

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...1... días del mes de...**AGOSTO**.....de 2025, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de tratar el expediente caratulado: **“COOPERATIVA FARMACÉUTICA DE PROVISIÓN Y CONSUMO ALBERDI LTDA. S/ RECURSO DE APELACIÓN, Expte. N° 205/926/2024 y Expte. N° 4511/376/D/2024 (DGR)”** y;

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

El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. 78/82 de estos autos se presenta el Dr. Leandro Stok en carácter de apoderado del contribuyente **COOPERATIVA FARMACÉUTICA DE PROVISIÓN Y CONSUMO ALBERDI LTDA.** e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 22/24 de fecha 07/06/2024, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 75/76 del expte DGR N° 4511/376/D/2024.

En la Resolución se resuelve rechazar la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de deuda N° A 140-2024 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, anticipos 09 a 11/2023.

En la planilla anexa al Acta de deuda se consigna el monto determinado por los anticipos 09 a 11/2023, el cual asciende a \$756.772.032,46 que incluye los intereses resarcitorios calculados al 06/05/2024.

En su exposición de agravios el apelante plantea la nulidad absoluta del ajuste realizado. Fundamenta este agravio en el hecho de que jamás fue notificado de que se encontraba sujeto a inspección. La DGR se limitó a notificar que por efecto del Consenso Fiscal 2021, debía proceder al pago del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Esta intimación fue desestimada por el contribuyente y sin mediar requerimiento alguno, la Autoridad de Aplicación realizó el Acta de Deuda en cuestión. Considera que no es una cuestión voluntarista de la DGR el informar la existencia de una inspección, ya que es el mismo organismo quien a través de la RG N° 51/05 estableció la implementación de un formulario F.6004 para la notificación del inicio de inspección y por medio de la RG N° 141-09 el formulario F.6009 para la notificación de la finalización.

Manifiesta el recurrente que le resultan aplicables las normas de los arts. 94 y 96 del CTP que establecen el procedimiento de determinación de oficio y cita el art. 103 del citado digesto, el cual autoriza a prescindir del procedimiento de determinación; que no resultaría de aplicación a estos autos.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Resulta indispensable que el contribuyente conozca cuales son los límites de las facultades de inspección; ya que de lo contrario, cualquier inspector, en cualquier momento podría formular requerimiento a cualquier contribuyente por cualquier causa, concepto y período. Cita jurisprudencia dictada en este sentido y concluye que es incontrovertible la declaración de nulidad.

Seguidamente y bajo el título "Otra nulidad" manifiesta que obtuvo sentencia que declaró la inconstitucionalidad del art. 214 y cc del CTP por resultar violatorio del límite impuesto por el art. 9 de la Ley 23548 en cuanto pretendía gravar ingresos provenientes de una actividad realizada sin fines de lucro. La DGR consideró que dicha sentencia ya no podía ser aplicada en virtud al Consenso Fiscal suscripto en diciembre de 2021 y aprobado por el Congreso Nacional mediante ley 27.687 publicada en octubre de 2022. El apelante considera que de la lectura de dicho Consenso Fiscal se concluye que la redacción es casi idéntica a la del art. 214 del CTP, que ya fuera declarado inconstitucional. Ello lo lleva a interrogarse cuál sería el cambio normativo aludido por la DGR. A su entender el consenso no modificó en nada la ley de coparticipación federal; resultando por ello, nula la resolución de marras.

En otro acápite se agravia de la comparación realizada por la DGR, relativa a la modificación del régimen de percepción por la sanción de la ley 9155; ya que una ley provincial instauró legalmente el régimen de percepción a fin de dar un sustento a la RG que venía siendo utilizada; pero en el caso del consenso fiscal 2021, el mismo no modificó la ley de Coparticipación, la que continúa vigente. Cita un fallo dictado por la CSJN en marzo de 2024 en el que dicho Tribunal expresa que la ley de coparticipación federal se encuentra vigente.

Por último solicita se suspendan las actuaciones en este Tribunal en virtud de la demanda interpuesta por el apelante contra la Provincia de Tucumán, la que tramita en la Sala II de la Cámara Contencioso Administrativo, con el fin de evitar sentencias contradictorias. Expresa que este pedido fue solicitado por la DGR en el expte n° 17548/376/D/2023, en el cual se trata la misma discusión jurídica.

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

Manifiesta en su presentación, que en lo referente al planteo sobre la necesidad de que la determinación realizada por la DGR tenga como punto inicial la Orden de Inspección, cuadra esbozar que la determinación de deuda surge exclusivamente de la propia información de la firma, referida a esta jurisdicción; es decir, las declaraciones juradas presentadas ante la Comisión Arbitral en el impuesto sobre los Ingresos Brutos. Tomando esa información se aplicó a las bases imponibles atribuidas a Tucumán las alícuotas

correspondientes a las actividades desarrolladas. Manifiesta que se tomaron los valores determinados por la firma.

Expresa que el contribuyente intenta presentar como manifiesta e insanable una violación del procedimiento; cuando la limitación del procedimiento preliminar a una orden de inspección previa en todos los casos no es legal, no surge de norma alguna, sino que se presenta solo como un voluntarismo del mismo. El requerimiento de fs. 01 y la totalidad de las actuaciones administrativas conforman medidas preparatorias de decisiones administrativas y en virtud de ellas, la DGR procedió al dictado del Acta de deuda N° A 140-2024. En dicha acta se informó que se detectaron ingresos gravados exteriorizados en las DJ mensuales (informativas) presentadas ante la Comisión Arbitral que no fueron exteriorizados por la firma en las DJ en el sistema SIAPRE de esta DGR, por lo que no fue ingresado saldo de impuesto resultante.

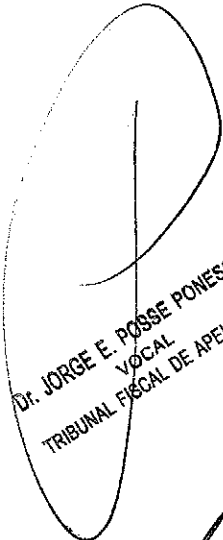
Reitera el Fisco que es erróneo afirmar que la única forma de legitimar la actuación de la DGR es mediante la comunicación previa al contribuyente de que se encuentra sujeto a una fiscalización, ya que puede llegar al dictado del Acta de Deuda como primer acto administrativo dentro del procedimiento de determinación de oficio.

La mención del contribuyente al art. 103 del CTP resulta improcedente por cuanto no es de aplicación al caso, es procedente la determinación de oficio al haberse impugnado las declaraciones juradas presentadas por la firma.

Considera la Autoridad de Aplicación que no se observa la nulidad planteada, siendo los argumentos esgrimidos una expresión de la disconformidad con la metodología aplicada. Referido al acápite titulado "La otra nulidad" y "El supuesto cambio normativo", es clara la negación por parte del apelante del cambio normativo en virtud de la aplicación al caso del Consenso Fiscal suscripto en fecha 27/12/2021, aprobado por nuestra Provincia mediante la ley N° 9502 y por el Congreso Nacional a través de la ley 27687 publicada en fecha 04/10/2022.

El cambio se da, al señalar el Consenso Fiscal que el impuesto alcanza al ejercicio habitual y a título oneroso, lucrativo o no, en las jurisdicciones provinciales; siendo distinto a lo establecido en la Ley 23548. Considera el Fisco que existe una paridad de jerarquía entre ambas leyes, Consenso Fiscal y Coparticipación Federal, que no se trata de una derogación unilateral de la ley 23548 (lo que malinterpreta el contribuyente) y que se trata de una modificación del plexo normativo que ahora grava la actividad del encartado.

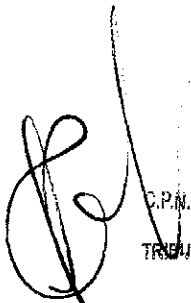
Considera que siendo el Consenso Fiscal dictado con posterioridad a la ley de Coparticipación, prevalece la primera sobre esta última. Cita jurisprudencia dictada en este sentido.



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

Manifiesta asimismo que la alusión al fallo de la CSJN en los autos "Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA c/ Provincia de Chaco s/ Amparo", la Corte no formula mención alguna en lo relativo al cambio normativo del supuesto de estos autos; se limita a realizar un análisis de la ley de coparticipación; por lo que no resulta aplicable al caso de marras.

Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fs. 15 obra Sentencia Interlocutoria N° 116/2024 del 17/09/2024 dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho.

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

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° D 22/24 resulta ajustada a derecho.

El recurso del contribuyente se resume en dos agravios, sendos planteos de nulidad por diferentes razones: el primero por no haber sido notificado que se encontraba sujeto a una inspección; y el segundo, por considerar que el art. 214 del CTP es violatorio del límite impuesto por el art. 9 de la ley 23.548, por pretender gravar ingresos que provienen de un sujeto cuya actividad no tiene fines de lucro.

En relación con el primer planteo de nulidad, corresponde remitirse a lo establecido por el CTP, digesto normativo que resulta aplicable a todos los tributos provinciales y a las relaciones jurídicas emergentes de ellos, como bien lo expone el art. 1 del mismo.

En el Título V Capítulo I "Procedimiento ante la Administración Tributaria", el art. 92 del 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, en forma y tiempo que ésta establezca, salvo cuando este Código u otra ley tributaria especial indiquen expresamente otro procedimiento. La declaración jurada deberá 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."*

Es decir que la obligación tributaria es autodeterminada por el contribuyente, quien deberá presentar, en las fechas que el Fisco indicare y de la forma que el mismo establezca, todos los datos necesarios relativos al hecho imponible y al monto de la obligación tributaria. Esta autodeclaración será verificada por la DGR.

Por su parte el art. 94, prevé los supuestos en los cuales la Autoridad de Aplicación puede determinar **de oficio** la obligación tributaria en cabeza del contribuyente. Los supuestos son: "...1. *Cuando el contribuyente o responsable no hubiere presentado declaración jurada.* 2. *Cuando la declaración jurada presentada resultare impugnada.* 3.

*Cuando este Código o leyes tributarias especiales prescindán de la declaración jurada como base de la determinación...* (el subrayado me pertenece). En estos autos, la determinación de oficio realizada por el Fisco bajo la forma de Acta de deuda obedeció al segundo supuesto; atento a que el contribuyente había presentado las declaraciones juradas, pero la DGR consideró que las mismas eran impugnables al declarar bases imponibles nulas.

En virtud de ello, le remitió un requerimiento (que obra a fs. 01 del expte DGR) en el que solicita proceda a dar cumplimiento con el pago del impuesto a los Ingresos Brutos, ya que viene presentando las declaraciones juradas con bases imponibles nulas en las actividades de venta al por mayor de productos farmacéuticos y de cosméticos, de tocador y de perfumería.

El citado art. 94 no exige que, para la procedencia de la determinación de oficio de las obligaciones tributarias, deba iniciar necesariamente una orden de inspección. Solo requiere que la declaración jurada cuando hubiera sido presentada por el contribuyente sea impugnabile y en virtud de esa posibilidad determinar de oficio la obligación tributaria.

El instrumento por el cual el Fisco procede a realizar la determinación de oficio es el Acta de Deuda. El CTP en el art. 102 establece cuales son los requisitos que debe cumplir la misma; a saber: "...1. Lugar y fecha. 2. Indicación del o los tributos y del o los períodos fiscales a que corresponden. 3. Fundamentos de la decisión. 4. Elementos inductivos aplicados, en caso de estimación sobre base presunta. 5. Discriminación de los montos exigibles. 6. Firma del funcionario autorizado. Cuando dicho funcionario no fuere abogado, previo al dictado del acto administrativo requerirá dictamen del servicio jurídico, salvo que en el mismo fuera acompañado con firma de abogado."

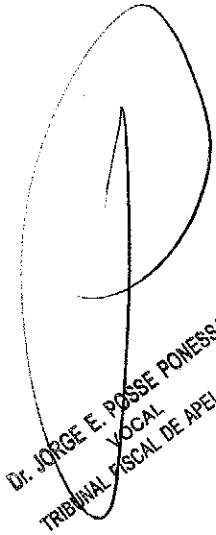
La DGR al dictar el Acta de Deuda N° A 140-2024 cumplió con todos los requisitos enumerados en el art. 102 del CTP.

Toda esta situación permitió que el encartado ejerciera su derecho de defensa a través de la presentación en tiempo y forma de la impugnación y también en esta instancia el correspondiente recurso de apelación que ahora se resuelve.

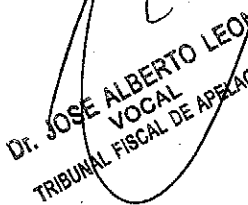
Por todo lo expuesto no existe de ninguna manera una afectación al procedimiento administrativo que motive la declaración de nulidad del mismo.

Por otra parte y como bien expresa el art. 223 del Código Procesal Civil y Comercial (de aplicación supletoria en esta materia): "Para obtener la declaración de nulidad de un acto procesal es necesario tener interés legítimo.

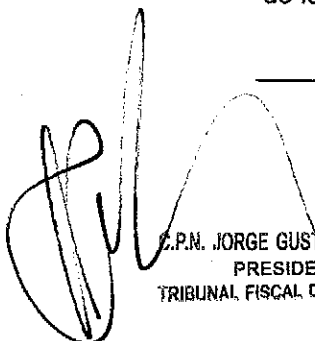
No se declarará nulo un acto irregular cuando su irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de quien lo pide.



Dr. JORGE E. POSSE POMESA  
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

*La parte que hubiera dado lugar a la nulidad no podrá pedir la invalidez del acto realizado.*

*Tampoco se declarará nulo un acto, pese a su irregularidad, cuando ha cumplido el fin para el cual estaba destinado”.*

Es decir, aún en el caso que la Autoridad de Aplicación hubiera cometido alguna irregularidad, lo que reitero que no ocurrió en autos; habiendo cumplido el acto con el fin previsto no puede ser declarada su invalidez. En el caso, tanto el Acta de deuda como la Resolución dictada en su consecuencia cumplieron con el fin propuesto y el contribuyente tuvo la posibilidad de impugnar en tiempo y forma los mismos. No puede proceder la nulidad por la nulidad misma; premisa ampliamente receptada por doctrina y jurisprudencia.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que para que prospere la declaración de nulidades, se 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. 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 también está interesado el orden público (Fallos: 323:929; 325:1404; 331:994).

En relación con el segundo planteo de nulidad del apelante, corresponde considerar lo establecido por el art. 214 del CTP, que prevé el hecho imponible en el impuesto sobre los Ingresos Brutos; girando el agravio del recurrente en torno a la mención que realiza dicho artículo en virtud de que el tributo abarca la actividad a título oneroso- lucrativa o no-.

Dicho artículo en su primer párrafo textualmente establece que: *“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 (espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado, etc.)." (el subrayado es propio)

Oportunamente la Cámara Contencioso Administrativo y en igual sentido la Corte Suprema de Justicia de la Provincia, consideraron que la Cooperativa no debía tributar el impuesto sobre los Ingresos Brutos por ser inconstitucional la norma prevista en el art. 214 del CTP.

La Sala I de la Cámara Contencioso Administrativo sostuvo en su sentencia de fecha 15/02/2016 en los autos "Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda s/ Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad- Expte 514/13" , en uno de sus considerandos que: La ley 23.548 se trata de una ley convenio y que como tal posee una jerarquía superior, la cual es inherente a su propia naturaleza contractual en la que concurren las voluntades de los órganos superiores de la Constitución en aras de alcanzar objetivos comunes. Estas leyes convenio y los pactos que las componen solo pueden ser modificados por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes. También expresa que las sociedades cooperativas son asociaciones fundadas en el esfuerzo propio y la ayuda mutua. Igualmente, las mismas no ofrecen caridad, ya que deben recuperar los costos y gastos, obtienen beneficios de sus operaciones, las que son devueltas a los inversores y sirven para fomentar proyectos sociales a largo plazo; pero esas circunstancias no impiden sustraeirlas de su naturaleza de sociedades que no tiene fines de lucro. La Sala expresamente en uno de sus considerandos reza: "...no cabe duda que la contradicción entre el texto del artículo 214 de la ley 5121 y el artículo 9 inciso b) apartado 1 de la ley 23.548, es evidente...si mediante la Ley de Coparticipación Federal se estableció de manera expresa la necesidad de adecuar el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos a las características allí delineadas, donde solo se indica como pasible de soportar el gravamen a los ingresos brutos provenientes del ejercicio de actividades empresariales...con fines de lucro 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...la divergencia apuntada, torna al artículo 214 de la ley 5121 inconstitucional, por encontrarse en franca contradicción con el artículo 9 inciso b) apartado 1 de la ley 23.548".

Dr. JORGE E. POSSE POMESSA  
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

Por su parte, la Corte Suprema en su sentencia de casación de fecha 02/03/2017 expresó entre sus considerandos que: era carga de la demandada probar que la cooperativa perseguía un propósito de lucro al ejercer su actividad y no cumplió con esa carga, por lo que no logra desvirtuar la línea argumentativa del fallo de Cámara. Considera que tampoco puede prosperar el planteo de la falta de contradicción entre el art. 214 del CTP y el art. 9 de la ley 23548, ya que el mismo se funda en la finalidad lucrativa de la actora, lo que no pudo acreditar en los autos. No resulta atendible tampoco el argumento de que los cuantiosos ingresos obtenidos por la actora distorsionan la figura de la cooperativa; ya que, amén de que no los acreditó, el éxito económico de una cooperativa no puede incidir en la figura asociativa.

La Corte sostuvo que, contrario a lo sostenido por la demandada, la Cámara no desconoció las potestades del fisco provincial, sino que sostuvo que dichas facultades deben ejercerse de conformidad con las leyes convenio a las que la provincia se encuentre adherida.

Así el Supremo Tribunal concluye: *"...la sentencia recurrida exhibe fundamentos bastantes que sustenten la solución adoptada, sin que la impugnación de la demandada logre descalificar el pronunciamiento como acto jurisdiccional válido, por lo que el recurso de casación en examen debe ser rechazado"*.

Mientras la situación fáctica estaba dada por el marco legal de la Ley 23.548 y su contradicción con el art. 214 del CTP, este Tribunal en aplicación de la inconstitucionalidad declarada de dicho art., dictó en el expte N° 389/926/2018, la sentencia N° 266/2020 de fecha 01/10/2020 la que resolvió hacer lugar al recurso de apelación planteado y dejar sin efecto la resolución dictada por la DGR.

Sin embargo esta situación fáctica sufrió una modificación a partir del dictado de la ley 27.687, publicada el 04/10/2022 y que aprueba el consenso fiscal suscripto en fecha 27/12/2021 entre el Poder Ejecutivo Nacional y los representantes de las provincias.

Dicho Consenso establecía en la parte pertinente: *"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,..."* (el subrayado es mío).

Asimismo a través de la ley provincial 9502 fue aprobado el Consenso Fiscal citado ut supra.

Es decir, esta nueva ley (la n° 27.687) al resultar idéntica en su redacción a la norma prevista en el CTP, no puede tornar inconstitucional al mismo y no puede considerarse que una ley (la n° 23548) tenga preminencia sobre la otra (ley 27687); por lo que debe

regirse por la ley posterior, en la parte que existiera coincidencias en cuanto a lo establecido en una y otra:

El apelante se confunde al manifestar que siendo la redacción de la ley 27687 relativa al impuesto sobre los Ingresos Brutos casi idéntica a la del art. 214 del CTP y habiendo sido declarado dicho art. inconstitucional, debe considerarse que sigue siéndolo. Precisamente porque la ley Nacional de Consenso Fiscal fija las pautas que debe reunir el hecho imponible del impuesto y el art. provincial (214 del CTP) coincide con la misma; la contradicción que se verificaba con anterioridad y que llevó oportunamente a la declaración de inconstitucionalidad, ya no se verifica.

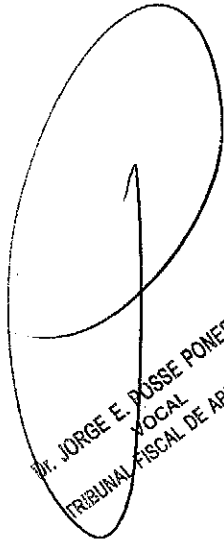
En conclusión, el apelante aunque se trate de una cooperativa, debe tributar el impuesto sobre los Ingresos Brutos al resultar alcanzadas todas las actividades onerosas desarrolladas en el ámbito de la provincia, sean lucrativas o no.

Por último, no resulta una causal para suspender el presente procedimiento administrativo la existencia de una causa judicial en el ámbito contencioso administrativo, en la que deduce una acción meramente declarativa a fin de que se resuelva que la cooperativa en cuestión no se encuentra sujeta al pago del impuesto sobre los Ingresos Brutos; ya que no se están cuestionando los actos administrativos objeto de las presentes actuaciones. Tampoco existe en la causa judicial "Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda c/ Superior Gobierno de la Provincia de Tucumán s/ acción meramente declarativa- Expte N° 650/23" el pedido de medida cautelar que ordene ya sea a la Autoridad de Aplicación o a este Tribunal Fiscal a abstenerse del continuar con el trámite de las actuaciones existentes en dichos Organismos.

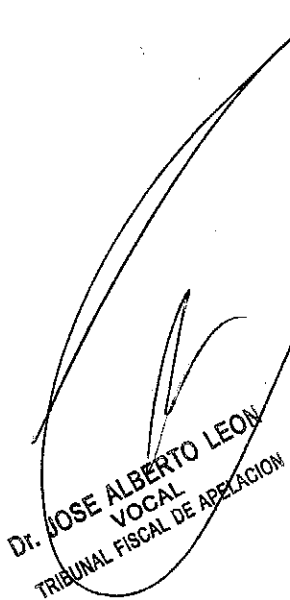
En conclusión, no existe causal válida que lleve a ordenar la suspensión del dictado de la sentencia que resuelve el Recurso de Apelación presentado por el contribuyente.

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: NO HACER LUGAR al pedido de suspensión del trámite de la presente causa, solicitado por el contribuyente. NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por COOPERATIVA FARMACÉUTICA DE PROVISIÓN Y CONSUMO ALBERDI LTDA., C.U.I.T. 30-51970271-8, en contra de la Resolución N° D 22/24 de fecha 07/06/2024 emitida por la Dirección General de Rentas y CONFIRMAR la deuda derivada del Acta de Deuda N° A 140-2024 (anticipos 09 a 11/2023) por la suma de \$756.772.032,46 correspondiente a saldo de los anticipos mensuales del impuesto sobre los Ingresos Brutos e intereses resarcitorios calculados al 06/05/2024. La Autoridad de Aplicación deberá calcular los accesorios establecidos en el art. 50 CTP hasta el efectivo pago.

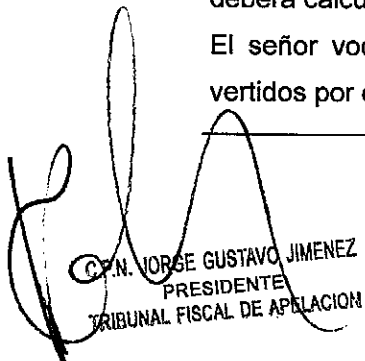
El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, **Dr. José A. León**, vota en idéntico sentido.



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

---

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo:

I. Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I. a III. del voto emitido por el Sr. Vocal Dr. José Alberto León. Respecto del encuadre jurídico de la cuestión sometida a debate, corresponde señalar que el suscrito ha emitido opinión en la causa caratulada "Coop. Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. s/ Recurso de Apelación", Expte. N° 87/926/2024 (Expte. DGR N° 17.548/376/D/2023), sentencia N° 55 del 04/05/2025, en la que se han resuelto idénticas cuestiones a las debatidas en el presente caso.-

Los fundamentos expuestos por esta Vocalía en la mencionada causa resultan aplicables a la resolución del presente caso. En consecuencia, comparto la decisión del recurso expuesta en la parte resolutive del voto del Sr. Vocal preopinante, aunque por las consideraciones que paso a exponer.-

II. Con carácter liminar, es menester emitir pronunciamiento respecto de la solicitud de suspensión de la presente causa -requerida por el apelante- fundada en idéntico pedido realizado por la DGR en el Expte. N° 87/926/2024 de este Tribunal, mencionado en el punto anterior.-

El fundamento del pedido de suspensión deriva 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 Declarativa" radicado ante la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo, Sala II, bajo el Expte. 650/23.-

Corresponde señalar que la Autoridad de Aplicación no ha formulado tal pedido en el presente proceso. A pesar de ello corresponde su tratamiento, atento a que la petición ha sido introducida por el contribuyente y su procedencia implicaría postergar la resolución sobre el fondo de la cuestión.-

Según surge de las constancias de autos, la pretensión recursiva que se sustancia en este caso tiene por objeto la impugnación de la Resolución N° D 22/24 dictada por la DGR en fecha 07/06/2024 (fs. 75/76 Expte. DGR). Dicho acto administrativo confirma la determinación fiscal contenida en el Acta de Deuda N° A 140-2024, confeccionadas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, anticipos 09-11/2023.-

Por su parte, del relevamiento 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 el contribuyente.-

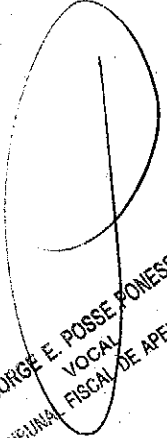
III. Entrando al tratamiento de la cuestión de fondo sometida a debate corresponde resolver si la Resolución D 22/24 de fecha 07/06/2024, resulta ajustada a derecho.-

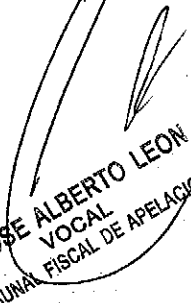
1) Primer agravio: nulidad de la resolución por vicio en el procedimiento.-

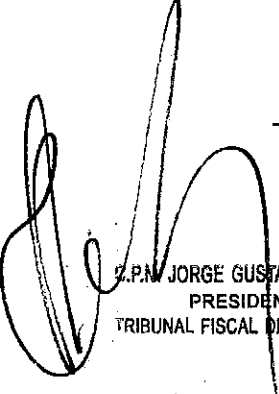
El contribuyente sostiene que la resolución impugnada es nula por violación del procedimiento determinativo. La irregularidad consistiría en haber realizado la determinación del tributo sin haberle notificado la orden de inspección. Ello le habría impedido conocer que se encontraba sujeto a fiscalización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

Tanto en el orden nacional como en el local rige el principio de auto declaración 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 dispone 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. El art. 93 CTP regula las

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

  
Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

consecuencias derivadas de la presentación de la declaración jurada, ya que la somete 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 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. Dicho alcance podrá variar en función 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).-

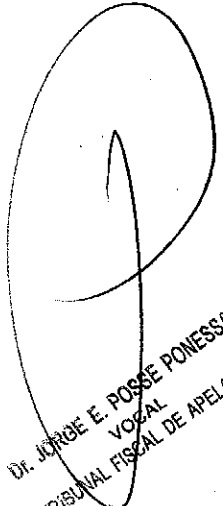
Los sujetos pasivos del mencionado impuesto, que tributan según el Convenio Multilateral, se encuentran obligados a presentar declaraciones juradas en los términos de su art. 28 que establece: "Los contribuyentes deberán presentar, en el lugar, tiempo y forma que se determine, una planilla demostrativa 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 aplicativo 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 provinciales.-


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



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAZ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.10 y 11 Expte. DGR), como también ante la Autoridad de Aplicación mediante el SIAPRE (fs. 06 a 09 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 el Acta de Deuda N° A 140-2024 (Anticipos 09 a 11/2023) 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.-

Emitida el Acta de Deuda, la misma fue notificada (fs. 50 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. 51/56 Expte. DGR), aunque no formuló objeción concreta respecto de la base imponible utilizada por la DGR para determinar el Impuesto, ni ofreció medio probatorio conducente en sustento de su presentación.-

La impugnación fue resuelta mediante la Resolución N° D 22/24 (75/76 Expte. DGR), que -debidamente notificada- originó el presente recurso (fs. 78/84 Expte. DGR). En su 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).-

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

D. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

En primer término corresponde señalar que el diseño del procedimiento determinativo, en su carácter de instituto 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 (fs. 1 Expte. DGR), el contribuyente tuvo oportunidad de subsanar las declaraciones juradas correspondientes a un impuesto y periodos específicamente determinados y a ingresar el tributo. A partir de la notificación del Acta de Deuda N° A 140-2024 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.-

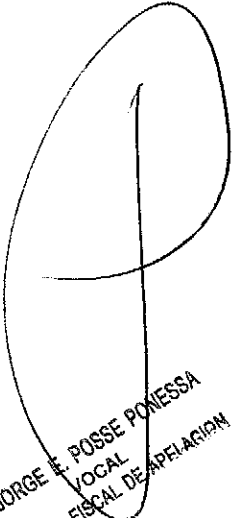
En tercer término, no existe ningún agravio concreto derivado del supuesto vicio del procedimiento. El contribuyente no individualiza ningún perjuicio específico, ni menciona las defensas o facultades procedimentales de las que hubiera sido privado por la falta de notificación de la orden de inspección.-

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. Inexistencia de modificación de la Ley de Coparticipación Federal.-

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



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 Excm. 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 el 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 el 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° 26.313), 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 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.-

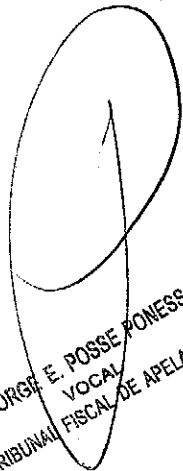
En este sentido la CSJN ha sostenido que *"Es dable señalar que los pactos fiscales suscriptos antes de la reforma constitucional del año 1994, han sido el mecanismo empleado para superar -en el marco del régimen de la ley-convenio 23.548- los*

*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 Adenda en 2000, el Compromiso por la Independencia y el Apoyo institucional para la gobernabilidad de la República Argentina en 2001, la Segunda Adenda 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.-

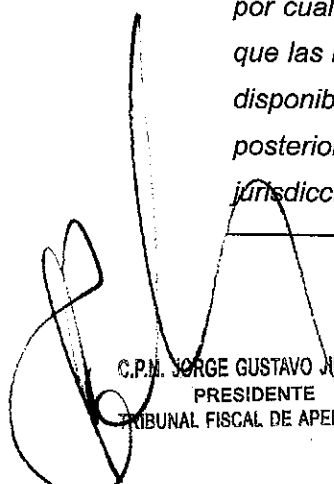
Al respecto se ha dicho que *"la naturaleza jurídica de las leyes-convenio (como la ley de coparticipación) y de los denominados "pactos fiscales", que constituyen manifestaciones positivas del llamado federalismo de concertación, inspirado en la búsqueda de un régimen concurrente en el cual las potestades 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/



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

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 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 Impuesto 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 efectuada 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*

Dr. JOSÉ E. POSSE POMESSA  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSÉ ALBERTO ZEÓN  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

*superflua y carente de toda operatividad a la expresión "con fines de lucro" empleada por el art. 9º, 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.gob.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.-

IV. Por las consideraciones que anteceden propongo 1. NO HACER LUGAR al pedido de suspensión del trámite de la presente causa, requerido por el contribuyente. 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 Resolución N° D 22/24 de la Dirección General de Rentas de fecha 07/06/2024, y en consecuencia CONFIRMAR la deuda determinada en el Acta de Deuda N° A 140-2023 (Anticipos 09 a 11/2023) por la suma de \$756.772.032,46 correspondientes a saldo de anticipos mensuales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos e intereses resarcitorios

calculados al 06/05/2024. La Autoridad de Aplicación deberá calcular los accesorios establecidos en el art. 50 CTP hasta el efectivo pago. Así voto.-

Por ello:

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

**RESUELVE:**

1. **NO HACER LUGAR** al pedido de suspensión del trámite de la presente causa, solicitado por el contribuyente.
2. **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **COOPERATIVA FARMACÉUTICA DE PROVISIÓN Y CONSUMO ALBERDI LTDA., C.U.I.T. 30-51970271-8**, en contra de la Resolución N° D 22/24 de fecha 07/06/2024 emitida por la Dirección General de Rentas y **CONFIRMAR** la deuda derivada del Acta de Deuda N° A 140-2024 (anticipos 09 a 11/2023) por la suma de \$756.772.032,46 correspondiente a saldo de los anticipos mensuales del impuesto sobre los Ingresos Brutos e intereses resarcitorios calculados al 06/05/2024. La Autoridad de Aplicación deberá calcular los accesorios establecidos en el art. 50 CTP hasta el efectivo pago.
3. **REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**  
**HACER SABER**



**DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN**  
VOCAL



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



**C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ**  
VOCAL PRESIDENTE (con su voto)

**ANTE MÍ**



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