

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los **4** días del mes de **MAYO** de 2025 se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN bajo la Presidencia del CPN Jorge Gustavo Jiménez, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado: "**COOP. FARMACEUTICA DE PROVISION Y CONSUMO ALBERDI LTDA. S/ RECURSO DE APELACION**", Expte. N° 87/926/2024 (Expte. DGR N° 17.548/376/D/2023); y

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: CPN Jorge Gustavo Jiménez.

El CPN Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. El contribuyente COOPERATIVA FARMACEUTICA DE PROVISION Y CONSUMO ALBERDI LTDA. CUIT 30-51970271-8, deduce Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 05/24 de fecha 31/01/2024, obrante a fs. 112/114 del Expte. DGR N° 17.548/376/D/2023. En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta contra las Actas de Deuda N° A 822-2023 (Periodo Fiscal 2022) y N° A 823-2023 (Periodo Fiscal 2023 – Anticipo 01 a 08/2023), confeccionadas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, confirmándose las mismas. Asimismo HACER LUGAR PARCIALMENTE al descargo interpuesto al sumario N° M 822-2023 (Periodo Fiscal 2022), instruido por configuración de la infracción prevista en el artículo 86 inc. 1 del Código Tributario Provincial, REENCUADRAR la conducta imputada en el referido sumario en al artículo 85 del Código Tributario Provincial y APLICAR una multa por un monto de \$199.213.921,53, equivalente al 100% del monto omitido del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto del periodo fiscal 2022 y en un todo de acuerdo con la graduación establecida en el artículo 85 del Código Tributario Provincial, conforme planilla "Base para el Cálculo de la Multa Planilla Anexa Acta de Deuda N° A 822-2023". De igual modo decide RECHAZAR el descargo interpuesto al sumario N° M 823-2023 (Periodo Fiscal 2023 – Anticipos

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CPN JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

01 a 08), instruido por configuración de la infracción prevista en el artículo 85 del Código Tributario Provincial, y APLICAR una multa por un monto de \$741.827.153,24, equivalente al 100% del gravamen omitido del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto de los anticipos 01 a 08 del periodo fiscal 2023 y en un todo de acuerdo con la graduación establecida en el artículo 85 del Código Tributario Provincial, conforme planilla "Base para el Cálculo de la Multa Planilla Anexa Acta de Deuda N° A 823-2023".-

Solicita se deje sin efecto la resolución recurrida por resultar improcedente la determinación del tributo y la aplicación de las sanciones.-

Respecto del tributo sostiene que el acto determinativo ostenta un vicio procedimental que acarrea su nulidad absoluta. Refiere que jamás le fue notificada una orden de inspección que lo pusiera en conocimiento de que se encontraba sujeto a fiscalización por periodos y conceptos determinados. Argumenta que ello implicó la emisión de un acta de deuda labrada sin haberse verificado la información obrante en su poder. Indica que la DGR solo le notificó - en fecha 22/09/2023- que por efecto del Consenso Fiscal 2021, ratificado por Ley 27.687, debía proceder al pago del impuesto sobre los Ingresos Brutos.-

Expresa que la propia Autoridad de Aplicación estableció la necesidad de formalizar y legitimar el inicio y finalización de la inspección a través de la RG 51-05 y RG 141-09 que dispusieron la creación de los formularios F.6004 y F.6009 para notificar -respectivamente- tales actos del procedimiento determinativo. Señala que un procedimiento de inspección carente de la notificación de inicio y finalización es ilegítimo, contrario a la ley y -por tanto- nulo.-

Afirma que resultaba aplicable al caso el procedimiento de determinación de oficio establecido por los arts. 94 y 94 del Código Tributario, como medio para impugnar las declaraciones juradas supuestamente inexactas.-

Argumenta que el organismo fiscal aplicó erróneamente el art. 103 del digesto. Indica que dicha norma solo autoriza a prescindir del procedimiento determinativo oficioso cuando en la declaración jurada se computen, contra el impuesto, deducciones no admitidas o conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, percepciones, recaudaciones, pagos a cuenta, saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la DGR se cancele o se difiera impropriamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes

promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondos, etc.).  
Sostiene que ninguna de las mencionadas causales se presenta en el caso.-

Manifiesta que la exigencia de una orden de inspección no es una cuestión formal o voluntarista, como sostiene la DGR, sino una garantía del resguardo del derecho de defensa. Expresa que la omisión de comunicar al contribuyente que se encontraba sujeto a fiscalización tiene consecuencias de naturaleza penal aplicables a las multas, ya que podría haber rectificado antes de que se le comunicara el acta de deuda sin consecuencias sancionatorias de acuerdo al art. 91 CTP.-

Afirma que la orden de inspección permite al contribuyente conocer cuáles son los límites de las facultades de inspección de los funcionarios de la Administración. En caso contrario cualquier inspector, en todo momento, podría formular requerimientos a cualquier contribuyente sin limitación de causa, concepto o periodo; lo que sería absolutamente reprochable por conducir al sometimiento a un control permanente del Fisco.-

Sostiene que la DGR eludió notificar el inicio de la inspección, procediendo directamente a exigir el tributo a través de un requerimiento de fecha 22/09/2023, sin dar al contribuyente la posibilidad de defenderse y exponer las razones de la improcedencia del cobro. Concluye que el procedimiento es nulo, ya que la Autoridad de Aplicación procedió a determinar de oficio el tributo sin haberle notificado que se encontraba bajo fiscalización; violentando su derecho de defensa y las normas procedimentales de carácter legal y reglamentario.-

Cita jurisprudencia administrativa y judicial que considera aplicable al caso.-

Como segundo agravio sostiene que obtuvo sentencia que declaró la inconstitucionalidad del art. 214 y concordantes de la Ley 5.121, por resultar violatorio del límite impuesto por el art. 9 de la Ley 23.548; por cuanto pretendía gravar los ingresos de una cooperativa que realiza actividades sin fines de lucro. De ello infiere que no se encuentra alcanzado por el impuesto sobre los ingresos brutos.-

Afirma que el art. 9 de la Ley de Coparticipación 23.548 fija el marco dentro del cual las provincias pueden ejercer válidamente sus atribuciones para crear impuestos. Argumenta que ello fue convenido entre los gobiernos locales y la

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Nación con el propósito de reservar ciertas materias imponibles a los impuestos nacionales, para permitir el posterior reparto de la recaudación obtenida. Indica que las limitaciones establecidas en el art. 9 de la ley tienen la finalidad de evitar dispares regulaciones del impuesto en las diversas jurisdicciones y reconducir -dentro de cauces uniformes- el ejercicio del poder tributario local, para obtener un mínimo de homogeneidad en la imposición autorizada.-

Asegura que no existió un cambio normativo a través de la sanción del Consenso Fiscal del año 2021, porque no hubo modificación de la Ley de Coparticipación Federal. Agrega que -a pesar de ello- la Autoridad de Aplicación insiste en considerar que la actividad de la firma se encuentra actualmente gravada por el impuesto sobre los Ingresos Brutos, como consecuencia de las reformas introducidas por dicha normativa.-

Sostiene que el compromiso segundo acordado en materia tributaria en el Consenso Fiscal tiene una redacción casi idéntica al art. 214 CTP, que pretende gravar los ingresos provenientes de cualquier actividad a título oneroso -lucrativa o no- que ya fue declarado inconstitucional en los autos "Coop. Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c/ Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad", cuya sentencia se encuentra firme.-

Afirma que no existe el cambio normativo pretendido por la DGR, ya que lo acordado por el Consenso Fiscal 2021 ya se encontraba establecido por el art. 214 CTP, que fue declarado inconstitucional por contravenir a la Ley de Coparticipación Federal, en su art. 9 inc. b), ap. 1). Esta última norma establece que el impuesto sobre los ingresos brutos deberá ajustarse a las siguientes características básicas: recaerá sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro. Manifiesta que la Ley 23.548 no ha sufrido cambio alguno respecto de las actividades gravadas.-

Aduce la existencia de una contradicción entre el art. 214 CTP -de redacción similar al Consenso Fiscal 2021- con la Ley de Coparticipación Federal, por lo que entiende que los efectos de la inconstitucionalidad declarada respecto del art. 214 CTP le siguen resultando aplicables.-

Sostiene que -en definitiva- si no hubo derogación de la Ley 23.548, ni un cambio en su art. 9; la resolución de la DGR resultaría nula por contravenir a dicha norma, como también a la sentencia de inconstitucionalidad antes citada.-

El tercer agravio se refiere a la improcedencia de las multas. Al respecto argumenta que no se encuentra alcanzado por el tributo, por lo que tampoco corresponde la aplicar sanciones por presuntas infracciones al art. 85 CTP.-

Afirma que no hubo omisión de impuesto ni declaraciones juradas inexactas, atento a no estar gravado por el impuesto sobre los ingresos brutos, por ser una cooperativa que no desarrolla actividades con fines de lucro.-

Aduce que ello deriva de la declaración de inconstitucionalidad del art. 214 CTP por pretender gravar los ingresos provenientes de actividades lucrativas o no, en franca contradicción con el art. 9 de la Ley de Coparticipación Federal. De ello deduce la inexistencia de una conducta dolosa tendiente a incluir datos inexactos en las declaraciones juradas con el fin de no solventar el impuesto, sino todo lo contrario, ya que obró conforme al marco normativo vigente y de acuerdo a la propia sentencia que declaró a sus ingresos no alcanzados por el tributo.-

Afirma que el propio art. 85 CTP establece que la multa por omisión de impuestos no corresponde en el caso de que hubiera error excusable. Indica que COFARAL no tuvo intención de omitir el pago del tributo, sino que actuó de conformidad con la propia sentencia dictada por la CSJT, que confirmó la inconstitucionalidad del art. 214 CTP por violentar la Ley de Coparticipación. Sostiene que no corresponde la aplicación de sanciones, toda vez que la controversia versa sobre una situación jurídica de disímil interpretación, que sin duda puede dar lugar a un error excusable derivado de la complejidad del asunto.-

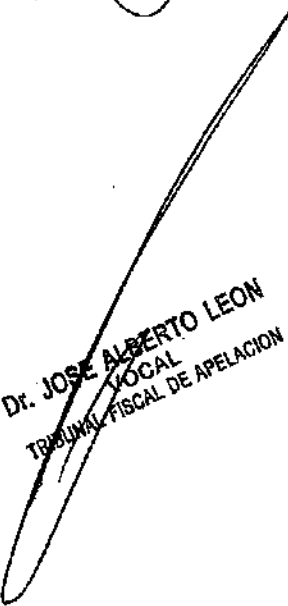
El contribuyente no ofrece pruebas en esta instancia y solicita se haga lugar al recurso de apelación interpuesto.-

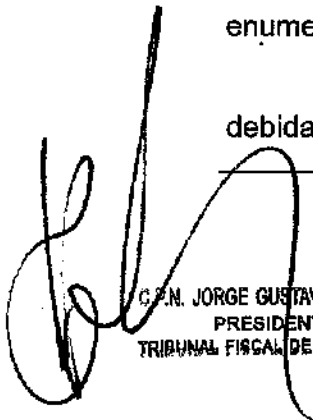
II. A fojas 01/14 del expediente de cabecera la Dirección General de Rentas contesta el traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario-Provincial.-

La Autoridad de Aplicación realiza un relato de los hechos y una enumeración de los agravios expuestos por el contribuyente.-

Manifiesta que el Recurso de Apelación fue presentado en legal término y debida forma por lo que resulta procedente su tratamiento.-

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

  
Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Como cuestión previa destaca la existencia de un cambio normativo originado en el dictado del Consenso Fiscal 2021, que tiende a uniformar criterios de política tributaria local, brindando un marco de estabilidad jurídica en el territorio nacional, para asegurar la armonización tributaria. Manifiesta que el consenso fue aprobado mediante Ley 27.687 del Congreso Nacional y Ley 9.502 de la Provincia de Tucumán.-

Agrega que en virtud de este nuevo marco normativo, el Consenso Fiscal dispuso -con relación al impuesto sobre los Ingresos Brutos- que las Provincias y la CABA se comprometen a determinar que el hecho imponible del tributo alcanza al ejercicio habitual y a título oneroso -lucrativo o no- de las actividades mencionadas en la norma. Informa que la DGR remitió requerimiento al contribuyente (fs.1) a fin de que modifique el criterio adoptado en sus declaraciones juradas, presentadas según el criterio establecido en la sentencia dictada en autos "Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c/Provincia de Tucumán s/Inconstitucionalidad", a partir de la entrada en vigencia del citado régimen.-

Refiere que la intimación fue contestada por el contribuyente (fs.3), señalando que no se habría producido ningún cambio normativo, permaneciendo en vigencia la Ley 23.548.-

Relata que la determinación de deuda fue practicada por la DGR teniendo como único elemento, las bases imponibles asignadas a esta jurisdicción en las DDJJ presentadas por la firma ante la Comisión Arbitral (CA), a través del Sistema Federal de Recaudación (SIFERE), y dichas bases se utilizaron para determinar el impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme la actividad y alícuota correspondiente para la jurisdicción Tucumán. Acompaña documentación ilustrativa.-

Respecto del agravio referido a la nulidad del procedimiento, derivada de la ausencia de notificación de la orden de inspección como requisito de apertura de la determinación de oficio, señala que la deuda surge exclusivamente de la propia información de la firma, referida a esta jurisdicción, expuesta por el contribuyente ante la Comisión Arbitral correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Indica que a partir de esa información, se aplicó a las bases imponibles atribuidas

a Tucumán, las alícuotas correspondientes a las actividades desarrolladas por la misma.-

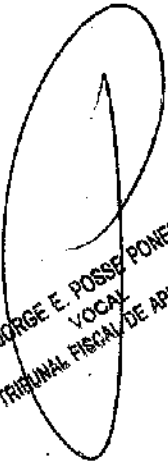
Sostiene que no existe ningún tipo de observación de las bases imponibles atribuidas a esta provincia por COFARAL, por cuanto se tomaron en su totalidad los valores determinados por la firma en cuestión.-

Manifiesta que la limitación del procedimiento preliminar a una orden de inspección previa en todos los casos no es legal ni surge de norma alguna en el mecanismo de determinación tributaria de nuestra Provincia. Señala que el procedimiento de determinación de oficio puede nacer de diferentes fuentes de fiscalización o control, siendo la orden de inspección solo una de ellas. Argumenta que en el presente caso la determinación se realizó sobre la propia declaración del contribuyente.-


Relata que el recurrente presentó las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos con bases imponibles nulas, a través del sistema SIAPRE en las actividades de ventas al por mayor de productos farmacéuticos (Código 464310) y ventas al por mayor de cosméticos, de tocador y de perfumería (Código 464320); conforme estados de cuenta de la cooperativa obtenidos del sistema informático de la DGR (fs. 24 a 27), por lo que se le comunicó a la firma que debía dar cumplimiento, en tiempo y forma, con el pago del mencionado tributo establecido por la Ley 5.121 y modificatorias, en virtud del nuevo marco normativo. Agrega que no obstante lo expuesto, COFARAL, como contribuyente del Régimen de Convenio Multilateral mediante el Sistema Federal de Recaudación (SIFERE), exteriorizaba bases imponibles atribuidas a esta Provincia con alícuota del 0%. De ello se deriva que en ninguno de los casos resulte impuesto para la jurisdicción.-

Afirma que con esa información, ya se conocía el accionar de la firma y el quantum de su obligación tributaria. Indica que, no obstante ello y en resguardo del derecho de defensa del contribuyente, la Autoridad de Aplicación ahondó en pruebas e intimó previamente a la firma a rectificar su obrar, conforme sus propias Declaraciones Juradas.-

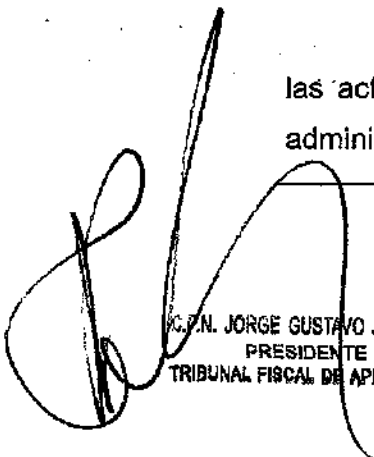
Manifiesta que tanto el requerimiento de rectificación, como la totalidad de las actuaciones administrativas, conforman medidas preparatorias a la decisión administrativa. En consecuencia la DGR procedió, sin más trámite, al dictado de



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAJ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

las Actas de Deuda N° A 822-2023 y N° A 823-2023, en un todo de conformidad con lo dispuesto por el CTP, siendo este medio uno de los tantos válidos para llegar a una determinación impositiva.-

Refiere que en las Actas de Deuda se expuso la situación planteada y se informó que se detectaron ingresos gravados exteriorizados en las Declaraciones Juradas mensuales (informativas) del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral presentadas ante la Comisión Arbitral (fs. 15 a 20), que no fueron exteriorizados por COFARAL en las Declaraciones Juradas del sistema SIAPRE de la DGR (fs. 24 a 27), por lo consiguiente no fue ingresado el Saldo de impuesto resultante, todo ello teniendo presente el nuevo marco normativo.-

Afirma que la cuestión sujeta a estudio, consistente en el ingreso del tributo conforme la base declarada por el propio contribuyente, no merecía mayores dilaciones ni participación previa al dictado del acto administrativo, a partir del cual el contribuyente dispone de todo el plexo recursivo para ejercer su derecho de defensa plenamente, ya que la información considerada fue exteriorizada por la propia firma. Agrega que es dicho acto el que abre el procedimiento administrativo de determinación, siendo sus antecedentes meras actuaciones administrativas preliminares que pueden requerir o no de la participación del contribuyente o sujeto intimado.-

Argumenta que resulta erróneo afirmar que la única forma de legitimar la actuación de la DGR era mediante la comunicación al contribuyente de que se encontraba sujeto a fiscalización por los periodos y conceptos que posteriormente fueron ajustados, ya que el organismo puede legalmente llegar al dictado de Acta de Deuda, en tanto primer acto administrativo dentro del procedimiento de determinación de oficio, sin lesionar derecho alguno del impugnante, conforme lo previsto en el art. 92 y subsiguientes del CTP.-

Sostiene que en ejercicio de su derecho de defensa, el contribuyente dejó vencer la posibilidad de ajustar su conducta y obtener los beneficios del art. 87 primer párrafo CTP. Indica que de una vez notificadas las actas de deuda emitidas procedió de igual modo, perdiendo la posibilidad de acceder a los beneficios del art. 87 segundo párrafo de aquel digesto.-

Respecto del argumento relativo a que los inspectores y demás funcionarios de la DGR no tienen competencia permanente para fiscalizar a todos


los contribuyentes, en cualquier momento, por todos los impuestos y periodos; reitera que a una determinación impositiva puede accederse por diferentes vías. Una de las tantas, la orden de inspección, podrá o no ser la elegida por la Administración, según la materia requiera de mayores o menores elementos de análisis, mayor o menor tiempo de trabajo, mayor, menor o innecesaria participación del sujeto verificado, tales como la simple verificación de las DDJJ presentadas por el propio contribuyente. Agrega que previo al dictado de las actas de Deuda N° 822-2023 y N° 823-2023, la Autoridad de Aplicación utilizó la información detallada anteriormente, intimó al contribuyente y, ante el incumplimiento del mismo, emitió las actas en crisis. Cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso.-

Manifiesta que la Resolución General N° 51-05 que aprueba el formulario de notificación de inicio de inspección y la Resolución General N° 141-09 que aprueba el formulario de notificación de finalización de inspección, no resultan aplicables, ya que el procedimiento de determinación de oficio puede nacer de diferentes fuentes de fiscalización o control, y solo una de ellas es la orden de inspección; procedimiento no aplicado en el presente caso.-


De igual modo, afirma que el art. 103 CTP no resulta de aplicación, sino que corresponde el procedimiento de determinación de oficio utilizado, conforme lo previsto en el art. 92 y ss. CTP, al impugnarse las declaraciones juradas presentadas por la firma.-

Sostiene que el recurrente no explica el perjuicio que habría sufrido por la modalidad elegida por la DGR para llevar a cabo la determinación impositiva, ni se vislumbra menoscabo alguno ante la ausencia de la orden de inspección; ya que la firma pudo ejercer su derecho de defensa ante la notificación de las Actas de Deuda que consisten en el primer acto administrativo de la Autoridad de Aplicación.-

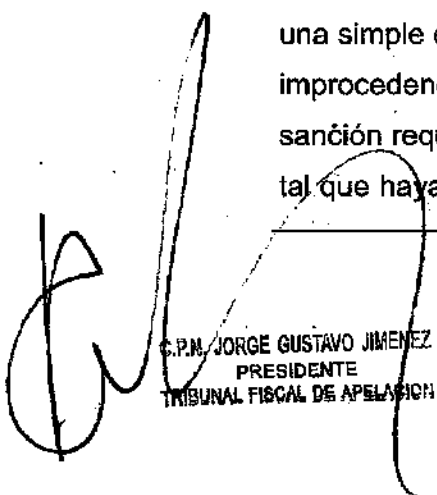
Indica que no se observa la nulidad planteada dado que la determinación de oficio se ajusta a derecho, y que los argumentos expuestos para fundarla son una simple expresión de disconformidad con la metodología aplicada. Insiste en la improcedencia de la nulidad de la Resolución N° D 05/24, toda vez que dicha sanción requiere la acreditación efectiva y fehaciente de un vicio de trascendencia tal que haya, a su vez, provocado un menoscabo o lesión cierto en el ejercicio del



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

derecho de defensa de la parte afectada. Cita doctrina y jurisprudencia que considera aplicable al caso.-

Con relación al agravio derivado de haber obtenido sentencia declarativa de inconstitucionalidad del art. 214 y concordantes de la Ley 5.121, por resultar violatorio del límite impuesto por el art. 9 de la Ley 23.548, en cuanto pretendía agravar los ingresos provenientes de un sujeto que realiza actividad sin fines de lucro; afirma que resulta improcedente. Argumenta que la queja deriva del claro desconocimiento por parte de la firma del cambio normativo originado en la aplicación al caso del Consenso Fiscal suscrito el 27/12/2021, que fuera aprobado por la Provincia de Tucumán mediante Ley 9.502, (BO 22/03/2022) y aprobado por el Congreso de la Nación a través de la Ley 27.687 (BO 04/10/2022).-

Sostiene que en dicho consenso se acordaron compromisos en materia tributaria entre los cuales se dispuso: "Segunda: Con relación al impuesto sobre los Ingresos Brutos, las Provincias se comprometen a: A. Determinar que el hecho imponible de este impuesto alcanza al ejercicio habitual y a título oneroso, -lucrativo o no- en las jurisdicciones provinciales del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad independientemente de la naturaleza del sujeto que la preste y el lugar donde se realice (...) El impuesto recaerá sobre actividades realizadas por sujetos que tengan un nexo jurisdiccional con la jurisdicción de que se trate...".-

Infiere que éste régimen nos coloca frente a un nuevo bloque normativo, diferente al que se analizó en los autos "Coop. Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c/Pcia. de Tucumán s/Inconstitucionalidad", dando origen al dictado de las Actas de Deuda en crisis. Argumenta que la existencia de una modificación en el cuerpo normativo amerita un nuevo estudio y análisis en referencia a la inconstitucionalidad señalada. Cita Jurisprudencia que considera aplicable al caso.-

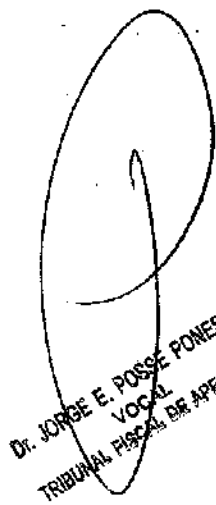
Sostiene que el cambio normativo lo introduce el Consenso Fiscal, al señalar que el impuesto alcanza al ejercicio habitual y a título oneroso, -lucrativo o no- en las jurisdicciones provinciales, distinto a lo establecido en la Ley de Coparticipación Federal 23.548; por lo que nos encontraríamos ante una normativa que difiere con la analizada por la Corte al momento de declarar la inconstitucionalidad en el fallo antes citado.-


Entiende que el Consenso Fiscal es integrante del derecho intrafederal, y se encuentra en un plexo de igualdad a la Ley de Coparticipación Federal, por lo que existe una paridad jerárquica entre ambas normas. Indica que la firma COFARAL se encuentra hoy gravada conforme lo establecido en el Consenso Fiscal, al señalar que, con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, las Provincias y CABA se comprometieron a determinar que el hecho imponible de este impuesto alcanza al ejercicio habitual y a título oneroso, lucrativo o no, en las jurisdicciones provinciales, del comercio, industria, profesión, o de oficio, negocios, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad independientemente de la naturaleza del sujeto que las preste y el lugar donde se realice.-

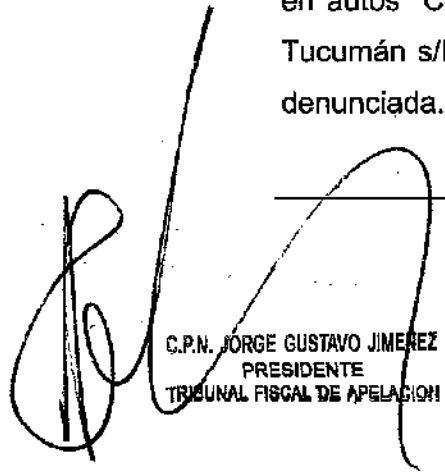
Agrega que no existiría una derogación unilateral de la Ley 23.548, sino una modificación del bloque normativo que grava la actividad de la firma, ya que el Consenso Fiscal, como acuerdo interjurisdiccional e integrante del derecho intrafederal, habilita a la Autoridad de Aplicación a requerir el pago del tributo, ameritando -eventualmente- a un nuevo análisis del caso, frente al nuevo bloque normativo.-

En relación a la antinomia alegada por el recurrente, sostiene que en el presente caso resulta aplicable el criterio de temporalidad o cronológico. Dicha pauta establece que existiendo dos normas de igual jerarquía y especialidad, que fueron sancionadas en momentos distintos, prevalece la ley dictada con posterioridad. Manifiesta que la Ley del Consenso Fiscal fue sancionada con posterioridad a la de Coparticipación Federal, por lo que prevalece sobre ésta última. Cita Jurisprudencia.-

Considera que corresponde el rechazo del agravio en razón de existir un nuevo cuerpo normativo que amerita un nuevo análisis del planteo de inconstitucionalidad del art. 214 CTP. Agrega que en esta instancia no corresponde la discusión de constitucionalidad, y no resulta aplicable lo dispuesto en el art. 161 CTP en razón de que la sentencia de inconstitucionalidad recaída en autos "Coop. Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c/Pcia. de Tucumán s/Inconstitucionalidad" carece de efecto jurídico ante la situación antes denunciada.-

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

  
Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Finalmente, respecto del agravio referido a la improcedencia de las multas, ratifica su aplicabilidad. Con cita de las normas referidas a las infracciones y sanciones, sostiene que en el presente caso se verifica la configuración de infracción a los deberes materiales, pues existe una verdadera conducta antijurídica constituida por la omisión de ingreso del impuesto (aspecto objetivo).-

Agrega que el contribuyente fue oportunamente notificado del cambio normativo y de la consecuente modificación de las circunstancias tributarias en fecha 29/09/2023. Sin embargo, la firma consideró que la nueva norma no le resultaba aplicable por continuar vigente la Ley 23.548, lo cual acredita de modo fehaciente su incumplimiento; generando así la correcta aplicación de las multas.-

Respecto del error excusable alegado por el recurrente, manifiesta que dicha figura requiere necesariamente que el autor obre con un comportamiento normal, razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento quien demuestre que pese a su diligencia y en razón de las graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción, pudo y debió creer razonablemente que su acción no lesionaría el precepto legal, ni el interés del erario público. Argumenta que este no es el caso en cuestión, pues el contribuyente, a partir de una interpretación subjetiva, pretende liberarse de su responsabilidad. Destaca que resulta indispensable para considerar al error como eximente de responsabilidad por incumplimiento de una obligación impositiva, que el infractor acredite en forma fehaciente la concurrencia de todos sus requisitos de procedencia. Cita jurisprudencia.-

Entiende que no se ha demostrado la existencia de elementos que justifiquen eximir al contribuyente de responsabilidad ante el Fisco, y que las multas aplicadas resultan plenamente válidas y ajustadas a derecho, correspondiendo el rechazo del agravio.-

Ofrece prueba instrumental consistente en las actuaciones tramitadas en sede administrativa de la Autoridad de Aplicación.-

Concluye solicitando que se rechace el recurso deducido y se confirme la resolución impugnada.-

III. A fs. 16/21 del expediente de cabecera la Dirección General de Rentas formula exposición de hecho nuevo.-

Informa que el contribuyente ha deducido el proceso caratulado "Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c/ Superior Gobierno de la Provincia de Tucumán - DGR s/ Acción Meramente Declarativa" radicado ante la Excm. Cámara en lo Contencioso Administrativo, Sala II, bajo el Expte. 650/23.-

Afirma que la cuestión debatida en el proceso consiste en hacer cesar el estado de incertidumbre acerca de la modalidad de la relación jurídica que une a la Cooperativa con el Fisco Provincial, derivada de la sanción de la Ley 27.687, dictada por el Congreso Nacional, que aprobó el Consenso Fiscal, y la Ley 9.502, dictada por la Legislatura Provincial que adhirió a dicho régimen. Indica que la pretensión procesal consiste en la declaración de inconstitucionalidad del art. 1 de ambas leyes.-

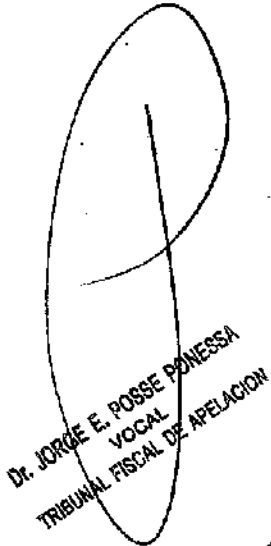
En virtud de lo expuesto, afirma que lo discutido en sede judicial puede tener injerencia franca en el Recurso de Apelación interpuesto por la Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. ante este Tribunal, por lo que requiere la suspensión del trámite recursivo hasta tanto recaiga sentencia definitiva en el proceso judicial, a fin de evitar sentencias contradictorias.-

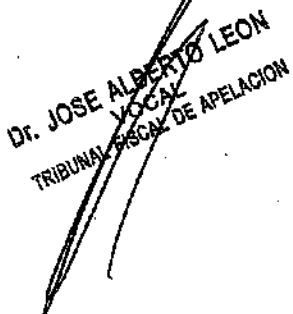
Corrido el traslado del hecho nuevo, el contribuyente contesta a fs. 24 de estas actuaciones. En su responde confirma la deducción de la acción declarativa antes mencionada, y coincide con la Autoridad de Aplicación respecto de la posibilidad cierta de que la resolución a dictarse en sede judicial tenga efectos directos sobre este proceso.-

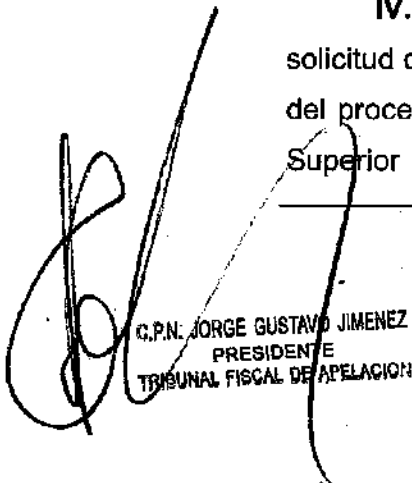
Respecto del pedido de suspensión del recurso, entiende que corresponde a este Tribunal valorar su procedencia.-

A fs. 29 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria N° 168 de este Tribunal, de fecha 05/12/2014 debidamente notificada, donde se declara la cuestión de puro derecho. En consecuencia, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151 del CTP.-

IV. Con carácter liminar, corresponde emitir pronunciamiento respecto de la solicitud de suspensión de la presente causa, como consecuencia de la deducción del proceso "Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c/ Superior Gobierno de la Provincia de Tucumán - DGR s/ Acción Meramente

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

  
Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Declarativa" radicado ante la Excm. Cámara en lo Contencioso Administrativo, Sala II, bajo el Expte. 650/23.-

Según surge de las constancias de autos, la pretensión recursiva que se sustancia en el presente caso tiene por objeto la impugnación de la Resolución N° D 05/24 del 31/01/2024, por la que la DGR confirma la determinación fiscal contenida en las Actas de Deuda N° A 822-2023 y N° A 823-2023, confeccionadas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, y aplica las sanciones de multa derivadas de los sumarios N° M 822-2023 y N° M 823-2023, por la comisión de la infracción establecida por el art. 85 CTP.-

Por su parte, del relevamiento de la documentación adjuntada por la Autoridad de Aplicación al momento de denunciar el hecho nuevo y de las constancias del expediente digital correspondiente a la causa antes mencionada, disponible en la página web del Poder Judicial de Tucumán (<https://www.justucuman.gov.ar>); se puede constatar que el objeto de la pretensión de dicho proceso consiste en una acción declarativa de certeza.-

La parte actora del proceso judicial requiere se haga cesar el estado de incertidumbre acerca de la modalidad de la relación jurídica existente entre el contribuyente y la Provincia de Tucumán, fijando su situación ante el Impuesto sobre los Ingresos Brutos; requiere asimismo se declare inconstitucionalidad del art. 1 de la Ley Nacional 27.687 y del art. 1 de la Ley Provincial 9.502.-

De la simple comparación de las pretensiones procesales, surge que no existe justificación para la paralización de la presente causa. Ello así por cuanto no existe identidad entre el objeto de la pretensión recursiva y de la pretensión declarativa.-

Este Tribunal tiene resuelto que corresponde cesar la tramitación de los recursos sometidos a su conocimiento cuando la causa tome estado judicial merced al ejercicio, por parte del contribuyente, de la opción establecida por el art. 21 de la Constitución de la Provincia. El cese en el ejercicio de su jurisdicción se justifica por haberla asumido un órgano del Poder Judicial, con identidad de sujetos, objeto y causa; y tiene la finalidad de evitar el dictado de pronunciamientos contradictorios.-

Sin embargo, la inexistencia de identidad entre las pretensiones contenidas en el presente proceso y en el tramitado en sede judicial, determina la improcedencia en el cese en ejercicio de la competencia de este Tribunal.-

Por lo expuesto corresponde no hacer lugar al pedido de suspensión del trámite de la presente causa, requerido por la Autoridad de Aplicación.-

V. Entrando al tratamiento de la cuestión de fondo sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 05/24 de fecha 31/01/2024, resulta ajustada a derecho.-


1) Primer agravio: nulidad de la resolución por vicio en el procedimiento.-

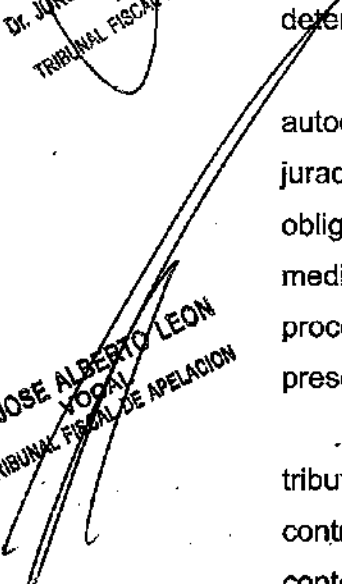
El contribuyente sostiene que la resolución impugnada es nula por violación del procedimiento determinativo. La irregularidad consistiría en haber realizado la determinación del tributo sin haberle notificado la orden de inspección, que lo pusiera en conocimiento de que se encontraba sujeto a fiscalización por determinados periodos e impuestos.-

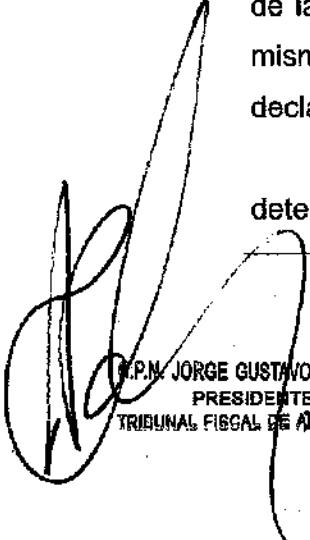
Tanto en el orden nacional como en el local rige el principio de autodeclaración para la determinación de impuestos. A través de la declaración jurada, el sujeto obligado describe el aspecto objetivo del hecho generador de la obligación tributaria, explicita sus elementos constitutivos, cuantifica la base de la medida y liquida el impuesto resultante. La determinación de oficio es un procedimiento subsidiario, que solo resulta aplicable en caso de falta de presentación de la declaración, o que la misma resulte impugnada.-

El art. 92 CTP establece que la determinación de las obligaciones tributarias se efectuará sobre la base de las declaraciones juradas que los contribuyentes y responsables presentan a la Autoridad de Aplicación, debiendo contener todos los elementos y datos necesarios para hacer conocer el hecho imponible y el monto de la obligación tributaria correspondiente y será verificada por la Autoridad de Aplicación. Las consecuencias derivadas de la presentación de la declaración jurada se encuentran en el art. 93, CTP, que establece que la misma se encuentra sujeta a verificación administrativa y hace responsable al declarante por su contenido.-

A su turno el art. 94 CTP dispone que La Autoridad de Aplicación determinará de oficio la obligación tributaria en los siguientes casos: 1) Cuando el

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

  
Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAI  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

contribuyente o responsable no hubiere presentado declaración jurada; 2) Cuando la declaración jurada presentada resultare impugnada y 3) Cuando el código o leyes tributarias especiales prescindan de la declaración jurada como base de la determinación.-

La administración tributaria se encuentra revestida de un cúmulo de prerrogativas de derecho público, que le permiten obtener la información de contribuyentes y terceros, necesaria para verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales.-

Se ha dicho que *"la verificación supone las funciones de comprobación, investigación y petición de información que la Administración Tributaria realiza respecto del contribuyente o terceros. La función de comprobar consiste en evaluar la veracidad de los actos, elementos, cuantificación y valoración que el contribuyente incorporó –o no– a la declaración jurada, e implica compulsar, calificar los hechos y bases imponibles y precisar cómo se reflejan en la liquidación contenida en la declaración jurada. La investigación radica en revisar si la totalidad de los hechos imponibles se han declarado como también que la cuantificación que resulta de los mismos haya reflejado en la declaración jurada. El Requerimiento de información estriba en la obtención de los datos que resulten necesarios para llevar a cabo la comprobación y la investigación; esa información se obtiene de los contribuyentes, responsables, terceros, otros Fiscos o de entidades en general"*. (Altamirano, Alejandro C., Derecho tributario – Teoría general, (1ª ed.), Marcial Pons, Buenos Aires, 2012, pg. 461).-

Las potestades de verificación y fiscalización de la Autoridad de Aplicación están contempladas por el art. 9 CTP, e incluyen facultades como exigir exhibición de libros, documentos y comprobantes, realizar inspecciones y citaciones, solicitar cautelares, exigir colaboración, requerir auxilio de la fuerza pública o allanamientos, etc.-

Se puede constatar que los poderes de la Administración fiscal para determinar la obligación tributaria revisten una amplitud considerable, pero la medida de su ejercicio dependerá de las necesidades concretas de la inspección, derivadas de la presentación o no de la declaración jurada por parte del contribuyente y de los datos de la misma que resulten impugnables.-

De las constancias de autos surge que el apelante reviste el carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, inscripto en las actividades de ventas al por mayor de productos farmacéuticos (Código 464310) y ventas al por mayor de productos cosméticos, de tocador y de perfumería (Código 464320).-

Los sujetos pasivos del mencionado impuesto, que tributan según el Convenio Multilateral, se encuentran obligados a presentar declaraciones juradas en los términos de su art. 28 que establece: "Los contribuyentes deberán presentar, en el lugar, tiempo y forma que se determine, una planilla demostrativa de los ingresos brutos totales discriminados por jurisdicción y de los gastos efectivamente soportados en cada una de ellas. La liquidación del impuesto en cada jurisdicción se efectuará de acuerdo con las normas legales y reglamentarias locales respectivas, siempre que no se opongan a las disposiciones del presente Convenio".-

A su turno, la Comisión Arbitral posee facultades para dictar normas generales interpretativas de las cláusulas del Convenio, de carácter obligatorio para las jurisdicciones adheridas, como también para organizar y dirigir todas las tareas administrativas y técnicas del Organismo, en los términos del art. 24 incs. a) y g) del Convenio.-

En ejercicio de tales facultades, la Comisión Arbitral dictó las Resoluciones Generales RG (CA) 11/2014, RG (CA) 02/2015; RG (CA) 05/2016; RG (CA) 16/2016; RG (CA) 06/2017 y RG (CA) 19/2017, mediante las cuales creó el SIFERE (Sistema Federal de Recaudación), consistente en un sistema diseñado para que los contribuyentes del Convenio Multilateral puedan liquidar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. A través del mismo, los sujetos pasivos realizan la presentación, pagos y consultas de sus declaraciones juradas mensuales y anuales. Dicho sistema está compuesto por los Módulos DDJJ y Consultas, a los cuales se accede con clave fiscal ARCA.-

La Comisión Arbitral organiza la centralización y distribución de información a la totalidad de los fiscos jurisdiccionales, de acuerdo al Art. 24 inc. l) del Convenio. Ello implica que las declaraciones juradas presentadas por medio del SIFERE son igualmente informadas a las autoridades fiscales jurisdiccionales.-

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Por su parte, la Dirección General de Rentas de la Provincia dictó la RG (DGR) 82/13, que en su art. 1, incorporó a los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos comprendidos en el régimen del Convenio Multilateral -con excepción de los encuadrados en su art. 8- al régimen especial de presentación de declaraciones juradas establecido por la RG (DGR) N° 160/11 y sus modificatorias y normas complementarias. Asimismo, a través de su art. 2 se estableció que el formulario CM 03, aprobado por la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, reviste el carácter de declaración jurada mensual informativa respecto a la liquidación de los anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la jurisdicción de Tucumán, disponiéndose igual carácter para el formulario CM 05 aprobado por la citada Comisión, salvo en lo que respecta a la determinación del coeficiente unificado, el cual constituye una declaración jurada anual determinativa del mismo.-

Que en ese contexto normativo, la RG (DGR) N° 84/13 estableció para todos los contribuyentes comprendidos en el Convenio Multilateral, excepto los encuadrados en su artículo 8°, el uso del programa aplicativo SIAPRE (Sistema Aplicativo de Presentación), para la liquidación y determinación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y de sus respectivos anticipos correspondiente a la jurisdicción de Tucumán, a partir del período fiscal 2014, todo ello conforme al régimen establecido por la RG (DGR) N° 140/12 y su norma complementaria RG (DGR) N° 141/12.-

Lo expuesto es sin perjuicio de que la Autoridad de Aplicación, mediante la RG (DGR) 45/2024, eximió a los contribuyentes comprendidos en el Régimen del Convenio Multilateral, de la obligación de utilizar el programa aplicativo SIAPRE para la liquidación y determinación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a partir de los vencimientos que operen desde el 01/07/2024.-

Según surge de constancias de autos, el contribuyente presentó las Declaraciones Juradas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, tanto ante la Comisión Arbitral, mediante el SIFERE (fs.15 a 20 Expte. DGR), como también ante la Autoridad de Aplicación mediante el SIAPRE (fs. 21 a 28 Expte. DGR).-

En las declaraciones juradas informativas mensuales presentadas mediante SIFERE, el contribuyente declaró las bases imponibles atribuidas a la

Provincia para las actividades de ventas al por mayor de productos farmacéuticos (Código 464310) y ventas al por mayor de productos cosméticos, de tocador y de perfumería (Código 464320), así como el coeficiente unificado derivado de la aplicación del art. 2 del Convenio Multilateral. Sin embargo, aplicó una alícuota del 0%, por lo que no resultó impuesto a ingresar.-


A su turno, en las declaraciones juradas mensuales presentadas mediante el SIAPRE, en idénticas actividades, el contribuyente no declaró base imponible alguna para la jurisdicción, por lo que tampoco resultó impuesto a ingresar.-

Como consecuencia, la Autoridad de Aplicación remitió al contribuyente el requerimiento de fecha 22/09/2023 (fs. 1 Expte. DGR), a fin de que éste ingresara el Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, de acuerdo a las previsiones del CTP y del Consenso Fiscal 2021, aprobado por Ley Nacional 27.687 y Ley Provincial 9.502.-

Ante la falta de cumplimiento del requerimiento, la DGR procedió a impugnar las bases imponibles contenidas en las Declaraciones Juradas presentadas mediante el SIAPRE y aplicar a las bases imponibles contenidas en las declaraciones juradas presentadas mediante SIFERE, las alícuotas correspondientes a las actividades desarrolladas, conforme lo establecido por el art. 214, 221 CTP y art. 7 de la Ley Impositiva 8.467.-

De lo expuesto surge que la determinación contenida en las Actas de Deuda N° A 822-2023 (Periodo Fiscal 2022) y N° A 823-2023 (Periodo Fiscal 2023 – Anticipo 01 a 08/2023) no requirió de la exhibición de libros, documentos y comprobantes, inspecciones y citaciones, del auxilio de la fuerza pública o allanamientos, etc. Ante la falta de rectificación de las declaraciones juradas e ingreso del tributo, la DGR procedió a impugnarlas y a determinar el impuesto mediante la simple operación matemática consistente en aplicar a las bases imponibles declaradas por el contribuyente para la jurisdicción en el SIFERE, las alícuotas establecidas para las actividades por la Ley Impositiva.-

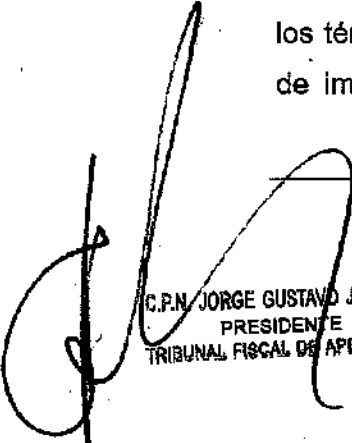
Emitidas las Actas de Deuda, las mismas fueron notificadas (fs. 81 y 82 Expte. DGR) otorgando al sujeto pasivo la posibilidad de ejercer su defensa en los términos del art. 98 CTP. El contribuyente hizo uso efectivo de sus facultades de impugnación (fs. 83/89 Expte. DGR), aunque no formuló objeción concreta



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

respecto de la base imponible utilizada por la DGR para determinar el Impuesto. Tampoco ofreció medio probatorio alguno en su impugnación.-

La impugnación fue resuelta mediante la Resolución N° D 05/24 (112/114 Expte. DGR), que –debidamente notificada– originó el presente recurso (fs. 116/121 Expte. DGR). En el escrito recursivo, el contribuyente tampoco realiza cuestionamiento de la base imponible, ni ofrece pruebas.-

El agravio consistente en la nulidad del procedimiento derivada de la falta de notificación de la orden de inspección no puede prosperar.-

De acuerdo al art. 43 inc. 4) de la Ley 4.537 de Procedimientos Administrativos, es requisito esencial del acto que se observen, antes de su emisión, los procedimientos sustanciales y adjetivos previstos en esta Ley y los que resultaren expresa o implícitamente del ordenamiento jurídico.-

Se ha dicho que *"la ley no precisa cual es el criterio que en cada caso permitirá establecer el grado de esencialidad o sustancialidad de los procedimientos exigidos normativamente, cuestión que deberá ser resuelta atendiendo a los bienes jurídicos gravitantes en cada situación. De todos modos, aunque la ley no lo mencione expresamente en este inciso, el debido proceso adjetivo enunciado y descrito en el art. 1 inc. f, ap. 1, 2 y 3 de la ley, como reglamentación procedimental administrativa de la garantía de defensa consagrada por el art. 18 CN, es, sin duda, una especie de procedimiento insoslayable cuando los derechos particulares puedan resultar afectados"*. (Julio Rodolfo Comadira – Laura Monti; "Procedimientos Administrativos, Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, Anotada y Comentada", La Ley, Buenos Aires, 2002, T° I, pg. 199).-

En primer término corresponde señalar que el diseño del procedimiento determinativo, en su calidad de derecho público, es del resorte de cada una de las jurisdicciones. No existe en la legislación local una norma que establezca la obligatoriedad en todos los casos de la orden de inspección, análoga al art. 36.1 agregado a la Ley 11.683 por la Ley 27.430. Sin perjuicio de ello, la normativa nacional también prevé en su art. 36.2 la posibilidad de prescindir de la orden de intervención en diversos casos, entre los que se encuentran las medidas de urgencia, diligencias derivadas del régimen penal tributario, el libramiento de

requerimientos individuales, requerimientos a terceros y actos de análoga naturaleza.-

De lo expuesto se deduce que la orden de inspección no resulta un requisito preceptivo en toda determinación. El condicionamiento de regularidad ineludible en todo procedimiento determinativo consiste en el respeto el derecho de defensa del contribuyente y el debido proceso.-

En este sentido se ha señalado que en el procedimiento tributario encontramos distintos tipos de actos de la Administración fiscal: actos preparatorios y actos administrativos, siendo la determinación de oficio el acto administrativo por antonomasia. Dentro del procedimiento tributario reviste una importancia central el principio debido proceso adjetivo, que implica que en toda instancia, la Administración tributaria otorgue al contribuyente el derecho a ser oído, el derecho a ofrecer y producir pruebas y el derecho a una resolución fundada (Cfr. María José Rodríguez, "El Acto Administrativo Tributario", Ábaco, Buenos Aires, 2004, pg. 107 y 139).-

En segundo lugar, la compulsa de las actuaciones demuestra la inexistencia de violaciones al procedimiento determinativo establecido por el art. 92 y ss. CTP; como tampoco de las garantías generales contenidas en el art. 3 de la Ley 4.537 de Procedimientos Administrativos.-

Merced al requerimiento remitido en fecha 22/09/2023, el contribuyente tuvo oportunidad de subsanar sus declaraciones juradas correspondientes a un impuesto y periodos específicamente determinados y a ingresar el tributo. A partir de la notificación de las actas de deuda N° A 822-2023 y N° A 823-2023, se le otorgó la posibilidad de ser oído, ejercer su defensa, tomar vista de las actuaciones, de realizar descargo, ofrecer pruebas y obtener una decisión fundada.-

Al respecto se ha decidido que *"no se advierten cuáles son las irregularidades que la recurrente señala como ocurridas durante el curso de la inspección en atención a que manifiesta estar debidamente notificada del inicio de la fiscalización y que el único requerimiento formulado fue cumplido. Que respecto de la notificación de la orden de Intervención (...) la ley ritual nada dice sobre la obligación de notificar una orden de intervención, que es un requisito formal establecido internamente por el Organismo, siendo un aspecto reservado a las*

*facultades de dirección y reglamentación de la AFIP que encuentra límite en los derechos del contribuyente, que en el caso no fueron afectados (...) aún cuando se hubiesen obviado requisitos formales establecidos en instrucciones generales, si se otorga al fiscalizado un adecuado conocimiento del accionar fiscalizador y plena posibilidad de ejercer su derecho de defensa” (Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, in re “Sociedad de Bolsa Libra SA s/ recurso de apelación - impuesto sobre los débitos y créditos bancarios”, Sentencia del 07/09/2016.-*

En tercer término, no existe ningún agravio concreto derivado del supuesto vicio del procedimiento. El contribuyente no individualiza ningún perjuicio específico, ni menciona las defensas o facultades procedimentales de las que hubiera sido privado por la pretendida nulidad.-

La CSJN ha sostenido que la declaración de nulidades procesales requiere la existencia de un perjuicio concreto para alguna de las partes, porque cuando se adopta en el sólo cumplimiento de la ley importa un manifiesto exceso ritual no compatible con el buen servicio de justicia (doctrina de Fallos: 295:961; 298:312; 306:149; 310:1880; 311:1413; 330:4549). No procede su declaración en el solo interés del formal cumplimiento de la ley, ya que resulta inaceptable la declaración de una nulidad por la nulidad misma (Fallos: 303:554; 322:507; 324:1564). En materia de nulidades debe primar un criterio de interpretación restrictiva y sólo cabe pronunciarse por la anulación de las actuaciones cuando exista un derecho o interés legítimo lesionado, de modo que cause un perjuicio irreparable, más no cuando falte una finalidad práctica en su admisión. En efecto, la nulidad por vicios de forma carece de existencia autónoma dado el carácter accesorio e instrumental del derecho procesal. Su procedencia exige, como presupuesto, que el acto impugnado tenga trascendencia sobre las garantías esenciales de la defensa en juicio o se traduzca en la restricción de algún otro derecho. De otro modo, la sanción de nulidad aparecería respondiendo a un formalismo vacío, que va en desmedro de la idea de justicia y de la pronta solución de las causas, en lo que también está interesado el orden público (Fallos: 323:929; 325:1404; 331:994).-

En consecuencia el agravio será rechazado.-

2) Segundo agravio: nulidad de la resolución por gravar ingresos que provienen de un sujeto que realiza actividad sin fines de lucro.-

El contribuyente argumenta que obtuvo sentencia que declaró la inconstitucionalidad del art. 214 y concordantes de la Ley 5121, por resultar violatorio del art. 9 de la Ley 23.548 en cuanto pretendía gravar los ingresos de la cooperativa. Afirma que dicha norma no ha sido modificada a través de la sanción del Consenso Fiscal del año 2021, por lo que su situación no ha variado. Concluye que el acto impugnado es nulo por violación del derecho aplicable.-

Corresponde analizar los fundamentos expuestos por la Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán *in re* "Coop. Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c/ Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad", Expte. N° 514/13, Sentencia N° 111 del 02/03/2017. En dicho pronunciamiento Tribunal sostuvo que "*si en la Ley de Coparticipación Federal solo se indica como pasible de soportar el gravamen a los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro y si la Provincia de Tucumán, por intermedio de la Ley 5.928, adhirió sin limitaciones ni reservas a aquel régimen; claro está que el artículo 214 de la Ley 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 23.548*".-

El fundamento principal de la sentencia consiste en el carácter no lucrativo de la actividad desarrollada por las cooperativas, y la contradicción existente entre la normativa local -que grava dichas actividades- con la Ley de Coparticipación que exige en forma expresa que en Impuesto sobre los Ingresos Brutos recaiga sobre actividades lucrativas.-

El régimen de coparticipación federal contenido en la Ley 23.548 tiene por objeto coordinar la distribución del producido de los tributos percibidos por el Estado Federal, en virtud de una delegación efectuada por las provincias a la Nación, quien debe recaudar las contribuciones, retener su porción y redistribuir el resto entre aquellas y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. En la actualidad, el instituto de la coparticipación tiene sustento en el artículo 75, inc. 2 CN.-

Si bien la mencionada ley rige a desde el 26/01/1988 (BO N° 26313), la reforma constitucional de 1994 estableció en su cláusula transitoria sexta que el régimen de coparticipación conforme lo dispuesto en el art. 75 inc. 2 debía ser establecido antes de la finalización del año 1996. Dicha cláusula no ha sido

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

J. G. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

cumplimentada a la fecha, originando diversos conflictos derivados de la ultra actividad de una norma previa a la reforma.-

Como medio de coordinar las materias propias del régimen coparticipativo, la Nación y provincias han recurrido a acuerdos interjurisdiccionales, cuyo objeto es reglar sus potestades e intereses concurrentes. El conjunto de estos acuerdos y pactos conforman el Derecho Intrafederal que es producto del llamado federalismo de concertación.-

En este sentido la CSJN ha sostenido que *"Es dable señalar que los pactos fiscales suscriptos antes de la reforma constitucional del año 1994, han sido el mecanismo empleado para superar -en el marco del régimen de la ley- convenio 23.548- los inconvenientes propios del sistema rígido de separación de fuentes tributarias. Luego, han constituido la vía adecuada para estructurar un espacio institucional de concertación federal desde donde se flexibilizó, en un contexto de participación igualitaria, la distribución de la recaudación coparticipable, eliminando de esta manera la situación de incertidumbre jurídica generada por la falta de sanción del nuevo régimen de coparticipación conforme a las pautas fijadas en el artículo 75, inciso 2."* (CSJN in re "Provincia de Santa Fe c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad ", 24/11/2015, Fallos: 338:1356).-

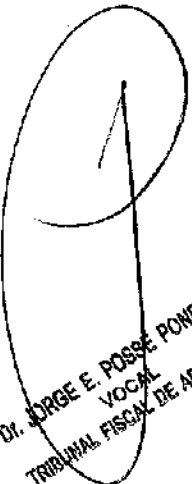
Entre los instrumentos que conforman el derecho intrafederal pueden mencionarse: la Ley de Coparticipación Federal 23.548 de 1988, el Pacto Fiscal I de 1992, el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento de 1993, el Compromiso Federal I de 1999, el Compromiso Federal para el Crecimiento y la Disciplina Fiscal y su primera Addenda en 2000, el Compromiso por la Independencia y el Apoyo institucional para la gobernabilidad de la República Argentina en 2001, la Segunda Addenda al Compromiso Federal II también en 2001 y el Acuerdo Nación-Provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos en 2002, el Consenso Fiscal del 2017 (Ley 27.429), y el Consenso Fiscal del 2021 (Ley 27.687), entre otros.-

Esta rama particular del derecho es derivación y consecuencia directa de las relaciones intergubernamentales, y las normas que lo componen ocupan una posición jerárquica específica en la pirámide normativa, ya que se incorporan al


derecho interno de cada estado provincial con un rango normativo superior al derecho público local. Esta jerarquía normativa tiene como consecuencia la imposibilidad de su derogación unilateral por cualquiera de las partes, y la necesidad de que las modificaciones sean acordadas por normas de igual naturaleza.-

Al respecto se ha dicho que *"la naturaleza jurídica de las leyes-convenio (como la ley de coparticipación) y de los denominados "pactos fiscales", que constituyen manifestaciones positivas del llamado federalismo de concertación, inspirado en la búsqueda de un régimen concurrente en el cual las potestades provinciales y nacionales se unen en el objetivo superior de lograr una política uniforme en beneficio de los intereses del Estado Nacional y de las provincias. Esa gestación institucional las ubica con una singular jerarquía dentro del derecho federal que impide su modificación o derogación unilateral por cualquiera de las partes. La esencia misma del derecho intrafederal impone concluir que las leyes-convenio y los pactos que lo componen no se encuentran en una esfera de disponibilidad individual de las partes, y solo pueden ser modificados por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes". (CSJN in re "Provincia de Entre Ríos c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar", 01/10/2019, Fallos: 342:1591).*-

La Ley de Coparticipación Federal 23.548 (BO 26/01/1988), aprobada por Ley Provincial 5.928 (BO 05/09/1988) dispuso que: "La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga: (...) 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. (...) De la obligación a que se refieren los dos primeros párrafos de este inciso se excluyen expresamente los impuestos provinciales (...) sobre los ingresos brutos (...). 1) En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas: - Recaerán 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



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

y el desempeño de cargos públicos...” (el destacado no se encuentra en el original).-

- Del punto b) de la ley mencionada se deduce que el Impuestos sobre los Ingresos Brutos queda expresamente excluido de la prohibición de establecer impuestos análogos. Sin embargo, en su apartado b.1) la Ley regula las características básicas a las cuales deben ajustarse las respectivas leyes provinciales respecto del mencionado tributo, con el fin de lograr cierto grado de homogeneidad en cuanto a su base y hecho imponible.-

Sin embargo, el Consenso Fiscal 2021, Ley 27.687 (BO 04/10/2022), aprobado por Ley Provincial 9.502 (BO 22/03/2022) estableció compromisos en materia tributaria. Entre ellos, su cláusula segunda dispuso: “Con relación al impuesto sobre los Ingresos Brutos, las Provincias se comprometen a: a) Determinar que el hecho imponible de este impuesto alcanza al ejercicio habitual y a título oneroso,- lucrativo o no- en las jurisdicciones provinciales del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad independientemente de la naturaleza del sujeto que la preste y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza). El impuesto recaerá sobre actividades realizadas por sujetos que tengan un nexo jurisdiccional con la jurisdicción de que se trate”. (el destacado me pertenece).-

De lo expuesto se deduce que ha existido una variación normativa en preceptos legales de idéntica naturaleza, ya que ambas normas forman parte del llamado derecho intrafederal, derivados de convenios interjurisdiccionales entre la Nación y las provincias, con rango superior al derecho local, en el cual las partes han acordado nuevas pautas respecto del alcance del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. De acuerdo a la normativa vigente, el tributo alcanza al ejercicio habitual y a título oneroso, lucrativo o no, de las actividades desarrolladas en las jurisdicciones firmantes, independientemente de la naturaleza del sujeto que las preste.-

Respecto de la posibilidad de variación del sistema de coparticipación por denuncia formulada por alguna de las partes se ha dicho que *“las consecuencias de la denuncia ante la falta de previsiones de la ley, son distintas según si ella es*

efectuado por la Nación, en cuyo caso se produce la caducidad del régimen, por tratarse del sujeto activo de los tributos coparticipados, o por una de las provincias. En este último supuesto, el régimen continúa vigente para las demás partes" (Spisso, Rodolfo R., "Derecho Constitucional Tributario", Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2019, pg. 252).-

Es decir que si el régimen de coparticipación perdura aún en el caso de la exclusión de una provincia por denuncia del convenio; con mayor razón deberá subsistir en el caso de que la modificación de uno de los caracteres del Impuesto sobre los Ingresos Brutos -realizada por una norma intrafederal posterior- no sea refrendada por la totalidad de las provincias. En tal caso, la modificación solo será aplicable a aquellas que suscriban el convenio modificadorio.-

Consecuentemente en la actualidad, y merced a un cambio normativo del derecho intrafederal que establece las características básicas a las cuales debe ajustarse el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos contenido en las leyes tributarias provinciales; resulta que la actividad desarrollada por el contribuyente se encuentra alcanzada por el gravamen establecido por el art. 214 CTP.-

Dicha norma establece: "Grávase con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme las alícuotas 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, y el lugar donde se realice (...) (el destacado no corresponde al original).-

No escapa a este Tribunal la existencia del pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* "Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c/ Provincia del Chaco s/ amparo", sentencia de fecha 19/03/2024, Expediente CSJ 1490/2019/RH1, Fallos 347:237, donde el Címero Tribunal sostuvo que "La interpretación de la sentencia recurrida que permite gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos a toda otra actividad habitual onerosa, aunque sea realizada sin propósito de lucro, torna superflua y carente de

*toda operatividad a la expresión "con fines de lucro" empleada por el art. 9°, inc. b), pto. I, de la ley 23.548" .-*

Sin embargo según surge del dictamen de la Procuradora Fiscal de fecha 10/05/2021 (<https://www.mpf.gov.ar/buscador-dictamenes>), el contribuyente impugna las resoluciones 436/2014 y 167/2016 dictadas por el organismo recaudador de la provincia demandada; por lo que la normativa provincial aplicada resulta anterior al cambio normativo operado por la entrada en vigencia del Consenso Fiscal 2021, Ley 27.687.-

Por otro lado, en el presente caso no se encuentran reunidos los requisitos establecidos por el art. 161 CTP para que este Tribunal se pronuncie sobre la constitucionalidad de las citadas normas.-

Respecto de las consecuencias del cambio del marco normativo que innova en materia de un hecho imponible se ha decidido *"La ley 25.645 - aprobación de legislación delegada- carece de eficacia para convalidar retroactivamente una norma que adolece de nulidad absoluta e insanable -como la resolución 11/02 del Ministerio de Economía e Infraestructura-, que estableció derechos de exportación del 10% y el 5% sobre las mercaderías que indica comprendidas en la Nomenclatura Común del Mercosur, pero no existe razón alguna para privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia, por lo cual su invalidez se circunscribe al período comprendido entre el 5 de marzo de 2002 (fecha en que entró en vigor) hasta el 24 de agosto de 2002, momento a partir del cual rige la ley 25.645, disposición que le otorga a su contenido rango legal".* CSJN *in re "Camaronera Patagónica SA c/ Ministerio de Economía y Otros s/Amparo"*, 15/04/2014, Fallos: 337:388.-

En concreto, la invalidez declarada por los precedentes jurisprudenciales nacionales y provinciales antes citados, se refiere al marco normativo previo a la vigencia del Consenso Fiscal 2021, Ley 27.687, aprobado por Ley Provincial 9.502. En consecuencia, la doctrina judicial que emana de los fallos reseñados no resulta aplicable en forma directa al presente caso.-

Por lo expuesto, el agravio en tratamiento debe ser rechazado.-

3) Tercer agravio: improcedencia de las multas por inexistencia de omisión de impuesto.-

El contribuyente sostiene que no incurrió en omisión de impuestos ni presentó declaraciones juradas inexactas. Argumenta que en su calidad de cooperativa, no desarrolla actividades con fines de lucro ni se encuentra alcanzado por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por lo que no corresponde la aplicación de sanciones.-

En forma subsidiaria solicita que se encuadre su conducta en la figura del error excusable contemplado por el art. 85 CPT, atento a que no existió voluntad de omitir el impuesto. Sostiene que obró de conformidad a lo establecido por la sentencia dictada por la CSJT, en el marco de un contexto jurídico-normativo de difícil interpretación debido a la complejidad del asunto en cuestión.-

Los ilícitos tributarios contenidos en la ley tienden a proteger dos bienes jurídicos, consistentes en la "Administración Tributaria", a través de los ilícitos formales, y las "Rentas Fiscales" a través de los ilícitos materiales, sean éstos culposos o dolosos. -

La omisión de impuestos es una infracción sustantiva, que ha sido definida como *"la conducta consistente en incumplir el pago del impuesto o de los anticipos, ya sea mediante la falta de presentación de las declaraciones juradas, o bien porque las presentadas son inexactas. La conducta debe haber sido realizada por culpa, negligencia o ignorancia. Si la conducta fuera dolosa, el ilícito más serio. Si no hubiera culpa, no habría ilícito"*. (Gustavo J. Naveira de Casanova, "Derecho tributario", Editorial Estudio, Buenos Aires, 2017, pg. 385).-

El art. 85 CTP en su parte pertinente establece: "El que omitiera el pago de impuestos o sus anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el 10% (diez por ciento) y el 100% (ciento por ciento) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, en tanto no exista error excusable...".-

La resolución impugnada aplica multas correspondientes al Sumario N° M 822-2023 por la suma de \$199.213.921,53 y al Sumario N° M 823-2023 por la suma de \$741.827.153,24. En ambos casos la sanción corresponde al 100% del impuesto omitido, lo que implica el máximo de la escala legal.-

Por su parte, el contribuyente solicita se deje sin efecto la sanción, por ser posible encuadrar la situación en el instituto del error excusable.-

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

El error excusable es una causa de inculpabilidad de la infracción tributaria que elimina su elemento subjetivo en grado de culpa. La excusabilidad del error requiere que circunstancias de envergadura coloquen al contribuyente en una situación en la que actúe con el convencimiento de que su acción no es contraria a derecho. Se requiere que el obligado haya desarrollado un comportamiento normal y razonable frente al evento que se le cuestiona, que haya actuado con la prudencia que exigía la situación, y pese a ello haya incurrido en omisión. Es decir, debe acreditar la inevitabilidad del daño y la concurrencia de un comportamiento usual, normal, razonable e inculpable.-

Para valorar la excusabilidad del obrar culposo del contribuyente debemos analizar los condicionantes de su conducta omisiva del impuesto.-

Según se expuso con anterioridad, la Excm. Corte Suprema de Justicia de Tucumán dictó sentencia en el proceso "Coop. Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c/ Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad", Expte. N° 514/13, Sentencia N° 111 del 02/03/2017, por la que declaró que la Cooperativa no se encontraba alcanzada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos establecido por el art. 214 CTP, por resultar violatorio de los lineamientos establecidos para el tributo por la Ley 23.548, en tanto pretendía gravar actividades desarrolladas sin fin de lucro.-

Sin embargo, también se expuso que el Consenso Fiscal 2021, Ley 27.687 (BO 04/10/2022), produjo una variación normativa en el derecho intrafederal, aplicable al Impuesto sobre los Ingresos Brutos tributados en las provincias firmantes –entre ellas la Provincia de Tucumán- por la que se acuerda que el hecho imponible de este impuesto alcanza al ejercicio habitual y a título oneroso -lucrativo o no- de las actividades realizadas en la jurisdicción.-

Asimismo, se verifica que la DGR remitió al contribuyente el requerimiento de fecha 22/09/2023 (fs.1 Expte. DGR), por el cual comunicó el cambio normativo operado, y le requirió el pago del tributo, bajo apercibimiento de ley.-

El art. 75 CTP establece: "Las infracciones previstas en este Código son castigadas con multas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 78. La graduación de la sanción se hará de acuerdo con la naturaleza de la infracción, con la capacidad contributiva y con el grado de culpa o dolo del infractor".-

Si bien el CTP no define el concepto de culpa y los parámetros para su graduación, los arts. 2, 4, 5 y 6 del digesto admiten la aplicación supletoria y/o analógica de normas y principios de otras ramas de derecho en caso de vacíos legales.-

En este sentido, el art. 1724 Cod.Civ.Com, establece que la culpa consiste en la omisión de la diligencia debida según la naturaleza de la obligación y las circunstancias de las personas, el tiempo y el lugar. Comprende la imprudencia, la negligencia y la impericia en el arte o profesión. A su turno el art. 1725 del mencionado digesto se refiere a la valoración de la conducta, estableciendo que cuanto mayor sea el deber de obrar con prudencia y pleno conocimiento de las cosas, mayor es la diligencia exigible al agente y la valoración de la previsibilidad de las consecuencias.-

De las circunstancias analizadas podemos deducir que en la especie no se configuran los requisitos necesarios para justificar el error excusable. Ello así por cuanto nos encontramos en presencia de una entidad dedicada habitualmente a la realización de operaciones de ventas al por mayor de productos farmacéuticos y ventas al por mayor de cosméticos, de tocador y de perfumería, en múltiples jurisdicciones, inscripta en diversos impuesto (fs. 35 Expte. DGR). De ello se deduce que se trata de una organización empresarial, que desarrolla su actividad en forma profesional, y que por tanto debe contar con adecuados servicios de asesoramiento jurídico, contable e impositivo. A ello se suma la oportuna notificación por parte de la Autoridad de Aplicación del cambio normativo operado y de la pretensión fiscal originada en aquel.-

De lo expuesto se deduce que el contribuyente no ha acreditado de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad de comprender la ilegitimidad de su conducta omisiva.-

Respecto de los requisitos a cumplir para la admisibilidad del error excusable se ha decidido *"Quien pretenda exculparse en el campo fiscal, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta, deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta"*. CSJN *in re* "Morixe Hnos SACI - TFN N°10460-I s/Apelación Resolución DGI", 20/08/1996, Fallos: 319:1524).-

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

El tipo infraccional imputado en autos consiste en la omisión del pago del tributo originado en una conducta culpable o negligente del contribuyente, derivada de la presentación de declaraciones juradas inexactas. A diferencia de la figura dolosa, donde el elemento subjetivo requiere la acreditación directa o por medio de indicios presuncionales; en el campo infraccional culposo, la liberación de responsabilidad solo puede justificarse por la existencia de una concreta causal de excusación legal, cuya acreditación se encuentra a cargo del infractor.-


De las constancias de autos no surge que el apelante haya invocado -ni mucho menos probado- la existencia de una causal subjetiva de eximición de responsabilidad por la omisión del tributo. Toda su defensa se circunscribe a sostener que el nuevo marco normativo vigente no le resulta aplicable; circunstancia que ya fue analizada y descartada en el análisis del agravio precedente.-

Respecto de la liberación de la responsabilidad infraccional se ha decidido *"Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente. Si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente"*. Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "Casa Elen Valmi de Claret y Garelo c/ DGI", Sentencia del 31/03/1999, (Fallos 322:519).-

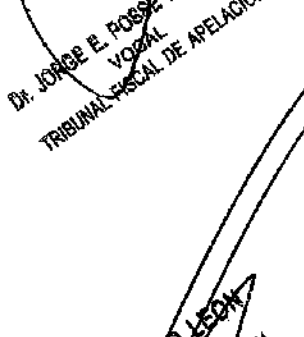
En consecuencia corresponde no hacer lugar al agravio y confirmar la multa aplicada por el art. 2 de la resolución impugnada, por la suma de \$199.213.921,53, originada en el Sumario N° M 822-2023, por la configuración de la infracción prevista en el art. 85 CTP, equivalente al 100% (cien por ciento) del gravamen omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, respecto del periodo fiscal 2022.-

De igual modo resulta pertinente no hacer lugar al agravio y confirmar la multa aplicada por el art. 3 de la mencionada resolución, por la suma de \$741.827.153,24, originada en el Sumario N° M 823-2023, por la configuración de la infracción prevista en el art. 85 CTP, equivalente al 100% (cien por ciento) del gravamen omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, respecto de los anticipos 01 a 08 del periodo fiscal 2023.-

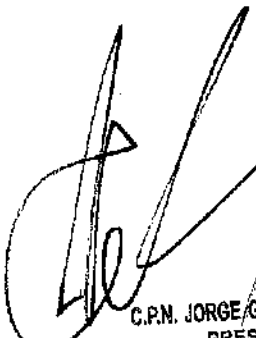
VI. Por las consideraciones que anteceden propongo 1. NO HACER LUGAR al pedido de suspensión del trámite de la presente causa, requerido por la Autoridad de Aplicación. 2. NO HACER LUGAR al recurso de apelación deducido por el contribuyente COOPERATIVA FARMACEUTICA DE PROVISION Y CONSUMO ALBERDI LTDA. CUIT 30-51970271-8, contra la determinación contenida en el artículo 1° de la Resolución N° D 05/24 de la Dirección General de Rentas de fecha 31/01/2024, y en consecuencia CONFIRMAR la deuda derivada del Acta de Deuda N° A 822-2023 (Periodo Fiscal 2022) por la suma de \$255.334.475,36 correspondientes al saldo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, periodo fiscal anual e intereses resarcitorios calculados al 24/11/2023 con más la suma de \$77.167.471,07 correspondientes a los intereses resarcitorios sobre los anticipos 10 a 12/2022 liquidados a la fecha de vencimiento del plazo para presentación de la DDJJ anual del gravamen correspondiente al periodo fiscal 2022; y CONFIRMAR la deuda derivada del Acta de Deuda N° A 823-2023 (Anticipos 01 a 08/2023) por la suma de \$971.196.740,31 correspondientes a saldo de anticipos mensuales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos e intereses resarcitorios calculados al 24/11/2023. La Autoridad de Aplicación deberá calcular los accesorios establecidos en el art. 50 CTP hasta el efectivo pago. 3. NO HACER LUGAR al recurso de apelación deducido por el contribuyente contra la sanción aplicada por el art. 2 de la resolución impugnada, originada en el Sumario N° M 822-2023, por configurarse la infracción tipificada por el art. 85 CTP, y en consecuencia CONFIRMAR la multa aplicada por la suma de \$199.213.921,53, correspondiente al 100% (cien por ciento) del gravamen omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, respecto del periodo fiscal 2022. 4. NO HACER LUGAR al recurso de apelación deducido por el contribuyente contra la sanción aplicada por el art. 3 de la resolución recurrida, originada en el Sumario N° M 823-2023, por configurarse la infracción tipificada



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



Dr. JOSE ALBERTO LEDDA  
VOCAJ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

por el art. 85 CTP, y en consecuencia **CONFIRMAR** la multa aplicada por la suma de \$741.827.153,24, correspondiente al 100% (cien por ciento) del gravamen omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral, respecto de los anticipos 01 a 08 del periodo fiscal 2023. Así voto.-

El señor Vocal Dr. **Jorge E. Posse Ponessa** dijo que comparte las razones dadas por el Sr. Vocal preopinante en el voto que antecede.-

El señor Vocal Dr. **José Alberto León** dijo que comparte los fundamentos expuestos por el señor vocal preopinante y voto en igual sentido.-

En mérito a ello, y visto el resultado del presente acuerdo,

### **EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN**

#### **RESUELVE:**

**1.- NO HACER LUGAR** al pedido de suspensión del trámite de la presente causa, requerido por la Autoridad de Aplicación.-

**2.- NO HACER LUGAR** al recurso de apelación deducido por el contribuyente **COOPERATIVA FARMACEUTICA DE PROVISION Y CONSUMO ALBERDI LTDA.** CUIT 30-51970271-8, contra la determinación contenida en el artículo 1º de la Resolución N° D 05/24 de la Dirección General de Rentas de fecha 31/01/2024, y en consecuencia **CONFIRMAR** la deuda derivada del Acta de Deuda N° A 822-2023 (Periodo Fiscal 2022) por la suma de \$255.334.475,36 correspondientes al saldo de Impuesto sobre los Ingresos Brutos período fiscal anual e intereses resarcitorios calculados al 24/11/2023 con más la suma de \$77.167.471,07 correspondientes a los intereses resarcitorios sobre los anticipos 10 a 12/2022 liquidados a la fecha de vencimiento del plazo para presentación de la DDJJ anual del gravamen correspondiente al periodo fiscal 2022; y **CONFIRMAR** la deuda derivada del Acta de Deuda N° A 823-2023 (Anticipos 01 a 08/2023) por la suma de \$971.196.740,31 correspondientes a saldo de anticipos mensuales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos e intereses resarcitorios calculados al 24/11/2023. La Autoridad de Aplicación deberá calcular los accesorios establecidos en el art. 50 CTP hasta el efectivo pago.-

**3.- NO HACER LUGAR** al recurso de apelación deducido por el contribuyente contra la sanción aplicada por el art. 2 de la resolución impugnada, originada en el

Sumario N° M 822-2023, por configurarse la infracción tipificada por el art. 85 CTP, y en consecuencia **CONFIRMAR** la multa aplicada por la suma de \$199.213.921,53, correspondiente al 100% (cien por ciento) del gravamen omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, respecto del periodo fiscal 2022..-

**4. NO HACER LUGAR** al recurso de apelación deducido por el contribuyente contra la sanción aplicada por el art. 3 de la resolución recurrida, originada en el Sumario N° M 823-2023, por configurarse la infracción tipificada por el art. 85 CTP, y en consecuencia **CONFIRMAR** la multa aplicada por la suma de \$741.827.153,24, correspondiente al 100% (cien por ciento) del gravamen omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral, respecto de los anticipos 01 a 08 del periodo fiscal 2023..-

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


**HÁGASE SABER**

  
**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL

  
**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL

  
**CPN JORGE G. JIMENEZ**  
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ:

  
**Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI**  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION