taxativo y al no estar incluida la actividad de exportación de servicios, que es la que ejerce el impugnante, el mismo no goza del beneficio establecido en el artículo 217 antes mencionado y se considera actividad gravada por el impuesto sobre los ingresos brutos (...)"

Por lo expuesto, sostiene que la determinación de oficio practicada se encuentra ajustada a derecho.

Por otro lado, en lo atinente a la nulidad del ajuste, afirma que el contribuyente no tiene en cuenta que, en el impuesto sobre los ingresos brutos, el período fiscal es anual, conforme lo normado en el Art. N° 229 C.T.P.

Considera que es evidente que la aseveración del recurrente de que lo que se reclama no es saldo de declaración jurada anual del impuesto sobre los ingresos brutos sino supuestas diferencias de anticipos, es incorrecta porque claramente siempre se indicó que lo reclamado era la obligación tributaria emergente de la determinación correspondiente a los períodos fiscales 2017 y 2018 y los intereses sobre el saldo de impuesto establecido en el artículo 50 del C.T.P., calculados

desde la fecha de vencimiento de declaración jurada por anticipo hasta la fecha de vencimiento de la respectiva declaración jurada anual.

Con respecto al punto "Nulidad por aplicar dos multas por el mismo hecho", afirma que, en el caso de marras, se 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 los Sumarios N° M 3061-2018 y N° M 3068-2018 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 período fiscal 2017 y 2018, generando la inexactitud en la declaración jurada presentada por el contribuyente. En tanto que mediante los Sumarios N° A 3061-2018 y N° A 3068-2018 se sanciona la conducta culposa del contribuyente al haberse detectado diferencias de impuesto en los anticipos 06 a 07, 09, 11 a 12/2017 y 1, 3, 6 a 8, 11 y 12/2018 del impuesto sobre los ingresos brutos.

En consecuencia, entiende que las determinaciones efectuadas mediante el Acta de Deuda intimada resultan plenamente válidas, y ajustadas a derecho en virtud de los argumentos expuestos.

III. A fs. 10 del expte. N° 341/926/2020 obra Sentencia N° 14/2022 del 11/02/2022 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso, por contestados los agravios por parte de la Autoridad de Aplicación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

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.

Se puede observar que las diferencias reclamadas por la Autoridad de Aplicación a través de las Actas de Deudas N° A 3061-2018 N° A 3068-2018 correspondientes a los periodos Fiscales 2017 y 2018 surgen de diferencias entre ingresos total país exteriorizados en las DDJJ mensuales correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, presentadas en el sistema SIAPRE de la Comisión Arbitral y los montos netos gravados obtenidos de las DDJJ del Impuesto al Valor Agregado presentadas por la firma ante AFIP.

Durante la etapa fiscalizatoria, el contribuyente al responder el requerimiento N° 2018-00001046 a fs. 84/85 indica que tales diferencias corresponden a ventas por

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

exportaciones de servicios realizada por la firma Mark Distribuciones S.R.L. y adjunta en fs. 95/111 las facturas de exportación que respaldaría lo mencionado. Analizado el expte, se puede corroborar lo dicho por el apelante, por lo que la cuestión de fondo en discusión es determinar el tratamiento fiscal que se le otorga a la "Exportación de Servicios".

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 (en adelante, DTT) de fecha 04/05/2010, 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, modifica 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.

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 reciente R.G. N° 94/19, antes referenciada. En tal sentido, adelanto mi opinión contraria a la misma, en mérito a los siguientes fundamentos.

El art. 2 del Código Civil y Comercial de la Nación dispone que: *"Interpretación. 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 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.

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 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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.

Desarrollado el procedimiento interpretativo de las leyes a partir del art. 2 del Código Civil y Comercial de la Nación, cabe resaltar que la Ley N° 27.467 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 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, el 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 N° 22.415 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 (Código Aduanero),

cuyo alcance no puede soslayarse en la función interpretativa de una norma local. Ello en razón de que la interpretación debe efectuarse de un modo coherente con todo el ordenamiento jurídico.

El art. 217 inc. 4º establece: *"No constituye actividad gravada con este impuesto: ... 4º 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 decimos 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. 10º, 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.

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 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Provincial, donde aquel concepto adquiere una mayor relevancia que en el derecho común (art. 7° 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 exentivo 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.

Por las razones apuntadas considero que la interpretación del art. 217 inc. 4° 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.

Como consecuencia de ello, concluyo que corresponde HACER LUGAR al Recurso de apelación Interpuesto por **MARK DISTRIBUCIONES S.R.L. C.U.I.T. N° 30-71030830-2** en contra de la Resolución N° D 14/21 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 05.02.2021 y en consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** el Acta de Deuda N° A 3061-2018, Acta de Deuda N° A 3068-2018, Sumario N° A 3061-2018, Sumario N° M 3061-2018, Sumario N° A 3068-2018 y Sumario N° M 3068-2018, todo ello en mérito a las razones expuestas en los considerandos que anteceden. Así voto.

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo:

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I° al III° del voto que precede, pero formulo disidencia parcial en relación a la cuestión de fondo expuesta en el punto IV°. Ello, por los fundamentos que analizaré a continuación:

II.- En primer lugar corresponde realizar un análisis de la actividad realizada por el contribuyente. El mismo se encuentra inscripto bajo la actividad "venta al por mayor de equipos y aparatos de radio, televisión y comunicaciones", y de acuerdo a las constancias del expediente, el contribuyente se dedica, entre otras cuestiones, a la exportación de servicios informáticos. Es decir, es el mismo contribuyente quien expresa que su actividad es la exportación de un servicio.

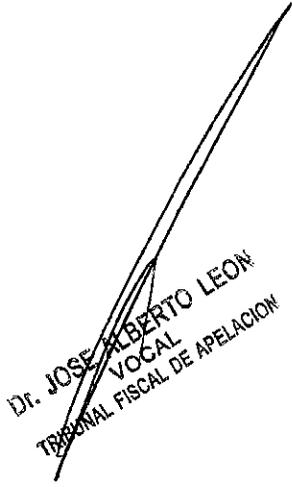
Ahora bien, pasando a analizar lo que el CTP establece en relación con este tópico, corresponde citar lo establecido por el art. 217 que en su inciso 4 reza: "No constituyen actividad gravada con este impuesto:...4. Las exportaciones, entendiéndose por tales las actividades consistentes en la venta de 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).

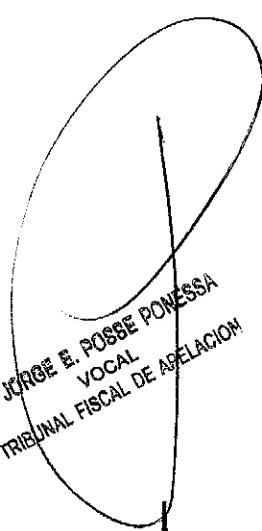
Como bien lo reconoce el apelante en su recurso, las exclusiones, exenciones, desgravaciones, deben ser analizadas con un criterio restrictivo; y a los fines de la interpretación de lo establecido por el artículo cabe en primer lugar remitirnos a la letra de la ley y es ella la que entiende muy claramente, 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. A tales efectos, soy de la opinión que las previsiones del Código Aduanero no pueden ser automáticamente trasladadas al derecho fiscal local; máxime cuando se tratan de un impuesto (el impuesto sobre los Ingresos Brutos) que no es directamente asimilable a los tributos federales que se rigen por el Código Aduanero.

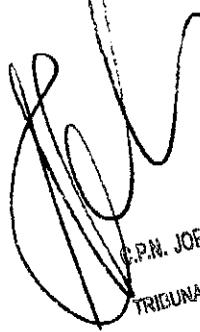
Más allá de ello, observo que en el caso se presentan todos los elementos que configuran el hecho imponible de este impuesto (un servicio habitual y a título oneroso realizado en el territorio de la Provincia), con independencia de si su explotación o utilización se lleve a cabo en el exterior (extremo que tampoco está probado en autos).

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 (nulidad de ajuste), el mismo tampoco debe ser atendido, ya que no se entiende cabalmente en qué se asienta el agravio.


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

Existe una construcción argumental en torno a un supuesto error en la determinación, pero no se termina de vislumbrar concretamente en qué se asienta el agravio; todo lo cual es suficiente para descartarlo.

Por último en relación con el tercer agravio referido a las multas aplicadas, 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".

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: 1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por MARK DISTRIBUCIONES SRL, CUIT N° 30-71030830-2. En consecuencia DEJAR SIN EFECTO en el artículo 2° de la Resolución D 14/21 de fecha 05/02/2021 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°.

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

Visto el resultado del presente Acuerdo,

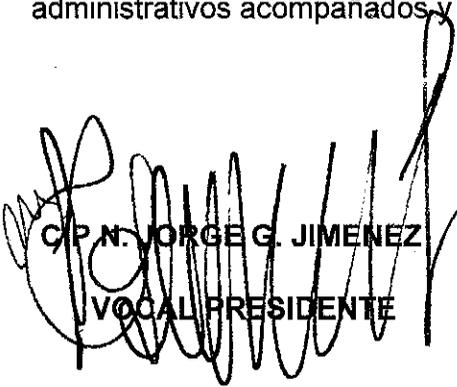
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

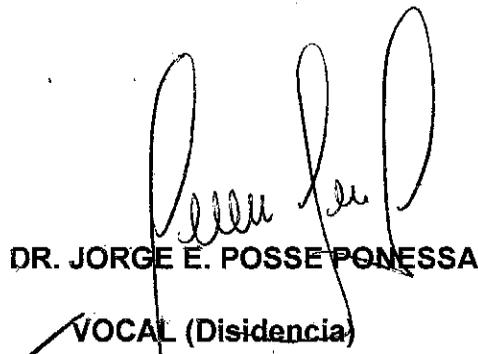
1. HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por **MARK DISTRIBUCIONES SRL, CUIT N° 30-71030830-2**. En consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** en el artículo 2° de la Resolución D 14/21 de fecha 05/02/2021 la aplicación de sanciones en virtud del artículo 85 del CTP. **CONFIRMAR** las obligaciones tributarias del artículo 1° y la multa aplicada en virtud del art. 86 inciso 1. del CTP fijada en el artículo 2°.

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

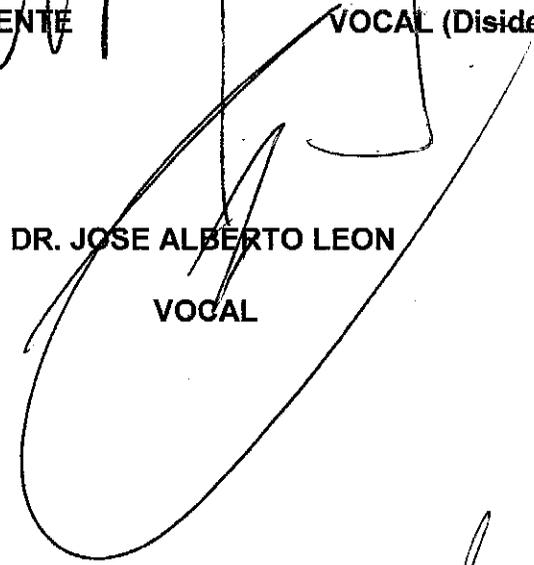
2. REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.



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

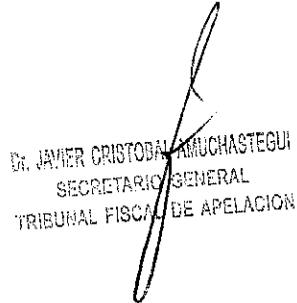


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (Disidencia)



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI



DR. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION