

SENTENCIA N° 734 /17

Expte. N° 724/926-2016
N° 30.997/376-D-2015 DGR

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 22 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 "Y.P.F. S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 724/926-2016 (Expte. N° 30.997/376-D-2015 -DGR)" y;

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

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° D 155/16?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?
Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. Que a fojas 1070/1082 se presenta la Dra. Carolina De Cicco, en su carácter de apoderada de la firma Y.P.F. S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 155/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 03.08.2016 obrante a fs.1063/1068 mediante la cual resuelve 1) **RECHAZAR** la impugnación efectuada por el contribuyente Y.P.F. S.A. contra el Acta de Deuda N° A 928-2015 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Retención, confirmándose la misma, 2) **DECLARAR ABSTRACTO** el descargo interpuesto contra el sumario instruido N° M 928-2015.

II. El contribuyente en su Recurso presentado el 05.09.2016 a fs. 1070/1289 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos.

Esgrime que la Resolución Apelada hace caso omiso de las arbitrariedades planteadas, ya que la cuestión de fondo gira en torno al principio de territorialidad de las operaciones y a la posibilidad de ofrecer prueba conducente a demostrar que los contribuyentes principales han cancelado el impuesto que se le reclama.

Se agravia de la irregularidad del procedimiento administrativo ya que la Autoridad de Aplicación habría violado su derecho de defensa. Menciona que el Acta de Deuda se habría notificado con un soporte magnético que en virtud a su magnitud se le hizo imposible analizar con la totalidad de la documentación respaldatoria en el exiguo plazo con que contaba.

Sostiene que es infundada la afirmación del Fisco de que la firma habría puesto limitaciones a la fiscalización, ya que lo que el Organismo considera una entrega parcial sería el derecho de presentar únicamente la documentación que se relaciona con el hecho imponible, de acuerdo a lo establecido por el artículo 9 del CTP.

Señala que el Fisco en ningún momento solicitó de los contribuyentes directos la información de si habrían ingresado el impuesto y reitera diferencias de alícuotas entre las aplicadas por la DGR y el Agente.

Plantea la nulidad del acto de acuerdo a lo establecido en el artículo 48 inciso b) de la Ley 4537.

Con relación a la territorialidad, la firma apelante sostiene que con relación a las diferencias de bases imponibles que corresponderían a la suma total de varias facturas incluidas en la orden de pago, algunas de las cuales no corresponderían a pagos por ventas de bienes o prestación de servicios en el ámbito de Tucumán y que solo por esa parte habría retenido la firma.

Menciona que, en algunos casos, una Orden de Pago abarca varias facturas de ventas y no todas corresponden a ventas realizadas en la Provincia de Tucumán; agraviándose de que la Autoridad de Aplicación realiza la determinación impositiva sobre la totalidad de las facturas allí incluidas.

Sostiene que la DGR desestimó la documentación ofrecida que probaría sus dichos; que habría acompañado la impugnación con gran cantidad de documentación y la que no acompañó fue puesta a disposición.

Manifiesta que la Autoridad de Aplicación expresó que aunque hubiera agregado la totalidad de los legajos de los proveedores, ello no justificaría que la entrega de bienes y/o prestación de servicios se realizara fuera de ésta jurisdicción; este rechazo vulneraría su derecho de defensa, ya que el artículo 98 del CTP permite acompañar toda la prueba documental que tuviere y ofrecer la prueba restante.

Plantea el ilegítimo rechazo de la prueba ofrecida, considera que atento a su carácter de responsable solidario respondería conjuntamente con los contribuyentes principales, conforme el artículo 33 del CTP, por lo que correspondería declarar la nulidad del procedimiento determinativo en el que no se le habría dado participación a los mismos. Considera que el agente revestiría la calidad de responsable por deuda ajena, ubicándose al lado del contribuyente.

Cita jurisprudencia y considera necesario que debe tenerse en cuenta que la Cámara en lo Contencioso Administrativo de la Provincia se pronunció a favor de YPF SA en los autos "YPF SA c/Provincia de Tucumán s/Contencioso Administrativo", Expte N° 707/11, la cual es una causa iniciada por un reclamo similar al presente pero por los periodos 12/2003 a 04/2006. En ella la Cámara resaltó la importancia de la producción de la prueba ofrecida por su parte, lo que permitió demostrar que el impuesto que se le reclamaba había sido ingresado por los contribuyentes directos del mismo.

Insiste en que deberían evaluarse las pruebas ofrecidas y disponer la apertura a prueba de la causa, reiterando por esa razón el ofrecimiento de la prueba informativa para que se le liblara oficio a los proveedores involucrados a fin de que informen si han abonado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y si al hacerlo se computaron retenciones realizadas por YPF SA.

Finalmente solicita la suspensión del acto apelado a fin de que la DGR se abstenga de ejecutar la resolución apelada, en virtud de que la misma adolece de un vicio manifiesto, causa grave perjuicio a su parte y perjudica el interés público; y por último hace reserva del caso federal para acudir por ante la Corte Suprema

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
FISCAL GENERAL DE APELACION

Dr. JORGE E. FERRER FONSECA
FISCAL GENERAL DE APELACION

Dr. GUSTAVO JIMÉNEZ

de Justicia de la Nación por la vía que autoriza el artículo 14 de la Ley 48.

III. Que a fojas 1/19 del Expte N° 724/926-2016 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta que el Recurso de Apelación fue presentado en legal término y debida forma por lo que resulta procedente su tratamiento.

De manera preliminar resalta, en relación a la irregularidad del procedimiento administrativo planteado, que el Agente en todo momento tuvo a disposición el expediente, contando además con la posibilidad de presentar los recursos previstos en el CTP, tal como lo prueba la presentación de la impugnación y de la Apelación, así como las corridas de vistas practicadas el expediente administrativo, por lo que reitera que su derecho de defensa se encuentra intacto. Sostiene que en los hechos se verificó una entrega parcial de documentación por parte del Agente durante la fiscalización, resultando necesario circularizar a los sujetos que operaban con el Apelante a fin de verificar la aplicabilidad o no del régimen de retención establecido por la RG 23/02 sus modificatorias y complementarias. De ésta manera se detectaron operaciones informadas por las firmas circularizadas que no fueron informadas por Y.P.F. SA.

Menciona que del análisis de la información aportada por la firma, resulta que en la determinación atacada se incluyeron operaciones sobre las que corresponde la aplicación de lo dispuesto en el artículo 7 segundo párrafo de la RG (DGR) N° 23/02 sus modificatorias y complementarias, atento a ello, se procede a ajustar las mismas conforme el detalle obrante en un soporte magnético obrante a fs.1294, donde correspondería hacerle lugar al planteo.

Remarca que uno de los requisitos exigidos por el citado artículo es que la entrega de los bienes y/o prestación o locación de servicios se realice fuera de la provincia de Tucumán, por lo que no resulta aplicable para aquellas operaciones realizadas con Aeropuertos Argentina 2000 SA que fueron declaradas por YPF en sus DDJJ mensuales como agente de retención, respecto de los cuales practicó e

ingresó al Fisco, pues en ellas, YPF reconoció el criterio del ámbito territorial para la jurisdicción Tucumán.

Que lo concluido por el apelante en relación con que el Fisco reconoce el criterio de territorialidad planteado es incorrecto, lo que no se adecua a lo establecido en el Régimen de Retención establecido por la RG(DGR) N° 23/02, atento a que todas las operaciones incluidas en la determinación de oficio se ajustan a la misma.

Sostiene que todos los sujetos incluidos en la determinación revisten el sustento y ámbito en la jurisdicción Tucumán, no verificándose respecto de ellos la inaplicabilidad del régimen.

Con relación al pretendido enriquecimiento sin causa, recuerda el concepto y finalidad de los regímenes de retención y/o percepción, y para ello, destaca lo dictaminado por la AFIP – DGI a través de su División de Asuntos Técnicos y Jurídicos, mediante dictamen Nro 24/1979 (30/07/1979).

Sostiene que el Agente de Retención es parte de un sistema de recaudación en la fuente, creado con el objeto de disminuir la evasión y es por ello que le cabe responsabilidad a todo agente que no actúa como tal, porque de una u otra manera contribuye a la evasión destruyendo el fin para el cual ha sido creado el sistema.

Cita el artículo 33 del CTP, pero no obstante lo indicado, considera que la firma quedaría liberada liberada de su responsabilidad al demostrar que el obligado principal ingresó el tributo en su justa medida.

Cita jurisprudencia respecto a la tesitura de los Tribunales de Justicia de Tucumán en lo referente a la responsabilidad que recae sobre el agente de retención que no cumplió con su obligación.

Sostiene que el agente 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.

Remarca que en éste caso particular la firma no presentó en la etapa administrativa ni en la impugnatoria ni en la presente etapa recursiva, la documentación que permita verificar que los sujetos no retenidos han ingresado

en su correcta medida el Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente a aquellas operaciones en las que la firma omitió retener, demostrando así el ingreso del tributo y la ausencia de evasión impositiva respecto de dichas operaciones.

Insiste en que el agente no presentó la documentación suficiente y necesaria que permita liberarlo de la responsabilidad como pretende, pesando sobre él la responsabilidad solidaria que preceptúa nuestro digesto tributario provincial, no resultando válida la pretensión de trasladar al fisco la carga probatoria.

Por lo expuesto considera que corresponde rechazar el argumento intentado por el agente; sin resultar desvirtuado lo resuelto por el Fisco, ya que por una parte, la sentencia tiene efectos para el caso particular y por otra parte las pruebas fueron analizadas independientemente de cómo fueron formalmente ofrecidas, y si no modificaron la determinación en la medida que pretendía el apelante fue porque no eran lo suficientemente pertinentes para hacerlo.

Con relación al pedido de suspensión de la ejecución de la resolución apelada, manifiesta que el mismo se encuentra previsto en el CTP en su artículo 147, resultando innecesaria la solicitud por parte del apelante.

Finalmente, considera que correspondería hacer lugar parcialmente al recurso interpuesto por YPF SA en contra de la Resolución N° D 155-16 de fecha 03.08.2016; conforme a "Planilla Determinativa N° PD 928-2015 Acta de Deuda N° A 928-2015 Etapa Recursiva" obrante en fs.16/18 del Expte. N° 724/926/2016.

IV. A fojas 20/28 del Expte N° 724/926-2016 obra Sentencia Interlocutoria N° 226/17 de fecha 12.06.2017 dictada por este Tribunal, notificada el 15.06.2017, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso y se dispone la apertura a prueba por el término de 20 días.

De manera posterior con fecha 10.10.2017, se dejó constancia de que habiendo vencido el plazo para la producción de la prueba, ninguna de las partes involucradas en la determinación la produjo.

Seguidamente, con fecha 13.10.2017, se dictó providencia clausurando el período de prueba y se llaman autos para sentencia.

V. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 155/16 de fecha 03.08.2016, resulta ajustada a derecho.

Como cuestión preliminar en las presentes actuaciones se puede observar que los planteos efectuados en el recurso interpuesto en contra de la resolución mencionada, constituyen en esencia una reiteración de las cuestiones planteadas en oportunidad de plantear la impugnación del Acta de Deuda N° A 928-2015.

Con relación al planteo de nulidad solicitado por el apelante en base a la irregularidad del procedimiento realizado para determinar la deuda a favor del Fisco; por exigirle que el mismo acredite que el contribuyente (sujeto pasible de retención) ingresó el impuesto correspondiente; éste Tribunal considera que dichos planteos resultan improcedentes.

Esto es así debido a que se observó que la DGR en oportunidad de resolver la impugnación, consideró que las pruebas aportadas no serían suficientes para demostrar que los contribuyentes ingresaron el impuesto dejado de retener en su justa medida y por lo tanto no realizó la apertura a prueba solicitada. Considera el Fisco que la insuficiencia documental contradice lo dispuesto en los artículos 98 y 120 del CTP.

Ante ésta situación, éste Tribunal observó que del modo en que se encuentra propuesta la prueba no resulta suficiente para liberar de responsabilidad al agente porque 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 celebradas con YPF S.A. sujetas a retención integran la base imponible del impuesto declarado y se vinculan a su mes de registración.

Es por ello que, en búsqueda de la verdad objetiva establecida en el artículo 3 de la Ley 4537, se dispuso la apertura a prueba acogiendo la prueba informativa ofrecida por YPF SA en la etapa de impugnación y reiterada en su escrito recursivo, a fin que el Apelante diligencie los oficios correspondientes.

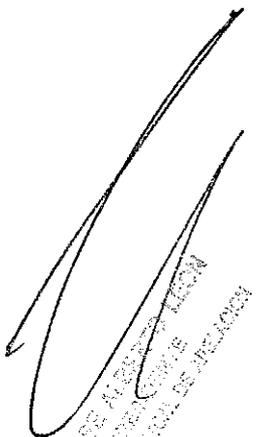
En virtud a que el plazo probatorio venció sin haber producido la prueba se clausuró el mismo y consecuentemente la determinación impositiva queda firme atento no haber probado el apelante el ingreso del impuesto por parte de los sujetos pasibles de retención, en su justa medida, y fundamentalmente en lo que se refiere a la inclusión en la base imponible de las declaraciones juradas presentadas por los mismos, de las operaciones que dieron origen a los ajustes practicados por el Fisco.

De acuerdo a lo expuesto precedentemente, se arriba a la conclusión de que el planteo de nulidad intentado por el Agente por falta de producción de la prueba, es improcedente y debe ser rechazado.

Con relación a la pretensión de compensación de créditos por aplicación de alícuota diferencial del 7,5% con la determinación practicada; se constató en la documentación obrante en autos que las firmas involucradas (Aeropuertos Argentina 2000 SA, Dial SA, Hidrocarburos Argentinos SA, Sitrack.com Argentina SA, Trasiucom SRL) se computaron las retenciones practicadas por YPF contra el impuesto sobre los Ingresos Brutos para la jurisdicción Tucumán, por lo que corresponde el rechazo de éste planteo.

En lo que respecta al planteo de "Criterio de Territorialidad", se puede observar que con la documentación aportada en oportunidad de la inspección, de la impugnación y de la apelación ; no se puede verificar y constatar el efectivo lugar de entrega de los bienes tal como lo plantea el Agente, se trata simplemente de un texto correspondiente a una de las columnas de las planillas aportadas en soporte óptico, sin la documentación correspondiente que demuestre la observación realizada en relación al lugar de entrega de los bienes.

No obstante lo expuesto precedentemente se observaron operaciones donde si corresponde la aplicación de lo dispuesto en el artículo 7 segundo párrafo de la RG (DGR) N° 23/02 sus modificatorias y complementarias, en virtud de lo cual se ajustó la determinación impositiva; criterio que éste Tribunal comparte con la Autoridad de Aplicación, tal como consta en la "Planilla Determinativa N° PD 928-2015 Acta de Deuda N° A 928-2015 Etapa Recursiva" obrante en fs.16/18 del Expte. N° 724/926/2016.



DR. JOSÉ ALBERTO PONESSA
FISCAL DE APELACIÓN



DR. JOSÉ ALBERTO PONESSA
FISCAL DE APELACIÓN



DR. JOSÉ ALBERTO PONESSA
FISCAL DE APELACIÓN

Con relación al planteo jurisprudencial, de acuerdo a lo dispuesto por la C.S.J.T. a partir del fallo "Bercovich", solicitando el apelante que se declare la nulidad de la determinación por no haberse acreditado que el contribuyente ingresó el impuesto correspondiente y por la negatoria a la producción de la prueba ofrecida, cabe efectuar las siguientes consideraciones.

En el citado caso "Bercovich" (sent. Nº 185/2014) se expresó: "No cabe duda, entonces, que en el presente caso en el cual la determinación de oficio de la deuda que se impugna obedece a la falta de percepción, la referida disposición en su última parte deja al lado del agente de percepción al contribuyente, por lo que ambos son responsables solidarios de la obligación tributaria, siéndolo aquél por deuda ajena y no propia, como el contribuyente. Ello así, entonces, si ambos son sujetos pasivos en forma solidaria de la relación jurídica tributaria, no parece descaminado lo resuelto por la Cámara, en tanto el reproche consiste en que no se ha dado participación en el procedimiento oficioso de determinación impositiva a los principales contribuyentes, que eran personas determinables, respecto de las cuales la DGR cuenta con registros propios de esta jurisdicción impositiva".

Precisamente, receptando la citada jurisprudencia y en virtud de lo solicitado por el apelante, es que este Tribunal dispuso la apertura a prueba, la que tenía como finalidad dar participación en el procedimiento de determinación de oficio a los sujetos pasibles de retención, a los fines de demostrar que las operaciones sobre las que se determinaron diferencias de impuesto no retenido integraron la base imponible de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los contribuyentes involucrados en la determinación practicada (sujetos pasivos del tributo).

Y esta prueba solicitada, flexibilizada al punto tal de que sean los propios sujetos pasibles de retención, los que mediante Certificación Contable debidamente legalizada por el Consejo Profesional respectivo, informen la situación descrita en el párrafo anterior, es lo que ni siquiera intentó probar el apelante ya que omitió la necesaria carga probatoria respecto de lo que este Tribunal dispuso.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación presentado por el contribuyente **Y.P.F. S.A.** en contra de la Resolución N° D 155/16 de fecha 03.08.2016, confirmando la misma de acuerdo a "Planilla Determinativa N° PD 928-2015 Acta de Deuda N° A 928-2015 Etapa Recursiva" obrante en fs.16/18 del Expte. N° 724/926/2016 por un importe de \$ 2.101.879,87 (Pesos Dos Millones Ciento Un Mil Ochocientos Setenta y Nueve con 87/100).

Así lo porongo.

El Dr. **Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba 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.

Visto el resultado del precedente acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

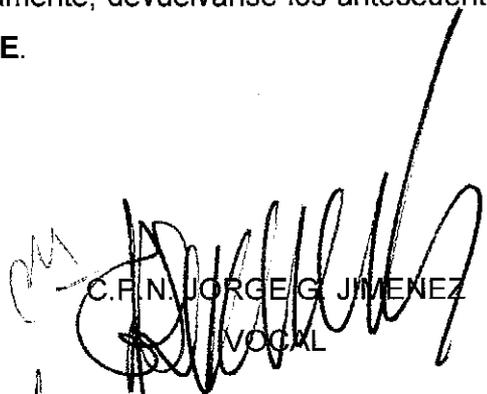
1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación presentado por el contribuyente **Y.P.F. S.A.** en contra de la Resolución N° D 155/16 de fecha 07.07.2016, confirmando la misma de acuerdo a "Planilla Determinativa N° PD 928-2015 Acta de Deuda N° A 928-2015 Etapa Recursiva" obrante en fs.16/18 del Expte. N° 724/926/2016 por un importe de \$ 2.101.879,87 (Pesos Dos Millones Ciento Un Mil Ochocientos Setenta y Nueve con 87/100), por los motivos expuestos en los considerandos.

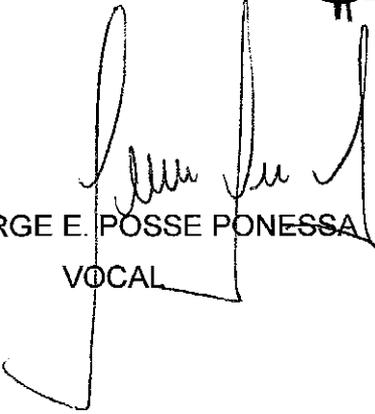
2) REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVASE**.

M.V.G.

HAGASE SABER


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE


C.F.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI

