

SENTENCIA N° 98319

Expte. N° 265/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 26 días del mes de diciembre de 2019, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal) para tratar el expediente caratulado "TEMAS INDUSTRIALES S.A." S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 265/926/2018 y Nro. 36466/376/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.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 2674/2680 el Dr. Mario A. Salvo, abogado de la firma, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 44/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 22.01.2018 obrante a fs. 2669/2671 mediante la cual resuelve 1) **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por el contribuyente TEMAS INDUSTRIALES S.A. en contra de las Actas de Deuda N° A 976-2017 y N° A 979-2017 confeccionadas en concepto del impuesto a los Ingresos Brutos, confirmando las mismas.

El contribuyente en su Recurso presentado el 23.02.2018 a fs. 2674/2680 manifiesta que la Resolución apelada no rebate los argumentos expuestos y resuelve desestimar las pruebas ofrecidas que dan cuenta de la realidad de las operaciones cumplidas denotando la arbitrariedad de la pretensión fiscal.

Que la DGR mal pretende hacer extensivos los preceptos de la Ley 25.113 cuando a la fecha de las operaciones impugnadas, la Provincia no había reglamentado ni creado el Registro de contratos de maquila, debiendo ceñirse a la realidad económica esgrimida que pretende probar mediante la pericial contable ofrecida y la instrumental acompañada.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por otro lado, manifiesta que mediante la sentencia de fecha 23.11.2017, la Corte Suprema de Justicia de la Provincia confirmó su beneficio de alícuota 0%, por lo que no puede pretender el cobro del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por la actividad primaria desarrollada.

Sostiene que se debe entender al orden jurídico como un todo y no como si estuviera formado de comportamientos que no se vinculan, pues éste requiere de interpretaciones coherentes que hagan realidad la seguridad jurídica y que no se pretenda en virtud del principio de realidad económica, forzar formas jurídicas para interpretar una realidad que no existe y a partir de allí alcanzar con el impuesto sobre los ingresos brutos operaciones que no se encuentran alcanzadas por dicha gabela.

El dictamen al que hace referencia el acta de deuda resulta un claro ejemplo de la falta de seguridad jurídica, toda vez que, además de otorgar al principio de realidad económica una virtualidad que no es tal, desnuda la intención de aplicar dicho principio de manera retroactiva, lo que vulnera sus derechos y la propia realidad.

En el caso particular, la "teoría de la realidad económica" es aplicada a medida del ajuste pretendido por la Dirección General de Rentas ya que desconoce la existencia de los contratos de maquila que le fueron exhibidos y que pudo comprobar la misma Administración a través de documentación relevada por los inspectores (contabilidad, liquidos productos, ordenes de retiro de azúcares, etc.) y no obstante ello, pretende darle el carácter de compraventa de caña de azúcar y/o locación de obra en virtud del dictamen del 14 de octubre de 2010 cuya aplicación retroactiva se pretende concluyendo que: "(...) ante la impugnación de los contratos de maquila, la realidad económica indica la ausencia real de la operatoria misma".

Que si el ajuste reposa sobre argumentos coherentes, deberían haberse ajustado también las operaciones de aquellos que bajo el contrato de maquila operaron con el ingenio, o bien al atribuir al ingenio compra y venta o locaciones de obra, se debería haber ajustado no solo el débito sino también el crédito de las compras y de allí obtener la base de cálculo para la determinación del impuesto, lo cual revela que no se aplicó ninguna teoría de la realidad económica sino una sui generis de los hechos e interpretación de las normas jurídicas.

Agrega que el hecho que los contratos de maquila no hayan sido intervenidos, no implica que los mismos puedan ser considerados como contratos de compraventa o locación de obra echando por tierra la legislación vigente a aquella época que se desprende de los artículos 1191, 1192, 1197, 1198 y siguientes del viejo Código Civil.

Seguidamente, reniega que la D.G.R. nada haya dicho en su resolución de la postura que adoptaba antes de la aparición del dictamen jurídico del 14 de octubre de 2010 y que es totalmente opuesta a la que ahora pretende tratando de impugnar las relaciones jurídicas consumadas solo en base al dictamen mencionado aplicándolo de forma retroactiva.

Que el contrato de maquila como manera de desarrollar la actividad azucarera es anterior a la aparición de la nueva interpretación y aplicación de normas que pretende ahora la Administración, habiendo siempre convalidado los contratos de maquila tal y como le fueron presentados en la inspección.

Considera que resulta de aplicación el principio *Venire Contra Factum* que exige a las partes un comportamiento coherente, ajeno a los cambios de conducta perjudiciales, y desestimar toda actuación que implique un obrar incompatible con la confianza que se ha suscitado en el otro. Con esto no quiere decir que la administración no pueda cambiar de criterio, pero considera que si en materia tributaria, una ley no puede ser aplicada de manera retroactiva por expresa disposición Constitucional, mucho menos podría hacerlo un dictamen que pretende regir relaciones que se consumaron a partir de comportamientos pretéritos y relevantes para el contribuyente.

Por otro lado, sostiene que de la lectura del trabajo de inspección y de las planillas de relevamiento resulta imposible determinar cómo se efectuó la composición de las cifras toda vez que no hay ningún detalle de los productores cañeros considerados APOC y a cuales se les ha tenido por cierta la relación jurídica pero mutando la contratación a "locación de obra", impidiendo el ejercicio de su defensa. Ello puede deberse a que el acto naufraga en argumentos vacíos y faltos de contenido tanto de hecho como de derecho contrariando al inc. 6 del art.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

J.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

43 de la Ley 4.537 que exige que el acto administrativo sea motivado. Razón por la que el Acta de deuda resulta nula de nulidad absoluta e insanable.

En su caso particular, la resolución no da a conocer las razones fundantes que le permitieron arribar a tales conclusiones, demostrando la orfandad de argumentos de la misma.

Que la falta de fundamentación suficiente no debe identificarse con un vicio formal del acto sino además como un vicio de arbitrariedad que como tal, determina la nulidad del acto.

Finalmente, el apelante solicita se declare la prescripción de los anticipos del impuesto, por cuanto el art. 229 de la Ley 5.121 y sus modificatorias prevé que el pago se hará por el sistema de anticipos sobre ingresos, los que tendrán el carácter de declaración jurada. De este modo, manifiesta que los anticipos 10, 11 y 12 del año 2011 y 01 a 04 del año 2012, ya se encontraban prescriptos a la fecha de notificación del acta de deuda ya que la notificación de la misma solo suspendió el curso de la prescripción por el lapso de 6 meses de acuerdo al nuevo Código Civil y Comercial de la Provincia.

En cuanto a las pruebas, ofrece como documental, las constancias del presente expediente administrativo, solicita se designe perito contador a los efectos que informe mes por mes, discriminando entre las operaciones, cuáles quedarían alcanzadas de manera directa por el impuesto sobre los Ingresos Brutos, y se libre oficio a la Cámara contencioso administrativa, Sala II, a fin de que remita copias certificadas de las resoluciones de fechas 30 de septiembre de 2016 y 23 de noviembre de 2017, dictadas en el marco del proceso caratulado "Temas Industriales c/ Provincia de Tucumán" s/ Inconstitucionalidad como prueba informativa.

II. A fojas 2692/2698 del Expte. N° 36466/376/D/2012 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

En relación a lo establecido en el principio de realidad económica y *Venire contra Factum*, se remite a lo expuesto en las Actas de deuda y manifiesta que se realizó el análisis de la información disponible durante la fiscalización de donde verificaron distintas situaciones irregulares que procede a describir y afirma que son las operaciones que se incluyen en el Acta de deuda labrada.

Agrega que los contratos participativos y las constancias de inscripción que el contribuyente presenta durante el procedimiento y que adjunta en autos, no corresponden a sujetos cuyas operaciones hayan sido incluidas en la determinación de oficio como así tampoco las operaciones con los sujetos que figuran en las constancias de registración de contratos de Maquila y en las constancias de cumplimiento de contrato de cierre de Zafra.

Respecto al agravio de la supuesta aplicación equivocada del principio de realidad económica, sostiene que el mismo fue correctamente aplicado, pues ante la improcedencia de la calificación jurídica que le otorga a los contratos en discusión, resultó necesario encuadrar los mismos conforme su verdadera naturaleza, según su fin y su significación económica.

Que la interpretación y los argumentos planteados por la firma al respecto, resultan una interpretación unilateral y tendenciosa con el objeto de justificar un comportamiento tributario errado al haber omitido dotar a los instrumentos celebrados de los requisitos suficientes y necesarios para que estos adquieran virtualidad jurídica. Por lo cual concluye que la exigencia de la firma de gozar con el beneficio impositivo de los contratos de maquila sin haber acatado y cumplido con la totalidad de las exigencias que la misma ley prevé para su procedencia, resulta una exigencia desatinada e infundada.

Que aun cuando la Ley 25.113 constituye en sí una norma de carácter comercial, contiene disposiciones tributarias, siendo la más importante, la prevista en el último párrafo del art. 1 que consigna: "(...) En ningún caso esta relación constituirá actividad o hecho económico imponible", pero para ello, no basta solo con ceñirse al texto de la norma, sino que será necesario además, cumplir con las disposiciones impositivas que otras leyes específicas dispongan al respecto.

Con respecto al agravio de nulidad, sostiene que resultan incorrectos los planteos efectuados ya que en autos, obra el informe de la fiscalización actuante, los papeles de trabajo y las planillas efectuadas por los inspectores y el detalle de los sujetos cuyos contratos y operaciones fueron impugnados así como también la discriminación de las bases imponibles determinadas por actividad. A más de ello,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE BUENESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C. F. J. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

las actuaciones se encontraron siempre disponibles para su vista por parte del contribuyente, derecho del cual el contribuyente no hizo uso.

En cuanto a la manifestación del contribuyente de la sentencia mediante la cual la CSJT le habría confirmado el beneficio de la alícuota 0%, realiza una serie de aclaraciones:

1. Hasta el periodo fiscal 2011, las alícuotas de los tributos establecidos en el CTP se encontraban establecidas en la Ley 5.636. Desde el PF 2012, las alícuotas se encuentran establecidas en la Ley 8.467.
2. Los decretos 2507/3 y 257/3 modificaron la Ley 5.636 y establecieron la alícuota 0% para las actividades de producción primaria que fue dejada sin efecto mediante el decreto 1961/3.
3. El fallo citado por el contribuyente se limita a declarar la inconstitucionalidad del decreto 1961/3, y no se pronunció respecto a la Ley 8.467. En consecuencia, en caso de que en virtud del fallo se considere que el contribuyente se encuentra alcanzado por los beneficios de la alícuota 0%, este deberá ser hasta el PF 2011, ya que desde el periodo fiscal 2012 rige la Ley 8.467 y sólo para las actividades de producción primaria.
4. Que en el supuesto mencionado por el párrafo precedente, debería verificarse si respecto del contribuyente, resulta de aplicación lo previsto en el art. 1 bis del Dcto. 2507/3-MH modificado por el Dcto. 257/3- MH.

Seguidamente, la DGR procede a explicar la duda del contribuyente respecto si debe o no abonar al fisco importe alguno por el PF 2012 aclarando que se realizaron ajustes al importe determinado por el contribuyente pero continúa manteniendo un saldo a favor sin tener tributo a ingresar. Los importes expuestos en la columna "Saldo de Impuestos a favor DGR" solo representan los montos ajustados por los que debe presentar las declaraciones juradas rectificativas del citado periodo fiscal.

Que los argumentos usados para fundar el pedido de nulidad, son sólo una expresión de disconformidad con la metodología aplicada. Sostiene que para que prospere una nulidad se requiere que el vicio en cuestión ocasione un perjuicio serio e irreparable que no pueda ser subsanado sin que el impugnante haya aportado elemento probatorio alguno que permita contradecir la pretensión fiscal.

Por último, respecto al planteo de prescripción, manifiesta que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto anual, constituyendo cada pago mensual, un anticipo a cuenta del impuesto. Por ello, analiza y concluye que el vencimiento para la presentación del periodo 2011 se produjo en fecha 29/06/2012 comenzando a correr el término de prescripción el 30/06/2012 operando la misma el día 30/06/2017. Del mismo modo, la prescripción para el periodo fiscal 2012 opera el día 01/01/2019, razón por la cual los periodos reclamados no se encontraban prescriptos al tiempo de la notificación del Acta de Deuda en fecha 05/05/2017. Dicha notificación suspendió el término de la prescripción por un año y además, la DGR inició una demanda de embargo preventivo en fecha 01/12/2017 interrumpiendo en tiempo oportuno los plazos de prescripción que se encontraban corriendo.

Dt. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Conforme las consideraciones que anteceden, la DGR entiende que corresponde rechazar el Recurso de Apelación interpuesto.

IV. A fojas 13/15 obra Sentencia Interlocutoria dictada por este Tribunal, en donde se tienen por radicadas las presentes actuaciones y se dispone la apertura a prueba por el término de veinte días, produciéndose la prueba informativa ofrecida por la D.G.R y la pericial contable en tiempo y forma, no así la prueba informativa ofrecida por el contribuyente.

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

En mérito a ello, en fecha 10/12/2018 se provee autos para sentencia encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151º del C.T.P.

V. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 44/18 de fecha 22/01/2018, resulta ajustada a derecho.

De forma preliminar a tratar la cuestión de fondo y planteada la prescripción por el apelante, resulta pertinente el análisis de la misma.

Es criterio de esta Vocalía que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos posee todas las características de un tributo de naturaleza anual a partir del periodo fiscal 2012 en adelante (conforme doctrina expuesta por el suscripto en innumerables precedentes), en atención a que la modalidad de presentación de la Declaración Jurada Anual fue modificada por la propia Dirección General de Rentas a partir

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

del citado período fiscal, cuando mediante el dictado de las Resoluciones Generales N° 140/12 y 141/12 se reemplazó el formulario de declaración jurada anterior, por los formularios F.711/M y F. 711 (Nuevo Modelo).

Y es precisamente, que a partir de la implementación de dichos formularios resulta muy diferente la forma de determinar el tributo, ya que en los mismos se debe declarar en primer término la base imponible "anual", a la que por aplicación de la alícuota correspondiente se arriba al "total del impuesto determinado". Y, sobre este impuesto determinado que es el "anual", se le detraen a continuación los anticipos ingresados, saldos a favor del contribuyente de períodos anteriores, retenciones, percepciones y recaudaciones bancarias que le fueren practicadas durante el ejercicio, y todos los restantes conceptos que representen pagos a cuenta de la obligación anual, para recién de esa forma arribar al saldo final a favor de la DGR y/o del Contribuyente.

Es por ello que en atención a esta nueva modalidad de declarar y determinar el impuesto que surge a través de la implementación de los nuevos formularios de Declaraciones Juradas antes referidos, no caben dudas que estamos en presencia de un impuesto de "ejercicio anual" que se determina de este modo a partir del período fiscal 2012 en adelante, receptando y respetando claramente a partir de dicho período la normativa prevista en el artículo 229 del CTP cuando en el mismo se establece que "El período fiscal será el año calendario...".

Muy distinta es la situación que se planteaba respecto de los períodos fiscales anteriores donde indubitablemente el tributo se determinaba e ingresaba en forma mensual, ya que la declaración jurada anual solo revestía la características de una simple declaración jurada informativa, donde en ningún momento se exteriorizaba el impuesto final del año (comprensible de todos los hechos imponibles perfeccionados durante un determinado ejercicio), limitándose únicamente a la exposición y transcripción de lo declarado e ingresado a través de los doce anticipos mensuales, lo cual la convertía únicamente en una especie de "resumen de anticipos ingresados".

A partir de lo expuesto y debido a que los períodos incluidos en la Resolución N° D 44/18 son 2011 y 2012, donde el primero se determina en forma mensual y el segundo en forma anual, es que el análisis de la prescripción de los mismos debe analizarse en forma distinta y separada.

Respecto del período fiscal 2011, teniendo en cuenta que el art. 63 del C.T.P dispone que "Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: a) Desde la fecha de intimación administrativa de pago de la obligación tributaria (...)", el vencimiento de la declaración jurada del último de los anticipos, es decir 12/2011, se produjo el día 16/01/2012. Si se cuentan 5 años a partir de allí, la prescripción del mismo se produjo el día 16/01/2017. Luego, el Acta de Deuda N° 976-2017 que suspende el curso de la prescripción, fue notificada el día 05/05/2017, 4 meses después de haber operado la prescripción.

Por lo cual, al momento de dicha notificación, las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias correspondientes al PF 2011 ya se encontraban prescriptas.

Diferente es el análisis a realizar para el PF 2012, ya que al determinarse el tributo en forma anual, el vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, se produjo en fecha 31/12/2013 (conforme el calendario impositivo del año 2012 dispuesto por la RG N° 141/11) operando su prescripción, en principio, 5 años más tarde, el día 31/12/2018.

Sin embargo, el Acta de Deuda N° A 979-2017 -que contiene dicho periodo- fue notificada el día 05/05/2017, lo que suspendió por un año los plazos que venían corriendo, siendo la nueva fecha de prescripción el día 31/12/2019.

En consecuencia, como primera medida corresponde declarar prescriptas las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir las obligaciones tributarias correspondientes al período fiscal 2011.

Por otro lado, el recurrente plantea la nulidad del Acta de deuda considerando que la misma se basa en argumentos vacíos y faltos de contenido siendo además imposible determinar cómo se efectuó la composición de las cifras que se reclaman.

Tal como argumenta la Autoridad de Aplicación en su escrito de contestación, en el Acta de deuda se describen las situaciones objeto de determinación, la forma de determinación de las Bases Imponibles y las alícuotas aplicadas a fin de

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE POMERESA
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

obtener el importe determinado en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Además dichos ajustes se encuentran detallados en el papel de trabajo de los ajustes por contratos impugnados de fs. 2463/2464 donde se plasman las operaciones con y sin liquidación impugnadas.

El contribuyente pudo tomar conocimiento de esta información como así también de todo el expediente donde se hallan los papeles de trabajo efectuados por los inspectores actuantes ya que la misma se encuentra en todo momento disponible para su vista en virtud del derecho irrestricto que tienen los interesados a acceder a la lectura y copia de las actuaciones administrativas, sin ningún tipo de recaudo, libremente y en todo momento.

En razón de ello, considero que el Acta de Deuda N° A 976/2017 deviene legítima y procedente correspondiendo no hacer lugar a la nulidad planteada por Temas Industriales S.A.

Ahora bien, en relación a la cuestión de fondo, y si las operaciones encuadran o no en el sistema de "contratos de maquila", el contribuyente sostiene que existe una teoría de la realidad económica a medida del ajuste pretendido por la D.G.R. al desconocer los contratos de maquila que le fueron exhibidos dándole el carácter de compraventa de caña de azúcar y/o locación de obra.

El criterio de interpretación de "Realidad Económica" apunta a interpretar las leyes tributarias atendiendo a la veracidad de los hechos de naturaleza económica con prescindencia de la forma jurídica que se le haya dado. Dicho en otros términos, el principio de la realidad económica consiste en interpretar las leyes prescindiendo de las estructuras jurídicas que utiliza el contribuyente, que pueden ser inadecuadas o no responder a la realidad económica de los hechos.

Al realizar un negocio determinado el contribuyente tiene una voluntad jurídica (la forma legal para llevar a cabo el negocio) y una voluntad empírica (el resultado económico que se quiere obtener). La voluntad empírica puede coincidir con la voluntad jurídica o no, ya que adoptando una determinada forma legal para un determinado negocio se puede pretender evitar un tributo.

Amilcar Araujo Falcao en "El hecho generador de la obligación tributaria" sostiene que *"Es inadmisibles gravar supuestos distintos a los contemplados por el legislador razón por la cual el método de la interpretación de la realidad económica simplemente tiene por fin aplicar el tributo a los supuestos o, mejor*

dicho, a los hechos imponderables previstos por el legislador lo cual no nos aparta de esta garantía o principio formal, sólo que se aplica a casos concretos donde el o los contribuyentes tratan de eludir el tributo mediante la utilización de formas jurídicas inapropiadas o atípicas”.

En la Causa "Autolatina Argentina S.A. c/ Dirección General Impositiva" la Corte Suprema de Justicia sostuvo que "(...) sin desconocer la significativa importancia que tiene en esta materia el principio de la 'realidad económica', su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regulan concretamente en la relación tributaria. Una conclusión contraria afectaría el principio de reserva o legalidad (...)"

La D.G.R impugna supuestos contratos de maquila celebrados por el contribuyente ya que sostiene que no se ajustan a lo establecido en la Ley de maquila, Decretos y resoluciones Generales que la regulan pretendiendo igualmente gozar de los beneficios que de la Ley 25.113 derivan.

Si bien la Ley N° 25.113 establece el contenido esencial de las operaciones incluidas en el Régimen de maquila respecto al impuesto sobre los ingresos brutos, los decretos reglamentarios, dictámenes y resoluciones generales del órgano recaudador pueden complementar la ley en aspectos secundarios siempre que se mantenga obviamente el espíritu de la ley sancionada por el Congreso. En virtud a esto, se dictó el Dictamen Conjunto de fecha 14/10/10 el cual expresa que "Si la relación contractual entre cañero e ingenio no ha sido instrumentada de conformidad con las previsiones de la Ley N° 25113, o en el supuesto de haber sido instrumentada con dichas formalidades pero por aplicación del principio de la realidad económica surge haberse utilizado inadecuadamente la figura jurídica de maquila, corresponderá analizar la realidad fáctica en cada caso concreto a los efectos de determinar cuál es la figura contractual en que debe encuadrarse la citada relación, a los fines de establecer cuál es el tratamiento tributario que debe aplicarse."

Por ello, se consideró oportuno en búsqueda de la verdad objetiva y respetando la igualdad de las partes, dictar una medida para mejor proveer, despejando las dudas con que tropieza el convencimiento de este Tribunal.

C. M. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Conforme la pericial contable -producto de la apertura a prueba- efectuada por los C.P.N Fernández, Jorge Luis y Caram, Raúl Esteban (fs. 39/44 del Expte N° 265/926/2018) se verifican operaciones que no cumplen con los requisitos esenciales de esta clase de contratos y que se encuentran en la propia Ley 25.113. Así, se verifican:

- contratos de maquila sin inscripción en el Registro de contratos de maquila, obligación que surge del artículo 7 de la Ley 25.113 en el momento que ésta establece que dichos contratos *"deberán inscribirse a pedido de parte en los registros públicos que se crearen en la jurisdicción de cada provincia"*. A estos fines, se crea en la provincia de Tucumán el "REGISTRO PROVINCIAL DE CONTRATOS DE MAQUILA" mediante el Decreto N° 872/3 de fecha 29/05/1992.

La falta de inscripción en el mismo deriva en la inoponibilidad de los contratos frente a terceros, siendo el fisco un tercero interviniente en dicha relación contractual.

- Contratos que no fueron intervenidos por la dependencia de sellos de la D.G.R. ni registrados conforme el Régimen de Información establecido por la AFIP mediante RG N° 3099 (B.O. el 13 de mayo de 2011) la cual establece: *"Los contratos celebrados con anterioridad al 14/5/2011, correspondientes a la zafra del año 2011, deberán registrarse hasta el día 6/6/2011, y aquellos contratos que se celebren a partir del 14/5/2011 deberán registrarse dentro de los 15 días hábiles siguientes a su celebración o con anterioridad al ingreso de la caña de azúcar al ingenio"*.

Respecto a estos dos puntos, considero que no puede desconocer el contribuyente los requisitos de inscripción y de sellado que hacen a los contratos mencionados, por cuanto los mismos forman parte de la operatoria principal de la empresa y resultan esenciales para la validez de los mismos.

La CAMARA CIVIL Y COMERCIAL COMUN - Sala 2 S/ ESPECIALES en la Sentencia nro.: 375 de fecha 26/08/2015 dijo que *"Según la regulación de la ley 25.113, el contrato de maquila es bilateral, oneroso, consensual, típico, formal y agropecuario. Se ha señalado que "la determinación de los elementos y cláusulas mínimas que deberá contener el contrato (arts. 1° y 2°, ley 25.113) y la manda de registrar el mismo (art. 7°), permiten clasificar a este pacto como formal. Más*

puntualmente esta formalidad sería efectual, siguiendo la clasificación de López de Zavalla, pues la sanción al incumplimiento de los requisitos previstos sería privarlo de los beneficios impositivos y de la oponibilidad a la quiebra del elaborador fallido para recuperar el bien resultante”.

Por ello, en concordancia con el criterio utilizado por la Autoridad de Aplicación, concluyo que resulta correcto encuadrar a estas operaciones dentro del marco de “Locaciones de obras” abonadas a través de un pago en especie imputándose a la actividad “Servicios empresariales n.c.p.” (CUACM 749900).

Por otro lado, en las conclusiones del informe pericial se expone que se concretaron operaciones con sujetos que no revisten la calidad de productores agropecuarios conforme las actividades declaradas, cuando la mencionada Ley en su artículo 1 establece: “Habrá contrato de maquila o de depósito de maquila cuando el **productor agropecuario** se obligue a suministrar al procesador o industrial materia prima (...)” (el destacado me pertenece).

Respecto de los mismos sujetos, el contribuyente tampoco aporta documentación sustentatoria, con excepción del “contrato participativo de maquila” –zafra 2012- con Autoservicio capo S.A., por lo que no surgen modificaciones a lo determinado por la Autoridad de Aplicación, entendiendo que se trata de compra de caña y venta de azúcar, encuadrando dentro de la actividad “Industria Manufacturera n.c.p”.

En conclusión, habiéndose abierto a prueba y habiendo producido el contribuyente la pericial contable ofrecida, éste no logra desvirtuar las imputaciones efectuadas en su contra por la D.G.R. Por lo cual concluyo que corresponde confirmar el Acta de Deuda N° A 979-2017 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto del periodo fiscal 2012.

Por último, el contribuyente se pregunta si debe o no abonar al fisco importe alguno por el PF 2012. Se concluye que no obstante las modificaciones efectuadas por la D.G.R, el contribuyente continúa manteniendo un saldo a su favor sin tener importes a ingresar. Por lo tanto, las sumas expuestas en la columna “Saldo de Impuestos a favor D.G.R” solo representan los ajustes por los

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. PURSE POMESSA
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

cuales debe presentar las declaraciones juradas rectificativas consignando los conceptos ajustados en el citado periodo fiscal.

En virtud de los argumentos expuestos, corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente TEMAS INDUSTRIALES S.A., CUIT N° 30-71093835-7 en contra de la Resolución D N° 44/18 emitida por la D.G.R en fecha 22/01/2018; y en consecuencia: 1) DECLARAR PRESCRIPTAS las acciones y poderes del fisco para determinar y reclamar diferencias en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto del periodo fiscal 2011, contenido en el Acta de Deuda N° A 976-2017; Y 2) CONFIRMAR respecto del periodo fiscal 2012, el Acta de Deuda N° A 979/2017, atento a las consideraciones que anteceden.

Así voto.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

I.- Comparto y adhiero a las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, en lo que refiere a los antecedentes de autos y la resolución de la causa, no obstante emito mi opinión con respecto a la prescripción de las obligaciones tributarias, en merito a los fundamentos que se expondrán en el apartado siguiente de éste voto.

II.- Mi voto se centra en los fundamentos que motivan el acto, no compartiendo el criterio del señor vocal preopinante en lo referido al cómputo de la prescripción de las obligaciones tributarias reclamadas en autos respecto al periodo fiscal 2012 - Acta de Deuda N° A 976-2017-, pero si en la resolución de la causa.

III.- La Corte Suprema de Justicia de Tucumán en el Fallo "Provincia de Tucumán – DGR – c. Diosquez, Gerónimo Anibal s/ ejecución fiscal", hizo expresa remisión al precedente "Ullate" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, adoptando en forma integra la doctrina sentada por "Filcrosa".

En coincidencia con lo expresado, mediante Ley Provincial N° 8.490 -B.O. 30/03/2012-, se dispuso derogar los artículos 55 al 63 del Cód. Tributario (art. 1 inc. 8 de la ley 8.490) y se sustituyó el artículo 54 del Cód. Tributario por el siguiente texto: "Respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por el Cód. Civil y el Cód. Penal según la materia de que se trate" (art. 1° inc. 3 de la ley

8.490); con lo cual el legislador local ha positivizado el criterio jurisprudencial aludido.

En el presente caso, no existen dudas de la aplicación de las normas del Código Civil, con respecto al inicio del cómputo y el plazo de la prescripción liberatoria, teniendo en cuenta que entre los tributos reclamados por la DGR se encuentra la obligación tributaria correspondiente al periodo 2012 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos -Acta de Deuda N° A 979-2017.

De esta manera, la suspensión e interrupción de la prescripción del citado periodo fiscal corresponde se analice conforme el Código Tributario Provincial -Ley N° 8.964-, teniendo en cuenta la fecha de su modificación y su entrada en vigencia data del 29/12/2016 y la intimación de pago por parte de la DGR fue efectuada el 05/05/2017.

IV.- Para un mejor análisis de lo afirmado, debemos remitirnos al artículo 54° C.T.P. -vigente al momento del perfeccionamiento del hecho imponible- el cual dispone: "...Respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por el Código Civil y el Código Penal según la materia de que se trate...".

Ahora bien, en el caso que analizamos, el estatus jurídico de deudor tributario nace cuando se configura el hecho imponible del tributo reclamado. No siendo una situación jurídica cuyo origen sea actual, sus consecuencias deben valorarse según las normas que regian en el momento en el que se originó.

En otras palabras, si bien el pago de la deuda tributaria es una consecuencia actual que debería afrontar el contribuyente, el conjunto de responsabilidades emergentes derivarían de una situación jurídica que no es actual y que por lo tanto debe regirse por la Ley vigente al momento del nacimiento de la referida situación.

Esta solución, además está sustentada en la garantía constitucional de igualdad ante la Ley dado que el estatus jurídico de contribuyente está organizado por el Derecho de modo igualitario y presupone que un ciudadano en iguales circunstancias asume iguales obligaciones frente al Estado -artículo 16 de la Constitución Nacional: "la igualdad es la base del impuesto y de las cargas

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

públicas"-, principio que no puede ser alterado por ninguna norma de menor rango.

Por ello, el marco normativo para analizar el plazo e inicio del cómputo de la prescripción de las obligaciones tributarias correspondientes los periodos 2011 y 2012 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, es el Código Civil, anterior a la reforma introducida por Ley 27.077.

En lo atinente al plazo de prescripción liberatoria de las obligaciones tributarias, la C.S.J.T. dejó establecido que es de aplicación el plazo quinquenal previsto en el art. 4027 inc. 3 del Cód. Civil, el cual dispone: "...Se prescribe por cinco años, la obligación de pagar los atrasos:...3° De todo lo que debe pagarse por años, o plazos periódicos más cortos...".

Ya lo dijo la C.S.J.T., en el leading case Provincia de Tucumán DGR - c/Diosquez Gerónimo Anibal S/ Ejecución Fiscal: "...Así las cosas, las cuestiones atinentes a la determinación del plazo (quinquenal) y al efecto solo suspensivo de la notificación de la determinación de deuda no arrojan mayores problemáticas, puesto que el aludido plazo coincide con aquel previsto en el art. 4027 inc. 3 del Cód. Civil...".

En lo que respecta al inicio del cómputo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, la jurisprudencia analizada arrojó 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...".

Ahora bien, la problemática planteada en nuestra provincia con respecto a la tesitura adoptada por la D.G.R., en donde afirma que el periodo fiscal del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es el año calendario, la Corte de Tucumán dijo: "...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 -anterior a la reforma-

De lo expresado, se entiende que el artículo 3.956 del Código Civil prevalece ante el artículo 229 del Código Tributario, el cual prevé: "...El período fiscal será el año calendario. El pago se hará por el sistema de anticipos sobre ingresos, calculados sobre base cierta, los que tendrán el carácter de declaración jurada, en las condiciones y plazos que determine la Dirección General de Rentas...", por lo que la prescripción de las obligaciones tributarias locales, tanto en lo relativo a sus respectivos plazos como al momento de su inicio y causales de suspensión e interrupción, en virtud de lo dispuesto por el artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, se rigen por lo estatuido por el Congreso Nacional de manera uniforme para toda la República... pues la prescripción no es un instituto de derecho público local sino un instituto general de derecho (conforme "Filcrosa..." Fallo 326:3899, doctrina reiterada en precedentes posteriores...).

Se deduce a partir de la norma transcrita, que en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cada declaración y pago constituye el cumplimiento de un anticipo –adelanto- a cuenta del ajuste final correspondiente, por lo que el contribuyente debe Ingresar en forma mensual los importes determinados por medio de una declaración jurada mensual, con detalle de las retenciones/percepciones correspondientes al mes calendario que se ingresa, teniendo consignado cada posición, su respectivo vencimiento mensual.

En el presente caso, el Acta de Deuda impugnada en autos, consigna un solo periodo, un solo vencimiento, un importe original sin intereses y no dispone instrucción de sumario, razón por la cual, para el inicio del cómputo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, conforme lo dispone el artículo N° 3956 del Código Civil, el cual dice textualmente: "... La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación...", fecha que se encuentra consignada en el Acta de Deuda N° A 979-2017, desde la cual genera efectos y consecuencias jurídicas, razón por

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

la cual, el inicio del cómputo de la prescripción es el 31/12/2013 -fecha de vencimiento de la obligación-.

En igual sentido, la CSJT, con respecto al inicio del cómputo de la prescripción liberatoria dijo: "...En este contexto, es dirimente el art. 3956 del Código Civil en cuanto determina que: "La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses comienza a correr desde la fecha del título de la obligación". En el caso que nos ocupa, es irrelevante cualquier discusión semántica sobre el carácter o naturaleza de lo que la norma tributaria que regula el IBB (sea que se refiera a la modalidad de "agentes de percepción o retención" o a la denominada "convenio multilateral"), denomina como "anticipo", atento a que el mismo es exigible y genera consecuencias jurídicas a partir de la fecha de su título, por lo que el cálculo sentencial sobre el comienzo del cómputo de la prescripción luce ajustado a derecho. 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. En consecuencia no existe ninguna razón jurídica que avale la pretensión de la actora, ni la Provincia tiene facultad para apartarse de lo normado por el Código Civil en el art. 3956 del referido digesto...", (PROVINCIA DE TUCUMAN -D.G.R.- C/ENRIQUE R. ZENI Y CIA. S.A.C.I.A.F.E.I. S/ EJECUCION FISCAL, Sentencia del 02/05/16, C.S.J.T.)...".

En conclusión, es irrelevante cualquier discusión semántica sobre el carácter o naturaleza de lo que la norma tributaria que regula el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ya sea que se refiera a la modalidad de "agentes de percepción o retención" o a la denominada "convenio multilateral", denomina como "anticipo", atento a que el mismo es exigible y genera consecuencias jurídicas a partir de la fecha de su título, por lo que el comienzo del cómputo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, comienza desde que es exigible.

V.- En relación a la suspensión e interrupción de la prescripción de la obligación tributaria, el análisis debe efectuarse conforme el Código Tributario Provincial, Ley Provincial N° 8964 (B.O. 29/12/2016), atento que se torna operativo el

mencionado digesto en lo que refiere a la suspensión mencionada, teniendo en cuenta que la notificación del Acta de Deuda N° A 979-2017 fue efectuada el 05/05/2017, momento que se encontraba vigente el mismo.

Por ello, con respecto a la suspensión de la prescripción dentro del ámbito administrativo (procedimiento de determinación de deuda), rige el artículo 63 del C.T.P. (tv), el cual dispone: "...Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: a) Desde la fecha de intimación administrativa de pago de la obligación tributaria...".

VI.- Ahora bien, dejando aclaradas las cuestiones en torno a la prescripción de las obligaciones tributarias, corresponde analizar los argumentos expuestos por las partes, teniendo en cuenta que se debate la exigibilidad por parte de la D.G.R. del Acta de Deuda N° A 979-2017, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

La fecha de vencimiento del período 2012 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos opero el día 31/12/2013, lo se encuentra consignado en el Acta de Deuda N° A 979-2017. Teniendo en cuenta el plazo quinquenal de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria mencionada -art. 4.027 inc. 3° del Código Civil-, la facultad del fisco para el cobro de la obligación correspondiente al periodo mencionado se extendió hasta el día 31/12/2018.

No obstante lo expuesto, obra en el expediente constancia de un acto jurídico -notificación del Acta de Deuda N° A 979-2017 el día 05/05/2017- tendiente a suspender la prescripción de la obligación tributaria reclamada.

La constitución en mora del contribuyente tuvo efectos suspensivos en los términos del artículo 63 del C.T.P. -Ley 8.964-, por el termino de 1 (un) año por lo cual, las acciones y poderes del fisco para reclamar y exigir el tributo correspondiente al periodo 2012 se extendieron hasta el día 31/12/2019, no habiéndose cumplido al día de la fecha, el plazo legal para la prescripción de la obligación tributaria señalada.

VII.- En conclusión, la D.G.R. conserva las facultades y acciones para exigir el pago del período 2012, del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, determinado por

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONSESI
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

el Acta de Deuda N° A 979-2017, conforme las disposiciones del Código Civil y el Código Tributario Provincial (Ley 8964).

Por lo antes mencionado, voto por HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente TEMAS INDUSTRIALES S.A., CUIT N° 30-71093835-7 contra la Resolución N° D 44/18, emitida por la D.G.R. en fecha 22/01/2018 y en consecuencia: 1) DECLARAR PRESCRIPTAS las acciones y poderes del Fisco para determinar y reclamar diferencias en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto al periodo fiscal 2011, contenido en el Acta de Deuda N° A 976-2017; y 2) CONFIRMAR respecto al periodo fiscal 2012, el Acta de Deuda N° A 979/2017, en virtud a las consideraciones que anteceden.

El Dr. José Alberto León dijo:

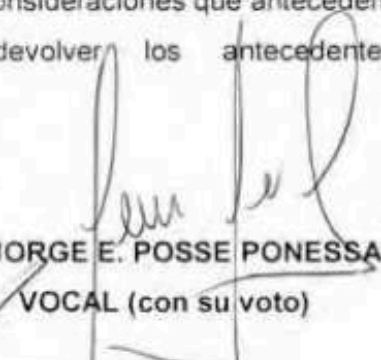
Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez

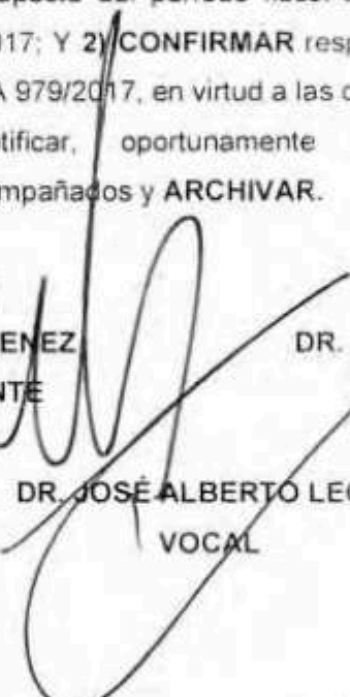
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1. HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente TEMAS INDUSTRIALES S.A., CUIT N° 30-71093835-7 en contra de la Resolución N° D 44/18 emitida por la D.G.R. en fecha 22/01/2018; y en consecuencia: 1) DECLARAR PRESCRIPTAS las acciones y poderes del fisco para determinar y reclamar diferencias en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto del periodo fiscal 2011, contenido en el Acta de Deuda N° A 976-2017; Y 2) CONFIRMAR respecto del periodo fiscal 2012, el Acta de Deuda N° A 979/2017, en virtud a las consideraciones que anteceden.
2. REGISTRAR, notificar, oportunamente devolver los antecedentes administrativos acompañados y ARCHIVAR.


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (con su voto)


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL

ANTE MÍ


DR. JAVIER CRISTÓBAL ANICHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION