

SENTENCIA Nro. 686 117

Expte. N° 840/926-2016
N° 47.847/376-D-2013 (DGR)

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 18 días del mes de Diciembre 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, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado "SHELL COMPAÑÍA ARGENTINA DE PETROLEO S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 840/926-2016 (Expte. N° 47.847/376-D-2013 -DGR)" y;

CONSIDERANDO:

Que el contribuyente presentó Recurso de Apelación (fs.1/66) en contra de la Resolución N° D 308/16 y constituyó domicilio especial tal como consta en fs.1 del Expte N° 840/926-2016.

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

Que en su presentación el contribuyente plantea la nulidad de la resolución por cuanto le resulta irrazonable e irreflexivo el ajuste determinado por la Autoridad de Aplicación sin siquiera indagar en los elementos necesarios para establecer la existencia de diferencias de impuesto a favor del Fisco. Plantea además la nulidad por impedir arbitrariamente la producción de la prueba, cercenando su derecho de defensa y violentando el debido proceso objetivo.

Insiste en la liberación de toda responsabilidad al haber cumplido los obligados *principales con el Impuesto* en su justa medida. Para ello afirma que se ofreció y ofrece en ésta instancia la prueba pertinente a fin de demostrar que en los casos

de contribuyentes con algún tipo de inscripción en la Provincia de Tucumán, éstos ingresaron el impuesto debido al Fisco, lo cual eximia al Agente de toda responsabilidad sustancial.

Se agravia del rechazo arbitrario de la prueba que acreditaban operaciones realizadas con empresas de transportes inscriptas en el Convenio Multilateral, sin jurisdicción sede en Tucumán y por operaciones con origen del viaje en otras provincias.

Insiste además en la nulidad por desconocimiento de la doctrina de la Corte Suprema Provincial, emanada del precedente "Bercovich SACIFIA vs. Provincia de Tucumán s/Nulidad /Revocación".

Finalmente solicita se ordene la producción de la prueba y el recálculo de la deuda en función a los planteos realizados.

En su responde, la Dirección General de Rentas (fs. 69/79 Expte. N° 840/926-2016); ante la nulidad planteada por el agente destaca que los argumentos usados para fundar el pedido de la misma son simplemente una expresión de disconformidad con la metodología aplicada, lo cual es prueba de que en ejercicio de su derecho de defensa pudo impugnar y ahora apelar el acto administrativo.

Considera que resulta evidente la improcedencia de los argumentos expuestos por el agente a los fines de lograr la nulidad de la resolución recurrida, toda vez que la sanción de nulidad requiere la acreditación efectiva y fehaciente de un vicio de lesión cierto en el ejercicio de defensa de la parte afectada.

En cuanto a los fallos de "Bercovich SACIFIA" y "José Farías e Hijos SRL" considera que surge evidente en los mismos el apartamiento de los criterios de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En el presente caso no ha logrado probar el hecho concreto de que el obligado principal ingresó el tributo en su justa medida, por lo que no logró quedar liberado de la obligación.

Sostiene que el agente no presentó la documentación suficiente y necesaria que permita liberarlo de la responsabilidad solidaria que preceptúa el Código Tributario Provincial, no resultando válida la pretensión de trasladar al fisco la carga probatoria.

En referencia al supuesto rechazo arbitrario de la prueba, insiste la DGR que debe tenerse presente que en el proceso administrativo, así como en el judicial, el juez no está obligado a admitir ni a ponderar toda la prueba ofrecida, en tanto considere que ella no es conducente para probar los hechos discutidos.

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 ésta 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 improcedente aplicación de alícuotas diferenciales y 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 RG N° 23/02, modificatorias y complementarias.

Que el recurrente sostiene la ausencia de verificación a los proveedores de su mandante y que a raíz de ello no se constató que aquellos no ingresaron el impuesto sobre los ingresos brutos correspondiente. Indica que solo así, podrá responsabilizarse al contribuyente como solidariamente responsable con el obligado principal.-

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 la operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las citadas declaraciones juradas. Es justamente dicho extremo el que debe acreditar 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.-

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 en el sentido 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.

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 ya que fue 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 "Fariás" 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/REVOCACION 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 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.).

En el caso particular SHELL COMPAÑÍA ARGENTINA DE PETROLEO S.A. ofreció prueba informativa, documental y pericial contable. Respecto de la primera solicitó se oficie a los proveedores involucrados en la determinación practicada mediante "ACTA DE DEUDA N° A 634-2015" a fin de informar si presentaron las declaraciones juradas e ingresaron el impuesto sobre los ingresos brutos de los periodos fiscales 01/2011 a 06/2012, computando las retenciones no efectuadas por el agente en los periodos indicados.

En afán de garantizar al contribuyente su pleno derecho de defensa y conjugando esta garantía con las facultades con que cuenta el Tribunal de indagar en busca de la verdad objetiva indicada precedentemente, sostenemos que la prueba

propuesta resulta admisible pero insuficiente 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 COMPAÑÍA ARGENTINA DE PETROLEO S.A. sujetas a retención integran la Base Imponible del Impuesto declarado y se vinculan al mes de su registración. Es allí donde reposa la necesaria acreditación por parte del agente para eximirse de responsabilidad.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, no resulta aplicable al proveedor TTE CENTRO-SUPPO-MEYER-BAUDINO-DIEGO UTE, CUIT 30/70803678/8, ya que en este caso la verificación se encuentra centrada en comprobar si las operaciones celebradas con el mismo, resultan o no atribuible a la jurisdicción Tucumán en virtud de las normas del Convenio Multilateral, ya que de ello dependerá la obligatoriedad de practicar o no la retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la proporción correspondiente a esta jurisdicción.

La información indicada en los párrafos anteriores debe ser fidedigna a los efectos de la valoración por parte de éste Tribunal. A tal fin se aceptará la prueba informativa oficiando a los proveedores del Agente detallados en el Anexo, quienes deberán presentar Certificación Contable expedida por Profesional independiente y legalizada por el Consejo Profesional en 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.

En relación a la prueba documental, corresponde agregar y tener presente la misma para su valoración en definitiva.

Respecto de la prueba pericial la misma resultaría sobreabundante ya que lo que intenta probarse estaría satisfecho con la producción de la prueba informativa.

A más de ello la pericial sería de difícil producción toda vez que éste Tribunal no cuenta a la fecha con peritos oficiales inscriptos para llevarla a cabo.

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 COMPAÑÍA ARGENTINA DE PETROLEO S.A. en la etapa de impugnación y reiterada en su escrito recursivo.

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 COMPAÑÍA ARGENTINA DE PETROLEO S.A. en los períodos: fiscales 01/2011 a 06/2012 (a excepción del Proveedor TTE CENTRO-SUPPO-MEYER-BAUDINO-DIEGO UTE, CUIT 30/70803678/8):

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.-

En el caso del Proveedor TTE CENTRO-SUPPO-MEYER-BAUDINO-DIEGO UTE, CUIT 30/70803678/8, deberá indicarse:

- 1.- Con relación a cada servicio de transporte de viaje contratado por SHELL COMPAÑÍA ARGENTINA DE PETROLEO S.A. consignar Fecha y N° de remito, carta de porte y/o comprobante que se utilice en cumplimiento de normas nacionales, provinciales y municipales que reglamenten el traslado y entrega de bienes, indicando en cada caso el lugar de origen y destino del viaje.

2.- Fecha de emisión, Tipo y Número de Comprobante de ventas donde se encuentran facturadas cada una de las operaciones indicadas en el punto anterior.

3.- Importe neto gravado, IVA discriminado e importe total facturado de cada operación.

4. 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.

5.- Fecha de pago de cada factura con identificación de la respectiva orden de pago.

La información antes requerida 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).-

Por ello, y existiendo mayoría de votos suficientes para el dictado de la presente,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

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

2. DIPONER LA APERTURA A PRUEBA DE LA PRESENTE por el término de veinte días. En consecuencia A LA PRUEBA INFORMATIVA:

2.1) Líbrense los oficios a los proveedores que resultan comprendidos en la determinación efectuada mediante "ACTA DE DEUDA N° A 634-2015 –ETAPA

IMPUGNATORIA”, con excepción del proveedor a que se refiere el punto 2.2) indicado a continuación, quienes deberán informar lo siguiente: respecto de cada una de las operaciones comerciales celebradas con SHELL COMPAÑÍA ARGENTINA DE PETROLEO S.A. en los periodos fiscales 01/2011 a 06/2012: 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.

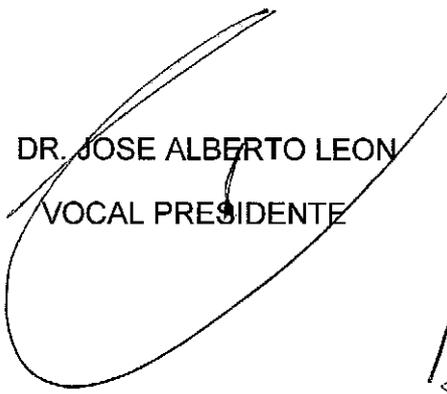
2.2) Librese oficio al Proveedor TTE CENTRO-SUPPO-MEYER-BAUDINO-DIEGO UTE, CUIT 30/70803678/8, para que indique respecto de las operaciones comerciales concertadas en los períodos 01/2011 a 06/2012 lo siguiente: 1.- Con relación a cada servicio de transporte de viaje contratado por SHELL COMPAÑÍA ARGENTINA DE PETROLEO S.A. consignar Fecha y N° de remito, carta de porte y/o comprobante que se utilice en cumplimiento de normas nacionales, provinciales y municipales que reglamenten el traslado y entrega de bienes, indicando en cada caso el lugar de origen y destino del viaje. 2.- Fecha de emisión, Tipo y Número de Comprobante de ventas donde se encuentran facturadas cada una de las operaciones indicadas en el punto anterior. 3.- Importe neto gravado, IVA discriminado e importe total facturado de cada operación. 4. 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. 5.- Fecha de pago de cada factura con identificación de la respectiva orden de pago.

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. **A LA PRUEBA DOCUMENTAL:** Agréguese la misma y téngase presente para definitiva. **A LA PRUEBA PERICIAL CONTABLE** atento a las razones expuestas en los considerandos y encontrándose suficientemente plasmada en la prueba informativa la información necesaria, **NO HACER LUGAR.**

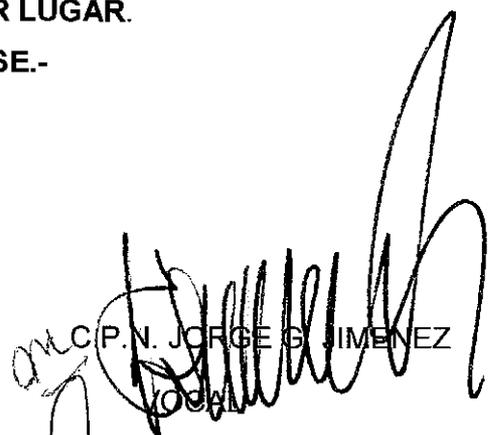
3°- REGISTRESE, NOTIFIQUESE y ARCHIVESE.-

MVG

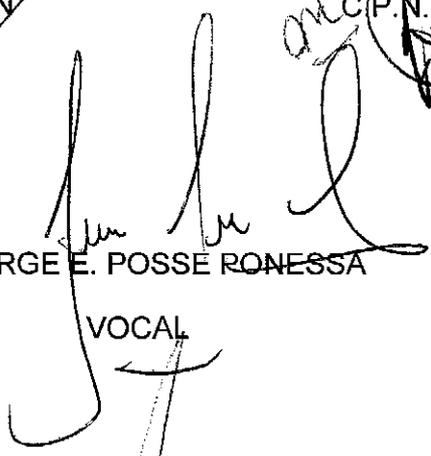
HAGASE SABER



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE RONESSA
VOCAL

ANTE MI

Silvia Marcela Meneghello

