

SENTENCIA N° 737/17

Expte. N° 122/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 22 días del mes de Diciembre de 2017, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado **AGRIOS S.R.L S/ RECURSO DE APELACION**, Expte. Nro. 122/926/2017 y Nro. 23208/376/D/2012 (DGR) y;

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

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° D 22/17?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. Que a fojas fs. 446/448 el Sr. Luis Alberto Salvador, socio gerente de la firma, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 22/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 02/02/2017 obrante a fs. 437/438 mediante la cual resuelve **1) INTIMAR** al contribuyente AGRIOS SRL a cancelar el importe que surge del Acta de Deuda N° A 1936-2012 practicada en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos por los periodos fiscales 2007 y 2008 y; **2) DECLARAR ABSTRACTO** el descargo interpuesto en contra del Sumario instruido N° M1936-2012.

II. El contribuyente en su Recurso presentado el 03.03.2017 a fs. 446/448 manifiesta que la pretensión fiscal resulta improcedente ya que realiza ajustes de un impuesto cuya base imponible se encuentra gravada con alícuota del 0% en virtud del Decreto 1241/3 (ME)-2006.

Considera que la Autoridad de Aplicación equivoca en asimilar la palabra "comercialización" con "venta". Que en el Derecho Tributario se debe realizar una interpretación literal de la Ley y es allí donde radica la confusión de la Autoridad de Aplicación dado que el citado Decreto expresa "... comercializada directamente por el productor primario...". Realiza una distinción entre el significado de "comercialización", que es poner a la venta un producto o darle las condiciones y vías de distribución para su venta, mientras que "venta" es el acto de entrega de los bienes del vendedor al comprador. De esta manera, expresa que lo que hace la DGR es restringir el ámbito de aplicación del beneficio dado por el legislador.

Respecto de la palabra "Directamente" utilizada en el Decreto, también realiza algunas consideraciones sobre si esto se refiere a venta directa, o sea sin intermediarios donde todo tercero involucrado que forma parte de la comercialización haría decaer la alícuota del 0% debiendo ser el productor el que realice todas las labores para obtener el beneficio de ello, lo cual resultaría una incoherencia ya que no habría manera de acceder al mismo. Entonces, interpreta el apelante que dicha expresión solo excluye a quienes hacen reventa de fruta o la misma sobreabunda y resulta innecesaria para la correcta aplicación de la norma.

Se expone sobre la realidad del caso y explica que el productor entrega su producción a un comprador y se desentiende del destino definitivo de la misma y que desconocer esto es persistir en un error que podría llevar a la quiebra a muchos productores que entregaron las frutas a un comprador quien luego las envía a otro proceso o tratamiento de lo cual el productor ya no es participe.

Por estas razones solicita a este Tribunal, se haga lugar a su Recurso presentado y se archiven las actuaciones.

III. Que a fojas 462/464 del Expte. N° 23208/376/D/2012 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del CTP.

Manifiesta que el apelante en su Recurso de Apelación tomó una posición distinta al discurso dado en la etapa Impugnatoria. En ese momento, detalló las distintas modalidades de comercialización del limón diferenciando entre la operatoria realizada con empresarios que destinan la fruta al mercado interno, exportación e

industria, de aquella a través de la cual el productor entrega la producción a empresarios dueños de empaques el cual por cuenta y orden del productor, realiza la venta. Sin embargo, más tarde en su recurso de Apelación, trata de despegar al productor del tercero intermediario alegando que este último no hace participe al productor en sus decisiones.

De todas maneras, expresa la Administración que en ambos casos el productor sigue siendo el dueño de la fruta hasta que se produce su venta, sea de forma directa o a través de un intermediario.

Que el apelante pretende darle un sentido amplio al término "comercialización" sin limitarlo a la venta definitiva del producto lo cual resulta contrario a toda lógica, letra y espíritu de la norma ya que si el espíritu de la misma hubiera sido beneficiar a cualquier operatoria de comercialización, no hubiera efectuado distingo alguno.

Respecto este punto deja en claro que al reconocer el contribuyente las dos modalidades mencionadas de comercialización, la discusión pierde todo sentido ya que la postura de la DGR se muestra ajustada a derecho.

En cuanto al término "directamente" analizado por el apelante y teniendo en cuenta que el contribuyente reconoce dos modalidades de venta: tanto directa como por cuenta y orden de un intermediario, considera que no tiene más que agregar ya que la norma es clara y lapidaria beneficiando únicamente a la venta directa excluyendo a la segunda de ellas.

En ese orden, no son hechos controvertidos la titularidad de la mercadería, ya que en ambos casos se la reconoce como propiedad del productor primario, ni tampoco lo es la modalidad de venta ya que las operaciones de venta se documentan por el productor. Por ello manifiesta que es válida la Resolución N° D 22/2017.

Agrega que sí constituye una controversia el hecho del alcance o no del Beneficio de alícuota 0% a las ventas realizadas a través de un intermediario y reitera lo dicho anteriormente. Que la norma al efectuar un distingo, no tiene como espíritu beneficiar cualquier operatoria de comercialización sino sólo cuando éstas cumplan con ciertas condiciones que pueden entenderse cuando la misma dice: "...siempre y cuando sea comercializada directamente por el productor primario...".

Que en el caso particular, al reconocer el contribuyente que comercializa la fruta de su propiedad tanto de manera directa como por intermedio de las empresas de empaque que comercializan por su cuenta y orden, la discusión pierde todo sentido.

Finalmente, contesta al contribuyente sobre su reclamo acerca de la falta de reglamentación del Decreto N° 1241/3 (ME) por parte de la Autoridad de la Aplicación manifestando que las facultades legislativas que le fueron otorgadas deben ser ejercidas sólo en aquellos casos en que la normativa amerita algún tipo de regulación, lo cual no ocurre con el citado decreto por cuanto no ofrece dificultad alguna para su entendimiento y puesta en práctica.

Por lo expuesto, rechaza el recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente.

IV A fojas 10/11 obra Sentencia Interlocutoria dictada por este Tribunal, en donde se tienen por radicadas las presentes actuaciones; se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

V. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 22/14 de fecha 02/02/2017, resulta ajustada a derecho.


De forma preliminar, debe analizarse la injerencia en este caso concreto de la Ley provincial N° Ley 8.720, con respecto a la condonación de la obligación tributaria correspondiente a los anticipos 01 a 12/2007 contenidos en el Acta de Deuda N° A 1936-2012, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Conforme el restablecimiento del Plan de Facilidades de Pagos de la Ley N° 8520 y atento la modificación introducida por el punto f) inciso 7 del artículo 1° de la Ley N° 8720 al artículo 7° de la primera de las normas citadas, se implementó el siguiente beneficio: *"...Quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante los períodos fiscales anteriores al año 2009 inclusive y condonadas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones tributarias correspondientes a dichos períodos, siempre que al 15 de Octubre de 2014 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Penal y del Código Civil según la materia de que se trate"*.




Conforme surge de las constancias de autos, en fecha 16.01.2013 se notificó el Acta de Deuda N° A 1936-2012, confeccionada en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondientes a los periodos fiscales 2007 y 2008.

En virtud de lo informado por la División Control de Cobros Judiciales del Departamento Técnico Legal de la D.G.R., en fecha 04.02.2014 se inició juicio de Embargo preventivo, el cual tramita por ante el Juzgado de Cobros y Apremios de la IIª Nominación, Expte. Judicial N° 84/2014.

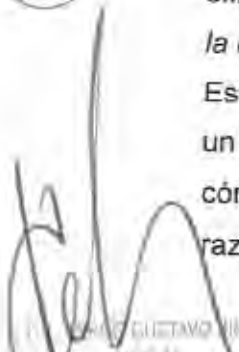
Como ya lo expresó este Tribunal en numerosos precedentes (Transporte Morano S.R.L. s/Rec. de Apelación, entre otros), la constitución en mora del deudor efectuada en forma autentica, conforme lo dispone el artículo 3986 del C.C., se produce con la notificación del Acta de Deuda, por lo que la comunicación de la misma suspende por un año y por única vez, la prescripción liberatoria, doctrina sentada por la C.S.J.T..-



En lo que refiere a la interrupción de la prescripción liberatoria, dentro del procedimiento de determinación de la obligación tributaria, la Corte Local dejó sentado que es de aplicación el primer párrafo del Artículo N° 3.986 del C.C., el cual dice: "...La prescripción se interrumpe por demanda contra el poseedor o deudor, aunque sea interpuesta ante juez incompetente o fuere defectuosa y aunque el demandante no haya tenido capacidad legal para presentarse en juicio...". En el precepto citado, la palabra "demanda" está empleada en sentido amplio, comprensivo de toda reclamación judicial que ponga de manifiesto la intención del acreedor de cobrar su crédito.-



En lo que respecta al inicio del cómputo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, nuestro Máximo Tribunal en los autos: "Provincia de Tucumán DGR - c/ Diosquez Gerónimo Aníbal S/ Ejecución Fiscal" expresó que: *"...en materia civil la prescripción corre desde que la deuda es exigible; esa exigibilidad de la obligación tributaria no se encuentra atada a la determinación de la deuda, mucho menos a la firmeza de dicho acto administrativo..."*.-



Esta doctrina judicial, reiterada por la Corte local en repetidas causas, implica que un código tributario local no puede disponer un momento distinto para el inicio del cómputo del plazo de prescripción, que aquel previsto en la legislación de fondo; razón por la cual, el plazo de prescripción del poder fiscal para determinar el

impuesto y facultades accesorias del mismo, así como la acción para exigir el pago del mismo, debería computarse del modo señalado en la legislación nacional.-

*"...Por otro lado resulta contradictorio desde el punto de vista lógico y jurídicamente abusivo considerar que la obligación tributaria del IIB tiene un vencimiento anual, pero a la vez ocasiona consecuencias gravosas para el contribuyente que, con la aplicación del criterio del recurrente, estaría obligado a pagar "anticipos" previos, que generan intereses antes del referido vencimiento anual, corriendo la prescripción desde el vencimiento anual y no desde el momento en que son exigibles los anticipos..."* (Provincia de Tucumán -D.G.R.- vs. Enrique R. Zeni y Cía. S.A.C.I.A.F.E.I s/ Ejecución fiscal del 02/05/2016). En consecuencia, el máximo tribunal llegó a la conclusión que no existe ninguna razón jurídica que avale la pretensión de la D.G.R., ni la Provincia tiene facultad para apartarse de lo normado por el Código Civil en el art. 3956.-

Reseñado así el criterio que debe aplicarse al instituto de la prescripción, en el presente caso, si analizamos las posiciones 11 y 12/2007 del impuesto sobre los Ingresos Brutos, dichas obligaciones vencían los días 18.12.2007 y 18.01.2008 por lo que las acciones para reclamar las mismas prescribían los días 18.12.2012 y 18.01.2013. Por lo tanto, al momento de la notificación del acta de deuda efectuada en fecha 16.01.2013 las acciones y poderes del Fisco para reclamar el período Noviembre de 2007 se encontraban ya prescriptas (con mayor razón los periodos anteriores).

Sin embargo con respecto al período 12/2007, dicha notificación suspendió por un año el curso de la prescripción, siendo su nuevo vencimiento el día 18.01.2014, y considerando que la demanda de embargo preventivo interruptiva de la prescripción se efectuó con posterioridad, el 04/02/2014, a ese momento las acciones y poderes del Fisco respecto del período 12/2007 también se encontraban prescriptas.

Lo expuesto me lleva a concluir que las posiciones 01 a 12/2007 del impuesto sobre los Ingresos Brutos se encuentran aprehendidas por lo dispuesto en la ley N° 8520, conforme a la modificación introducida por el punto f) inciso 7° del artículo 1° de la ley N° 8720.-

Sentado lo que antecede, a continuación entraré al análisis de la cuestión de fondo discutida en estos actuados respecto de los periodos mensuales no prescriptos.

Según se desprende de los antecedentes obrantes en autos, el organismo fiscal inició oportunamente sobre el contribuyente una fiscalización tendiente a controlar el cumplimiento de las obligaciones frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Luego de requerimientos de información y documentación que fue evaluada, la fiscalización se centró principalmente en la aplicación del régimen denominado "alicuota cero" previsto en el Decreto N° 1241/3 (ME)-2006 a su actividad de venta de limones.

Concretamente, la discusión de fondo se trabó en relación a si los ingresos provenientes de las operaciones de venta de limones (en las que el apelante canaliza la comercialización de la fruta por medio de un empaque y a través de un sistema de "liquido producto") cumplen o no con la condición de comercialización directa prevista en el Decreto N° 1241/3 (ME)-2006, a los efectos del goce del beneficio de "alicuota cero".

El mencionado Decreto N° 1241/3 (ME)-2006 dispone, en su art. 3, que: *"La producción primaria del limón, desarrollada dentro de territorio de la Provincia de Tucumán, tributará el impuesto sobre los Ingresos brutos con una alícuota del cero por ciento (0%) siempre y cuando sea comercializada directamente por el productor primario"*.

Como puede extraerse de la simple lectura de la norma, ella prevé un beneficio impositivo consistente en la tributación a la alícuota cero para la producción primaria del limón desarrollada en la Provincia de Tucumán, en la medida en que la producción sea "comercializada directamente por el productor primario".

En primer lugar, corresponde definir precisamente el giro "comercialización directa" que utiliza la norma en análisis.

De acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española, el término "comercializar" (cuya acción y efecto es la comercialización) es un verbo transitivo que significa "dar a un producto condiciones y vías de distribución para su venta" y también "poner a la venta un producto". En vistas de ello, a mi juicio, la literalidad del término comercialización claramente y sin mayor esfuerzo interpretativo refiere a la venta del producto.

Por su parte, el término "directa" (cuyo adverbio es directamente) es un adjetivo que significa que "va de una parte a otra sin detenerse en los puntos intermedios". En vistas de ello, a mi juicio, nuevamente la literalidad del término comercialización claramente refiere a la ausencia de intermediarios.

Pues bien, del análisis de los términos utilizados por la norma entiendo que no queda demasiado margen de duda de que lo que ella requiere para su aplicación es que el productor primario venda su producción de manera directa, es decir sin la intervención de intermediarios.

Al respecto, téngase presente que es ampliamente conocida la regla de interpretación normativa según la cual la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y cuando ésta no exige esfuerzo para determinar su sentido debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma, ya que de otro modo podría arribarse a una interpretación que, sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal, equivalga a prescindir de ella (doctrina de Fallos 340:644, entre muchos otros).

No obstante ello, cabe preguntarse cuál es la razón de que se haya condicionado la aplicación del beneficio al hecho de que la fruta sea comercializada directamente por el productor; y que no se permita la franquicia cuando la fruta es, por ejemplo, comercializada de manera indirecta.

Efectuado un análisis profundo sobre la cuestión, tengo para mi que el condicionamiento de la aplicación del beneficio al hecho de que la venta se realice



de forma directa por el productor primario tiene en miras, indudablemente, lograr que el beneficio impositivo solo se proyecte sobre dicho productor primario; no así sobre los empaques y/o ulteriores comercializadores de la cadena de venta. Por ello es que la norma requiere que entre el productor primario y el empaque (o el comercializador que sea) haya una venta y facturación de manera directa; y que sea el empaque quien a su turno venda el producto a sus clientes, y emita la correspondiente factura por ellos.

Tal cual está presentado este caso, observo que el productor primario produce los limones, los remite al empaque quien, previa selección de la calidad del limón, decide cuál va a ser destinado a mercado interno y cuál a mercado externo. En relación al que tiene por destino el mercado interno es claro para mí que la producción se destina a los clientes del empaque (no del productor); y ello queda comprobado justamente por la utilización de una cuenta de venta y líquido producto.

Ahora bien, dicha modalidad de comercialización implica en definitiva que el empaque solo tribute sobre una comisión por un supuesto servicio de selección de limones, y no sobre la totalidad de los ingresos producidos por la venta de limones a sus propios clientes.


La posición esgrimida por el apelante se traduce, de la manera expuesta, en una indebida transferencia de un beneficio fiscal desde el productor primario al empaquetador/comercializador (al permitirle tributar solamente sobre la comisión por selección del producto); lo que entiendo no es lo que se ha tenido en miras al sancionar el régimen de alícuota cero previsto en el Decreto N° 1241/3 (ME)-2006.

No veo que haya espacio acá para alegar que si la comercialización directa se asimila a la venta directa (o sea sin intermediarios) la intervención de todo tercero involucrado en la producción haga "caer" la alícuota cero, y que el propio productor deba efectuar todas las labores para obtener los ingresos exentos de imposición. Ello, a mi juicio, no es así. Lo que la norma no permite es la liberación

de la imposición en la etapa de producción primaria y, adicionalmente, el ahuecamiento de la base imponible en la siguiente etapa de comercialización. Si el productor primario quiere liberar de imposición su producción debe venderla directamente a su cliente, el empaquetador.

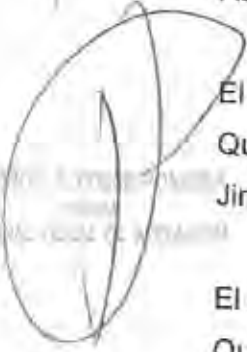
Por todo lo expuesto considero que este agravio no puede prosperar, por lo que cabe confirmar el criterio seguido por el organismo fiscal en cuanto a la inaplicabilidad del beneficio de "alícuota cero" previsto por el Decreto N° 1241/3 (ME)-2006 a las operaciones de Agríos S.R.L. objeto del Acta de Deuda N° A 1936-2012, y ratificado por la Resolución N° D 22/17.

Por lo expresado, corresponde 1) DECLARAR que por aplicación de la ley N° 8.520, conforme a la modificación introducida por el punto f) inciso 7° del artículo 1° de la ley N° 8720, las obligaciones tributarias correspondientes a los períodos 01 a 12/2007 han quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente. 2) NO HACER LUGAR, a la cuestión planteada por el contribuyente AGRÍOS S.R.L., CUIT N° 30-63864368-1 en su recurso de apelación presentado en fecha 03.03.2017 en contra de la Resolución N° D 22-17, de fecha 02.02.2017 confirmando la obligación tributaria principal contenida en el Acta de Deuda N° A 1936-2012 para los períodos 01 a 12/2008. 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.



El Dr. **Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo:

Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.



En mérito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:

1. **DECLARAR** que por aplicación de la ley N° 8.520, conforme a la modificación introducida por el punto f) inciso 7° del artículo 1° de la ley N° 8720, las obligaciones tributarias correspondientes a los periodos 01 a 12/2007 han quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente.-
2. **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente AGRIOS S.R.L en contra de la Resolución N° D 22-17, de fecha 02.02.2017 confirmando la obligación tributaria principal contenida en el Acta de Deuda N° A 1936-2012 para los periodos 01 a 12/2008.-
3. **REGISTRESE**, notifíquese, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHÍVESE**.-

M.S.P

HAGASE SABER

DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MI

SILVIA M. MENEGHELLO  
SECRETARIA GENERAL