

Demanda Contencioso Administrativa Arba Deuda Fiscal Impuesto De Sellos Multa Ley 12 008 Contrato De Compraventa Compraventa De Granos

DOMINGO, 10 DE ENERO DE 2021

JURISPRUDENCIA

Demanda contencioso administrativa. ARBA. Deuda fiscal. Impuesto de sellos. Multa. Ley 12.008. Contrato de compraventa. Compraventa de granos

Se confirma la sentencia que revocó las disposiciones dictadas por ARBA y declaró inválida la determinación de deuda por impuesto de sellos, por no encontrarse la empresa accionante y sus representantes obligados al pago de dicho gravamen respecto de un contrato de compraventa de granos. Así se concluyó, al señalarse que el perfeccionamiento del mismo se produjo con anterioridad -al aceptar tácitamente la propuesta- y no con la emisión del formulario que representa sólo una documentación respaldatoria, asimilable a una factura. Consecuentemente, los formularios 1116 B no se encontraron alcanzados por el impuesto de sellos.

En la ciudad de La Plata, a los dieciséis días del mes de Febrero del año dos mil diecisiete, reunida la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, en Acuerdo Ordinario, para pronunciar sentencia en la causa ?SNACK CROPS S.A. Y OTROS C/ FISCO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES S/ PRETENSION ANULATORIA - OTROS JUICIOS?, en trámite ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 2 del Departamento Judicial La Plata (expte. N° -29899-), con arreglo al sorteo de ley, deberá observarse el siguiente orden de votación: Señores Jueces Dres. Gustavo Juan De Santis, Claudia Angélica Matilde Milanta y Gustavo Daniel Spacarotel.

El Tribunal resolvió plantear la siguiente CUESTIONES: ¿Es fundado el recurso de apelación de la parte demandada? VOTACIÓN: A la cuestión planteada, el Dr. De Santis dijo: 1. A fojas 106/118 se presentan la empresa actora, ?Snack Crops Sociedad Anónima? (absorbente de Sunny Crops S.A.) y los señores Sergio Ernesto Casas, Juan Palanjoglou y Juan Martín Iturralde, a través de su letrado apoderado, y promueven demanda contencioso administrativa contra la Provincia de Buenos Aires, La acción es deducida con arreglo a la pretensión prevista por el artículo 12 inciso 1 de la ley 12.008 (t. seg. ley 13.101) en dirección a obtener la nulidad de las Disposiciones Delegadas n° 3126 del 29.08.12 y n° 4110 del 31.10.12, ambas dictadas por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana, dependiente de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, y de la Disposición n° 529 del 09.12.13 emanada de la Gerencia General de Técnica Tributaria y Catastral de la ARBA, en expediente administrativo número 2360-164808/09. Persiguen pronunciamiento que anule los actos mencionados y deje sin efecto la deuda fiscal que esa autoridad tributaria fijara en la cantidad de \$ 2.141,72, en concepto de impuesto de sellos no ingresados, por dos contratos de compraventa de granos celebrados por la demandante durante el período 2007, y aplicara una multa del 20% del monto omitido y otra de 1/3 del mínimo legal del 5% del que fuera conformado con fecha 13.12.10 (fs. 424/429 expte. adm.). En ese contexto de requerimiento censuran el criterio que siguiera el organismo recaudador para gravar los Formularios 1116 B, que exigía la AFIP en operaciones de compraventa de granos (con anterioridad al 13.13.13 conf. Res. Gral. 3419/12). Así, exponen que la materia prima (maíz y girasol) que utilizan en la elaboración de sus productos es suministrada por productores agropecuarios que se vinculan con la compañía mediante una propuesta de compraventa escrita, que la aceptan tácitamente al momento en que retiran la semilla para su siembra, emitiéndose la correspondiente factura. Luego el proveedor entrega el grano a la firma, quién realiza la liquidación y formaliza el pago en varias cuotas, según los términos de la propuesta. Es entonces, en oportunidad de cada pago, que se generan los Formularios 1116 B objeto de controversia en autos. El núcleo de demanda se afinca pues en esa precisa y singular operatoria que, en el relato de demanda, deja ver, de un lado un consentimiento que no se encuentra materializado en un documento escrito, sino que surge tácito del obrar de la contraparte contractual. Del otro un formulario emitido con posterioridad, que no tiene por finalidad perfeccionar el contrato ni tampoco constituye un ?instrumento? que configure el hecho imponible exigido por el Código Fiscal. En ese marco, entienden los actores que los Formularios 1116 B no cumplirían con el requisito de instrumentación necesario para estar sujetos al impuesto de sellos, conforme las normas con vigor (arts. 251, 257, 258 y ccs. del Código Fiscal -t.o. 2011-). Con ese perfil se suscita el caso. A fojas 120 la parte actora acredita el cumplimiento del recaudo previsto en el artículo 19 de la ley 12.008 (t. seg. ley 13.101) peticionando, para el supuesto de hacerse lugar a la demanda, su reintegro con más los intereses desde la fecha de pago y hasta la efectiva devolución. Para ello, solicita la declaración de inconstitucionalidad del artículo 138 del Código Fiscal. 2. Contesta demanda Fiscalía de Estado, a fojas 135/140.

Luego de una síntesis de las aristas de demanda, defiende la legalidad de los actos administrativos impugnados y expone sus razones en esa dirección. Pondera los alcances de las disposiciones del Código Fiscal, para validar el criterio con el cual la autoridad de aplicación tributaria considera que los formularios 1116 B se encuentran alcanzados con el gravamen que ventila el caso, sosteniendo así la determinación de oficio que es motivo del contradictorio. Advierte que en esos documentos se insertan

todos los datos referentes a las condiciones de la operación comercial, consignándose el precio, el grado de la mercadería, la forma de pago, las retenciones y deducciones que se efectúan y la firma de ambas partes contratantes. De allí, considera que su emisión excede de una mera finalidad de control impositivo nacional, como señalan los accionantes, para configurar una verdadera instrumentación del contrato de compraventa de granos entre el productor agropecuario y la firma actora. Finalmente, agrega que la propia demandante ha reconocido la gravabilidad de los referidos documentos al suscribir un Plan de Facilidades de Pago -Ley 12.914-, conformando totalmente las diferencias por el Impuesto de Sellos relativas a los contratos identificados bajo los ítems 1) a 26), que no son parte de éste contradictorio. Con ese cuadro e insistiendo con argumentos favorables a la validez de las disposiciones impugnadas, culmina su presentación la demandada. Así queda trabada la litis. 3. Por sentencia dictada a fojas 168/175 se pronuncia la juez de la causa. Admite la demanda promovida e impone las costas a la demandada vencida. Revoca las disposiciones n° 3126, n°4110 y n° 529 dictadas por la ARBA y declara inválida la determinación de deuda por impuesto de sellos, por no encontrarse la empresa accionante y sus representantes obligados al pago de dicho gravamen, respecto de las operaciones objeto de autos. En virtud de ese resultado, ordena la devolución de los importes abonados en cumplimiento del requisito del pago previo (art. 19 CCA), con más un interés equivalente a la tasa que pague el Banco de la Provincia de Buenos Aires en sus depósitos a 30 días, vigente en los distintos períodos de aplicación, desde la fecha en la cual se ha obrado la suma determinada (fs. 121) y hasta su efectivo pago. Para decidirse por ese rumbo, comienza con una reseña de los antecedentes del caso y de la normativa aplicable, para luego analizar la documental aportada por el contribuyente en sede administrativa, a saber: a) propuesta efectuada a un proveedor, b) factura y remito de la operación de venta de semillas, c) cartas de porte respecto de la mercadería entregada por el proveedor, d) Formularios C 1116 B. En ese contexto, considera que no se hallaría acreditado el requisito de instrumentación, pues de los documentos tenidos en cuenta por la autoridad tributaria (Formularios 1116 B) no surgiría la aceptación de la oferta o propuesta. Por ello, carecerían de la autosuficiencia necesaria para exigir el cumplimiento de las obligaciones así plasmadas. En efecto, señala que el perfeccionamiento del contrato de compraventa se produce con anterioridad -al aceptar tácitamente la propuesta- y no con la emisión del formulario que representa sólo una documentación respaldatoria, asimilable a una factura. Por esta lógica transita el argumento por el que concluye que los formularios 1116 B no se encuentran alcanzados por el Impuesto de Sellos. Infiere así que las disposiciones impugnadas se apartan de la letra de las normas que rigen el criterio de la instrumentabilidad, e importan la vulneración del principio de reserva de la ley en materia tributaria como asimismo del derecho de propiedad privada. Así se cierra el litigio en la instancia anterior. 4. La parte demandada deduce recurso de apelación a fojas 180/184. Este ha sido declarado admisible. Transcurren las líneas de embate por la incorrecta declaración de invalidez de la determinación de deuda por el Impuesto de sellos. Es amplio el desarrollo de la recurrente dirigido a bastecer el carácter de instrumento suficiente, que la sentencia observa en los formularios suscriptos para relevar la operación de compraventa de granos. Defiende ese contorno para ubicar al número C 1116 B y enarbolar su crítica relativa a la asimilación con la factura, como lo propone el pronunciamiento recurrido, desglosando a ese efecto cada una de las consignas de aquél para presentar las diferencias relativas. En la misma línea lógica describe la autosuficiencia del instrumento y se informa en la conducta de reconocimiento de la actora, en relación con otras operaciones por las que habría ingresado sin reservas el gravamen local. Tal el conjunto de embate. Así llegan los autos a esta instancia. Trataré los fundamentos de la impugnación que cuenta ya con declaración de admisibilidad (fs. 196). Abordaré esa tarea anticipando de recibo a la queja articulada. Comienzo por recordar que todas las operaciones primarias de compraventa de granos (cereales, oleaginosos, legumbres y otros), es decir aquellas en las que necesariamente una de las partes contratantes es el productor y la otra es un operador de granos enunciado en la Resolución Conjunta n° 154/05, debían documentarse en los formularios C1116 B y presentarse obligatoriamente a requerimiento de la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos de la Nación, de la Oficina Nacional de Control Agropecuario y/o de la Administración Federal de Ingresos Públicos (Instructivo del O.N.C.C.A.). En ese marco, el tema en debate se centra en determinar si esos documentos están gravados con el Impuesto de Sellos porque representan actos, contratos u operaciones de carácter oneroso, formalizados en el territorio de la Provincia en instrumentos públicos o privados y suscriptos por las partes de manera que exterioricen su voluntad (conf. art. 251 del Código Fiscal t.o. 2011). Los presupuestos previstos por la ley fiscal para el nacimiento del hecho imponible resultan pues, la instrumentalidad, la onerosidad y la territorialidad. Ahora bien, teniendo en cuenta que no se halla controvertido el carácter oneroso y que los formularios fueron suscriptos por la actora y las firmas Ganagrin SA -fs. 363- y Carlos A. Lacau e Hijas SRL -fs. 366- en la localidad de Tigre, Provincia de Buenos Aires, resta analizar si encuadran dentro de la definición de instrumento que contiene el código de la materia (conf. art. 258 del Código Fiscal). Así, para que se cumpla con el requisito de instrumentación debe existir una manifestación de voluntad escrita en la cual las partes hayan dejado plasmado sus derechos y obligaciones recíprocas, que advierto en los documentos analizados. Aun cuando el contribuyente enviara a los productores las propuestas del negocio jurídico a celebrarse por correspondencia y luego éste las aceptara tácitamente

al retirar las semillas, su consentimiento queda materializado al momento de la entrega de los granos y documentado con la suscripción del Formulario 1116 B. Ello así revela una operación que se formaliza en tracto sucesivo y se consuma con la firma de las partes en un instrumento único, a saber, el formulario en consideración (C 1116 B). Por esa ruta, advierto la existencia de un contrato de compraventa de granos celebrado en el territorio de la Provincia de Buenos Aires, formalizado en un instrumento privado suscripto por las partes, que configura el hecho imponible del Impuesto de Sellos previsto en el artículo 251 del Código Fiscal -t.o. 2011-. Por lo demás, también observo que los instrumentos aludidos cumplen con el requisito de autosuficiencia, posibilitando el cumplimiento -sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos realizados con anterioridad por las partes- de las obligaciones pactadas. De su texto surgen las partes intervinientes, las condiciones de la operación, la mercadería entregada, la forma de pago, las retenciones efectuadas, el importe a pagar, el lugar y fecha de suscripción y por último la firma de las partes. Ese conjunto deja ver un acto negocial que es relativo a la compraventa de granos entre la demandante y los proveedores que se perfecciona con la suscripción de los Formularios 1116 B. Se trata pues de un acuerdo de carácter oneroso cuya instrumentación lo sujeta al Impuesto de Sellos. Así las cosas, aprecio con error de juzgamiento a la sentencia apelada y con consistencia bastante para torcer el rumbo decisorio adoptado en primera instancia al recurso de apelación. Me expido pues por la afirmativa. Propongo: Hacer lugar al recurso de apelación del fisco demandado, revocar la sentencia atacada en cuanto ha sido materia de sus agravios y rechazar la pretensión anulatoria deducida, con costas en ambas instancias a la parte actora vencida (conf. arts. 12 inc. 1, 51, 55, 56, 58, 59, 77 y ccs. ley 12.008, t. seg. leyes 13.101 y 14.437). Así lo voto. A la cuestión planteada, la Dra. Milanta dijo: I.- Discrepo de la solución propuesta por el juez que abre el acuerdo en cuanto a la cuestión en debate y estimo, en consecuencia, que el recurso de apelación interpuesto no debe prosperar. En efecto, del análisis de las constancias de la causa, efectuado a partir de los agravios expuestos en el escrito impugnatorio, se desprende que las críticas traducen un mero desacuerdo con lo resuelto por la jueza de grado, que no logra demostrar desvío en la apreciación de los elementos de juicio existentes ni, por consiguiente, en la decisión adoptada. El recurso no constituye una réplica concreta y razonada de los fundamentos del fallo apelado, toda vez que los argumentos que esgrime son insuficientes en punto a la motivación del fallo además de resultar incorrectos en torno a la cuestión debatida. Cabe aclarar que el Formulario C 1116 B -que originó el ajuste- fue reconocido y regulado por la Resolución Conjunta (SAGPA - AFIP) N° 456-1593/2003, y junto con los Formularios C 1116 A y C 1116 C, se erigieron como documentos válidos para la formalización de operaciones primarias de granos, es decir aquellas en las que una de las partes era el productor agrícola (v. art. 2°), situación que persistió hasta el dictado de la Resolución General 3419 de la AFIP. Sentado ello, comparto las consideraciones efectuadas por la sentenciante en su decisorio (v. esp. fs. 174), en el sentido que dicho Formulario (C 1116 B) es una liquidación y constituye el respaldo documental de una operación ya realizada entre las partes -siendo equivalente a la factura-. Lo expuesto encuentra sustento -también- en la Resolución N° 1415 de la AFIP, que en su artículo 9, dispone que "Será considerado como documento equivalente el instrumento que, de acuerdo con los usos y costumbres, haga las veces o sustituya el empleo de la factura o remito, siempre que individualice correctamente la operación, cumpla con los requisitos establecidos, para cada caso, en este título y se utilice habitualmente en la actividad del sujeto emisor: ... d) Formularios C.1116 "A" (nuevo modelo), C.1116 "B" (nuevo modelo) y C.1116 "C" (nuevo modelo), utilizados en las operaciones de compraventa de granos (cereales, oleaginosos y legumbres)?" Establecida su naturaleza, corresponde señalar que el artículo 297, inciso 10, del Código Fiscal (T.O. 2011) regula expresamente su exención, alcanzando a "Las liquidaciones o facturas suscriptas por las partes, como así también los documentos que instrumenten la factura de crédito en los términos de la Ley Nacional N° 24.760 y todo otro acto vinculado a su transmisión?". Ello resultaría suficiente para desestimar el recurso deducido. Sin embargo, y en atención a los argumentos deducidos por la demandada en el sentido que el Formulario de liquidación en cuestión no es asimilable a una Factura (v. fs. 182, y doct. CSJN en autos "Línea 22 S.A.", sent. del 27-IV-2010, Consid. 14°), corresponde analizar si existe un "instrumento" -en los términos del art. 258 del C.F. (T.O. 2011)- con el que pueda exigirse el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento. De las constancias obrantes en autos (v. especialmente la prueba documental acompañada a fs. 462/480 del Expte. Adm. N° 2360-0164808/2009, que corre por cuerda sin acumular), se aprecia -en línea con lo decidido por la iudex a fs. 173 y ss.- que el contrato fue realizado con anterioridad a la suscripción del formulario de liquidación aludido, mediante propuestas con cláusula de aceptación tácita (v. esp. fs. 478 del Expte. Adm. cit.), y que en tales términos aquél no reviste la calidad de "instrumento", según el criterio establecido por esta Alzada (cfr. causa N° 16.021, "Prosegur S.A.", sent. del 7-VII-2016 y jurisprudencia allí citada; cfr artículo 258 del Código Fiscal, T.O. 2011 y art. 9 inciso c, de la Ley de Coparticipación), así como tampoco es "autosuficiente", pues no se puede exigir el cumplimiento de las obligaciones allí establecidas sin necesidad de otro documento (cfr. causa N° 14.142, "Alstom", sent. del 11-II-2016). De acuerdo a las consideraciones expresadas, no se aprecia error de juzgamiento en el pronunciamiento apelado, que propongo confirmar. II.- Por lo expuesto, considero que corresponde rechazar la impugnación deducida por la demandada, confirmándose la sentencia recaída en la anterior instancia, en cuanto fuere

materia de agravio (conf. arts. 55, 56, 58 y concs., CPCA), con costas de la Alzada a la vencida (conf. art. 51 inc. 1º, CPCA). Así lo voto. A la misma cuestión planteada, el Dr. Spacarotel adhiere a los fundamentos y solución propuesta por la Dra. Milanta, votando en idéntico sentido. De conformidad a los votos precedentes, la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, dicta la siguiente SENTENCIA Por los fundamentos de la mayoría expuestos en el Acuerdo que antecede, se rechaza la impugnación deducida por la demandada, confirmándose la sentencia recaída en la anterior instancia, en cuanto fuere materia de agravio (conf. arts. 55, 56, 58 y concs., CPCA), con costas de la Alzada a la vencida (conf. art. 51 inc. 1º, CPCA). Difiérese la regulación de honorarios para la oportunidad dispuesta por los artículos 31 y 51, decreto ley 8904/77. Regístrese, notifíquese y devuélvase al juzgado de origen oficiándose por Secretaría. Fdo. Gustavo Juan De Santis, Juez. Claudia A.M. Milanta, Juez. Gustavo Daniel Spacarotel, Juez. Dra. Mónica M. Dragonetti, Secretaria.

020117E