

SENTENCIA N°: 161/2025

Expte. N°: 64/926/2024

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 16 días del mes de SEPTIEMBRE de 2025, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, 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: **"GLOBAL PACK S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN, Expte. N° 64/926/2024 y Expte. N° 11207/376/D/2022 (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. 730/747 del expte DGR N° 11207/376/D/2022, se presenta el Sr. Diego Rolando Panella en carácter de presidente del contribuyente GLOBAL PACK S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 46/23 de fecha 06/12/2023, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 724/728 del expediente DGR.

En la Resolución se resuelve, en su art. 1° rechazar la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de deuda N° A 150-2023 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral, periodo fiscal 2022 y, en su art. 2° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° M 150-2023 por aplicación del art. 86 inciso 1 del CTP y aplicar una multa de \$100.450.534,60. (Pesos Cien millones cuatrocientos cincuenta mil quinientos treinta y cuatro con 60/100).

En su recurso, resume sus agravios en varios ítems: En el identificado como a) manifiesta que la DGR no consideró la carta oferta de concesión al momento de la liquidación del impuesto, a pesar de estar establecido en el art. 221 segundo párrafo del CTP cuando se refiere a la "retribución por la actividad ejercida".

"2025 – Año del Bicentenario del fallecimiento del Dr. Bernardo de Monteagudo"

1

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Como ítem b) expresa que de la citada carta oferta (inciso f párrafo cuarto) surge cuál es la retribución, conformada por la lista de precios que emite Quilmes y que le sirven de base para la liquidación del impuesto.

En el ítem c) el apelante expresa que siempre se trata de una compraventa, pero que la misma es realizada bajo la forma de una concesión; que supone la aplicación de lo establecido en el art 221 segundo párrafo del CTP. No fueron consideradas las liquidaciones de ingresos brutos de los meses de enero a julio de 2022.

Como ítem d) se agravia de la confusión de la Autoridad de Aplicación en relación con las figuras de "concesionario" y "operaciones por cuenta y orden". Manifiesta que las operaciones de ventas no fueran realizadas por cuenta y orden de Quilmes; ya que la concesión es un contrato donde una de las partes actúa en nombre y por cuenta propia frente a terceros; obligándose a cambio de una retribución, a comercializar la mercadería provista por el concedente; mientras que las ventas "por cuenta y orden de" supone que una persona cede mercadería a otro (documentado a través de un remito) para que ésta la venda por cuenta y orden de la primera y le realiza a posteriori una liquidación de líquido producto. Son dos situaciones diferentes.

Como ítem e) expone que desarrolla su actividad en nuestra provincia y en Mendoza, y que el Fisco tucumano expresa que no existen consultas vinculantes en esta provincia. El apelante considera que existiendo dos jurisdicciones con idéntica legislación y distinta conclusión se debió solicitar la intervención de la comisión arbitral del Convenio Multilateral; lo que no ocurrió, procediendo Tucumán a realizar una interpretación unilateral.

En el ítem f) hace referencia a la consulta vinculante que originó el informe 2/17 de la provincia de Mendoza que resolvió la forma de liquidación del impuesto sobre los Ingresos Brutos para una empresa del grupo Panella con la misma actividad, que no fue analizada ni desvirtuada por el fisco tucumano.

En otro ítem f) manifiesta que la cuestión radica en la base imponible sobre la que se aplica la alícuota que es la "retribución por la actividad ejercida" que se le reconoce al concesionario por la venta de artículos de su exclusividad.

Como ítem g) manifiesta que se produce un alejamiento de las normas del Código Civil y Comercial de la Nación, las que tienen un grado superior a las disposiciones del CTP.

Como fundamento a los agravios reitera en forma más extensa los mismos y cita jurisprudencia dictada en el sentido manifestado por su parte.

El apelante rechaza también la incorporación en la base imponible, la inclusión del impuesto interno por no estar inscripto en el mismo.

Plantea la nulidad del procedimiento de inspección por no aplicar la norma vigente y emitir un acto que no se encuentra debidamente fundamentado. Resultan afectados el principio de legalidad, el de razonabilidad y el de legitimidad, todos amparados por la constitución.

Considera conforme pacífica doctrina y jurisprudencia, que la aplicación retroactiva de la normativa y de su interpretación, no es posible.

Asimismo considera que el contribuyente no puede ser sorprendido en su buena fe por el actuar de la Administración. No resulta ético, leal ni coherente que el Fisco pretenda desechar la base imponible que quedó definida en la consulta vinculante en el caso de José Esteban Panella S.A., que resulta una situación idéntica a la establecida en el art. 221 segundo párrafo del CTP de Tucumán.

Manifiesta que la DGR no puede ir en contra de leyes de fondo como la Constitución Nacional y el Código Civil y Comercial de la Nación.

En relación con la sanción de multa aplicada plantea la procedencia del "error excusable", atento a la complejidad y dificultad planteadas en el presente caso.

Ofrece pruebas instrumental y pericial contable.

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 nunca desconoció la carta oferta que establece el vínculo entre Global Pack SA y Cervecería y Maltería Quilmes SAICAYG; incluso se expresó sobre esta operatoria entre los fundamentos del Acta de deuda, citando algunos párrafos de la misma: *"...Que a los fines de constatar el vínculo comercial que mantienen la firma verificada con la firma CERVECERIA Y MATERIA QUILMES S.A.I.C.A.y G., se procedió a solicitar a la misma en fecha 23/11/2022...que informe la vinculación con el verificado mediante explicación de modalidad operativa, detalle de operaciones y*

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

*comprobantes utilizados. Que en fecha 13/12/2022 la firma CERVECERIA Y MATERIA QUILMES S.A.I.C.A.y G. manifiesta mediante nota y documentación adjunta que obra a fs. 139 a 132, del expte de referencia, que la modalidad operativa con el contribuyente GLOBAL PACK S.A., C.U.I.T. 30-71120783-6, es la venta de productos de la compañía Quilmes en cuenta corriente..."*

Expresa el Fisco en su responde que si considera la Carta Oferta como "concesión", pero impugnará el modo de tributación del apelante quien por ser concesionario se encuentra excluido taxativamente de la disposición de tributar por diferencia y su deber de tributar por las normas generales previstas en el art. 221 del CTP, debiendo considerar ingreso bruto "el valor o monto total" de los ingresos en valores monetarios, en especie o en servicios devengados.

Manifiesta que el recurrente pretende tributar en virtud de lo establecido por el art. 221 del CTP, por la "retribución", desconociendo que por ser concesionario se encuentra excluido del modo de tributación previsto en el art. 224 inc. 4 primer párrafo del CTP, debiendo someterse a lo dispuesto en el mismo art. 224 inc 4 pero en el segundo párrafo, por lo que su modo de tributar es conforme el régimen general y no en base a la diferencia de precio o retribución como mal pretende el contribuyente.

La Carta Oferta no es la única prueba para validar la forma de tributación de la actividad. La misma resulta insuficiente para probar sus dichos, por lo que no pueden considerarse tampoco los papeles de trabajo o planillas de liquidación del impuesto de los meses de enero a julio de 2022, las que fueron emitidas o confeccionadas por el propio contribuyente.

Considera la DGR que hay que tener en cuenta lo resuelto por la CSJT en los autos Yuhmak SA c/ Provincia de Tucumán- DGR s/ acción declarativa de certeza Expte 534/17 y Yuhmak Automóviles SA c/ Provincia de Tucumán- DGR s/ acción meramente declarativa Expte 534/17.

Que además el Departamento Técnico Tributario en su dictamen obrante a fs 682/683 en relación con el art. 221 del CTP expresa que: *"Es de singular importancia destacar que el artículo citado resulta incontrovertiblemente claro al indicar como ingreso bruto al valor o monto total, devengado en concepto de ventas, remuneraciones, retribuciones o en general el importe total obtenido por las operaciones realizadas, resultando tales conceptos sinónimos en términos*

cuantitativos, pues el legislador provincial los ha utilizado a todos ellos de modo indistinto para representar un mismo quantum, esto es, el monto total de los ingresos obtenidos”.

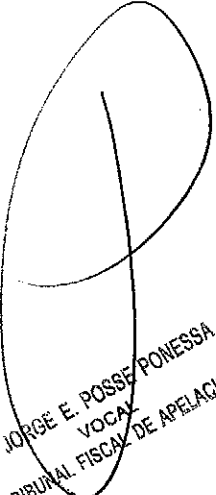
Respecto al análisis de la documental proporcionada correspondiente a las planillas “Liquidación de Ingresos Brutos Tucumán” por los meses 01 a 07/2022, obrante a fs. 431/664 y que fuera nuevamente acompañada en esta instancia a fs. 749/866, del cruce de las mismas contienen la misma información, siendo las bases imponibles por cada actividad coincidente con las declaradas en concepto de base imponible para el impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme estados de cuentas emitidos por los sistemas informáticos de la DGR, que obra en los autos.

Sigue la Autoridad de Aplicación manifestando que corresponde tener presente las bases que declara la firma, las que se conforman con la sumatoria de la utilidad obtenida por la venta de cada producto y son las expuestas en la última columna de cada “Liquidación de Ingresos brutos Tucumán” (fs. 95/131 y 431/664) denominada “Monto gravado (retribución por la actividad ejercida)”, el que no corresponde ser considerado como base imponible conforme lo expuesto anteriormente.

Considera el Fisco que tampoco procede la intervención en el caso de la Comisión Arbitral para dirimirlo, toda vez que no existe como hecho controversial cuestiones atinentes al Régimen de Convenio Multilateral.

En relación con que el Informe 2/17 emitido por la provincia de Mendoza, y originado por la consulta realizada por el apelante, donde se indicara la forma de liquidación del impuesto en dicha jurisdicción para una empresa del grupo del contribuyente y que dicha legislación sería idéntica a la de Tucumán; cabe manifestar que no existe obligación por esta DGR de solicitar una consulta vinculante.

Respecto del supuesto alejamiento de la aplicación de las normas del CCCN, la misma es una afirmación inexacta y sin fundamento jurídico, ya que la realidad económica de la actividad realizada, fue analizada en conjunto con la forma de documentar y registrar sus operaciones, lo que se analizó según las disposiciones del art. 216 del CTP.



Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
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

En relación con la nulidad planteada por el apelante, el mismo no expone los motivos que lo llevan a considerar tal postura, por lo que carece de fundamento. El art. 43 de la ley 4537 establece los requisitos esenciales que debe revestir el acto administrativo, los que fueron cumplidos en el caso. Alega el recurrente la falta de motivación, sin que exista sustento tampoco en dicho planteo; ya que se motivaron adecuadamente los hechos, explicando las circunstancias que llevaron a elaborar la determinación impositiva.

Respecto de la sanción de multa aplicada, surge como corolario de haberse verificado una infracción a los deberes materiales pues existe una conducta antijurídica constituida por la omisión de ingresos del impuesto (aspecto objetivo). En relación con la figura del error excusable, el Fisco considera que el mismo requiere que el contribuyente haya actuado con un comportamiento normal, razonable, prudente y adecuado a la situación, resultando exento quien demuestre que pese a esa diligencia y en razón de atendibles circunstancias, pudo o debió creer razonable que su acción no lesionaría el precepto legal ni al erario público. Para que el error excusable sea considerado como eximente de responsabilidad debe ser probado de manera específica en el accionar del deudor.

En la multa de marras aplicada en virtud del art. 86 inciso 1 del CTP se verificaron supuestos de hechos descriptos en el art. 88 del mismo Digesto (inc. 1, 2 y 3) y que permiten tener por acreditado el elemento subjetivo requerido. Las presunciones contenidas en dicho artículo son factibles de ser derrumbadas si se oponen a ellas las pruebas correspondientes que las contradigan. Teniendo en cuenta que no se demostró la existencia de elementos que justifiquen eximir al apelante de responsabilidad, la multa resulta válida y ajustada a derecho.

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

III.- A fs. 35/36 obra Sentencia Interlocutoria N° 125/24 del 27/09/2024 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 46/23 resulta ajustada a derecho.

Corresponde en el presente caso realizar un análisis de la actividad desarrollada por el apelante y de cómo debe declarar el impuesto sobre los Ingresos Brutos de acuerdo a la normativa vigente para el período fiscal 2022, objeto de estos autos. Cabe destacar que no existe discrepancia entre las partes en relación con la actividad desarrollada por el apelante, tanto él, como la Autoridad de Aplicación reconocen que reviste calidad de concesionario en virtud a la carta oferta remitida al concedente Cervecería y Maltería Quilmes.

La discrepancia se presenta en relación con la conformación de la base imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Este Vocal considera que corresponde analizar las normas aplicables, a saber: el artículo 221 del CTP prevé: *"Salvo expresa disposición en contrario, el gravamen se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada."*

*Se considera ingreso bruto el valor o monto total -en valores monetarios, en especies o en servicios devengado en concepto de venta de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazos de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas..."*

Por otra parte el art. 224 del CTP dispone: *"El Impuesto sobre los Ingresos Brutos se determinará de la siguiente manera: ...4. Para operaciones efectuadas por comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, representantes y/o cualquier otro tipo de intermediación en operaciones de naturaleza análoga: la base imponible estará dada por la diferencia entre los ingresos del período fiscal y los importes que transfieran en el mismo a sus comitentes. Esta disposición no será de aplicación en los casos de operaciones de compraventa que, por cuenta propia, efectúan los intermediarios citados en el párrafo anterior. Tampoco para los concesionarios o agentes oficiales de venta, los que se regirán por las normas generales."* (el subrayado me pertenece).

Haciendo una hermenéutica de los artículos citados, surge claro que el concesionario no puede determinar la base imponible del impuesto por la diferencia entre los ingresos del período fiscal y los importes transferidos a sus comitentes; ya que expresamente se remite al régimen general y dicho régimen

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

es el establecido en el art. 221 que considera ingreso bruto al monto total por la venta de los bienes.

Si bien no se desconoce la Carta Oferta, tampoco resulta menor la respuesta que fuera remitida por el "concedente" (a fs. 141) en la que manifiesta: *"La modalidad operativa con el contribuyente... es la venta de productos de la compañía Quilmes en cuenta corriente."*

Es decir que el proveedor principal del apelante, en oportunidad de manifestar cómo es la operación entre las partes, no hace alusión alguna a la concesión oficial que le habría otorgado a Global Pack y a la exclusividad existente entre ambos; solo expone que se trata de una venta de productos en cuenta corriente.

Debe considerarse lo establecido por el art. 7 del CTP, el que establece: *"Los actos, hechos o circunstancias sujetas a tributación, se considerarán conforme a su significación económica financiera en función social prescindiendo de su apariencia formal aunque ésta corresponda a figuras o instituciones regladas por otras ramas del derecho."*

El hecho sujeto a tributación en el caso de marras no es más que el de una persona jurídica comprando a otra persona jurídica y posteriormente vendiendo la mercadería a consumidores finales. El fisco prescinde de la apariencia formal (la carta oferta en la que basa el apelante su relación de concesión y de la que Quilmes no hace mención alguna) y realiza un análisis de la situación completa y de la significación financiera en función social.

Otro de los fundamentos en los que basa su apelación el contribuyente tiene que ver con la retribución por la actividad ejercida, que según la carta oferta punto f), cuarto párrafo consigna expresamente lo siguiente: *"La retribución para la concesión quedará definida y reflejada en las planillas que emitirá CMQ (Quilmes SAICAYG) de la cual surgirán los márgenes comisionales (MkUP TOT %) que corresponda por la actividad desarrollada, más allá del amplio detalle sobre los productos que tiene dicha lista, con precios, cantidades, etc."* y en virtud de la cual el apelante lo pretende encuadrar en el art. 221 del CTP.

Sin embargo, si bien a fs. 436/460, 467/491, 497/523, 529/555, 561/590, 597/628, 634/664 del expte DGR obran dichas planillas donde se consigna en una de las columnas el Mup Tot%, como fuera manifestado en la carta oferta referida, las mismas planillas son simples hojas confeccionadas por el apelante y que no

fueron de alguna manera ratificadas por la otra parte contratante (Quilmes) amén de que no cumple con la previsión del art. 33 de la ley 4537. El mismo establece: *"Los documentos que se acompañen a los escritos o aquellos cuya agregación se solicite a título de prueba, podrán presentarse en su original o en testimonio expedido por oficial público o autoridad competente..."* Es decir, no puede considerarse que esta documentación pueda resultar prueba fehaciente de la manera en que desarrolla la actividad el contribuyente en su intento por justificar la forma de conformación de la base imponible del impuesto.

Por otra parte no puede atenderse a la pretensión del apelante de que se informe de la situación a la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, atento a que no se encuentra en tela de juicio el sustento territorial de una u otra jurisdicción; sino que se trata de la manera en que conforma la base imponible del impuesto que indiscutiblemente resulta atribuido a nuestra provincia.

El Convenio Multilateral en su art. 96 establece que: *"El contribuyente que es objeto de un ajuste o verificación por una jurisdicción de los que surja el criterio del Fisco con respecto de la atribución jurisdiccional de ingresos y gastos, si pretende accionar ante la Comisión Arbitral y solicitar la aplicación del Protocolo Adicional debe manifestarlo al Fisco actuante y a los demás Fiscos involucrados, en el momento de la contestación de la vista. Cuando la instancia procesal del Fisco determinante no contemple la vista previa, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 99 del presente ordenamiento."*

Por otra parte, el art. 98 del mismo Digesto prevé que: *"El Protocolo Adicional no será de aplicación cuando se determinen omisiones en la base imponible atribuible a las jurisdicciones, no obstante la concurrencia de diversas interpretaciones de la situación fiscal del contribuyente, previstas en el artículo anterior de esta resolución."*

Del juego armónico de ambos artículos, se concluye que no puede el contribuyente pretender la intervención de la Comisión Arbitral, ya que la discusión no versa en autos sobre la atribución jurisdiccional de ingresos y gastos entre Tucumán y Mendoza; sino precisamente sobre omisiones en la conformación de la base imponible atribuible a nuestra jurisdicción, situación claramente prevista en el citado art. 98.

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

En cuanto al planteo de nulidad de la Resolución por falta de motivación suficiente, cabe considerar lo que 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.*

*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).

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

En el caso de marras debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 incisos 1, 2 y 3 del C.T.P. el que presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista: "1. *Contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas.* 2. *Declaraciones juradas que contengan datos falsos.* 3. *Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributaria.*", supuestos que han sido comprobados en el caso bajo análisis, atento a que efectivamente la documentación que fuera presentada durante el curso de las actuaciones de ninguna manera puede confirmar que deba conformarse la base imponible de una manera diferente a la norma general (valores totales de la mercadería vendida) ya que más allá del reconocimiento de la Carta Oferta, Quilmes considera que el apelante es un cliente a quien vende sus productos en cuenta corriente. Ello demuestra que dichas declaraciones juradas contienen datos falsos, además de actuar en forma contraria a lo establecido por los preceptos legales y reglamentarios, con la intención de disfrazar una simple compraventa, por la que sí corresponde tributar en virtud del principio general previsto en el artículo 221 del CTP.

Tampoco puede el recurrente pretender la aplicación del error de hecho excusable, ya que el mismo resulta procedente para el caso de que el responsable actuando con la debida diligencia, el error se hubiera verificado de igual manera; lo que no ocurre en las presentes actuaciones, ya que la manera de tributación está lo suficientemente clara en el articulado del CTP.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

En sentencia de fecha 21/05/2025 en los autos "Sancor Cooperativas Unidas Limitadas" el Tribunal Fiscal de Apelaciones de Buenos Aires en algunos de sus considerandos expresa: "...Así, en determinadas circunstancias, el error o ignorancia respecto de las obligaciones impuestas por el organismo fiscal puede constituir una causal de exculpación. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido en numerosas oportunidades que el principio de culpabilidad -que exige, como presupuesto ineludible para la aplicación de una sanción, la posibilidad real y efectiva de ajustar la conducta individual a los mandatos de las normas jurídicas- rige en el campo del derecho represivo tributario (Fallos: 303:1548 y sus citas; 312:149 y su cita; 312:447 y sus citas).

Ahora bien, para que proceda este eximente, dicho error debe surgir probado y, además, invocado en forma no genérica. La excusabilidad, aun cuando no es un hecho externo a la persona, es una circunstancia que surge de la confrontación de las normas en juego y/o de los criterios de jurisprudencia administrativa y judicial aplicables al caso que se analiza. Es esa valoración que puede llevar al juzgador a excusar la conducta del imputado.

En definitiva, el error excusable será excluyente de responsabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes derivados de fallos contradictorios sobre la materia o de la mala redacción de sus disposiciones que coloquen al contribuyente en un escenario de confusión con relación a su situación frente al tributo (Fallos: 319:1524), para lo cual deberá probar que procedió con la debida diligencia a fin de evitar incurrir en la omisión del tributo (Carlos Giuliani Fonrouge - Susana C. Navarrine, "Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social", Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires 2009, pág. 291).

En el caso, no puede apreciarse que a pesar de haber actuado con la debida diligencia, la firma careció de la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de la conducta, no evidenciándose esa oscuridad esencial, decisiva e inculpable. Más bien ha quedado acreditada una clara negligencia en su proceder..." (el subrayado no está en el original).

En el caso de autos, el contribuyente no puede de ninguna manera alegar oscuridad en las normas o criterios interpretativos contradictorios, ya que la actividad que manifiesta realizar es la misma que considera el Fisco, pero el

apelante decide conformar la base imponible de una manera que no se corresponde con las normas de nuestro Digesto Tributario Local. No puede ampararse en el error excusable para evitar la sanción que le corresponde.

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

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución:

I) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por GLOBAL PACK S.A., CUIT N° 30-71120783-6, en contra de la determinación contenida en el artículo 1° de la Resolución N° D 46/23 de fecha 06/12/2023, y en consecuencia CONFIRMAR la deuda derivada del Acta de Deuda N° A 150-2023 (período fiscal 2022) por la suma de \$52.599.917,94 correspondiente a saldo del impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio Multilateral, período fiscal anual e intereses resarcitorios calculados al 24/07/2023, con más la suma de \$36.323.188,98 correspondientes a los intereses resarcitorios sobre los anticipos 01 a 09/2022 liquidados a la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la DDJJ anual del gravamen correspondiente al período fiscal 2022. La Autoridad de Aplicación deberá calcular los accesorios establecidos en el art. 50 CTP hasta el efectivo pago, en virtud a las razones expuestas en los considerandos.

II) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por GLOBAL PACK S.A., CUIT N° 30-71120783-6, en contra de la sanción aplicada por el artículo 2° de la Resolución N° D 46/23 de fecha 06/12/2023, originada en el sumario N° M 150-2023, por configurarse la infracción tipificada en el art. 86 inc. 1 del CTP y en consecuencia CONFIRMAR la multa aplicada por la suma de \$100.450.534,60, equivalente a dos veces el gravamen omitido en el impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio Multilateral, período fiscal 2022.

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

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.

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

Por ello:

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

#### **RESUELVE:**

**1- NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **GLOBAL PACK S.A., CUIT N° 30-71120783-6**, en contra de la determinación contenida en el artículo 1° de la Resolución N° D 46/23 de fecha 06/12/2023, y en consecuencia **CONFIRMAR** la deuda derivada del Acta de Deuda N° A 150-2023 (período fiscal 2022) por la suma de \$52.599.917,94 correspondiente a saldo del impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio Multilateral, período fiscal anual e intereses resarcitorios calculados al 24/07/2023, con más la suma de \$36.323.188,98 correspondientes a los intereses resarcitorios sobre los anticipos 01 a 09/2022 liquidados a la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la DDJJ anual del gravamen correspondiente al período fiscal 2022. La Autoridad de Aplicación deberá calcular los accesorios establecidos en el art. 50 CTP hasta el efectivo pago, en virtud a las razones expuestas en los considerandos.

**2- NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **GLOBAL PACK S.A., CUIT N° 30-71120783-6**, en contra de la sanción aplicada por el artículo 2° de la Resolución N° D 46/23 de fecha 06/12/2023, originada en el sumario N° M 150-2023, por configurarse la infracción tipificada en el art. 86 inc. 1 del CTP y en consecuencia **CONFIRMAR** la multa aplicada por la suma de \$100.450.534,60, equivalente a dos veces el gravamen omitido en el impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio Multilateral, período fiscal 2022.

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

**HACER SABER**


M.F.L.

  
**DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN**  
VOCAL

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

  
**C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ**  
VOCAL PRESIDENTE

**ANTE MÍ**

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