

SENTENCIA N° 223 /2023

Expte. N° 343/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los18..... días del mes de.....SEPTIEMBRE.....de 2023, se reúnen los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) para tratar el expediente caratulado "**MONSANTO ARGENTINA S.R.L S/ RECURSO DE APELACIÓN**" Expte. Nro. 343/926/2020, y Expte. D.G.R Nro. 16480/376/D/2015;

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

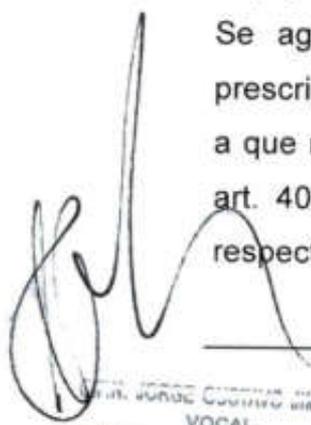
Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

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

I. A fojas 1390/1400 del expediente N° 16480/376/D/2015 la Dra. María Sofía Courel, apoderada del contribuyente **MONSANTO ARGENTINA S.R.L CUIT N° 30-50350872-5** interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 158/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 15/08/2020 obrante a fs. 1371/1386 mediante la cual resuelve: **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación efectuada por el contribuyente, en contra de las Actas de Deuda N° A 298-2018, N° A 299-2018 Y N° A 318-2018 confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral confirmándose las mismas conforme se expone en "Planilla Determinativa N° PD 298-2018 – Acta de Deuda N° A 298-2018 – Etapa Impugnatoria", "Planilla Determinativa N° PD 299-2018 – Acta de Deuda N° A 299-2018 – Etapa Impugnatoria", y "Planilla Determinativa N° PD 318-2018 – Acta de Deuda N° A 318-2018 – Etapa Impugnatoria".

Se agravia que la Autoridad de Aplicación haya rechazado el planteo de prescripción efectuado respecto a los periodos 01 a 12/2013, 01 y 02/2014 atento a que resultaban de aplicación las normas del Código Civil el cual preveía en su art. 4027 inc. 3 un plazo de prescripción de 5 años. Misma conclusión arriba respecto de los anticipos 03 a 12/2014 y 01 a 04/2015 atento a considerar que el

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



Dr. JORGE ESTEBAN POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

cómputo de la prescripción comienza a partir del vencimiento para la presentación de cada anticipo mensual.

Sostiene que la CSJN fue conteste en sostener la prevalencia de las disposiciones de la legislación de fondo dictadas por el Congreso Nacional por sobre las normas provinciales que pretendían regular materias propias de aquél. Cita jurisprudencia al respecto.

Manifiesta respecto a la vigencia del nuevo CCyC que el art.2537 establece que: "Los plazos de prescripción en curso al momento de entrada en vigencia de una nueva ley se rigen por la ley anterior. Sin embargo, si por esa ley se requiere mayor tiempo que el que fijan las nuevas, quedan cumplidos una vez que transcurra el tiempo designado por las nuevas leyes, contado desde el día de su vigencia, excepto que el plazo fijado por la ley antigua finalice antes que el nuevo plazo contado a partir de la vigencia de la nueva ley, en cuyo caso se mantiene el de la ley anterior".

Adicionalmente, cuestiona la legitimidad de la modificación introducida por el CCyC en el momento en que los artículos 2532 y 2560 autorizan a los fiscos locales para fijar el plazo de prescripción de obligaciones, siendo ello inconstitucional a la luz del art. 75 inc. 12 de la CN y de la doctrina de la Corte que expresa que el instituto de la prescripción es un instituto general del derecho y su regulación corresponde al Congreso Nacional.

Lo que interesa en el presente caso es que los artículos 2532 y 2560 solo autorizan a los fiscos locales a fijar el plazo de prescripción de obligaciones y no extienden tal potestad a la regulación de la forma de cómputo del plazo y/o las causales de interrupción y suspensión de prescripción.

Manifiesta que no existe discusión que en el periodo debatido resultaron de aplicación las previsiones del art. 54 del C.T.P (Ley 8.490 B.O 01/04/2012) el cual respecto al instituto de la prescripción remite a lo establecido en el Código Civil y el Código Penal según se trate, derogando los art. 55 a 63. No obstante deja planteada la inconstitucionalidad de los arts. 54 a 63 del C.T.P para el caso en que este Tribunal considere que era la normativa que se encontraba vigente. Cita entre otros, el fallo "Provincia de Córdoba c/ Ullate, Alicia Inés".

En subsidio, impugna la legitimidad del ajuste propuesto por las Actas de Deudas y la Resolución por no corresponderse con las previsiones del Código y presentar vicios que conllevan su nulidad.

A continuación, expresa que el Fisco consideró como bases imponibles el importe que surge de las DDJJs de IVA aportadas oportunamente sin considerar los ajustes de base informados por la Compañía que justifican su accionar. Pese a la documental presentada en la etapa anterior, la Resolución rechaza lo expuesto manifestando que no surge de la etapa de fiscalización que se hayan informado ajustes de base sin atender lo que al respecto explica el contribuyente en el descargo.

Agrega que la nulidad de las Actas se evidencian en los siguientes vicios:

1- No existe identidad ni coherencia entre lo que el texto de las Actas expresa y lo que en definitiva se ajusta. Así, por ejemplo la diferencia de base pretendida en el Acta A 298-18 correspondiente al periodo 2013 formula el ajuste respecto a la actividad 11510 mientras que en las planillas anexas a las Actas de los periodos subsiguientes atribuyen el ajuste a la actividad 242100 sin que exista una justificación de tal proceder.

2- No existe justificación de por qué desconoce para ciertos periodos la base imponible del Impuesto declarada por la empresa y la aceptación de esa misma base en otros, cuando en todos los periodos la documental verificada presenta identidad en el tratamiento fiscal. Que el criterio de Monsanto presenta coherencia con lo cual el tratamiento diferencial realizado por el Fisco y la ausencia de motivación inhibe legitimar su ajuste.

3- Tampoco el Fisco justifica por qué en ciertos periodos opta por considerar como base imponible del IIBB a los ingresos exteriorizados por Monsanto en el Libro IVA Ventas, mientras que en otros formula el ajuste sobre la base de los ingresos atribuibles a la Provincia de Tucumán exteriorizados por la Empresa en las DDJJs de SIFERE sin considerar los ajustes de base de Monsanto.

4- En el Acta de Deuda N° A 318-2018 existe una duplicación del ajuste pretendido, mientras que en el Acta de Deuda N° A 299-2018 no identifica el ajuste del Impuesto efectuado en el periodo y en las planillas anexas expresa un saldo a favor inferior al declarado por la firma.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

CP.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

5- El informe de inspección obrante a fs. 690 y siguientes al cual remiten las Actas de Deuda nada clarifica sobre los interrogantes planteados en los apartados precedentes.

Finaliza el planteo manifestando que los silencios de la D.G.R o las meras remisiones a las Actas sin atender a lo expuesto en el descargo confirman la nulidad de las actuaciones por ausencia de elementos esenciales como causa y motivación.

Punto aparte, sostiene que se equivoca la DGR al considerar la base imponible declarada en SIFERE por cuanto a ésta se le aplican los ajustes de base informados por la compañía en virtud de llevar a cabo la actividad "servicios agrícolas" cuya base imponible se encuentra prevista en el art. 223 inciso 4 del C.T.P, todo lo cual ni siquiera considera el Fisco derivando así en ajustes ilegítimos.

Explica que en la liquidación a través de SIFERE no se permite asignar un tratamiento diferencial a los ingresos obtenidos por una misma actividad entre las jurisdicciones que instituyen una base imponible especial como es el caso de Tucumán, sino que asigna los ingresos totales entre las jurisdicciones conforme el coeficiente de cada una.

Por ello, Monsanto liquida el impuesto para la actividad de venta de granos utilizando el código 1419000 "servicios agrícolas" para liquidar base imponible especial del impuesto, y el código 512111 "venta al por mayor de materiales agrícolas y de silvicultura" para liquidar base imponible general.

Se agravia que la D.G.R manifieste que Monsanto no contestó los requerimientos ni que tampoco haya aportado documentación suficiente y necesaria que permita constatar lo argumentado ya que toda la documentación fue puesta a disposición del Fisco acompañando además el detalle de las operaciones involucradas en cada ajuste, todo lo cual acredita la legitimidad de la conducta de la Compañía.

Manifiesta que la compensación efectuada por el Fisco en los ajustes formulados en las Actas de Deuda N° A 318-2018 y A 299-2018 con los saldos a favor declarados por la empresa en el periodo 2015 resulta improcedente atento a que este saldo, originado en retenciones y percepciones sufridas en exceso fue computado en su oportunidad por la empresa para la cancelación de sus

obligaciones, razón por la cual el saldo imputado no estaba disponible al momento de la compensación realizada de oficio por la Autoridad de Aplicación.

Que la cancelación en tiempo y forma de las obligaciones de la empresa con el cómputo del saldo referido tuvo efecto liberatorio y no puede ser modificada por la compensación.

Finalmente, solicita se lo exima del pago de intereses resarcitorios en atención a que la mora no le es imputable. Cita jurisprudencia.

II. A fojas 1506/1514 del Expte. N° 16480/376/D/2015 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P, el cual se da por reproducido en honor a la brevedad.

Respecto a la prescripción de los periodos planteados, expresa que en virtud de los artículos 221 y 229 del C.T.P el Impuesto sobre los Ingresos brutos es de carácter anual comenzándose a computar el término de prescripción desde el vencimiento para la presentación de la DDJJ anual respectiva.

Realiza luego, el análisis de la prescripción del periodo fiscal 2013, el más antiguo, concluyendo que el mismo no se encuentra prescripto.

Fundamenta de manera extensa su postura por la cual considera que las disposiciones del C.T.P que regulan la prescripción resultan plenamente válidas y conllevan a rechazar el planteo de inconstitucionalidad y prescripción opuesto por el apelante.

Respecto a la legitimidad del ajuste efectuado en las Actas y confirmado en la etapa impugnatoria, reitera lo expresado en la Resolución apelada, y sostiene que la firma en ningún momento durante la fiscalización informó de los ajustes efectuados a la Base Imponible (Régimen General) para determinar la base imponible especial dispuesta por el art. 223 inc. 4 del C.T.P, ni en la etapa impugnatoria aportó documentación alguna a efectos de respaldar sus dichos sobre los mencionados ajustes como así tampoco aportó los papeles de trabajo en los que se basan la liquidación del Impuesto efectuada. Que en esta etapa tampoco aporta dichos papeles de trabajo, solo adjunta como Anexo III el detalle por jurisdicción de las DDJJ mensuales – SIFERE web- consultas, no siendo posible con ellos justificar las diferencias determinadas ni los ajustes de base que manifiesta haber realizado.

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

En respuesta a la explicación que efectúa sobre las diferencias existentes entre los libros IVA Ventas y la base imponible que surge de la definida en el C.T.P, reitera que no justificó el origen de las inconsistencias detectadas en el total ingreso país a pesar de que se efectuó el Requerimiento F. 6005 N° 2018-0000095, en el cual se solicitó justifique las diferencias, sin cumplimentar el mismo según consta en F.6006 N° 0001-00108912, e incluso desistió de la prueba pericial contable ofrecida en la impugnación.

Rechaza la aseveración del apelante "Los silencios de la DGR o meras remisiones a las Actas, sin atender lo expuesto en el descargo, no hacen más que confirmar los agravios expuestos y (...) la ausencia de justificación de la DGR conlleva al vicio de ausencia de casusa y motivación" atento a que en la Resolución N° D 158-20 se explica claramente el motivo que originó las determinaciones de oficio atacadas, las cuales ya estaban expuestas en las Actas de Deuda.

Contrario a lo manifestado por el apelante en cuanto a que Monsanto habría cumplimentado en todo momento con los requerimientos cursados por la DGR, reitera que no cumplimentó el requerimiento F.6005 N° 2018-0000095 y que conforme surge de las presentes actuaciones no aportó en la etapa impugnatoria documentación que permita verificar lo argumentado respecto a la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Aclara que si aportó documentación a efectos de justificar lo manifestado bajo los títulos: "Improcedencia de la gravabilidad de la venta de bienes de uso" e "Indebida consideración de dos registros de Libro IVA Ventas", documentación que fue tenida en cuenta en la etapa impugnatoria habiéndose efectuado los ajustes pertinentes.

En relación al planteo "Improcedencia de la compensación de oficio practicada por la repartición fiscal" afirma que el proceder de la DGR se ajusta a derecho conforme lo dispuesto por el artículo 52 del C.T.P compensando el impuesto a pagar correspondiente al periodo 2014 con el saldo a favor de la última posición (Diciembre 2014), procediendo de la misma manera en el periodo 2015, sin asistirle razón al contribuyente.

Finalmente, en lo que concierne a la improcedencia en la aplicación de intereses resarcitorios sostiene la legitimidad de los mismos en virtud del art. 50 del C.T.P y art. 509 del Código Civil. Transcribe jurisprudencia donde el Tribunal fiscal de la

Nación sostuvo que constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente en la cancelación de sus obligaciones tributarias, encontrando su justificativo, no sólo por constituir una reparación por el uso del capital ajeno, sino también por tratarse de una indemnización al acreedor, cuyo derecho de crédito se ve lesionado al no satisfacerse la deuda en el plazo establecido (E. Jota E. Producciones S.A." T.F.N Sala A-20/7/01).

Que el art. 509 del C.C establece que "para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor debe probar que no le es imputable". En las presentes actuaciones, ni durante la fiscalización, ni en la etapa impugnatoria, el contribuyente ofrece prueba alguna o refiere a circunstancias que justifiquen de algún modo que el incumplimiento no le es imputable, por lo que teniendo en consideración la expresa inversión de la carga probatoria que la norma dispone, rechaza la pretensión del apelante.

En consecuencia, entiende que corresponde rechazar los planteos formulados y confirmar la Resolución N° D158-20.

III. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde emitir opinión.

Preliminarmente, y teniendo en cuenta el carácter preclusivo del planteo efectuado por la recurrente, cabe expedirse respecto a la prescripción de las obligaciones tributarias relativas a los anticipos 1 a 12/2013 y 1 a 2/2014 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral

Con la promulgación del Código Civil y Comercial de la Nación, se produjeron importantes modificaciones en el régimen regulatorio de la prescripción de las obligaciones tributarias. Como corolario, resulta necesario establecer el marco normativo que gobierna la cuestión sometida a debate.-

En este aspecto, se verifica que la controversia tiene por objeto créditos fiscales que se devengaron con anterioridad a las reformas introducidas por los arts. 2532 y 2560 del mencionado digesto. En consecuencia, la posición que se adopta en el presente caso, se encuentra limitada a la prescripción de las deudas fiscales que resultaron exigibles con anterioridad a dicha reforma.-

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Corresponde señalar que el criterio de esta vocalla, referido al inicio del cómputo de la prescripción, fue expuesto en el precedente "PRODUCCIONES DEL SUR S.R.L. s/Recurso de Apelación – (Expediente N° 14795/376-D-2012)", Sentencia N° 723/2016 del 27/07/2016 y las resoluciones posteriores que incorporaron dicha doctrina.-

Sin embargo, considero de importancia resaltar la existencia un nuevo elemento de juicio que me lleva a un reexamen de la mencionada posición, con las limitaciones establecidas en los párrafos anteriores.-

En efecto, resulta relevante destacar la doctrina establecida por la Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán, en los precedentes "**Provincia de Tucumán – DGR- vs. Sermico SRL s/ Ejecución fiscal**" (Expte. 170/19), **Sentencia N° 462 del 19/04/2022**, y "**Provincia De Tucumán -DGR- vs. Citromax SACI s/ Ejecución Fiscal**" (Expte. 1475/18), **Sentencia N° 1549 del 19/12/2022**, referidos a la prescripción de los impuestos para la salud pública y sobre los ingresos brutos.-

En el pronunciamiento citado en segundo término, referido específicamente al tributo en discusión, la Corte sostuvo "*El IIB es de tipo declarativo anual pero se anticipa mensualmente en base a los datos que aporta el contribuyente con declaraciones juradas periódicas y al período siguiente se presenta la declaración jurada definitiva. Cada período tiene un vencimiento autónomo fijado por la Autoridad Fiscal en el calendario impositivo del año correspondiente y en consecuencia cada período lleva un cómputo de prescripción independiente que comienza en el mismo instante en el que vence tomándose desde ese momento exigible el crédito. El fallo hizo una correcta ponderación fáctica de los períodos alcanzados por la prescripción. En cuanto al argumento del recurrente que discurre sobre la anualidad del IIB, corresponde razonar que, si el no pago del anticipo genera intereses antes del vencimiento anual, implica que sólo su exigibilidad está procesalmente diferida en el tiempo por normas adjetivas locales, que no pueden alterar la esencia civil del instituto. La jurisdicción local puede regular de manera más o menos laxa los plazos procesales pero no puede modificar un instituto civil de fondo. El anticipo es una obligación personal regulada por el Código Civil en sus términos esenciales como los plazos y el*

cómputo de la prescripción. En virtud de ello, el recurso en este punto, no puede prosperar.-

Teniendo en cuenta los pronunciamientos del Superior Tribunal Provincial, considero que existen razones de interés público que aconsejan la aplicación de la doctrina judicial establecida por los precedentes mencionados, a aquellos casos en los que se presentan situaciones similares.-

El interés público es un concepto análogo que se aplica a diversos campos de la actuación estatal e implica una guía o criterio para la adopción de decisiones tendientes a la consecución del bienestar general.

En este sentido la doctrina ha señalado que *"la noción de interés público sirve, de una parte, para definir el ámbito de aplicación del Derecho público, y de otra, constituye una norma que la Administración debe respetar, tanto en su aspecto negativo (la Administración no debe perseguir otro objetivo que el interés general) como en su aspecto positivo (la Administración sólo puede actuar para alcanzar el interés general). Las dos funciones que el juez atribuye al interés público son netamente distintas pero plenamente coherentes la una con la otra: a) Ahí donde existe un interés público existe materia para la actuación administrativa; b) Lo que la Administración hace no debe contradecir las exigencias del interés público. Ambas proposiciones se complementan para orientar la acción administrativa"*. (Sainz Moreno, Fernando; *"Sobre el interés público y la legalidad administrativa"*, Revista de Administración Pública N° 82, pg. 439).-

Resulta de particular relevancia para el interés público el adecuado funcionamiento y complementación de los poderes públicos. En este caso, la coordinación debe verificarse entre el ejercicio de competencias materialmente jurisdiccionales por parte de tribunales administrativos y su posterior control judicial.

Así, cabe resaltar la importancia que reviste para el interés público el evitar perjuicios a la hacienda pública. La aplicación de un criterio contrario al sostenido por el Superior Tribunal de Justicia, implicaría que el contribuyente ocurra ante el órgano judicial, con la consecuente revocación de la resolución de este Tribunal. El proceso judicial, -a diferencia del procedimiento jurisdiccional tributario- conlleva la imposición de costas a la parte vencida. En consecuencia, a fin de prevenir el perjuicio fiscal derivado de procesos judiciales con un predecible

resultado negativo, corresponde subsanar el litigio en sede del Tribunal Fiscal; mediante la aplicación del criterio jurisprudencial establecido por la Corte.

Por lo dicho, es menester aplicar la doctrina judicial consolidada en la materia objeto del presente recurso. Lo contrario implicaría un dispendio de actividad procedimental y jurisdiccional, que no se condice con un elemental criterio de prudencia jurídica, ni con el interés público antes mencionado.

En relación a la obligatoriedad moral de los precedentes dictados por los Tribunales Supremos se ha decidido: *"Las instancias ordinarias tienen el deber de conformar sus decisiones a las sentencias de la Corte dictadas en casos similares, toda vez que ésta tiene el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia y median, además, razones de celeridad y economía procesal que hacen conveniente evitar todo dispendio de actividad jurisdiccional"*. Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "González, Herminia del Carmen c/ ANSeS s/ reajustes por movilidad" 21/03/2000 (Fallos: 323:555).-

En consecuencia, corresponde aplicar al presente caso la doctrina judicial establecida por Corte Suprema de Justicia de Tucumán, en relación al cómputo de la prescripción liberatoria, teniendo en cuenta que el contribuyente plantea la prescripción de las obligaciones tributarias correspondientes a los períodos 1 a 12/2013 y 1 a 2/2014 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, contenidos en las Actas de Deuda N° A 298-2018 y N° A 318-2018 respectivamente.

Así, el artículo 54° del C.T.P. conforme su texto vigente durante los períodos que el apelante cuestiona, establecía: *"Respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por el Código Civil y el Código Penal según la materia de que se trate."* Por ello, remitiéndonos al artículo 4027° del Código Civil, éste disponía que: *"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."*

De la lectura de las Actas de Deuda N° A 298-2018 y N° A 318-2018, practicadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, surge que el inicio del cómputo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, debe computarse conforme lo dispone el art. 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 (...)" . Por ello, el período 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 (fecha de vencimiento del anticipo).

Por su parte, con respecto a la suspensión 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), ya que dicha norma se torna operativa para los efectos jurídicos mencionados, teniendo en cuenta que la notificación de las actas de deuda fue efectuada en la fecha que se encontraba vigente la normativa provincial.

Dispone el artículo 63° del Código Tributario Provincial: "(...) 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 (...)" .

Aclaradas las cuestiones en torno a la prescripción de las obligaciones tributarias, corresponde analizar los argumentos expuestos por las partes, con respecto a la prescripción de los períodos 1 a 12/2013 y 1 a 2/2014, intimados por las Actas de Deuda N° A 298-2018 y N° A 318-2018 respectivamente, confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral.

Teniendo en cuenta el vencimiento del último de los periodos, es decir, 2/2014 del impuesto analizado, el cual se produjo en fecha 17/3/2014, se puede observar que las Actas de Deuda fueron notificadas el 20/03/2019 (fs. 809/810), fuera del plazo de 5 años del art. 4027° inc. 3, por lo que la constitución en mora al contribuyente no tuvo efecto suspensivo en los términos del art. 63° inc. a) del C.T.P. (Ley N° 8.964), para ninguno de los períodos detallados precedentemente. De este modo, la D.G.R. al momento de emitir la Resolución N° D 158/20, conforme lo expuesto anteriormente, no poseía facultades para exigir la obligación tributaria correspondiente a los anticipos 1 a 12/2013 contenidos en el Acta de Deuda N° A 298-2018 y 1 a 2/2014 contenidos en el Acta de Deuda N° A 318-2018, ambas confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral.

Con respecto a los restantes periodos intimados por la DGR, 3 a 12/2014 (Acta de Deuda N° A 318-2018 confirmada por la Resolución DGR N° D 158/20) y teniendo en cuenta el vencimiento del periodo más antiguo 3/2014 (16/4/2014) del

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

C.F.N. JORGE GUERRA JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

impuesto analizado, se puede observar que la misma fue notificada el 20/3/2019, dentro del plazo de 5 años del Art 4.027 inc. 3. Asimismo la constitución en mora al contribuyente tuvo efectos suspensivos en los términos del art. 63 inc. a) del C.T.P. (Ley 8964).

De este modo, al momento de emitir la resolución apelada, y conforme al art. 63 del C.T.P., se encuentra suspendido el plazo de prescripción de los periodos analizados, por lo que las facultades para exigir las restantes obligaciones contenidas en las Actas de Deuda N° A 318-2018 (3 a 12/2014) y Acta de Deuda N° A 299-2018 (1 a 12/2015), ambas confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral y confirmadas por la Resolución N° D 158/20, se encuentran vigentes por parte de la DGR.

En lo que respecta a las determinaciones efectuadas y las explicaciones brindadas acerca de los ajustes de Base imponible, el apelante expresa "Pese a ello y a la documental acompañada por Monsanto en la etapa anterior, la Resolución rechaza lo expuesto (...)". Sin embargo en una revisión de las actuaciones administrativas observo, en forma coincidente con el Fisco, que el recurrente en ningún momento se refiere a los ajustes de base imponible que debe efectuar al momento de confeccionar las DDJJs a través de los diferentes aplicativos a los cuales hace referencia en esta etapa. No obstante, tampoco en esta instancia aporta documentación ni papeles de trabajo que respalden la liquidación del impuesto de la forma en que sostiene fue efectuada, por lo que no resulta posible tal verificación.

A más de ello, el contribuyente incumple con el Requerimiento F.6005 N° 2018-0000095 de fs. 560, mediante el cual la D.G.R solicitaba que proceda a justificar con documentación respaldatoria las diferencias entre las ventas netas de IVA (incluidas las exentas de IVA, excluidas las exportaciones) y los Ingresos declarados a nivel país de acuerdo a las planillas resúmenes que adjunta donde exterioriza los papeles de trabajo con los ajustes proyectados de los periodos 2013, 2014 y 2015. Tampoco produce la pericial contable que él mismo ofrece en la etapa impugnatoria.

Tal comportamiento resulta contrario a los artículos 98 y 120 del C.T.P que disponen: "Practicada la determinación de oficio de la obligación tributaria

mediante la correspondiente acta de deuda confeccionada por la Autoridad de Aplicación, el contribuyente o responsable tendrá derecho a impugnar o manifestar su disconformidad, total o parcial, respecto de aquella, mediante escrito fundado, dentro de los quince (15) días desde su notificación. En la misma oportunidad deberá acompañarse toda la prueba documental que estuviera en poder del impugnante y ofrecer la prueba restante de la que intente valerse (...)” y “Los actos y resoluciones de la Administración pública se presumen verídicos y válidos, su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al impugnante”.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En conclusión, no resulta posible verificar las Bases Imponibles determinadas por Monsanto S.R.L de acuerdo a las disposiciones del art. 223 inc. 4 del C.T.P, deviniendo procedentes los ajustes efectuados por la Autoridad de Aplicación, los cuales no pudieron ser desvirtuados por el apelante en ninguna de las etapas recursivas.

Respecto a que la repartición fiscal no podría reducir el saldo a favor declarado oportunamente por el contribuyente atento a que dicho saldo ya había sido utilizado para compensar deudas de otras obligaciones a su cargo, corresponde poner de manifiesto, en primer lugar, que tal como manifiesta el Fisco, su proceder se ajusta a derecho en virtud de la facultad que el art. 52 del C.T.P le confiere en tanto éste expresa: “La autoridad de aplicación podrá compensar de oficio los saldos acreedores de tributos comenzando por los más remotos, salvo excepción de prescripción y aunque se refieran a distintos tributos”.

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

En adición a ello, la RG 79/2018 (D.G.R) que regula el procedimiento de compensación, dispone en su Art. 7 que: “cuando se disponga la compensación, tal acto no impedirá el posterior ejercicio de las facultades de determinación de oficio acordadas por los artículos 94 a 101 de la Ley N° 5121 (t.c. 2009) y sus modificatorias, ni la intimación de pago prevista por el artículo 103 de la referida ley”.

Por ello, si bien en el momento en que el contribuyente utilizó el saldo a su favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos concurrían los elementos requeridos para que proceda la solicitud de compensación, esto es, dos personas que por derecho propio revisten el carácter de acreedor y deudor recíprocamente y que poseen deudas que coexisten, ello no elimina la facultad de determinación de

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

oficio atribuida a la Autoridad de Aplicación, conforme las disposiciones citadas precedentemente, mediante la cual se disminuyó el saldo a favor oportunamente declarado por MONSANTO ARGENTINA S.R.L.

Por último en relación a la improcedencia de los intereses, cabe recordar que estos tienen un carácter resarcitorio, en tanto constituyen una indemnización debida al Fisco por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias, encontrándose regulados en el art 50° del C.T.P: *“La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, recaudaciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio”*.

Este tipo de interés es en sí mismo, una consecuencia de la relación jurídica preexistente -la deuda tributaria del contribuyente o responsable-, de manera que acreditado en autos su incumplimiento, los intereses derivan como resultado lógico de tal situación de irregularidad fiscal.

Al respecto, el art. 509 del Código Civil vigente en los periodos reclamados expresa que *“(...) para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor debe probar que no le es imputable”*, hechos a los cuales el apelante no hace referencia alguna.

En conclusión, propongo que en el presente caso debe dictarse la siguiente resolución: 1- **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **MONSANTO ARGENTINA S.R.L, CUIT N° 30-50350872-5**, contra la Resolución (D.G.R.) N° D 158/20 de fecha 15/05/2020. En consecuencia, corresponde: **I- DECLARAR PRESCRIPTAS** las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir diferencias del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen Convenio Multilateral respecto a los anticipos 01 a 12/2013 y 1 a 2/2014, contenidos en las Actas de Deuda N° A 298-2018 y N° A 318-2018 respectivamente; **II- CONFIRMAR** la determinación impositiva practicada respecto al referido tributo en lo atinente a los anticipos 3 a 12/2014 y 1 a 12/2015, contenidos en las Actas de Deuda N° A 318-2018 y N° A 299-2018 respectivamente, todo ello conforme lo expuesto en la presente resolución.

Así Voto.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

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

El **Dr. José Alberto León** dijo:

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

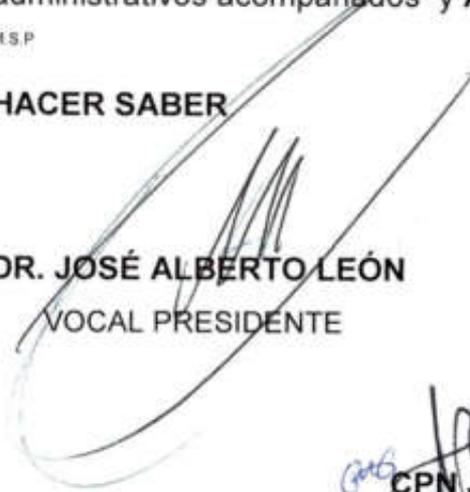
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

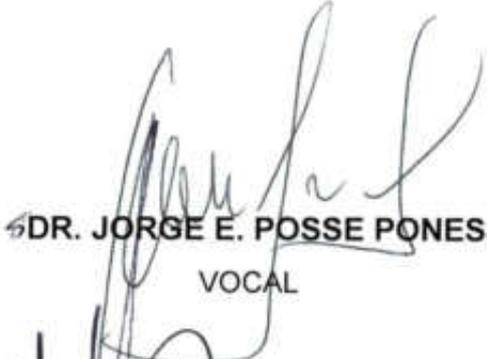
RESUELVE:

- 1- HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **MONSANTO ARGENTINA S.R.L, CUIT N° 30-50350872-5**, contra la Resolución (D.G.R.) N° D 158/20 de fecha 15/05/2020. En consecuencia, corresponde: **I- DECLARAR PRESCRIPTAS** las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir diferencias del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen Convenio Multilateral respecto a los anticipos 01 a 12/2013 y 1 a 2/2014, contenidos en las Actas de Deuda N° A 298-2018 y N° A 318-2018 respectivamente; **II- CONFIRMAR** la determinación impositiva practicada respecto al referido tributo en lo atinente a los anticipos 3 a 12/2014 y 1 a 12/2015, contenidos en las Actas de Deuda N° A 318-2018 y N° A 299-2018 respectivamente, todo ello conforme lo expuesto en la presente resolución.
- 2- REGISTRAR**, notificar, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

M.S.P

HACER SABER


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


CPN JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION