



SENTENCIA N° 89 /2024

Expte. N° 482/926-2022

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 29 días del mes de Julio de 2024, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"ENTROPY LABS S.A.S. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 482/926-2022(Expte. N° 13.394/376-D-2021-DGR)"** y;

El sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.-

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I. Se presenta el Sr. Jaime Roig en carácter de apoderado de la firma **ENTROPY LABS S.A.S.** (fs.317/322- 326/332 Expte. N° 13.394/376-D-2021) e interpone Recursos de Apelación en contra de las Resoluciones N° D 57-22 y N° D 58-22 de la Dirección General de Rentas de fecha 30.09.2022 obrante a fs.307/310-311/314 mediante las cuales resuelve:

A) Resolución N° D 57/22: RECHAZAR la impugnación efectuada por el contribuyente **ENTROPY LABS S.A.S.** contra el Acta de Deuda N° A 33-2022 (Período 2020) confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. **RECHAZAR** el descargo interpuesto al Sumario N° M 33-2022 y **APLICAR** una multa de \$ 252.143,82 (Pesos Doscientos Cincuenta y Dos Mil Ciento Cuarenta y Tres con 82/100), equivalente a dos veces el gravamen omitido consignado en el Acta de Deuda N° A 33-2022 del periodo 2020 por configuración de la infracción contenida en el Artículo 86° inciso 1 del CTP;

B) Resolución N° D 58/22: RECHAZAR la impugnación efectuada por el contribuyente **ENTROPY LABS S.A.S.** contra el Acta de Deuda N° A 34-2022 (Anticipos 01 a 07/2021) confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. **RECHAZAR** el descargo interpuesto al Sumario N° M 34-2022 y **APLICAR** una multa de \$ 502.265,96 (Pesos Quinientos Dos Mil Doscientos Sesenta y Cinco con 96/100), equivalente a dos veces el gravamen omitido consignado en el Acta de Deuda N° A 34-2022 de los anticipos 01 a 07/2021 por configuración de la infracción contenida en el Artículo 85° del CTP;

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

II. El contribuyente en sus Recursos presentados el 21.10.2022 a fs. 317/322-326/332 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos. En general reitera los planteos esgrimidos en la impugnación.

Bajo el título *"Ajustes pretendidos. Persecución Tributaria. Derecho de Exportación. Desactualización Legislativa. Improcedencia de la Pretensión Fiscal"* sostiene que *"...El legislador tucumano pensó que como la exportación de productos de software no pasa por Aduana nacional, era oportuno instaurar una Aduana provincial. Pero no, no fue así. Guardó silencio. Ante su pasividad y el vacío legislativo, fue una interpretación de la Dirección General de Rentas la que decidió que las exportaciones de bienes derivados del software deben pagar ISIB. Este pensamiento fue seguido por el Sr. Vocal del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia, el Dr. Jorge Posse Ponessa, en su disidencia en la sentencia N° 68/22 en el marco del Expte DGR N° 8082/376-D-2019"*, transcribiendo parte de los argumentos expuestos en la mencionada sentencia.

Considera que la DGR "decidió" gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a las exportaciones de bienes derivados del software, pero que ello no corresponde.

Plantea la "Inconstitucionalidad. Violación del Art.4, 126 y concordantes de la Constitución Nacional". *"Cuando los provincias intentan acaparar las facultades del gobierno federal provocan agravios constitucionales como la doble imposición o sea la situación por la cual un solo hecho imponible es gravado al mismo tiempo por el fisco federal y por uno o más fiscos provinciales. Esta situación es violatoria de los principios de equidad y razonabilidad, ya que el contribuyente no puede ser obligado a pagar dos o más veces un impuesto que grave la misma base imponible"* cita jurisprudencia.

Menciona además el Artículo 9 inc. 27 de la CN que suprime las aduanas provinciales y otorga exclusivamente al Congreso la función de fijar los derechos o aranceles aduaneros.

Finalmente ofrece como prueba documental la presentada en el Expte. N° 8082/376-D-2019. Solicita se haga lugar a sus recursos y se dejen sin efecto los sumarios instruidos.

III. La Dirección General de Rentas, en fojas 1/4 -9/12 del Expte. N° 482/926-2022, contesta traslados de los recursos conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

En primer lugar, destaca que el Apelante reitera todos los argumentos expuestos en la etapa impugnatoria, consecuentemente la presentación realizada en ésta etapa no ha variado en lo absoluto la determinación oportunamente practicada.

Con respecto al planteo sobre la improcedencia de la pretensión fiscal, reitera lo expuesto en las resoluciones apeladas y sostiene que es el mismo contribuyente quien reconoce que la actividad que realiza y que motiva la determinación es la exportación de servicios.

Insiste en que *"...las actividades declaradas por el contribuyente se encuentran alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme lo establecido en el Art.214, 215 y concordantes del CTP"*. Considera que es más que clara la normativa provincial respecto de la actividad desarrollada por el impugnante, se encuentra gravada y no puede pretender el mismo incluirla en el artículo 217 del CTP como una actividad no gravada, asimilándola a una exportación de productos y mercaderías. Concluye que la determinación se encuentra ajustada a derecho y no le asiste razón al recurrente.

Con relación al planteo sobre los intereses resarcitorios se remite a lo expuesto en las Resoluciones N° D 57-22 y N° D 58-22.

Respecto al planteo de inconstitucionalidad, expone que esta función le compete a cualquier juez de cualquier fuero o instancia, y tiene lugar en principio a petición de parte respecto de un caso concreto.

En lo que respecta a la Resolución N° D 57-22 y el planteo sobre la imposición de dos sanciones por un mismo hecho, reitera que en el Sumario N° M 33-2022 no se incluyeron los anticipos 01 a 08/2020; que ya se ofició Acta de deuda N° A 3877-2020 que se tramitan en el Expte. N° 15.561/376-D-2020; sino solamente se incluyeron a los anticipos 11 y 12 según surge de la denominada planilla anexa del cálculo de la multa.

En lo que respecta a la Resolución N° D 58-22 y el planteo de falta de conducta típica reprochable, reitera lo expuesto en la resolución apelada y sostiene que no corresponde hacer lugar.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Con relación a la prueba, sostiene que la misma fue debidamente analizada y finalmente sostiene que corresponde rechazar los recursos de apelación interpuestos en contra de las Resoluciones N° D 57-22 y N° D 58-22, debiendo confirmarse las mismas.

IV. A fojas 20/21 del Expte. N°482/926-2022 obra la Sentencia Interlocutoria N° 120/2023 de fecha 30.06.2023, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso, se abre la causa a prueba por el termino de 20 días. Con fecha 22.11.2023 se dejó constancia de que el período probatorio se concluyó sin que el Contribuyente haya producido la prueba. (fs.25) por lo que se determina que la causa se encuentra en condiciones de resolver.

V. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si las Resoluciones N° D 57-22 y N° D 58-22 de fecha 30.09.2022, resultan ajustadas a derecho. Como cuestión preliminar es importante mencionar que los planteos realizados en la etapa recursiva son en esencia una reiteración de los realizados en oportunidad de la impugnación.

De manera preliminar es importante destacar que el Contribuyente solicitó la apertura a prueba del procedimiento, tanto en la etapa impugnatoria como en la presente etapa. En la instancia anterior la Autoridad de Aplicación abrió la causa a prueba por 20 días, el contribuyente diligenció los oficios pero sólo éste Tribunal Fiscal contestó el mismo. En ésta instancia apelatoria, en búsqueda de la verdad material se volvió a abrir el procedimiento a prueba sin que la misma haya sido producida. Razón por la cual la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta con las constancias obrantes en autos.

Entrando a analizar las constancias obrantes en autos, es importante destacar que la actividad económica en la que se encuentra inscripta la firma apelante es "Servicios de informática n.c.p." pero además tiene entre uno de sus objetos la exportación de servicios de software; es decir que es el mismo contribuyente reconoce que su actividad es la exportación.

Ahora bien, el CTP al respecto establece en su artículo 217 que: *"No constituyen actividad gravada con este impuesto: 4) Las exportaciones, entendiéndose por tales las actividades consistentes en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador, con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas..."*.

Las exclusiones, exenciones, desgravaciones deben ser analizadas de manera restrictiva, y tal como lo expresa la legislación antes descripta aplicable en éste caso, las exportaciones que no están gravadas con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos son las que consisten en venta de productos y mercaderías, no la exportación de servicios.

El apelante se equivoca porque realiza una interpretación errada entre las disposiciones nacionales y las provinciales, debido a que se trata de diferentes impuestos y cada uno debe regirse por la ley correspondiente; en el presente caso resulta de aplicación lo dispuesto por el Código Tributario Provincial- Ley N° 5121 y modificatorias-

De acuerdo a lo analizado anteriormente y en virtud de la realidad económica de la firma ENTROPY LABS S.A.S. surge con claridad que la firma realiza la actividad "exportación de servicios", la cual no se encuentra contemplada en el Código Tributario Provincial como una actividad exenta o no gravada, razón por la cual se confirma la determinación impositiva.

Con relación al Expte N° 8082/376-D-2019 es importante destacar que tramita otra verificación impositiva llevada a cabo a la firma, no obstante es válido remarcar que en el mismo se resolvió "...que las exportaciones que no están gravadas con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos son las que consisten en la venta de productos y mercaderías, no la exportación de servicios. En conclusión no corresponde de ninguna manera una interpretación diferente, ..."; por lo que no corresponde realizar ningún ajuste.

En lo que respecta al planteo sobre los intereses resarcitorios correspondientes a las posiciones donde se determinaron sumas pendientes de ingreso, cabe destacar que los anticipos constituyen obligaciones de cumplimiento independiente, cuya falta de pago en término hace incurrir en recargos. Al respecto el artículo 50 del CTP establece que: "La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, recaudaciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio...". Por ello el planteo mencionado debe ser rechazado.

Por último, respecto a la pretendida inconstitucionalidad y violación del Art.4, 126 y concordantes de la Constitución se debe advertir al apelante lo que establece el

Dr. JORGE H. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

S.R.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

artículo 161 del Digesto Tributario Provincial el cual establece que: “El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias (...)”. En tanto lo expuesto, excede la competencia de este Tribunal la declaración de inconstitucionalidad de las leyes, existiendo entonces una imposibilidad jurídica de atender el pedido del apelante.

Al respecto la jurisprudencia señala “que el control de constitucionalidad de las normas se caracteriza por ser judicial, porque se trata de una facultad exclusiva y excluyente del Poder Judicial de la que no participan los restantes poderes; difuminado, ya que es ejercido indistintamente por todos los Magistrados y Tribunales que integran el Poder Judicial, quienes se encuentran habilitados para juzgar sobre la constitucionalidad de las leyes y demás normas generales que resulten aplicable al asunto donde intervienen (cfr. Art. 122 de la Constitución local); y concreto, en cuanto solo procede ante un caso o causa judicial respecto del cual, exclusivamente surtirá efecto la eventual declaración de inconstitucionalidad (cfr. Art. 24 in fine de la Carta Magna Tucumana)” HONEY & SUGAR S.R.L. C/PROVINCIA DE TUCUMAN – DGR – S/INCONSTITUCIONALIDAD, Sentencia N° 97, 18.02.2018, Exma. Cámara Contencioso Administrativo Sala I.

En relación al planteo sobre la doble imposición de sanciones en la Resolución N° D 57-22, es válido aclarar que si bien en el Acta de Deuda N° A 33-2022 se indica que el período fiscal es 2020, se debe tener en cuenta que en la Planilla Anexa de dicha Acta de Deuda sólo se expusieron los períodos 01 a 08/2020 a título informativo (porque ya fueron determinados en el Acta de Deuda N° A 3877-2020), y que la determinación básicamente corresponde a los períodos 09 a 12/2020.

Además es importante destacar que la deuda determinada por los períodos 01 a 08/2020 en la mencionada Acta de Deuda N° A 3877-2020 fue regularizada mediante el Régimen de Regularización de Deudas Fiscales – Decreto N° 1243-3 ME a través del Plan de Pagos Tipo 1533 N° 334194, sin que la multa correspondiente haya regularizada de acuerdo al sistema informático de la DGR (fs.236).

Teniendo en cuenta lo expuesto, no le asiste razón al apelante debido a que el Sumario N° M 33-2022 corresponde solamente a las posiciones 09 a 12/2020, no



incluye a los anticipos 01 a 08/2020 los cuales se tramitan en el Expte. N° 15.531/376-D-2020.-

Con respecto al Sumario N° M 34-2022, la sanción surge como consecuencia de haberse verificado posiciones impagas a favor de la DGR, lo que configura una infracción a los deberes materiales porque constituye una conducta antijurídica proveniente de la omisión de ingreso de la obligación tributaria. Por ello se rechaza los argumentos expuestos por el Apelante.

Finalmente, por lo expuesto considero corresponde: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **ENTROPY LABS S.A.S. C.U.I.T. N° 30-71591476-6** contra la **Resolución N° D 57-22** emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 30.09.2022 y en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos. **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **ENTROPY LABS S.A.S. C.U.I.T. N° 30-71591476-6** contra la **Resolución N° D 58-22** emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 30.09.2022 y en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.

Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

I. Comparto y adhiero a las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal C.P.N. Jorge Gustavo Jimenez, en lo que refiere a los antecedentes de autos, y formulo disidencia respecto a la cuestión de fondo, que es la gravabilidad en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de las Exportaciones de Servicios, la multa aplicada y consiguiente resolución del caso, en merito a los fundamentos que se expondrán en el apartado siguiente de éste voto.

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

Observo que esta tarea de interpretación ya ha sido efectuada por la D.G.R al considerar a dicha actividad como "gravable", en mérito al dictamen técnico emitido por el Departamento Técnico Tributario (en adelante, DTT) de fecha

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

04/05/2010, el cual expresa: *“...Las prestaciones de servicios habituales y a título oneroso efectuadas en el territorio de la Provincia de Tucumán resultan alcanzadas por el Impuesto a los Ingresos Brutos, incluso aquellas cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, ya que el Código Tributario Provincial en su art. 217 inc. 4º, explica que no están gravadas las actividades de venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior...”*, por ello, la actividad de “servicios” no se encuentra prevista en la norma citada, encontrándose alcanzada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Este fundamento se asienta, según el D.T.T. en una interpretación restrictiva y literal del art. 217 inc. 4º, por tratarse de una excepción a una norma general.

Otra interpretación al respecto lo manifestó al emitir en fecha 08/10/2019 la Resolución General N° 94/19, por la cual, modifica el punto 6 del art. 7º de la R.G. 80/03, disponiendo que se deberá retener Ingresos Brutos en las cuentas bancarias cuando se trate de exportaciones que no sean productos o mercaderías.

En tal sentido, adelanto mi opinión contraria a la misma, en mérito a los siguientes fundamentos.

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

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

Los redactores de la norma -y la mayoría de la doctrina- han señalado que la decisión jurídica comienza con las palabras contenidas en la ley. Ahora bien, esto no implica que la interpretación deba ser efectuada en forma meramente literal, sino que los jueces deben determinar el sentido de las palabras y los términos estableciendo su sentido jurídico aunque resulte distinto de su acepción semántica o vulgar.

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

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

Desarrollado el procedimiento interpretativo de las leyes a partir del art. 2 del Código Civil y Comercial de la Nación, cabe resaltar que la Ley N° 27.467 de presupuesto del año 2009, modificó el Código Aduanero, incorporando un inc. c) al apartado 2 del art. 10°.

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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

La Ley N° 22.415 y sus modificatorias (Código Aduanero) es una ley dictada por el Congreso de la Nación y en tal sentido, constituye junto a la Constitución Nacional y los Tratados Internacionales- *"la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ellas, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales..."* (art. 31 de la Constitución Nacional).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO MENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Como consecuencia de ello, concluyo que corresponde **HACER LUGAR** al Recurso de apelación Interpuesto por **ENTROPY LABS S.A.S. C.U.I.T. N° 30-71591476-6** en contra de la Resolución N° D 57/22 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 30.09.2022 y en consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** la misma en todos sus términos, todo ello en mérito a las razones expuestas en los considerandos que anteceden; **HACER LUGAR** al Recurso de apelación Interpuesto por **ENTROPY LABS S.A.S. C.U.I.T. N° 30-71591476-6** en contra de la Resolución N° D 58/22 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 30.09.2022 y en consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** la misma en todos sus términos, todo ello en mérito a las razones expuestas en los considerandos que anteceden. Así voto.

El **Dr. José Alberto León** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

En mérito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

- 1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **ENTROPY LABS S.A.S. C.U.I.T. N° 30-71591476-6** contra la **Resolución N° D 57-22** emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 30.09.2022 y en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.
- 2) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **ENTROPY LABS S.A.S. C.U.I.T. N° 30-71591476-6** contra la **Resolución N° D 58-22** emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 30.09.2022 y en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.

3) **REGISTRAR, NOTIFICAR,** devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

HACER SABER

DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL

DR. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE (Disidencia)

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

