

SENTENCIA N° 610/17

Expte.: 232/926/2017
(Expte. DGR N° 33.548/376-D-2008)

En San Miguel de Tucumán, a los 06 días del mes de Noviembre de 2017, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **“SUCESIÓN DE MADRID ALBERTO s/ Recurso de Apelación” – Expediente N° 232/926/2017”**.

CONSIDERANDO:

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. 1020/1054 del expediente DGR N° 33.548/376-D-2008 se presenta el contribuyente, por medio de apoderado, e interpone recurso de apelación en contra de la Resolución N° D 127/17 de fecha 23/03/2017, dictada por la Directora General de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán (en adelante, la “DGR”).

Por medio de ella, la DGR resolvió: (i) declarar abstracto el tratamiento de la impugnación interpuesta respecto de las obligaciones tributarias correspondientes al periodo fiscal 2005 contenidas en el Acta de Deuda N° A 1392-2011; (ii) rechazar la impugnación oportunamente interpuesta por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 1392-2011 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en lo relativo a las

obligaciones tributarias de los periodos fiscales 2006, 2007 y 2008, confirmándola en todos sus términos con relación a esos períodos; y (iii) declarar abstracto el descargo interpuesto en contra del sumario N° M 1392-2011.

Como agravios que fundamentan su apelación, el contribuyente plantea, en primer lugar, la prescripción de las acciones fiscales correspondiente a los años 2005 y a los periodos comprendidos entre el 01 y el 11 de 2006. Alega que el cómputo del plazo debe ser quinquenal. Cita al respecto profusa jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Asimismo, alega la inexistencia de causales de interrupción de la prescripción de las acciones del fisco local.

En segundo lugar, el contribuyente plantea la nulidad del ajuste impositivo por ausencia, a su entender, de verdaderos fundamentos que sustenten la procedencia del ajuste y de la sanción, por entender que se ha utilizado un método presuntivo. En ese sentido, plantea la nulidad del acto en su faz determinativa por carecer de motivación real y por resultar inexigible la pretensión del fisco. Asimismo, el contribuyente plantea la falta de fundamentos en cuanto a la imputación del ilícito de defraudación de impuestos.

En tercer lugar, el contribuyente impugna el ajuste en sí del Impuesto sobre los Ingresos Brutos efectuado por el organismo fiscal. Afirma que la posición esgrimida por dicho organismo lleva a gravar, por un lado, el arriendo de la tierra y, por el otro, la comercialización de un fruto que es producido por la misma explotación agrícola, lo que significa desconocer el espíritu de la Ley de Aparcerías Rurales y el régimen de Maquila.

Según refiere el contribuyente, este último régimen establece que el cañero recibe un porcentaje de la producción y el ingenio el porcentaje restante. Al ingenio azucarero se le entrega caña que éste muele y transforma en bolsas de

azúcar, con las que paga al cañero, valuando esta entrega de frutos (el azúcar) según cotización. Explica que a la caña de azúcar que recibe el ingenio se le determina el rendimiento alcanzado para así calcular la cantidad de azúcar que se envasará en bolsas de 50 kgs. De tal manera, prosigue el contribuyente, siendo la operatoria tal como se la acaba de describir, el ingenio recibe caña de azúcar (fruto) proveniente de la actividad agrícola y entrega azúcar (fruto) proveniente de la actividad industrial.

En vistas de lo expuesto, el contribuyente reputa antojadiza y sin sustento la interpretación que hace el fisco de la Provincia de Tucumán, desconociendo lo que el mismo Código Tributario establece en el sentido de que los actos, hechos, circunstancias sujetas a tributación, se considerarán conforme a su significación económica financiera prescindiendo de su apariencia formal.

En cuarto lugar, el contribuyente alega la nulidad del acto de apertura de sumario por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 86, inciso 1 del Código Tributario. Asimismo, aduce la inexistencia de la infracción dado que no se habría configurado, en el caso, la acción típica en su faz objetiva y/o subjetiva. Cita, al respecto, profusa doctrina y jurisprudencia.

Finalmente, el contribuyente ofrece pruebas y hace reserva del caso federal.

II.- A fs. 01/07 del Expte. 232/926/2017 comparece la representación del organismo fiscal, contesta el traslado conferido en los términos del art. 148 del CTP, solicita el rechazo del recurso de apelación en su totalidad y la confirmación de la resolución en crisis.

En primer lugar, destaca que los agravios invocados por el apelante son, en esencia, una reiteración de las defensas planteadas en oportunidad de impugnar el Acta de Deuda N° A 1392-2011, por lo que corresponde reiterar en

esta instancia lo expuesto en oportunidad de analizar la impugnación interpuesta.

Con respecto a la defensa de prescripción opuesta por el apelante, indica la representación del organismo fiscal que en relación con el periodo fiscal 2005 resulta de aplicación lo previsto en el séptimo párrafo del art. 7 de la ley N° 8520 (conforme la modificación introducida por el punto f), inciso 7) del art. 1° de la ley N° 8720).

Que en relación con el resto de los periodos fiscales reclamados (2006 a 2008), dado que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto anual, el plazo de prescripción debe computarse desde el vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada anual. En consecuencia, si se cuentan 5 años desde la mencionada fecha (29/06/2007), la prescripción del periodo fiscal 2006 operaría el 09/06/2012, razón por la cual la acción del fisco para determinar y exigir el periodo fiscal 2006 no se encontraba prescripta al día de la notificación del acta de deuda, ocurrida el 29/11/2011. En ese sentido, explica la representación del organismo fiscal que dicha notificación del acta de deuda suspendió los términos de la prescripción por un lapso de 1 año, lo que extendió el plazo de prescripción al 29/06/2013. Que no obstante ello, con fecha 17/09/2012 el organismo fiscal inició demanda de embargo preventivo por los periodos incluidos en el acta de deuda, lo que interrumpió los plazos de prescripción que estaban corriendo por lo que las acciones correspondientes a los periodos fiscales 2006 y 2008 no se encuentran prescriptas ni condonadas.

Con relación al agravio referido a la nulidad del ajuste impositivo por supuesta ausencia de verdaderos fundamentos, el organismo fiscal lo rechaza con remisión a todo cuanto fuera dicho en oportunidad de impugnación del acta de deuda. Cita profusa doctrina y jurisprudencia referente a la nulidad de los actos administrativos, la que damos aquí reproducida en honor a la brevedad.

Con respecto a la impugnación del ajuste en sí, la representación del organismo fiscal sostiene que del análisis de la documentación aportada surge que los contratos de aparcería rural aportados no cumplen con lo previsto en el art. 21 de la ley, ya que en ellos el objeto no es repartirse los frutos (que en estos casos sería la caña de azúcar), sino recibir como pago bolsas de azúcar. Por ello es que, explica, en la presente determinación se procedió a gravar los citados contratos considerando que los mismos no se encuadran en las disposiciones de un contrato de aparcería, sino como dos operaciones: (i) el arrendamiento de la propiedad el que se encuadra en la actividad Código 703002; y (ii) la comercialización de las bolsas de azúcar recibidas como contraprestación.

Agrega que los fundamentos mencionados en los párrafos precedentes no son rebatidos por el contribuyente en el presente recurso de apelación, toda vez que se limita a señalar, al respecto, que la postura de la dirección significa desconocer el espíritu de la ley de aparcerías rurales y el régimen de maquila; y tampoco acompaña documentación que desvirtúe esos fundamentos.

Con respecto al agravio formulado acerca de que la determinación de oficio practicada en autos implicaría el desconocimiento del régimen de maquila, destaca la representación del organismo fiscal que es oportuno reiterar lo expresado en la resolución apelada, en el sentido que del propio texto de la ley de Maquila N° 25.113 surge con total claridad que la formalización del contrato por escrito constituye una condición *sine qua non* para la existencia y validez de los referidos contratos, toda vez que solo de esta forma (la escrita) se cumple con la totalidad de los requisitos que exige la norma. Y, agrega, tampoco se vislumbra que los contratos hayan sido inscriptos en los registros correspondientes.

Finalmente, la representación del organismo fiscal ofrece pruebas y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 13/14 del expediente obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N°412/17, en donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

IV.- En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° D 127/17, dictada con fecha 23/03/2017 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán es ajustada a derecho.

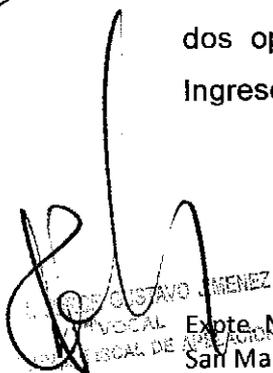
IV.1. Según se desprende de los antecedentes obrantes en autos, el organismo fiscal inició oportunamente sobre el contribuyente una fiscalización tendiente a controlar el cumplimiento del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Luego de ciertos requerimientos de información y documentación (los que fueron evacuados), la fiscalización se centró principalmente en el tratamiento fiscal dado por el contribuyente a la actividad de "cultivo de plantas sacaríferas" a través del denominado contrato de "aparecería agrícola".

Concretamente, la discusión de fondo se trabó en relación a si la actividad desarrollada por el contribuyente puede realmente ser considerada una genuina "aparcería agrícola"; o si, por el contrario, se trata del arrendamiento de una propiedad rural que es pagado con bolsas de azúcar, que luego son comercializadas por el contribuyente para monetizarlas (en cuyo caso existirían dos operaciones separadas, gravadas cada una en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos).



M. JORGE ALBERTO LEON
FISCAL FISCAL DE APELACION



GUSTAVO JIMENEZ
FISCAL FISCAL DE APELACION

IV.2. Previo a adentrarme a la cuestión de fondo, analizaré en primer lugar el planteo de prescripción y de nulidad efectuado por el contribuyente, así como el agravio referente a la nulidad de la sanción presuntamente impuesta.

En autos se reclaman las posiciones 08/2005, 08/2006, 08/2007 y 08/2008.

Según el contribuyente, a la fecha de dictado de la resolución apelada ya se encontraban prescriptas todas las posiciones mensuales de 2005, y las posiciones 01 a 11/2006 pues, en su entendimiento, el curso de la prescripción empieza a contarse a partir del día siguiente al del vencimiento de la obligación.

Por su parte, el organismo fiscal alega que el periodo fiscal 2005 no es materia de debate (por aplicarse a ese respecto las previsiones del art. 7 de la ley N° 8520, conforme la modificación introducida por el punto f), inciso 7) del art. 1° de la ley N° 8720).

Que en relación con el resto de los periodos fiscales reclamados (2006 a 2008), el organismo fiscal alega que dado que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto anual, el plazo de prescripción debe computarse desde el vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada anual. En consecuencia, si se cuentan 5 años desde la mencionada fecha (29/06/2007), la prescripción del periodo fiscal 2006 operaría el 09/06/2012, razón por la cual la acción del fisco para determinar y exigir el periodo fiscal 2006 no se encontraba prescripta al día de la notificación del acta de deuda, ocurrida el 29/11/2011. En ese sentido, explica la representación del organismo fiscal que dicha notificación del acta de deuda suspendió los términos de la prescripción por un lapso de 1 año, lo que extendió el plazo de prescripción al 29/06/2013. Que no obstante ello, con fecha 17/09/2012 el organismo fiscal inició demanda de embargo preventivo por los periodos incluidos en el acta de deuda, lo que

interrumpió los plazos de prescripción que estaban corriendo por lo que las acciones correspondientes a los periodos fiscales 2006 y 2008 no se encuentra prescripta ni condonada.

Asimismo, el contribuyente alega que la Resolución recurrida no se encuentra debidamente fundada, y que la sanción impuesta es improcedente.

En primer lugar, debo destacar que, en los términos planteados, queda claro que el periodo fiscal 2005 ha sido alcanzado por las disposiciones del art. 7 de la ley N° 8520, conforme la modificación introducida por el punto f), inciso 7) del art. 1° de la ley N° 8720); y así lo reconoce el propio organismo fiscal en el artículo 1° la Resolución N° 127/17, y en la contestación del traslado del recurso en los términos del art. 148 del Código Tributario de Tucumán. Por ello, se declara que la deuda determinada por el periodo fiscal 2005 se encuentra comprendida por la mencionada ley, de modo tal que ha quedado condonada.

Con relación al resto de los periodos fiscales respecto de los cuales se ha planteado la prescripción (1 a 11 de 2006), entiendo que también han sido alcanzados por las disposiciones del art. 7 de la ley N° 8520, conforme la modificación introducida por el punto f), inciso 7) del art. 1° de la ley N° 8720), de modo que han quedado condonados. En efecto, siendo que en los periodos en debate el plazo de prescripción debe contarse desde el día siguiente al del vencimiento de cada posición mensual, a la fecha de notificación del Acta de Deuda N° A 1392-2011, acaecida el 29/12/2011, y de promoción de la acción judicial tendiente al cobro, acaecida el 17/09/2012, ya se encontraban prescriptas las facultades del fisco respecto de las posiciones 1 a 11 de 2006, de modo que dichos periodos han quedado alcanzados por la dispensa legal.

En segundo lugar, con respecto al planteo de nulidad efectuado por el contribuyente, entiendo que el agravio no puede prosperar. Observo que todas

las resoluciones obrantes en estos autos se encuentran suficientemente fundamentadas; y no observo que, como refiere el apelante, se haya utilizado un método presuntivo.

En tercer lugar, con relación al agravio referente a la nulidad de la sanción presuntamente impuesta, cabe destacar que en los considerandos y en el artículo 4º de la Resolución 127/17 el mismo organismo fiscal dejó sin efecto la sanción impuesta al considerarla alcanzada por las previsiones de la Ley Nº 8.873, de modo que mal podría ser motivo de agravio en esta instancia.

IV.3. Sentado lo que antecede, a continuación me avocaré al análisis de la cuestión de fondo discutida en estos actuados.

Como apuntara *supra*, la discusión de fondo se trabó en relación a si la actividad desarrollada por el contribuyente puede realmente ser considerada una genuina "aparcería agrícola"; o si, por el contrario, se trata del otorgamiento del derecho a usar una propiedad rural que es pagado con bolsas de azúcar, que luego son comercializadas por el contribuyente para monetizarlas (en cuyo caso existirían dos operaciones separadas, gravadas cada una en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos).

Adelanto mi opinión en el sentido que la posición adoptada por el contribuyente a este respecto no puede prosperar.

Del análisis detallado de la documentación obrante en el expediente, surge que la operatoria del apelante no se condice con un verdadero contrato de aparcería, por la simple razón de que el objeto de los contratos presentados no es repartirse la caña de azúcar cosechada (los frutos de la producción), sino el pago de un precio en especie (bolsas de azúcar) o en dinero (a elección del dador).

El art. 21 de la Ley 13.246 establece que *"Habrá aparcería cuando una de las partes se obligue a entregar a otra animales, o un predio rural con o sin plantaciones, sembrados, animales, enseres o elementos de trabajo, para la explotación agropecuaria en cualesquiera de sus especializaciones, con el objeto de repartirse los frutos"*.

Si bien en el caso el apelante ha entregado un predio rural a los efectos de su sembrado con caña de azúcar, lo cierto es que el objeto de dicho contrato no es repartirse la producción de caña de azúcar (que es lo que caracteriza al contrato de aparecería); por el contrario, de los contratos mismos surge que el tomador se ha obligado a pagar el uso de la tierra con el azúcar que el ingenio abona, a su vez, por la entrega de la caña de azúcar producida en el predio rural de apelante; o, a elección del dador, directamente la entrega de dinero (tomándose para ese caso el precio neto que el ingenio reconozca a sus cañeros en la venta de azúcar), (cfr. fs. 701).

Pues bien, para mí queda claro entonces que el acuerdo de marras se trata de un arrendamiento rural en el que el pago del precio por el uso de la tierra se ha pactado en una determinada cantidad de bolsas de azúcar por cada hectárea (o su equivalente en pesos); con total independencia del volumen de caña de azúcar producido.

Tan es para mí que las partes, pese al nombre dado al contrato, no han tenido en miras la celebración de un contrato de aparcería que, pese a nominarlo como tal, han contravenido abiertamente lo dispuesto por el art. 32 de la Ley 13.246, que al respecto establece *"prohíbese convenir como retribución el pago de una cantidad fija de frutos o su equivalente en dinero"*.

En vistas de ello, me parece correcto el criterio fiscal de pretender gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por un lado, el precio (en especie) recibido

por el uso del predio y, por el otro, el producido de la venta de las bolsas de azúcar recibidas. Es que innegablemente en el caso han tenido lugar dos operaciones económicas distintas, cada una de ellas alcanzadas con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Destaco que no considero que el criterio fiscal implique desconocer el espíritu de la Ley de Aparcerías Rurales y el Régimen de Maquila. En el primer caso, pues queda claro –como ya expuse *supra*– que las partes no han celebrado un contrato de aparcería rural; y, en el segundo caso, por cuanto el régimen de Maquila de la Ley 25.113 regula la relación entre el productor cañero y el ingenio, mas no la relación entre el dador de la tierra y el productor cañero. Si bien es cierto que una de las finalidades tanto del régimen de aparcería como el de maquila es la de evitar la configuración de hechos imponibles múltiples en las distintas etapas de producción, mi opinión es que la dispensa funciona en la medida en que nos encontremos frente a genuinos contratos de aparcería o de maquila; y no frente a contratos que buscan extraer los máximos beneficios de cada uno de esos regimenes (especialmente, la posibilidad de cobrar el precio en bolsas de azúcar para esperar mejores condiciones de precio), pero sin cumplir con los recaudos de cada una de esas leyes, y sin hacerse cargo de las mayores consecuencias fiscales que tal decisión puede traer aparejadas.

Mismo comentario cabe efectuar respecto de la referencia al art. 7 del Código Tributario de la Provincia de Tucumán efectuado por el apelante. Conforme a ese precepto *“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”*. Justamente, en mi entendimiento, éste es un caso en que a través de una apariencia formal se trata de disimular la existencia de dos operaciones separadas sujetas a tributación.

Por todo lo expuesto, soy de la opinión de que este agravio no puede prosperar, por lo que cabe confirmar el criterio seguido por el organismo fiscal en este punto.

V. Pues bien, por las consideraciones que anteceden, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: I. **DECLARAR** que, por aplicación de la Ley N° 8520 modificada por el art. 1º, punto f), inc. 7) de la Ley N° 8720, han quedado condonada de oficio las obligaciones tributarias correspondientes a las posiciones mensuales reclamadas relativas a los periodos fiscales 2005 y 2006. II. **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente con relación al resto de los periodos fiscales reclamados, confirmando a ese respecto la Resolución N° D 127-17.

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

El señor Vocal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo: compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal preopinante, voto en igual sentido.

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

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:**

Artículo 1º: DECLARAR que, por aplicación de la Ley N° 8520 modificada por el art. 1º, punto f), inc. 7) de la Ley N° 8720, han quedado condonada de oficio las obligaciones tributarias correspondientes a las posiciones mensuales reclamadas relativas a los periodos fiscales 2005 y 2006.

Artículo 2º: NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente con relación al resto de los periodos fiscales reclamados, confirmando a ese respecto la Resolución N° D 127-17.

Artículo 3º: REGISTRESE, NOTIFIQUESE, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

HÁGASE SABER.

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
VOCAL

ANTE MÍ

Dra. SILVIA M. MENEGHELLO

SECRETARIA