

SENTENCIA N° 241 /2023

Expte. N° 449/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los9..... días del mes de.....Octubre.....de 2023, se reúnen los Señores 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 "**LOS CEVILARES S.A S/ RECURSO DE APELACIÓN**" Expte. Nro. 449/926/2020, y Expte. D.G.R Nro. 17680/376/D/2018;

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 2220/2230 del expediente N° 17680/376/D/2018, el Dr. Gonzalo Molina, en representación del contribuyente "**LOS CEVILARES S.A**", **CUIT N° 30-63428504-7**, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 338/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 27/10/2020 obrante a fs. 2215/2218 mediante la cual resuelve: **1) RECHAZAR** la impugnación interpuesta por el contribuyente en contra de las **Actas de Deuda N° A 548-2019** (Periodo Fiscal 2014), **N° A 549-2019** (Periodo Fiscal 2015), **N° A 3143-2018** (Periodo Fiscal 2016), **N° A 3146-2018** (Periodo Fiscal 2017) y **N° A 3244-2018** (Anticipos 01 a 03/2018) confeccionadas en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos Régimen de Convenio Multilateral, confirmando las mismas.

2) RECHAZAR el descargo interpuesto en contra de los Sumarios instruidos por haberse configurado la conducta del contribuyente en las infracciones contempladas en los artículos 85 y 86 inc. 1) del C.T.P y en consecuencia, **APLICAR** a la firma **LOS CEVILARES S.A CUIT N°30-63428504-7** por el Sumario N° M 3143-2018 una multa de \$2.309.665,20 equivalente a 2 veces el gravamen del tributo consignado en Acta de Deuda N° A 3143-2018 y en un todo de acuerdo a la graduación establecida en el art. 86 inc.1) del C.T.P (Periodo Fiscal 2016), por el Sumario N° A 3146-2018 una multa de \$277.891,58 equivalente al 50% del gravamen omitido en los anticipos 03 a 08, 11 y 12/2017

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

graduada en un todo de acuerdo a la escala prevista en el art. 85 del C.T.P; por el Sumario N° M 3146-2018, una multa de \$1.324.862,34 equivalente a 2 veces el gravamen del tributo consignado en Acta de Deuda N° A 3146-2018 y en un todo de acuerdo con la graduación establecida en el art. 86 inc. 1) (Periodo Fiscal 2017), y por el Sumario N° M 3244-2018 una multa de \$88.330,19 equivalente al 50% del gravamen omitido en las posiciones consignadas en el Acta de Deuda N° A 3244-2018 y en un todo de acuerdo con la graduación establecida en el art. 85 del C.T.P (Anticipos 01 a 03/2018).

II. Como primera cuestión, señala que Los Cevilares S.A se dedica exclusivamente a la producción primaria, cultivo de caña de azúcar, contando por ello con el beneficio de alícuota cero. Se agravia que la D.G.R desconozca que le resulta de aplicación la mencionada alícuota cuando ésta fue reconocida por sentencias de la Cámara Contencioso Administrativa y de la Corte Suprema de la Provincia las cuales transcribe y concluye que la Autoridad de Aplicación debe respetar lo decidido por la Sentencia del Tribunal Supremo Provincial, quien es el último interprete de la Constitución y de las normas legales, y reconocer que la actividad desarrollada por la empresa encuadra dentro de la actividad primaria por lo cual corresponde determinar el impuesto bajo la alícuota correspondiente a dicha actividad.

Contra las citas efectuadas por la D.G.R del voto del Dr. Posse en la causa "Budguer Juan José c/ Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad" refiriéndose a que el Pacto Fiscal no tendría vigencia en la provincia y por ende, Los Cevilares S.A no gozaría de alícuota cero, se ampara en lo resuelto por la Excma. Corte en distintos precedentes donde concluye: Que la provincia de Tucumán adhirió y ratificó el Pacto Fiscal; que era y es una de sus prioridades establecer la exención impositiva en el impuesto sobre los Ingresos Brutos; que en virtud de la obligación antedicha, la previsión de los arts. 5.y 6 de la Ley 5.636, reformada por la ley 6.497 debe entenderse en el sentido de que debían disponer la alícuota 0% sobre la actividad desarrollada por la actora, en cumplimiento de las previsiones del Pacto Fiscal; y que en virtud de ello, una vez que se hubo fijado la alícuota del 0%, devino inaplicable la posibilidad de fijar una alícuota distinta para la actividad de producción primaria desarrollada por Los Cevilares S.A.

Por otro lado se agravia que la D.G.R desconozca que la actividad de la firma es el "Cultivo de plantas sacaríferas" o "Cultivo de caña de azúcar" y decida arbitrariamente encuadrarla en la actividad "venta al por mayor de azúcar efectuada por cañeros maquileros". Expresa que Los Cevilares S.A es una empresa agrícola dedicada al cultivo de caña de azúcar y de granos desde el año 1.989, y que se encuentra inscrita en el Registro Provincial de Productores Cañeros, dependiente del Ministerio de Desarrollo Productivo quien al ser la Autoridad de Aplicación, es quien decide quién es productor cañero y quién no.

Explica que por la modalidad de la actividad, se utiliza el contrato de maquila en la contratación con los ingenios mediante el cual el productor primario se obliga a suministrar materia prima al industrial con el derecho de participar en las proporciones que convengan sobre el o los productos finales y que el hecho que luego tenga que comercializar el azúcar obtenida del régimen contractual no altera la naturaleza de la actividad. Caso contrario, todos los productores primarios se verían bajo la arbitraria consideración de que su actividad deba ser calificada como "venta" por la simple circunstancia de que luego deben vender sus productos.


A más de ello, agrega que su actividad primaria ya ha sido reconocida por el Fisco en el Expte. N° 32756-376-D-2014 no pudiendo contradecir sus propios actos anteriores.

Respecto a los sumarios instruidos por supuesta configuración de las infracciones previstas en los arts.85 y 86 inc.1 del C.T.P manifiesta que no se configuró la omisión prevista en el art. 85 del C.T.P atento a que la empresa presentó las declaraciones juradas conforme la actividad que desarrolla, lo cual fue reconocido por la propia D.G.R; y que respecto a la sanción prevista en el art. 86.1, la misma es absolutamente improcedente ya que dicho tipo infraccional supone la existencia de dolo en el obrar del contribuyente, lo que no sucede en este caso ya que todo su accionar estuvo guiado por el simple hecho de sostener que se dedica al "Cultivo de Caña de Azúcar".


Reitera que tanto la D.G.R mediante Acta N° A 480/14 como la Corte Suprema de Justicia de Tucumán en la causa "A606/02 Los Cevilares S.A. c/ Gobierno de la Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad" –Sentencia N° 495/12- han reconocido que la actividad principal de Los Cevilares S.A es la producción



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

primaria en base a la prueba aportada y esa decisión, como consecuencia de la fuerza de la "cosa juzgada" deviene en inmutable.

Agrega que no es la firma la que debe demostrar que no incurrió en dolo sino que es la Autoridad Fiscal la que debe demostrar la existencia de dolo y transcribe sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en donde expresa que *"En la defraudación fiscal, la intención dolosa ha de ser probada por la Administración ya que la presunción de dolo en las infracciones tributarias debe ser desechada por ser contraria a elementales principios constitucionales de presunción de inocencia en materia penal"*.

Ofrece Prueba.

III. A fojas 2235/2243 del Expte. N° 17680/376/D/2018 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 que la empresa se dedica exclusivamente al cultivo de caña de azúcar y que por ello cuenta con el beneficio de alícuota 0%, sostiene que dicha alícuota fue dejada sin efecto por el Decreto 1961/3 de fecha 12/09/2002 mediante el cual el Poder Ejecutivo Provincial no se apartó de ninguna forma de los objetivos que daban marco a las facultades delegadas por el poder Legislativo. Respecto a las facultades impositivas del federalismo fiscal, las provincias tienen el poder de crear impuestos, elegir la materia imponible y establecer las formalidades de percepción sin más límite que los establecidos en la Constitución. Que la celebración de acuerdos como el Pacto Fiscal tiene plena viabilidad en nuestro ordenamiento constitucional en la medida que exista un real acuerdo de voluntades y no una imposición del Gobierno central.

Mediante la Ley N° 6.496 la provincia se adhirió a los "principios y propósitos" contenidos en el "Pacto Fiscal". En cumplimiento a ello a través del dictado del Decreto N° 257/3-SE ME estableció la alícuota 0% aplicable a ciertas actividades quedando sin efecto por disposición del Decreto N° 1961/3-ME de fecha 12/09/2002.

Transcribe el voto del Dr. Daniel Posse en los autos "Budeguer Juan José c/ Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad" de fecha 06/04/2017 donde expresa que "(...) la provincia de Tucumán en la Ley N° 6.496 no aludió para nada

a la ratificación, ni siquiera a la aprobación o adhesión a todas o a alguna de las partes del Pacto, sino que, se limitó a adherir a sus "Principios y Propósitos".

Concluye que lejos de constituir el Pacto Fiscal una norma de raigambre constitucional o derecho intra federal, su naturaleza es la de derecho público local, encontrándose tal legislación a la altura de las leyes que supieron establecer las alícuotas respectivas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, esto es la Ley impositiva de la provincia, y así lo estableció la CSJN en el fallo "Papel Misiones S.A.I.F.C c/ Misiones, Provincia s/ acción declarativa" del 05/05/2009.

En cuanto a la sentencia específica de la CCA Sala I manifiesta que conforme surge de la documental agregada a fs. 2202/2206 de autos, la misma no se encuentra firme a la fecha, encontrándose para integración de Sala de Corte conforme la documental aludida. Que además de lo expresado dicha sentencia estaría referida a la actividad primaria del impugnante y no a las determinaciones de oficio aquí cuestionadas.

Que del análisis de las actuaciones la empresa posee alta en diversas actividades productivas verificando mediante los Estados de Cuenta agregados a fs. 1890/1925, que declara impuesto para todas las actividades emergentes de la aplicación de la alícuota que corresponde a cada una de ellas.

Que dado que la impugnante se agravia de la alícuota implementada en la determinación de cada uno de los actos administrativos atacados sostiene que Los Cevilares S.A posee alta en diversas actividades advirtiendo que la firme no se dedica exclusivamente a la producción primaria como lo indica.

Respecto a que la empresa se dedica al cultivo de caña de azúcar y de granos, expresa que la misma fue verificada durante la fiscalización. No obstante, no pudo constatar, con la documentación aportada, los importes correspondientes a las actividades "cultivo de plantas sacaríferas" y "cultivo de caña de azúcar", verificando que en la realidad de los hechos, la actividad desarrollada por la firma es la "venta al por mayor de azúcar efectuada por productores cañeros maquileros".

Agrega, respecto al contrato de maquila que en este caso el productor entrega su materia prima (caña de azúcar) para ser sometido a un proceso de transformación industrial, recibiendo a cambio una parte del producto elaborado (azúcar), siendo esto último lo que en definitiva factura como venta, por lo que es considerado



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

productor cañero maquilero y en función de ello deja de ser un productor primario cuya venta sería la materia prima caña de azúcar. En función a ello la actividad que corresponde considerar se encuentra tipificada con el Código 512270 hasta 12/2017 y 463152 a partir de 01/2018.

Que ante lo explicado precedentemente, no le asiste razón al recurrente ya que el procedimiento aplicado se enmarca en las disposiciones legales vigentes.

En cuanto a que los códigos de las actividades mencionadas fueron utilizados por la propia D.G.R en el Expte N° 32756/376/D/2014 siendo ahora contradictorio a lo pretendido en este Expediente, sostiene que no existe tal contradicción ya que el Acta de Deuda N° A480-2014 solo se limita a corregir la alícuota aplicada y declarada por Los Cevilares S.A. en sus declaraciones juradas sin haberse verificado si la actividad que declara la firma es la que se corresponde con la efectivamente ejercida. En consecuencia el hecho que el presentante sustente su planteo en dicha Acta para agravarse de la actividad que resulta de su realidad, merece lisa y llanamente su rechazo.

Por lo expuesto, entiende que corresponde rechazar el Recurso de Apelación interpuesto contra la Resolución N° D 338/20.

En lo que respecta a las multas aplicadas sobre las cuales el apelante afirma la inexistencia de dolo y por tanto no se verificarían los supuestos previstos en el art. 86.1 del C.T.P; la D.G.R expresa que la verificación de alguno de los supuestos de hecho descriptos en el art. 88 del C.T.P permite tener por acreditado el "elemento subjetivo" requerido a los fines de tener por configurada la infracción por defraudación. Que sin perjuicio de ello, las presunciones contenidas en dicho artículo son factibles de ser derrumbadas si se opone a ellas la prueba correspondiente que las contradiga, circunstancia que no ha acreditado en autos.

En consecuencia, entiende que la determinación efectuada en las Actas de Deuda N° A 548-2019, N° A 549-2019, N° A 3143-2019, N° A 3146-2018 y N° A 3244-2018, y confirmadas mediante Resolución N° D 388-20 resultan plenamente válidas y ajustadas a derecho, correspondiendo NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la firma "Los Cevilares S.A" en contra de la misma.

IV. A fojas 17/18 del expediente N° 449/926/2020 obra Sentencia Interlocutoria dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación y se declara respecto de las pruebas ofrecidas por las

partes lo siguiente: Prueba Informativa: Aceptar la misma conforme fue ofrecida y en consecuencia librar los oficios requeridos en el modo en que fueron propuestos; Prueba Instrumental ofrecida por la D.G.R: tener presente para definitiva.

V. 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.

Merece atención primordial el agravio planteado por el recurrente en cuanto a que la Autoridad de Aplicación no respeta lo decidido por la Corte Suprema de Justicia de la Provincia en la Sentencia N° 495/12 de los autos "A606/02 Los Cevilares S.A. c/ Gobierno de la Provincia de Tucumán S/ Inconstitucionalidad" donde nuestro máximo Tribunal resuelve declarar, para el caso concreto de Los Cevilares S.A la nulidad del Decreto N° 1961/3 en cuanto deja sin efecto el Régimen de alícuota 0% en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para aquellas actividades que se encontraban beneficiadas con la mencionada alícuota.

En relación a ello considero relevante desarrollar brevemente el marco normativo del caso traído a conocimiento.

En fecha 12/08/1993 la provincia de Tucumán suscribió -junto a otras jurisdicciones provinciales- con el Estado Nacional, un pacto de contenido económico tributario y de consecuencias también sociales y de redistribución, denominado "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento" (llamado también "Pacto Fiscal" o "Pacto Federal"), en el que se establecieron una serie de obligaciones para los estados firmantes, con el objetivo de fomentar el desarrollo de las regiones y de la economía nacional. En los términos del documento, sus propósitos fueron promover el crecimiento armónico del país y sus regiones y la necesidad de adoptar políticas uniformes que armonicen y posibiliten el logro de la finalidad común de crecimiento de las economías locales. Dicho pacto fue ratificado por el Estado Nacional mediante Decreto N° 14/94, mientras que el Estado Provincial se adhirió a sus principios y propósitos mediante Ley N° 6.496.

En ejercicio de las facultades conferidas por los artículos 6°, 12° y 48° segundo párrafo de la Ley N° 5.636, el Poder Ejecutivo local dictó el Decreto N° 2.507/3 (ME) del 12/11/1993, que fue modificado posteriormente por el Decreto N° 257/3



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

del 21/02/1994, en cumplimiento del Pacto Federal al que se encontraba adherida la provincia de Tucumán, incorporando el régimen de alícuota del cero por ciento (0%) al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y fijando las condiciones para que pudieran acceder a éste distintas actividades.

No obstante lo expresado, resulta relevante resaltar que el cumplimiento de las disposiciones del Pacto Fiscal ha sido objeto de sucesivas prórrogas, las cuales fueron dispuestas a través de las siguientes normas nacionales: artículo 5° de la Ley N° 24.468 (B.O. 23/03/1995), artículo 1° de la Ley N° 24.699 (B.O. 27/09/1996), artículo 11° de la Ley N° 25.063 (B.O. 30/12/1998), artículo 17° de la Ley N° 25.239 (B.O. 31/12/1999), artículo 26° del anexo del Decreto N° 2054/2010 y artículo 5° de la Ley N° 27.199 (B.O. 04/11/2015).

Así se verifica que las normas referidas contemplan periódicas prórrogas del Pacto Fiscal, las cuales suspendieron sus efectos hasta el 31/12/2017.

En relación a ello, es preciso destacar que, a nivel provincial, el poder Ejecutivo dictó el Decreto N° 1.961/3 (ME) en fecha 12/09/2002, el cual entre sus considerandos prevé: *"Que la Provincia de Tucumán, como signataria del Pacto Federal para el empleo, la Producción y el Crecimiento de fecha 12 de agosto de 1993 al que adhirió por Ley N° 6496, dispuso mediante Decreto N° 2507/3 (ME)-93, la incorporación al régimen de alícuota del cero por ciento (0%) a distintas actividades.*

Que el cumplimiento de los compromisos asumidos en virtud del mencionado Pacto, ha sido sucesivamente prorrogado, por lo cual resulta procedente efectuar un replanteo del mismo y adoptar medidas que redunden en un incremento de la recaudación fiscal con la finalidad de afrontar la difícil situación económica que atraviesa la Provincia, dentro de un marco normativo equitativo", en consecuencia se decreta: "Déjase sin efecto, a partir de la entrada en vigencia del presente Decreto, el régimen de alícuota del cero por ciento (0%) en los Impuestos sobre los Ingresos Brutos y para la Salud Pública, dispuesto por el Decreto N° 2507/3 (ME) del 12 de noviembre de 1993 y sus modificaciones" (el subrayado es propio).

En este marco es que el apelante se agravia de la determinación de oficio efectuada por el Fisco atento a que la firma cuenta con Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia, Número 495/12 en la cual declara, para el

caso particular de "Los Cevilares S.A", la inconstitucionalidad del Decreto N° 1961/3-2002.

Manifiesta que la Exma.Cámara Contencioso también se ha expedido al respecto en los autos 598/13 "Los Cevilares S.A c/ provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad y repetición de pago".

En este sentido, el apelante transcribe la Sentencia de fecha 13/06/2019 en la cual, la Exma.Cámara Contencioso resuelve en su artículo 1 declarar en relación al presente caso la inconstitucionalidad de los artículos 57, 58 de la Ley N° 8.467 (en cuanto convalidan decretos emitidos por el Poder Ejecutivo con fundamento en ejercicio de facultades delegadas); los arts. 6,7,11,53 y 54 de la Ley 8.467 (en cuanto faculta al Poder Ejecutivo a establecer alícuotas para los impuestos a los Ingresos Brutos y para la Salud Pública que resultan aplicables al subexamine); y el art. 1 de la Ley 8.467 (en cuanto consideran y aclaran que se encuentra suspendido y prorrogado el plazo para el cumplimiento de las obligaciones del Pacto Federal de la Promoción del Empleo de la Producción y el crecimiento), como de toda disposición dictada en su consecuencia, según lo considerado.

En este contexto se debe resolver el caso traído a nuestro conocimiento atento a que en los períodos involucrados en el presente caso ya se encontraba en vigencia la Ley N° 8.467.

Es preciso tener en cuenta los hechos acontecidos en el proceso judicial vinculado con la cuestión en discusión en las presentes actuaciones.

En efecto, en los autos "Los Cevilares S.A c/ provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad y repetición de pago" Expte. N° 598/13 que tramitan por ante la Sala N° I de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo, con fecha 13/06/2019 dicho Tribunal dictó la sentencia N° 316 a la que se hizo alusión en el párrafo precedente.

Como consecuencia de ello, la Provincia de Tucumán interpuso Recurso de Casación en contra de la referida sentencia de Cámara, expidiéndose la Excma. Corte Suprema de Justicia de nuestra provincia el día 29/06/2021, según sentencia N° 568 y conforme fue corroborado mediante consulta web, resuelve en su artículo I: **"HACER LUGAR** al recurso de casación interpuesto por la Provincia de Tucumán en contra de la Sentencia N° 316 dictada por la Sala I de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo en fecha 14 de mayo de 2019. En

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

consecuencia, **CASAR** dicho acto jurisdiccional, dejando sin efecto íntegramente la sentencia, conforme a la doctrina legal enunciada precedentemente, y **DICTAR** como sustitutiva la siguiente: "**I.- NO HACER LUGAR** a la demanda de inconstitucionalidad y repetición promovida por Los Cevilares S.A. en contra de la Provincia de Tucumán, por lo considerado".

Contra la sentencia transcripta, el contribuyente interpone recurso extraordinario ante el cual nuestro máximo Tribunal expresa: "No obstante ello, el recurso en examen resulta inadmisibile. En efecto, conforme ya dejó sentado este Címero Tribunal en autos "Complejo Azucarero Concepción S.A. vs. Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad", sentencia n° 468 del 26/05/2021, situación similar a la resuelta en estos autos, no existe cuestión federal involucrada por tratarse de la interpretación de normas de derecho público local, no apreciándose tampoco configurado, prima facie, en el marco reducido de la vía intentada, el vicio de arbitrariedad que se denuncia, al no exhibirse fundamentos que autoricen a descalificar por tal motivo el fallo".

En conclusión, de acuerdo a las actuaciones detalladas, a que tal como expresa la Corte, ya se ha expedido al respecto en reiteradas oportunidades y siendo la sentencia el modo normal y regular de finalización de todo proceso, que como acto decisorio declara y pone fin a las cuestiones de fondo planteadas por las partes con fuerza de verdad legal, se concluye que la Ley N° 8.467 resulta plenamente válida.

Resuelta la cuestión relativa a la alícuota cero, resta determinar la actividad efectivamente llevada a cabo por "Los Cevilares S.A" y su encuadramiento en el nomenclador de actividades de la provincia atento a que la alícuota prevista para el "Cultivo de caña de azúcar" (o cultivo de plantas sacaríferas anteriormente) difiere de la prevista para la "venta al por mayor de azúcar efectuada por productores cañeros maquileros" en la cual lo encuadra la D.G.R.

En este sentido, el contribuyente expresa -y demuestra a través de la documentación correspondiente- que se encuentra inscripto en el Registro Provincial de Productores Cañeros cuya Autoridad de Aplicación es el Ministerio de Desarrollo Productivo y es quien decide quiénes son productores cañeros, hecho que el Fisco no puede desconocer. Que la actividad "cultivo de caña de azúcar" incluye el cultivo para la obtención de azúcar y que por la modalidad de la

actividad se utiliza el contrato de maquila con los ingenios para la obtención de la misma; que el hecho que después deba comercializar el producto no altera la naturaleza de la actividad principal.

Contrariamente a lo manifestado, considero que no se niega la calidad de productor cañero del contribuyente, pues así fue reconocido por la Autoridad de Aplicación correspondiente, sino que se tratan de dos actividades distintas y perfectamente diferenciadas en el nomenclador de actividades.

Sobra aclarar al productor, que la caña de azúcar puede ser comercializada de distintos modos: caña en pie, caña en cargadero, caña amontonada, etc. Los ingresos obtenidos a través de estas formas de comercialización constituyen ingresos propios de la actividad "cultivo de caña de azúcar".

Ahora bien, respecto a los contratos de maquila celebrados con los ingenios, está fuera de discusión que éstos no generan hecho imponible alguno, ni en el momento de entrega de la materia prima por parte del productor primario ni en la entrega del producto final por parte del ingenio, beneficiándose de esta manera ambas partes de la relación contractual. No obstante, yerra el apelante al considerar que la naturaleza de su actividad como productor no se altera por el hecho que después deba comercializar el producto obtenido del contrato de maquila. Ello por cuanto este contrato culmina con la entrega del producto procesado, por lo tanto la posterior venta del producto, en este caso azúcar, genera obligación tributaria para ambas partes, pues se trata de un acto posterior y ajeno al contrato.

Puntualmente la comercialización del azúcar obtenida de un contrato de maquila y efectuada por productores cañeros se encuentra actualmente prevista en el nomenclador de actividades de la D.G.R bajo el código 512271 "Venta al por mayor de azúcar, efectuada por fábricas de azúcares y productores cañeros maquileros" diferenciándose claramente del "cultivo de caña de azúcar" (011421) en cuanto a actividad propiamente dicha y alícuota aplicable.

En consecuencia deviene procedente la impugnación efectuada por la D.G.R respecto a la aplicación por parte del contribuyente de la alícuota del 1.20% correspondiente a los ingresos exteriorizados bajo el CUACM 11420 "cultivo de plantas sacaríferas" o NAES 012510 "Cultivo de caña de azúcar", y en su lugar considerar la alícuota correspondiente a la actividad "Venta al por mayor de

Dr. JOSE 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

aceites, azúcar, café, té, yerba mate elaborada y otras infusiones, especias y condimentos y productos de molinería" (CUACM 512270) o "Venta al por mayor de azúcar" (NAES 463152).

Respecto a los códigos mencionados, cabe aclarar que cada actividad del nomenclador NAES, posee su código equivalente en el nomenclador de actividades local. Así, la "Venta al por mayor de azúcar" (NAES 463152) encuentra su equivalente en el nomenclador local bajo los códigos 512275 y 512271 "Venta al por mayor de azúcar, efectuada por fábricas de azúcares y productores cañeros maquileros" aplicable en el presente caso.

En lo que respecta a las sanciones aplicadas observo que la D.G.R aplica para los anticipos 03 a 08, 11 y 12/2017, la sanción prevista en el artículo 85 del C.T.P. y adicionalmente al periodo fiscal anual 2017 la sanción por defraudación establecida en el art. 86 inc.1) del C.T.P.

La relevancia de este punto es evidente, pues en caso de tratarse de una única infracción, corresponde la aplicación de una sola multa en cumplimiento con el art. 18 de la Constitución Nacional el cual prohíbe la aplicación de dos sanciones por el mismo hecho (principio conocido como Non bis in ídem), para lo cual se requiere la concurrencia de 3 requisitos:

- a) Identidad de sujeto: de forma que el sujeto afectado tiene que ser el mismo. Identidad que se verifica en el presente caso ya es LOS CEVILARES S.A quien fue sancionado 2 (dos) veces por la Autoridad de Aplicación en la Resolución N° D 338/20;
- b) Identidad de objeto: es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos. Ello por cuanto el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto cuyo periodo fiscal es anual, conforme lo establece el art. 229 del C.T.P, y los anticipos ingresados a cuenta de la obligación final del periodo fiscal en cuestión se encuentran comprendidos en la determinación anual del tributo; ya que este último es en definitiva el resultado de la sumatoria de las bases imponibles y las alícuotas aplicadas en cada uno de los citados anticipos;
- c) Identidad de causa: es decir que la naturaleza de la sanción debe ser idéntica, lo cual también se verifica por cuanto las sanciones impuestas tienen la naturaleza de "multa".

Atento a ello, corresponde a mi criterio dejar sin efecto las sanciones de multas del art. 85 del C.T.P aplicadas a los anticipos 03 a 08, 11 y 12/2017 en el Sumario N° A 3146/2018, quedando vigente la sanción aplicada al periodo fiscal 2017 en virtud del art. 86 inc. 1 del mismo Digesto.

La aplicación de esta sanción se encuentra justificada, ya que si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, que es la intención en el sujeto de defraudar al fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad, en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, siendo el imputado quien debe probar su inocencia (art. 120 del C.T.P).

Debe tenerse presente que la Autoridad de Aplicación cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar tal extremo. Una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa. De esta manera, resultan de aplicación al caso las presunciones previstas por el artículo 88 incisos 2 y 3 del C.T.P. los que presumen, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista: "2. *Declaraciones juradas que contengan datos falsos.* 3. *Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias*", supuestos que han sido comprobados en el caso bajo análisis.

Ahora bien, respecto a los anticipos 01 a 03/2018, corresponde dejar firme la sanción del art. 85 del C.T.P instruida mediante Sumario N° M 3244-2018 atento a que la misma se encuentra ajustada a derecho en virtud de haberse detectado omisión en el ingreso del impuesto sobre los Ingresos Brutos en los citados anticipos.

Por ello, en virtud de las consideraciones expuestas precedentemente, corresponde resolver: **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente "**LOS CEVILARES S.A**", CUIT N° **30-63428504-7** en contra de la Resolución N° D 338/20 emitida por la Dirección General de Rentas y en consecuencia: **1.1) CONFIRMAR** la determinación impositiva practicada respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, periodos fiscales 2014, 2015, 2016, 2017 y anticipos 01 a 03/2018

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. P.N. JORGE GUSTAVO BIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

contenidos en la Resolución N° D 338/20, en virtud a los considerandos que anteceden; **1.2) DEJAR SIN EFECTO** la multa del art. 85 del C.T.P aplicada a los anticipos mensuales 03 a 08, 11 y 12/2017 mediante Sumario N° A 3146-2018; **1.3) CONFIRMAR** las sanciones aplicadas a los periodos fiscales 2016 (Sumario N° M 3143-2018) y 2017 (Sumario N° M 3146-2018) instruidas por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 86 inc. 1 del C.T.P las cuales ascienden a un monto de \$2.309.665,20 (pesos dos millones trescientos nueve mil seiscientos sesenta y cinco con 20/100) y \$1.324.862,34 (pesos un millón trescientos veinticuatro mil ochocientos sesenta y dos con 34/100) respectivamente; **1.4) CONFIRMAR** la multa del art. 85 del C.T.P aplicada a los anticipos mensuales 01 a 03/2018 –Sumario N° M 3244-2018- por un monto de \$88.330,19 (pesos ochenta y ocho mil trescientos treinta con 19/100).

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.

En mérito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente "**LOS CEVILARES S.A**", **CUIT N° 30-63428504-7** en contra de la Resolución N° D 338/20 emitida por la Dirección General de Rentas y en consecuencia: **1.1) CONFIRMAR** la determinación impositiva practicada respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, periodos fiscales 2014, 2015, 2016, 2017 y anticipos 01 a 03/2018 contenidos en la Resolución N° D 338/20, en virtud a los considerandos que anteceden; **1.2) DEJAR SIN EFECTO** la multa del art. 85 del C.T.P aplicada a los anticipos mensuales 03 a 08, 11 y 12/2017 mediante Sumario N° A 3146-2018; **1.3) CONFIRMAR** las

sanciones aplicadas a los periodos fiscales 2016 (Sumario N° M 3143-2018) y 2017 (Sumario N° M 3146-2018) instruidas por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 86 inc. 1 del C.T.P las cuales ascienden a un monto de \$2.309.665,20 (pesos dos millones trescientos nueve mil seiscientos sesenta y cinco con 20/100) y \$1.324.862,34 (pesos un millón trescientos veinticuatro mil ochocientos sesenta y dos con 34/100) respectivamente; **1.4) CONFIRMAR** la multa del art. 85 del C.T.P aplicada a los anticipos mensuales 01 a 03/2018 –Sumario N° M 3244-2018- por un monto de \$88.330,19 (pesos ochenta y ocho mil trescientos treinta con 19/100).

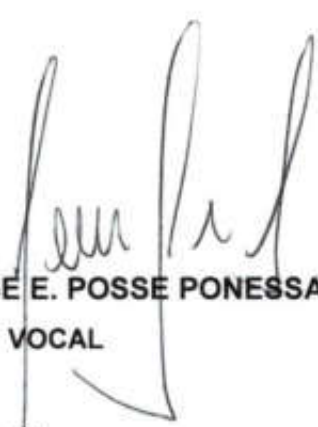
2) REGISTRAR, notificar, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

M.S.P

HACER SABER



DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION