

SENTENCIA N° 513 /17

Expte. N° 611/926/2016 (37089/376-D-2014-DGR)

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 18 días del mes de Septiembre de 2017, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado "SHELL COMPAÑÍA ARGENTINA DE PETROLEO S.A. S/ RECURSO DE APELACION- Expediente N° 611/926/2016 (37089/376-D-2014-DGR)" y;

CONSIDERANDO

Que el contribuyente presentó Recurso de Apelación (fs. 01/18) del expediente de cabecera, en contra de la Resolución N° D 91/16, y constituyó domicilio especial (art. 114° C.T.P.).

Que la Autoridad de Aplicación contestó los fundamentos del apelante (art. 148° C.T.P.), tal como surge en autos.

Que el principal agravio del contribuyente radica en que solicita la nulidad de la Resolución porque considera que practica un ajuste irrazonable e irreflexivo, sin siquiera indagar en los más elementales presupuestos para establecer con certeza la existencia de diferencias de impuesto a favor del Fisco, e impide arbitrariamente la producción de prueba, cercenando de este modo el derecho de defensa del contribuyente y violentando el debido proceso.

Afirma que es improcedente extender la responsabilidad solidaria a su mandante por el supuesto incumplimiento de actuar como agente de retención, en tanto no correspondió realizar retenciones distintas de las que efectivamente fueron practicadas por el. Afirma asimismo que las operaciones en las que considera que

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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

la DGR tuvo que actuar como agente de retención carecieron de sustento territorial.

Solicita la liberación de toda responsabilidad al haber cumplido los obligados principales con el impuesto en su justa medida. Ofreciendo prueba pertinente.

Asegura asimismo que la jurisprudencia citada por el organismo fiscal no resulta aplicable al caso de autos.

Por ultimo manifiesta que subsisten graves errores en el cálculo y liquidación del impuesto, por la falta de aplicación del art. 7º de la RG 23/02 en ciertas operaciones y la multiplicación en algunos casos de los importes determinados correspondientes a una misma operación.

En su respuesta, la Dirección General de Rentas (fs. 61/62 del expediente de marras) considera que corresponde rechazar por extemporáneo el Recurso de Apelación presentado por la firma.

Previo a todo, corresponde en primer lugar analizar la admisibilidad del recurso. La Resolución Nº D 91/16 fue notificada el día 21 de junio de 2016, en su domicilio Fiscal en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. El contribuyente presenta su Recurso ante el Tribunal Fiscal de Apelación el día 27 de julio de 2016.

El Recurso presentado resulta tempestivo. En efecto por Acuerdo TFA Nro. 11 del 05.07.16 se dispone que el periodo de feria invernal será el comprendido entre el 11 y 22 de julio de 2016.

Por otro lado y de acuerdo al art. 6 del C.T.P. corresponde la aplicación supletoria al presente del CPCyCT el cual conforme el art. 124 dispone: "AMPLIACIÓN. SUSPENSIÓN. Para toda diligencia que deba practicarse dentro de la República y fuera del lugar de asiento del juzgado o tribunal, quedarán ampliados los plazos fijados por este Código, a razón de un (1) día por cada doscientos (200)

Dr. JORGE E. PESSE PONECCA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

kilómetros o fracción que no baje de cien (100)". Norma esta aplicable en virtud del domicilio de SHELL COMPAÑÍA ARGENTINA DE PETROLEO S.A.

En merito a ello el Recurso fue presentado dentro de los 16 días hábiles, concluyendo que se encuentra dentro del plazo legal establecido por el art. 134 del Código Tributario Provincial.

En lo que respecta al fondo de la cuestión, puede afirmarse que a la luz de lo descripto se observa claramente que la cuestión sometida a debate está centrada en la prueba y su valoración que según el contribuyente omitió la Autoridad de Aplicación, razón por la que – en esta instancia- será meritudo.-

Las presentes actuaciones versan sobre una determinación efectuada a SHELL COMPAÑÍA ARGENTINA DE PETROLEO S.A. por incumplimiento de sus obligaciones como Agente de Retención por retenciones no practicadas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a los sujetos pasibles con quienes celebró operaciones comerciales sujetas al régimen instituido por la Resolución General Nº 23/02, sus modificatorias y complementarias.

Que el recurrente sostiene que corresponde la liberación de cualquier tipo de responsabilidad al haber cumplido los obligados principales con el impuesto en su justa medida.

Considera este Tribunal que pesa en cabeza del agente la responsabilidad de acreditar dicho extremo sin posibilidad de trasladarlo a la Autoridad de Aplicación, quien si bien puede verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas presentadas por los sujetos pasibles del impuesto, carece de la posibilidad de conocer si los montos de las operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las citadas declaraciones juradas. Es justamente dicho extremo el que debe acreditarse para liberarse de la responsabilidad solidaria que le cabe. Y ello hace a la pertinencia de la prueba, porque de nada sirve verificar la presentación y pago de la declaración jurada sino se expresan los extremos

indicados.

Dr. JORGE E. ROSSE PONESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

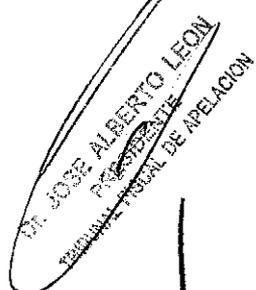
CPA JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA

Villegas, Héctor B.: "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", T. I, pag. 231, al abordar el tema de los responsables solidarios, manifiesta que "si la ley crea un responsable solidario, el destinatario legal del tributo permanece dentro de la relación jurídica bajo la denominación de contribuyente. Surge entonces un doble vínculo de obligación cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Ambos vínculos (fisco con contribuyente y fisco con responsable solidario) son autónomos pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto. Por eso ambos vínculos, si bien autónomos (en el sentido que el fisco puede exigir indistintamente a ambos sujetos pasivos la totalidad de la prestación tributaria), son interdependientes ya que extinguida la obligación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro". Es decir que el agente al no efectuar y abonar la retención, no desvinculó al principal deudor, de asumir el pago del tributo por un hecho propio y ajeno al agente de retención.

Tiene dicho la jurisprudencia local que: "La obligación de realizar e ingresar la percepción o retención del impuesto al Fisco recae en cabeza del sujeto designado como agente de retención o percepción -con responsabilidad solidaria, en caso de omisión- y no sobre el realizador del hecho imponible, pues no se trata de su propio dinero sino del de terceros. Así se ha dicho que "son deberes de los agentes de retención, además de practicarla, los siguientes 1) extender una constancia de retención al sujeto retenido; 2) informar al Fisco periódicamente de las retenciones practicadas, sus montos y los sujetos que las soportaron; 3) ingresar tempestiva y regularmente tales sumas al Fisco" (García Vizcaíno Catalina, "Tratado de derecho tributario", pág. 635, Ed. Abeledo Perrot). El agente de retención o percepción no puede quedarse con el dinero del tercero, en tanto no recauda para sí sino para el Fisco. Las sumas retenidas o percibidas no le pertenecen bajo ningún concepto a su parte. Por el contrario, son de propiedad del Organismo fiscal, imputables al impuesto en cuestión.- Dres. Acosta- Bejas Sent Nro. 506 Fecha Sentencia: 29/09/2016.



JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



DR. JORGE ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



C. JUAN JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL

Que la debida constatación de este extremo (el ingreso del tributo en su justa medida) resulta imprescindible para dictar un acto administrativo válido, ya que “la falta de integración en debida forma de la relación jurídica tributaria, con la participación del contribuyente, descalifica al acto de determinación practicado y lo vicia de nulidad en los términos del art. 48 de la ley 4.537 al haberse emitido en violación a las formas esenciales del proceso, transgrediéndose así el derecho de defensa en juicio y debido proceso de raigambre constitucional (art. 18 de la Constitución Nacional) aplicable también en sede administrativa. (Sent. 709/06 C.C.A. Sala I°).

Se observa en autos que el agente endilga a la Autoridad de Aplicación la previa verificación del ingreso del impuesto por parte de los proveedores a quienes no se habrían efectuado las correspondientes retenciones. Sin embargo la carga de la prueba corre por cuenta exclusiva del agente de retención que precisamente es quien debe acreditar dicha circunstancia para eximirse de responsabilidad.

De igual modo y siendo que este Tribunal cuenta con facultades para receptor y aplicar la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte (art. 161 Ley 5121), se tienen en cuenta los precedentes jurisprudenciales explayados en los casos “Farías” y “Bercovich”.

En estos fallos se expresó que “...si ambos son sujetos pasivos en forma solidaria de la relación jurídica tributaria, no parece descaminado lo resuelto por el pronunciamiento en recurso, en tanto el reproche consiste en que no se ha dado participación en el procedimiento oficioso de determinación impositiva a los principales contribuyentes” (C.S.J.T., en autos: JOSE FARIAS E HIJOS S.R.L. C/GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN -D.G.R.- S/ NULIDAD/REVOCAION Sentencia Nro. 1316/08 Fecha: 22/12/2008)

En “Bercovich”, la Corte tucumana concluyó que la situación descripta se corresponde con el ordenamiento tributario provincial, ya que el art. 31 de la Ley N° 5121(hoy art. 33 texto consolidado Ley N° 8240) dispone que el agente de recaudación es único responsable ante el Fisco, una vez efectuada la

JORGE E. POSSE PONESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

recaudación, mientras que si no la realiza, responde solidariamente con el deudor a título propio.

Aclarada la necesidad de acreditación por parte del agente, resulta necesario individualizar que debe hacerlo mediante la producción de prueba que resulte pertinente.

Dispone el art. 300 del CPCCT de aplicación supletoria respecto a la pertinencia y admisibilidad de la prueba que la misma deberá recaer sobre los hechos contradichos o de justificación necesaria, y que fuesen conducentes para la resolución de la causa. La prueba pertinente es la que acredita los hechos alegados, controvertidos, y conducentes. La pertinencia hace a la congruencia que debe existir entre el relato fáctico y el objeto de la prueba, consiste en la correspondencia entre los datos que la prueba tiende a proporcionar y los hechos sobre que versa el objeto probatorio. Es una noción relacionada con la idoneidad de la prueba. La pertinencia del hecho por probar se refiere a la existencia de alguna relación lógica o jurídica entre éste y el expediente. Parece obvio que sólo los hechos que constituyen el fundamento de la pretensión o excepción deben ser probados. Se trata ello de la aplicación de los principios del objeto de la prueba. (Couture E. Fundamentos del Derecho Procesal Civil, p. 238).- De allí que siendo el Tribunal el encargado de meritar la pertinencia de la ofrecida por el agente, seguidamente nos pronunciaremos sobre ella, rechazándola cuando la impertinencia resulte notoria o manifiesta ("Código Procesal Civil y Comercial de Tucumán", Bourguignon- Peral, Tomo I- B, Edit. Bibliotex, Bs. As. pág. 1225 y sig.).

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En el caso particular SHELL COMPAÑÍA ARGENTINA DE PETROLEO S.A. ofreció prueba documental obrante en autos y la que acompaña en sus escritos. Ofrece además prueba informativa pidiendo se oficie: - A la empresa ABB S.A. a fin de que informe en que jurisdicción y lugar específico fueron prestados los servicios y/o entregados los bienes a SHELL CAPSA en el marco de las operaciones involucradas en el presente ajuste. - A las empresas incluidas en la planilla de liquidación entregadas a SHELL CAPSA en soporte óptico, respecto de

las cuales se registran operaciones con determinación de IIBB-Retenciones, a fin que informen: (i) Si en las facturas emitidas y libros contables de la empresa se encuentran registradas ventas efectuadas a SHELL CAPSA durante el periodo fiscal 2010. (ii) Si esa empresa ingreso el impuesto sobre los ingresos brutos correspondientes a las operaciones en cuestión en la provincia de Tucumán, en caso de tributar en dicha jurisdicción. Asimismo, acompañe copia del formulario CM05 de Convenio Multilateral del año 2009, aplicable al 2010. Informe en que jurisdicción y lugar específico fueros prestados los servicios y/o entregados los bienes a SHELL CAPSA en el marco de las operaciones involucradas en el presente ajuste. – A la dependencia con competencia especifica de la D.G.R. a fin de que informe: (i) Si durante el año 2010 los contribuyentes indicados en la planilla de liquidación del impuesto objeto del presente, se encontraban inscriptos como contribuyentes del Convenio Multilateral con alta en dicha jurisdicción y sede en otra jurisdicción. (ii) Respecto de los contribuyentes que reúnan las condiciones del punto anterior, detalle los respectivos coeficientes unificados declarados para la jurisdicción Tucumán.

Ofrece además Prueba Pericial contable solicitando se designe perito contador a los efectos de: 1.- A través del análisis de los libros y registraciones de SHELL CAPSA y las liquidaciones efectuadas por la DGR de Tucumán en autos, se expida sobre los siguientes puntos: (i) Si de las líneas que transcribe, surgen de la liquidación de la DGR con el proveedor APACHE ENERGIA ARGENTINA S.A. (CUIT 30-65452156-1) responden cada una de ellas a una misma y única operación y si se encuentran registradas en la contabilidad de SHELL CAPSA una o multiples veces. (ii) En caso afirmativo, proceda a reliquidar la deuda determinada por la DGR considerando solo una vez dichas operaciones. (iii) Proceda a reliquidar la obligación tributaria determinada por el Fisco relativas en relación a todos los contribuyentes que conforman el ajuste –en especial a ABB S.A. (CUIT 30-50394816-4) aplicando sobre los montos netos de IVA resultante de las operaciones efectuadas, los coeficientes unificados para la jurisdicción tucumana, exteriorizados por tales contribuyentes en las DDJJ anuales del

JORGE E. POSSE FONSECA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE BUSTAVO VIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral (CM05) – año 2009 presentadas a través del sistema SIFERE de la Comisión Arbitral.

Dicha prueba, del modo en que se encuentra propuesta no resulta suficiente para liberar de responsabilidad al agente porque como ya se explicó es necesario conocer no solo la presentación y pago de las declaraciones juradas por parte de los proveedores que conforman la determinación impositiva sino además y fundamentalmente si las operaciones comerciales celebradas con SHELL COMPAÑIA ARGENTINA DE PETROLEO S.A. sujetas a retención integran la Base Imponible del impuesto declarado y se vinculan al mes de su registración.-

Respecto de la prueba pericial contable, estima este Tribunal que encontrándose contenida en la prueba informativa toda la información necesaria, y careciendo a la fecha este Órgano de peritos oficiales para llevarla adelante, será rechazada.

En consecuencia, este Tribunal, en procura de obtener la verdad objetiva material, dispondrá abrir a prueba el presente acogiendo la prueba informativa ofrecida por SHELL COMPAÑIA ARGENTINA DE PETROLEO S.A. en la etapa de impugnación y reiterada en su escrito recursivo, recalcando que hasta tanto el Tribunal cuente con un listado de peritos contadores públicos nacionales, la prueba pericial contable será suplida con aquella del modo en que sigue.-

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

Acorde fuera expuesto, en los oficios a librarse deberá requerirse a los proveedores la información que se detalla respecto de cada una de las operaciones comerciales celebradas con SHELL COMPAÑIA ARGENTINA DE PETROLEO S.A. en el período fiscal 07 a 12/2010:

1. Fecha de emisión, Tipo y Número de Comprobante de ventas.
2. Importe neto gravado, IVA discriminado e importe total

facturado.

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

3. Folio y mes de Registración del Libro IVA Ventas o Subdiario de ventas respectivo. De tratarse de sujetos obligados a llevar Registros contables, indicar además folio de registración del Libro Diario General.-

4. Si se practicaron sobre las operaciones indicadas retenciones del Impuesto sobre los ingresos Brutos de la Provincia de Tucumán.-

5. Si las mismas integran la base imponible de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por cada periodo y se vinculan al mes de su registración.-

6. Fecha de presentación y pago de las declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos donde se encuentran comprendidas.-

La información deberá presentarse mediante Certificación Contable expedida por profesional independiente y legalizada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas respectivo, emitida conforme con lo dispuesto por las normas incluidas en la Sección VI de la Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE y de las Resoluciones pertinentes del Consejo Profesional de que se trate, debiéndose adjuntar el detalle de las operaciones mediante soporte

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
FISCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

optico (CD).

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1º: TENER por presentado, en tiempo y forma, el Recurso de Apelación, por constituido el domicilio y por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación.

2º: DIPONER LA APERTURA A PRUEBA DE LA PRESENTE por el término de **veinte días**. En consecuencia **A LA PRUEBA INFORMATIVA**: librense los oficios a los proveedores que resultan comprendidos en la determinación efectuada mediante "ACTA DE DEUDA N° A 616-2014 – ETAPA

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

IMPUGNATORIA”, quienes deberán informar lo siguiente: respecto de cada una de las operaciones comerciales celebradas con SHELL COMPAÑIA ARGENTINA DE PETROLEO S.A. en el período fiscal 07 a 12/2010: 1. Fecha de emisión, Tipo y Número de Comprobante de ventas. 2. Importe neto gravado, IVA discriminado e importe total facturado. 3. Folio y mes de Registración del Libro IVA Ventas o Subdiario de ventas respectivo. De tratarse de sujetos obligados a llevar Registros contables, indicar además folio de registración del Libro Diario General. 4. Si se practicaron sobre las operaciones indicadas retenciones del Impuesto sobre los ingresos Brutos de la Provincia de Tucumán. 5. Si las mismas integran la base imponible de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por cada periodo y se vinculan al mes de su registración. 6. Fecha de presentación y pago de las declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos donde se encuentran comprendidas.

La información deberá presentarse mediante Certificación Contable expedida por profesional independiente y legalizada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas respectivo, emitida conforme con lo dispuesto por las normas incluidas en la Sección VI de la Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE y de las Resoluciones pertinentes del Consejo Profesional de que se trate, debiéndose adjuntar el detalle de las operaciones mediante soporte óptico (CD).- Los oficios deberán ser confeccionados y diligenciados por el interesado.

3º- REGISTRESE, NOTIFIQUESE y ARCHIVESE.-

M.F.B.

HAGASE SABER

DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL

ANTE MI

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO

SECRETARIA

Dr. JORGE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION TUCUMAN