

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 23 días del mes de JUNIO de 2023, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, 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 **"AGRO LAJITAS S.A. S/RECURSO DE APELACIÓN, Expediente N° 364/926/2021 (Expte DGR N° 19440-376-D-2018)"** y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León expresó:

I.- A fs. 552/555 del Expte. 19440-376-D-2018 (D.G.R.), AGRO LAJITAS S.A. CUIT N° 30-70797695-7, presentó recurso de apelación contra la Resolución N° D 92/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 19.08.2021 obrante a fs. 540/543. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación, interpuesta por el contribuyente con domicilio especial constituido en el domicilio fiscal electrónico, de conformidad con lo establecido por la RG (DGR) N° 83/20, a las Actas de Deuda N° A 21-2019 y A 26-2019, confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, confirmándose las mismas según nuevas planillas denominadas: "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 21-2019 – ACTA DE DEUDA N° A 21-2019 – ETAPA IMPUGNATORIA" y "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 26-2019 – ACTA DE DEUDA N° A 26-2019 – ETAPA IMPUGNATORIA".

II. En la mencionada presentación el contribuyente plantea bajo el punto "IMPROCEDENCIA DE LA PRETENSION FISCAL" subtítulo "Una Cuestión Resuelta", lo siguiente: "La DGR confirma el ajuste realizado en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, periodos 1 a 12/2016 y 1 a 12/2017, que determino en las actas de deuda al considerar que la firma omite declarar en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, los ingresos provenientes de las operaciones de canje que



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

surgen de las liquidaciones de granos que se encuentran registradas en el Libro IVA Compras aportado por la firma...

...La actividad de mi mandante, entre otras, es la venta al por mayor de sustancias químicas e industriales, operando gran número de ellas mediante la modalidad de canje, que consiste en la provisión de los bienes por parte de mi mandante al productor quien posteriormente los cancela mediante la entrega comprometida de productos primarios, de producción de este último.

Cuando Agro Lajitas SA entrega el producto agroquímicos al productor emite una factura por el importe por el que recibirá los productos primarios. A posteriori, y en el caso que nos convoca, el productor primario entrega la producción por el importe equivalente recibiendo de Agro Lajitas un F. 1116 B – liquidación primaria- en el que se deja consignado que se trata de una operación de canje.

Finalmente Agro Lajita SA remite la producción primaria recibida de sus proveedores quienes le entregan en respaldo, una liquidación secundaria.

La DGR confunde la mecánica comercial de la operación de canje de granos con la cual realizan estas operaciones con una doble venta y pretende gravar dos veces lo que se trata de una sola operación. En efecto, el ajuste contiene la pretensión ilegítima de hacerse dos veces del mismo impuesto: por el ingreso de la venta del agroquímico y por supuesto ingreso que –según la DGR- se obtendría por la recepción de la producción primaria canjeada.

Continua este punto manifestando que el argumento central de la DGR habría sido derrumbado por la sala III de la Excma. Cámara Contencioso Administrativo en los autos "Agro Lajitas SA c/Provincia de Tucumán s/ Nulidad/Revocación", Expte. 410/13 en el cual luego de transcribir fragmentos del fallo concluye diciendo que la sentencia sería contundente al desarrollar el argumento de porque las operaciones de canje no son dos operaciones de venta, sino una sola operación bajo la modalidad especial. Es decir, se trataría de un solo hecho imponible por el cual ya se habría tributado el impuesto sobre los Ingresos Brutos. Por otra parte bajo el título "La pericia contable analizada arbitrariamente", el apelante manifiesta "Con la impugnación se ofreció prueba pericial contable que fue producida.

Preguntando al perito acerca de si se encuentra detalladas e identificadas las operaciones de canje por las cuales se efectuó el ajuste, se respondió que

efectivamente se encuentran identificadas las operaciones de canje en este expediente con las registradas por la sociedad. La DGR indica que el perito no identifica las fojas del expediente donde se focaliza la información solicitada pero no niega la existencia de las mismas".

En ese sentido en el mismo título esboza que: "En pregunta 2 de la pericia se solicitó al profesional que elabore un detalle de las operaciones de canje realizadas por Agro Lajitas SA en el periodo 2016 y 2017 e informe si las mismas se encuentran debida y legalmente justificadas. El perito contador confeccionó un anexo I en la cual se detalla las operaciones de canje que responden a la documentación contable emitida por la sociedad. La DGR se agravia de que la respuesta es parcial porque el anexo I solo contiene información del F 1116/B emitido por Agro Lajitas, la cual no resulta suficiente para acreditar que todas las operaciones detalladas provienen de operaciones de canje de granos... el perito no vincula dicha documentación con facturas de ventas, ni con liquidación de granos emitidas por terceros que permitan constatar la operación de canje.

La respuesta a la pericia parece desconocer algo central: las actas de deuda ajustaron el impuesto por los ingresos provenientes de las operaciones de canje que surgen de las liquidaciones de granos que se encuentran registradas en el libro IVA compras aportado por la firma. En efecto, no puede desconocer a posteriori que no puede acreditarse que todas las operaciones provienen de operaciones de canje, el ajuste es nulo por carecer de causa. Cabe preguntarse entonces que ajusto la DGR".

Continua manifestando que sin embargo, la pericia analizó las operaciones de canje que ajusto la DGR y que se encuentran registradas contablemente. Como consecuencia de ello, no puede discutirse la existencia de las operaciones de canje. Ello conlleva a considerar el asunto como una cuestión estrictamente conceptual sobre si las operaciones de canje constituyen dos operaciones de venta como considera el fisco, o solo una como se pronunció la Cámara Contencioso Administrativa en el fallo citado.

Es falso que el perito no vinculó las operaciones de canje con las facturas de venta ni con la liquidación de granos emitidas por terceros. Con solo cotejar los anexos de las pericias se podrá observar la correspondencia y vinculación entre las operaciones de canje y la liquidación secundaria de cada una. Toda la



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

documentación analizada – facturas, notas de débito y crédito, facturas y remitos, papeles de trabajo de las DDJJ del IVA, etc.- se encuentran debidamente registradas en los libros contables de la sociedad.

El apelante expresa que cabe destacar que el dictamen contable es plenamente válido ya que ha sido realizado por un profesional –contador público- cuyo título tiene validez nacional, es decir que le permite al egresado ejercer en todo el territorio de la República Argentina.

Expresa que siguiendo el análisis de la prueba, en la pregunta 3 el perito constató que los granos recibidos fueron entregados en su totalidad a los proveedores quienes efectuaron la liquidación secundaria según detalle en Anexo II. La DGR, sin ningún argumento, indica que la pericia no indica mediante qué formulario y como aparece la condición de Agro Lajitas en las liquidaciones secundarias... no realiza una vinculación con las operaciones detalladas en Anexo I, ni tampoco con la factura A emitida por Agro Lajitas SA.

De una primera lectura de los anexos I y II de la pericia se puede cotejar con facilidad que coinciden las operaciones de canje con las liquidaciones secundarias. Es totalmente falso que no estén vinculadas las operaciones entre sí. Basta con visar cualquiera de ellas para observar la coincidencia entre las mismas. A modo de ejemplo, en el anexo I de la pericia se constata la operación de canje con Inversora Berdal S.A. por un monto de \$445.114,84 y en el anexo II se liquida la venta de granos por Dow Agrosiences S.A. por el mismo monto. Así puede seguirse la correlación entre las operaciones de canje del anexo I, registradas contablemente, y las liquidaciones secundarias de los granos que no constituyen una segunda venta, sino que es la misma operación.

Asimismo, la DGR desestima la respuesta 4 de la pericia, que preguntaba si existen diferencias entre el precio del grano recibido en canje y el precio de grano entregado por Agro Lajitas SA a sus proveedores, en el cual el perito contador dictamina que no se registran diferencias por cuanto el grano liquidado por el receptor final del grano es equivalente a la liquidación realizada al productor primario que entrego el grano en canje por el agroquímicos. Resulta central dicha conclusión porque explica que la operatoria es una sola, el grano liquidado que recibe el proveedor de los insumos en el mismo grano liquidado por el productor primario a Agro Lajitas por la operación de canje.

La resolución de rentas afirma que el perito debería especificar en forma concreta la documentación que analizo para llegar a sus conclusiones, por lo cual sus afirmaciones carecen de rigor técnico que permita modificar lo determinado por la Autoridad de Aplicación. Pues bien, la pericia en su primera página indica la documentación contable cotejada, que no ha sido objeto de ninguna impugnación por parte del fisco, para elaborar el dictamen, y como si esto no fuera suficiente, la DGR señala que el perito habla de "equivalencias" de precios, termino totalmente incierto desde el punto de vista técnico contable e impositivo, derivado ello en importes mayores o menores, pero no idénticos. La palabra equivalencia significa igualdad en valor, estimación, potencia o eficacia de dos o más cosas o personas, por lo tanto, está correctamente empleado el término para referirse a los importes que son idénticos. Lo central de la pericia es que la sumatoria de las operaciones de canje del anexo I es igual a la sumatoria de las operaciones secundarias del anexo demostrando que las operaciones se corresponden entre sí.

Por último, afirma que la pericia no puede ser objetada por la precisión y calidad técnica de lo informado, y que la resolución acude al argumento de que se trata de dos hechos imponible diferentes, es decir, dos ventas. Sin embargo, la sentencia firme de la sala III de la Cámara Contencioso Administrativo pulverizo todo intento de considerar a la operatoria de canje de granos y la liquidación secundaria como dos operaciones diferentes.

Respecto al título "Inconstitucionalidad del aumento de la alícuota ley 8834", el apelante manifiesta que el aumento de la alícuota en aplicación de la ley 8834 es inconstitucional. La CSJ de Tucumán, en reiteradas ocasiones, ha confirmado la inconstitucionalidad de la ley 8834.

La resolución de la DGR sostuvo que con respecto a los ingresos computados en la declaración jurada presentada en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos CM 05 del año 2014 refleja que la Base Imponible total del país es de \$190.006.270,50 y la misma no supera el monto de \$250.000.000,00 estipulado a fin de la incrementación de alícuota del art. 7 de la ley 8467 y sus modificatorias. Cabe señalar que los \$190.006.270,50 son ingresos gravados y no son coincidentes con los ingresos computados para el cálculo del incremento de alícuota según el art. 7 de la ley 8467, ya que para dicho cálculo se consideran los ingresos gravados, no gravados, exentos, etc.

Transcribe fallo "Ecco SA C/Provincia de Tucumán s/Inconstitucionalidad".

Afirma que la declaración jurada anual CM05 del periodo 2014 informa que los ingresos obtenidos en todas las jurisdicciones donde desarrolla actividad no superaron el monto establecido en la ley 8834. Además, siguiendo el pronunciamiento de la Corte Suprema de Tucumán, los ingresos que se obtuvieron en Tucumán eran los únicos que podían conformar la base imponible para el aumento de la alícuota, con lo cual la pretensión de computar en la base imponible los ingresos obtenidos en extraña jurisdicción es inconstitucional.

Bajo el título "Improcedencia de la multa" sub título "Multa por anticipos exigibles. Nulidad" luego de citar jurisprudencia que cree aplicable al caso afirma que la multa estaría mal aplicada porque desde el vencimiento del término general del gravamen no se adeudarían los anticipos sino el saldo de impuesto a pagar conformado por la sumatoria de todos los anticipos anteriores. Lo resultante es que la diferencia de impuesto surgida a partir de anticipos inexigibles derivaría en la pretensión a sancionar una conducta que no es antijurídica.

III. A fojas 1/8 del Expte. N° 364/926/2021 la Dirección General de Rentas contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición asumida por el agente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad. Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

IV. A fs. 22 del expediente N° 364/926/2021 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 128/2022, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se tiene por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, se declara la cuestión de Puro Derecho y pasan autos para sentencia.

V. En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° D 92/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 19.08.2021 es ajustada a derecho.

Anticipo mi voto contrario a la apelación formulada por falta de prueba acabada de la posición esgrimida.

Con respecto a la pericia, en primer lugar es necesario resaltar que en esta instancia el apelante no deja especificado donde se encuentran identificadas dichas operaciones en la pericia contable, a lo que hay que agregarle que el perito realiza una mera afirmación sin indicar la fuente documental en la que basa su respuesta, con lo que una simple afirmación resulta incompleta y sin utilidad práctica para quien debe corroborar lo manifestado por el perito.

Respecto a la pregunta 2 expuesta al perito, cabe recalcar que las operaciones de canje en la actividad agropecuaria que en este caso son objeto de la determinación de oficio apelada, incluyen la venta de los insumos agropecuarios y la venta de granos, por lo que el detalle realizado por el perito en el Anexo I resulta parcial toda vez que no realiza un detalle de la venta de insumos agropecuarios y las facturas que corresponden a tales operaciones. Se observa que el listado que acompaña la pericia solo detalla la recepción de los granos que el apelante recibe dentro de la operatoria bajo análisis, por lo que esa información es parcial.

Se debe considerar que la determinación de oficio apelada contiene, además de los ajustes por operaciones de canje, los ajustes por aplicaciones de alícuotas improcedentes en las actividades: "Cultivos de cereales exceptos los forrajeros y los de semillas para la siembra" (CUACM 11110), "Venta al por mayor de materiales agrícolas y de la sicultura" (CUACM514931) y "Venta al por mayor y/o en comisión o consignación de productos agrícolas" (CUACM511110) y además, contiene ajustes por la utilización de un coeficiente improcedente, en el periodo fiscal 2016.

Respecto a lo afirmado por el apelante sobre que la pericia analizo las operaciones de canje que ajusto la DGR y se encuentran registradas, es preciso afirmar que dicha situación no resulta posible de verificar, ni la documentación adicional considerada para sustentar que todo el listado corresponde a operaciones de canje. Además, debe resaltarse que la firma es también productora de granos.

En ningún lado del informe pericial consta que tipo de relación o vinculo hay entre las liquidaciones de granos y las facturas de venta de agroquímicos, lo cual resulta necesario para cotejar lo que entrega la firma AGRO LAJITAS S.A., con lo que recibe como parte de pago.

La información contenida en las planillas expuestas por el perito como anexos a su informe pericial, no pueden relacionarse de ningún modo entre sí, ya que no existen puntos de referencia ni información en común que pueda tenerse en cuenta para realizar una relación de este tipo.

Por otro lado, debe considerarse que relacionar la adquisición del grano obtenido por el apelante en las operaciones de canje con las ventas realizadas con dichos granos, de ningún modo logra probar la relación existente entre la venta de agroquímico con las ventas de granos. La pericia solo está referida a una de las operaciones que es la adquisición y venta de granos, y no a la operación de venta de agroquímico.

Para poder realizar un correcto análisis no se puede realizar una ponderación parcial de las operaciones que comprenden el canje de granos. No puede dejarse de lado que en este tipo de operaciones el productor que realiza la compra de agroquímicos se compromete a entregar una determinada cantidad de granos, que puede ser a futuro, al momento de levantar la cosecha. El precio que puede adquirir el apelante por ese grano al momento de la venta, es normal que difiera con el precio al cual se pactó la compra del agroquímico, por lo que no es un tema menor poder relacionar ambas operaciones. Y en esta instancia no se aporta nueva documentación a tener en cuenta, por lo que debe rechazarse los argumentos realizados por parte del agraviante.

Que si bien la pericia fue realizada por un profesional idóneo, esto no cambia el hecho que el informe presentado le faltan datos o deja dudas respecto al análisis y la documentación tenida en cuenta para realizar el análisis, carga probatoria en cabeza del apelante.

En otro punto, de la información brindada por el perito en las operaciones detalladas en el Anexo I y Anexo II, dan lugar a diversas conclusiones, ya que de ningún modo existe un punto en común a tener en cuenta para poder realizar la relación entre ambos anexos.

El perito tampoco brindó respuesta concreta a lo requerido en el punto de pericia, ya que de ningún modo expresa si existe "diferencia entre el precio del grano recibido en canje y el precio de grano entregado por Agro Lajitas SA a sus proveedores", se limita a decir que "... no se registran diferencias por cuanto el grano es "equivalente" a la liquidación realizada por el productor primario que

entrego el grano en canje por los agroquímicos...”, se puede observar que la respuesta resulta ambigua porque sin importar el sentido que se le otorgue a la palabra equivalente, nunca habla de equivalencia de precios en forma expresa, se refiere a equivalencia entre los granos liquidados. Que volvemos a remitirnos al análisis realizado en el punto 1 de la pericia, respecto a que las operaciones de ventas de agroquímicos se realizan en una determinada fecha y las operaciones de adquisición y venta del grano en otra fecha, donde los precios del grano pueden variar notablemente según las condiciones del mercado, teniendo en cuenta que este producto posee una fluctuación constante en su precio por esta sujeta a valores y factores de los mercados internacionales.

El propio profesional manifiesta en su pericia “Este trabajo profesional no constituye una auditoria ni una revisión, por lo tanto, las manifestaciones del contador público no representan la emisión de un juicio técnico respecto a la información objeto de la certificación”, con lo cual su opinión o conclusión no tienen valor probatorio en el presente caso al tratarse de meras manifestaciones sin el respaldo serio de un informe técnico, legal y contable que permita clarificar la controversia planteada.

En suma, no veo que se encuentre debidamente acreditado el extremo invocado como fundamento de la apelación.

Respecto a la pretendida inconstitucionalidad, hay que resaltar que ello excede las funciones del Tribunal Fiscal, y esto queda así establecido en el art. 161 del C.T.P. que establece: “El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma.”

Respecto a la improcedencia de la multa alegada por el apelante, corresponde resaltar lo establecido en el art. 70 del CTP: “Toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias de indole sustancial o formal, constituye infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en este Código y en las leyes especiales”.

Por otro lado el art. 75 del mismo digesto establece: “Las infracciones previstas en este Código son castigadas con multas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 78. La graduación de la sanción se hará de acuerdo con la naturaleza de la

infracción, con la capacidad contributiva y con el grado de culpa o dolo del infractor."

La sanción surge como consecuencia de haberse verificado diferencias impagas a favor de la DGR, según puede constatarse en forma efectiva en las actuaciones obrantes en el presente expediente, lo cual configura una infracción a los deberes materiales, pues existe una verdadera conducta antijurídica constituida por la omisión del ingreso del impuesto.

Es por lo dicho que la multa resulta válida y ajustada a derecho. Por lo expuesto corresponde en el presente caso: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente AGRO LAJITAS S.A., C.U.I.T. N° 30-70797695-7, contra la Resolución N° D 92/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 19.08.2021, obrante a fs. 540/543 y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. José Alberto León y vota en igual sentido.

El señor vocal **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. José Alberto León y vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

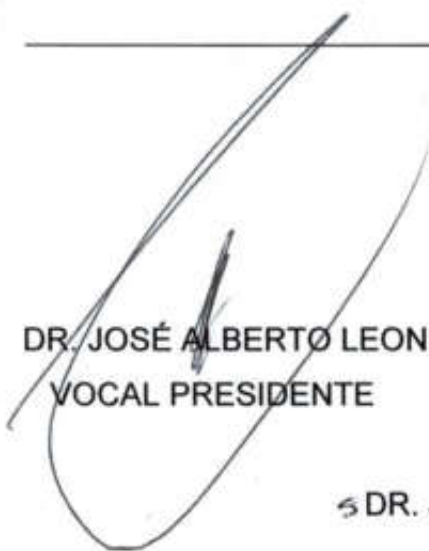
RESUELVE:

1.- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente AGRO LAJITAS S.A., C.U.I.T. N° 30-70797695-7, contra la Resolución N° D 92/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 19.08.2021, obrante a fs. 540/543 y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma

2.- **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados, y **ARCHIVAR**.

HACER SABER

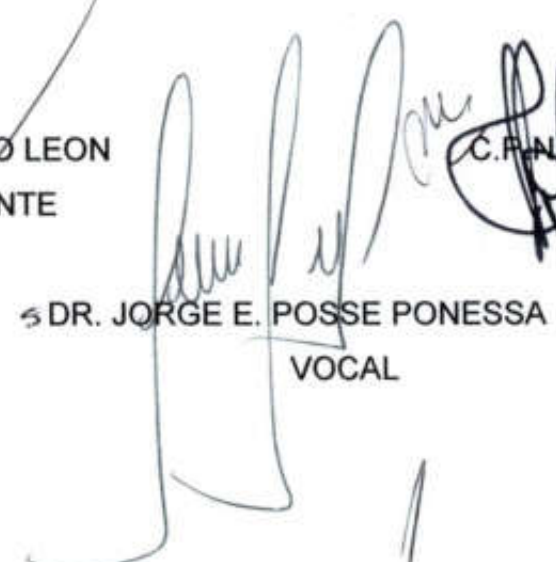
M.F.B.



DR. JOSÉ ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE



C.F.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION