

SENTENCIA N° 927/2019

Expte. N° 99/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 16 días del mes de *diciembre*, de 2019, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal) para tratar el expediente caratulado como "PETROBRAS ARGENTINA S.A. s/Recurso de Apelación". Expediente N° 99/926/2017 (Expte. DGR N° 42995/376/D/2014) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El Señor Vocal Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

1) Que a fojas 4724/4727 del Expte. 42995/376/D/2014 el Dr. Pablo Bulacio Paz en carácter de apoderado de la firma PETROBRAS ARGENTINA S.A., interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 73/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 21.02.2017 obrante a fojas 4695/4696 del Expte. 42995/376/D/2014. En ella se resuelve **HACER LUGAR PARCIALMETE** a la impugnación interpuesta por el Sr. Diego Nesci, en carácter de apoderado de la firma PETROBRAS ARGENTINA S.A., C.U.I.T. N° 30-50407707-8, con domicilio constituido en calle Maipú N° 1, piso 22, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en contra del Acta de Deuda N° A 87-2014 confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmándose la misma, conforme surge de nueva planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 87-2014 ACTA DE DUDA N° A 87-2014 – ETAPA IMPUGNATORIA", de fs. 4649/4673; **INTIMAR** por medio del presente acto al cumplimiento de las obligaciones tributarias resultantes del Acta de Deuda N° 87-2014 conforme nueva planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 87-2014 ACTA DE DUDA N° A 87-2014 – ETAPA

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

IMPUGNATORIA", dentro del plazo de quince (15) días de notificada la presente, bajo apercibimiento, en caso de incumplimiento, de ser grabadas de oficio por esta Autoridad de Aplicación; **DECLARTAR ABSTRACTO** el pronunciamiento respecto del Sumario N° M 87-2014, instruido por configuración prevista en el artículo 86 inciso 1 del Código Tributario Provincial, de conformidad de los considerando que anteceden.

Expresa que la D.R.G. yerra en su razonamiento al considerar como base para la determinación, la existencia de diferencias entre los Ingresos Brutos Total País, exteriorizados por el contribuyente a través del formulario mensual CM 03 y las ventas gravadas que surgen del Libro IVA ventas o los papeles de trabajo de declaración jurada del IVA, el mayor. Que se trata de impuesto que se rigen por leyes diferentes y con una técnica de liquidación distinta. Por lo que solo de casualidad, sus bases imponibles pueden coincidir. Por lo que, siguiendo las disposiciones de los artículos 11 y 12 de la ley de IVA: a) las notas de crédito emitidas por la firma a sus clientes deben detrarse del débito fiscal exteriorizado en las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado a los efectos de posibilitar la comparación que pretendió efectuar la inspección actuante; b) las notas de crédito recibidas por la firma de sus proveedores deben detrarse del débito fiscal exteriorizado en las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado a los efectos de posibilitar la comparación que pretendió efectuar la inspección actuante.

Manifiesta que la D.G.R. ha realizado una interpretación antojadiza y parcial de la prueba documental, al realizar la determinación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos sobre la base de declaraciones juradas y los papeles de trabajo de IVA, que con los elementos de juicio relevados, no puede determinarse correctamente la base imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Agrega que la D.G.R. rechazó la producción de la prueba ofrecida de manera arbitraria, y esta tenía como fin demostrar que las bases imponibles del IVA y de Ingresos Brutos son distintas y que por ello, Petrobras Argentina S.A. liquidó correctamente el último de los tributos mencionados, que aquí se discute.

Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II) A fojas 14/16 del Expte. 99/926/2017 la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Sostiene que la determinación impositiva, así como su confirmación ulterior, se desarrolló y atendió en base a la información instrumental aportada por la propia firma, destacándose, al tiempo de resolver el caso, la insuficiencia probatoria que impidió oportunamente rever el trabajo realizado por la Autoridad de Aplicación.

De la lectura del planteo revisor, resulta manifiesto que este comparte igual magnitud y extensión que el argumento impugnatorio rechazado por el acto en crisis suficientemente motivado. Y no habiendo modificado esta circunstancia fáctica probatoria, el decisorio no puede verse revocado. Pide así se considere y resuelva.

Que el apelante no aporta en esta oportunidad documentación alguna que fundamente la admisibilidad de su planteo, situación que contradice lo normado por los artículos 98 y 120 segundo párrafo del Condigo Tributario Provincial.

El rechazo de la producción de la prueba pericial resulta absolutamente fundado atento que no requiere esta DGR de asesoramiento técnico en la materia, toda vez que es la Autoridad calificada para llevar adelante la determinación impositiva confirmada por el acto en crisis.

Solicita se rechace la prueba ofrecida por el apelante, ya que fueron fundadamente rechazadas por la Autoridad de Aplicación al tiempo del dictado de la Resolución criticada.

Por último ofrece prueba documental y hace reserva del caso federal.

III. A fojas 22/26 del Expte. 99/926/2017 obra Sentencia Interlocutoria dictada por el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Tucumán, **1. TENER** por presentado en tiempo y en forma el Recurso de Apelación interpuesto 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 PERICIAL CONTABLE:** por las razones ya

Dr. JOSE ALBERTO LOPEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

expuestas, se la reemplaza por una informativa, y se libran oficios para que la firma PETROBRAS S.A. respecto a los periodos fiscales 01/2010 a 12/2012 informe sobre: 1. Fecha de emisión, Tipo y Número de Comprobante de las Notas de Crédito emitidas a clientes, 2. Fecha de emisión, Tipo y Número de Comprobante de las Notas de Debito recibidas de proveedores, 3. Importe neto gravado, IVA discriminado e importe total de los puntos 1 y 2; 4. Folio y mes de Registración del Libro IVA Ventas; 5. Cuadro comparativo de las bases imponibles utilizadas para cada impuesto, en cada periodo en discusión, identificando los comprobantes que justifiquen la diferencia. 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:** por considerarse suficiente la Certificación Contable para esclarecer los hechos, NO HA LUGAR.-

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 73/17 del 21/02/2017, resulta ajustada a derecho. Según se desprende de los antecedentes obrantes en autos, el organismo fiscal inició como consecuencia directa de la acción de repetición promovida por el apelante, una fiscalización tendiente a controlar el cumplimiento del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Dicho procedimiento dio como resultado el Acta de Deuda N° A 87-2014 practicada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

La D.G.R. se atribuye la facultad de verificar periodos prescriptos, teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo N° 140. Así lo expresa en la Resolución N° D 73/17 de fecha 21/02/2017: "...Que asimismo informa que por ante esta DGR, mediante expte. N° 2521/1036/P-2010, solicitó devolución del saldo a favor por ella declarada por la suma de \$1.720.000,00 (pesos un millón setecientos veinte

mil), correspondiente al anticipo 07/2010 del impuesto sobre los Ingresos Brutos, Convenio Multilateral.

Que dicha solicitud, rechazada por esta Autoridad de Aplicación mediante Resolución N° 167/2013 y recurrida por la interesada, habilitó a favor del fisco la plenitud de facultades de verificar, determinar y exigir el impuesto respectivo en los periodos fiscales 2010 a 2012 en tratamiento...*

Ahora bien, es criterio de esta vocalía, que en los procedimientos de determinación iniciados como consecuencias del pedido de devolución del contribuyente, deben tramitarse conjuntamente, en el momento que la DGR pretenda hacer uso de las facultades conferidas por el artículo 140 del Código Tributario Provincial, en cuanto a que el pedido de Repetición permite a la Autoridad de Aplicación, cuando estuvieren prescritos las acciones y poderes fiscales, a verificar la materia imponible por el periodo a que aquella se refiere y, dado el caso, para determinar y exigir el impuesto que resulte adeudarse, hasta anular el saldo por el que prosperase el recurso. Situación que no se cumple en el presente caso.


Cabe resaltar, que las disposiciones del mencionado artículo 140 del C.T.P., se encuentran en la SECCION TERCERA del Código Tributario, bajo el título del pago indebido y de la Repetición, por lo que las normas descriptas serían operativas ante el procedimiento de una acción de repetición y no en un procedimiento de determinación.

El procedimiento de determinación de las obligaciones tributarias, se encuentra normado en el TITULO V, CAPITULO I del Código Tributario Provincial, existiendo diferencias marcadas entre ambos procesos, más puntualmente con la facultad de la DGR para verificar periodos prescriptos.

Por otro lado y teniendo en cuenta la injerencia imperativa de la Ley provincial N° 8795, debe analizarse la posible condonación de las obligaciones tributarias correspondientes a los anticipos 01 a 12/2010 contenidos en el Acta de Deuda N° A 87-2014, practicados en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Por ello, corresponde analizar el marco normativo aplicable, el encuadre jurídico correspondiente al pedido de devolución y su relación con la obligación



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

tributaria reclamada en materia de prescripción, así como la incidencia de las normativas provinciales vigentes.

Cabe diferenciar los conceptos "prescripción liberatoria de las obligaciones tributarias" con el de "condonación de las obligaciones tributarias", siendo claro que el primero se refiere a la pérdida de la exigibilidad por parte de la DGR de dichas obligaciones y el segundo al "perdón" de la deuda por el imperio de la Ley.

Es necesario aclarar esta diferencia tanto conceptual como jurídica, en el momento que una obligación tributaria prescripta se convierte en una obligación natural, que puede ser compensada con el monto reclamado en el procedimiento del artículo N° 140 del C.T.P., hasta anular el saldo por el que prosperase el recurso de repetición.

Una obligación tributaria condonada, es un medio de extinción de dicha obligación, por lo que se exime el pago del tributo conforme la letra de la Ley, no pudiendo compensarse, en los términos del artículo N° 140 del C.T.P., hasta anular el saldo reclamado en el pedido de devolución.

Asimismo "condonar" es la facultad que tiene el Estado de perdonar las deudas fiscales eximiendo al contribuyente de las obligaciones tributarias accesorias derivadas del hecho imponible, y también podrá suprimir el campo de multas que como sanción se imponen a los infractores de las disposiciones fiscales.

Por ello y en los términos del artículo N° 140, ante la reclamación del contribuyente por repetición de impuestos, la Autoridad de Aplicación tiene la facultad, cuando estuvieren prescriptas las acciones y poderes fiscales, para verificar la materia imponible por el periodo fiscal a que aquella se refiere y, dado el caso, para determinar y exigir el impuesto que resulte adeudarse, hasta anular el saldo por el que prosperase el recurso, pero esta facultad cede ante los periodos condonados por imperio de la Ley.

Ahora bien y conforme a la aclaración efectuada, corresponde analizar la injerencia en este caso concreta de la Ley provincial N° 8795 con respecto a la condonación de la obligación tributaria correspondiente a los anticipos 01 a 12/2010 contenidos en el Acta de Deuda N° 87-2014, confeccionada en


concepto de Impuesto a los Ingresos Brutos.

En ese sentido, la Ley Provincial N° 8795 (Sanción: 8/7/2015 – BO 15/7/2015), en su artículo 1° punto f, establece "...Quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante el periodo fiscal 2010 y condonadas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones tributarias de los sujetos responsables por deuda propia correspondientes a dicho periodo, siempre que al 6 de Julio de 2015 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Penal y civil según la materia de que se trate...".

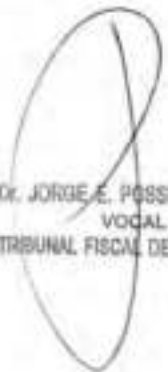
Del análisis de la norma transcrita, se desprende que la condición para la eximición de oficio de las obligaciones tributarias correspondientes a los anticipos del año 2010, sería que al 6 de Julio de 2015 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Penal y del Código Civil según la materia de que se trate, condición que a mi entender, no se configura con respecto a los anticipos 01 a 12 del año 2010 contenidos en el Acta de Deuda N° A 87-2014, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, atento que el curso de la prescripción no se encuentra interrumpido, por lo que corresponde el beneficio de la condonación de los periodos mencionados.

Del análisis de las constancias en autos, no surge que la autoridad de Aplicación interrumpió el curso de la prescripción en los términos del Código Civil, corresponde la condonación de oficio de las obligaciones tributarias de los anticipos 01 a 12/2010 contenidos en el Acta de Deuda N° A 87-2014, practicados en concepto de los Impuesto sobre los Ingresos Brutos, teniendo en cuenta que al 6 de Julio de 2015, el curso de la prescripción en los términos del Código Civil, no se encontraba interrumpido por parte de la Autoridad de Aplicación, conforme lo normado por el artículo 1° punto f de la Ley N° 8795.

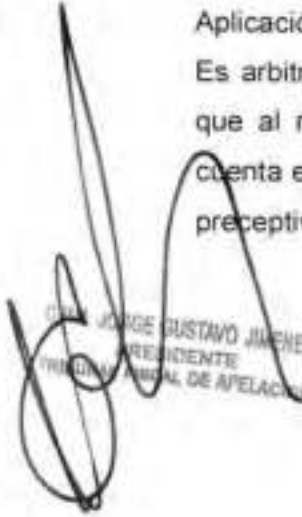
Es arbitraria y por ende nula, las Resoluciones de la Autoridad de Aplicación, que al resolver una impugnación realizada por el contribuyente, no tiene en cuenta el Derecho Positivo en la materia, atento que contradice abiertamente la preceptiva contenida en el artículo 1° punto f de la Ley N° 8795, circunstancia



Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN



Dr. JORGE E. POSSE PONEBBA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN



Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

que implica la vulneración de un elemento esencial del acto administrativo, violación de la ley aplicable (artículo 43 inciso 4 Ley 4.537), lo cual decanta en su nulidad (artículo 48 inciso 2) de la mencionada Ley de Trámite.

Es claro entonces que el sistema diseñado por la normativa específica que regula el procedimiento administrativo en Tucumán, pone en cabeza de la Administración Pública el deber de anular de oficio por razones de ilegitimidad (art. 51 Ley 4.537), aquellos actos administrativos que adolecen de vicios graves en sus elementos esenciales.

En igual sentido, el Código Tributario de Tucumán en su artículo N° 165 dice: *"...El recurso de apelación comprende el de nulidad. Admitida la nulidad, el expediente se remitirá a la Dirección General de Rentas, quien deberá dictar Resolución dentro de los sesenta (60) días contados a partir de la recepción de los obrados..."*

Confirmar la Resolución de la Autoridad de Aplicación, genera una vulneración al derecho de defensa del contribuyente, por no haberse respetado los elementos esenciales del Acto Administrativo, en el momento que no se valoró en los actos apelados, la incidencia de las normas provinciales de condonación, las cuales tiene incidencia directa con los saldos correspondientes a los periodos que la DGR intenta compensar conforme lo dispuesto por el artículo N° 140 del C.T.P.

En este sentido, se pronunció la Corte Suprema de Justicia de Tucumán: *"...No resulta irrazonable y por ende, inconstitucional que ante la existencia de una condonación de oficio de deudas y sanciones tributarias establecida por ley proceda la declaración de abstracto pronunciamiento y la imposición de costas por su orden..."* - DRES. : GOANE (CON SU VOTO) – SBDAR-ESTOFAN (CON SU VOTO), CORTE SUPREMA DE JUSTICIA – Sala Laboral y Contencioso Administrativo S/NULIDAD/REVOCAION Nro. Sent: 1084 Fecha Sentencia: 04/08/2017.

El mismo criterio fue sentado anteriormente por el Máximo Tribunal Provincial: *"...Juzgo imprescindible tener en cuenta que casi 4 años después de haberse promovido el presente juicio se sanciona la Ley N° 8720(BO del*

22/10/2014), cuyo artículo 1, inciso 7, punto f, establece en su parte final que " quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante los periodos fiscales anteriores al año 2009 inclusive y condonadas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones tributarias correspondientes a dichos periodos, siempre que al 15 de octubre de 2014 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Penal y del Código Civil según la materia que se trate". Esta circunstancia ha sido indebidamente soslayada por la sentencia en crisis, al no tomar en consideración y hacer aplicación del texto de la precitada norma, toda vez que a la fecha del fallo ya se encontraba aquella en vigencia hacía más de 1 año, y satisfechos en la causa los extremos exigidos en dicha normativa a tal efecto...". DRES.: GANDUR – GOANE – SBDAR. CORTE SUPREMA DE JUSTICIA – Sala Laboral y Contencioso Administrativo S/NULIDAD/REVOCAACION Nro. Sent. 376 Fecha Sentencia: 27/03/2017.

Por lo antes mencionado, voto por HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por PETROBRAS ARGENTINA S.A. y, en consecuencia, declarar la NULIDAD de la Resolución de la DGR N° D 73/17 de fecha 21/2/2017, por encontrarse configurado el supuesto previsto en el inciso 2 del art. 48 de la Ley 4537, dejándola sin efecto en todos sus términos y conforme lo dispuesto en el art. 165 del C.T.P., deberán remitirse las actuaciones a la D.G.R. a fin de que dicte nueva Resolución.

Así voto.

El Señor Vocal C.P.N. **Jorge Gustavo Jimenez** dijo:

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I°, II° y III° del voto que precede, y formulo disidencia con relación al encuadre jurídico de la cuestión sometida a debate y la conclusión expuesta en el punto IV°. Ello por los fundamentos que analizaré a continuación:

II.- En el caso bajo análisis se observa que el Acta de Deuda N° A 87-2014 confeccionada por la D.G.R. en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos Régimen de Convenio Multilateral, comprende los periodos anuales 2010, 2011 y 2012. La misma surge a raíz de un proceso de fiscalización iniciado como



Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

consecuencia de un pedido de devolución formulado por la firma "PETROBRAS ARGENTINA S.A." interpuesto el día 10.09.2010 ante el Organismo Fiscal por un importe de \$1.720.000 (pesos Un Millón Setecientos Veinte Mil) conforme surge del saldo a favor declarado correspondiente al anticipo 07/2010 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el cual tramita bajo expediente N° 2521/1036/P/2010 conforme consta a fs. 4641 de las presentes actuaciones.

En este contexto, y a los fines de dilucidar la cuestión traída a conocimiento, cabe considerar lo previsto en el tercer párrafo del artículo 140° del C.T.P., el cual dispone: "La reclamación del contribuyente por repetición del impuesto facultará a la Autoridad de Aplicación, cuando estuvieran prescriptas las acciones y poderes fiscales, para verificar la materia imponible por el período fiscal a que aquella se refiere y, dado el caso, para determinar y exigir el impuesto que resulte adeudarse, hasta anular el saldo por el que prosperase el recurso" (el subrayado me pertenece).

De la norma transcripta se colige que, en aquellas determinaciones impositivas practicadas como consecuencia de pedidos de repetición interpuestos por el contribuyente, el Organismo Fiscal se encuentra habilitado para fiscalizar incluso aquellos períodos sobre los cuales su acción de verificación se encuentra prescripta, y en caso de corresponder, determinar y exigir el impuesto que resulte adeudarse hasta anular el saldo por el cual prosperase el recurso.

Por lo expresado, considero no se encuentra prescripta la acción para verificar y ajustar el impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de los períodos fiscales 2010, 2011 y 2012, contrariamente a lo sostenido por la recurrente en el recurso presentado.

Aclarado lo anterior, e ingresando al análisis de la determinación efectuada por D.G.R., se verifica que los ajustes practicados conllevan la disminución de los saldos originalmente declarados a favor del contribuyente.

Es válido en primer lugar destacar que el saldo a favor del período 01/2010 (el período más antiguo incluido en la determinación) se encuentra disminuido a raíz del Acta de Deuda N° A 647-2015, la cual se encuentra impugnada y tratada en el expediente administrativo N° 32.191/376-D-2015.


Los ajustes efectuados por la Autoridad de Aplicación mediante el Acta de Deuda N° A 87-2014, y ratificados mediante la resolución en crisis conforme planilla adjunta a fs. 4697/4721, consisten en Disminución de los saldos a favor del contribuyente por los periodos 01/2010 a 12/2012, no resultando para los mismos de aplicación el beneficio de condonación dispuesto por el artículo 1°, punto 7, f) de la Ley N° 8795 (que reestableció la vigencia de la Ley 8520), ya que las normas en cuestión sólo incluyen obligaciones tributarias a ingresar, y en este caso se practicó una disminución de los saldos a favor del contribuyente.

El artículo 7° de la Ley N° 8520 (según texto modificado por la ley 8795) dispone: "(...)Quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante el periodo fiscal 2010 y condonadas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones tributarias de los sujetos responsables por deuda propia correspondientes a dicho periodo, siempre que al 6 de Julio de 2015 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Penal y del Código Civil según la materia de que se trate (...) " (El subrayado me pertenece).


De lo expuesto, concluyo que debe entenderse como obligación tributaria al vínculo que se establece por Ley entre el acreedor (el Estado) y el deudor tributario (las personas físicas y jurídicas), cuyo objetivo es el cumplimiento de la prestación tributaria. Por tratarse de una obligación, puede ser exigida de manera coactiva y se extingue con su cumplimiento, es decir con el pago del tributo.

De ello surge que respecto de aquellos anticipos en los cuales se ajustan los saldos a favor del contribuyente, no resulta de aplicación la condonación de oficio prevista en la citada norma legal.

Ello es así, dado que dichos saldos se originan en retenciones, percepciones y recaudaciones, las cuales tienen el carácter de impuesto ingresado, y el artículo 24° de la Ley N° 8520 establece que la misma no resulta aplicable respecto de pagos efectuados con anterioridad a su entrada en vigencia. Y a su vez, esta disminución de los saldos a favor que determina la Autoridad de Aplicación



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE EL POSSE PONCE
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



G.P.R. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

respecto de períodos que en principio se encontrarían comprendidos en el beneficio de la condonación de obligaciones dispuesta por las leyes mencionadas en los párrafos precedentes, impactan en períodos posteriores que no gozan del citado beneficio, ya que es en estos últimos cuando efectivamente dichos saldos podrán ser utilizados para cancelar impuesto determinado de períodos futuros.

Por ello, concluyo que no resultan aplicables los beneficios de la condonación de obligaciones dispuesta por la Ley N° 8795 mencionados. Entonces, de acuerdo a lo expresado, corresponde analizar la procedencia de los ajustes detallados por el Organismo Fiscal considerando los agravios expuestos por la apelante en el recurso interpuesto.

El Apelante afirma que la DGR habría errado en su razonamiento al considerar la existencia de diferencias entre los Ingresos Brutos Total País exteriorizados mediante formulario mensual CM03 y las ventas gravadas que surgen del Libro IVA Ventas.

Insiste en cuestionar la base imponible reiterando que no podría desconocerse que las Notas de Crédito recibidas de los proveedores de Petrobras habrían de incluirse dentro del Débito Fiscal del IVA (según el artículo 11 de la Ley de IVA N° 23.765), las que no podrían válidamente ser tenidas en cuenta como base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Asevera también que las Notas de Crédito emitidas por Petrobras en concepto de devoluciones, bonificaciones y descuentos efectivamente acordados por épocas de pago, volumen de ventas o similares, según los usos y costumbres, se deben incluir en la liquidación del IVA como Crédito fiscal (según lo normado por el artículo 12 de la Ley de IVA).

Sostiene que la interpretación de la prueba documental habría sido antojadiza y parcial toda vez que la determinación no habría debido realizarse sobre la base de las DDJJ y papeles de trabajo IVA toda vez que las bases imponibles de los respectivos tributos son distintas y porque las notas de crédito y débito que disminuyen la base imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no podrían verse reflejadas en las Declaraciones Juradas.

Insiste en que con los elementos relevados no podría determinarse correctamente la base del impuesto.

Se agravia además del tratamiento a las pruebas ofrecidas.

Con relación a la conformación de la base imponible determinada se observa que se consideraron los importes detallados en los papeles de trabajo suministrados por la firma correspondientes a las DDJJ mensuales de IVA. Asimismo, comparto con la Autoridad de Aplicación, de la información aportada durante la verificación impositiva no surge que la firma declare importe alguno en el ítem "Total de restitución de créditos fiscales" y "Total de restitución de Débitos fiscales" de las DDJJ del Impuesto al Valor Agregado; razón por la cual sus planteos son infundados.

Con relación a las pruebas ofrecidas, la DGR remarca que las mismas ya fueron fundadamente rechazadas en oportunidad del dictado de la Resolución Apelada.


No obstante, éste Tribunal abrió el procedimiento a prueba a través de la Sentencia N° 356/17 del 01.08.2017 (fs.22/26) reemplazando la pericial contable por la prueba informativa.

Al respecto se agregó a fs.36/179 el oficio librado y la contestación a través de la correspondiente Certificación Contable.


Ahora bien, tomando conocimiento de la prueba informativa, en relación al agravio donde expresa "No alcanzamos a comprender que no se advierta que se trata de impuestos que se encuentran regidos por leyes diferentes y con una técnica de liquidación distinta. Por lo que, sólo por casualidad, sus bases imponibles pueden coincidir.

En ese sentido, no puede desconocerse que las Notas de Crédito recibidas de los Proveedores de Petrobras deben incluirse dentro del Débito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado (según lo dispone el artículo 11 de la Ley de IVA N° 23.765), las que no pueden válidamente ser tenidas en cuenta como base imponible sobre los Ingresos Brutos.


Además, las Notas de Crédito emitidas por PETROBRAS en concepto de devoluciones, bonificaciones y descuentos efectivamente acordados por épocas



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



C.º N.º JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

de pago, volumen de ventas o similares, según los usos y costumbres, se deben incluir en la liquidación del IVA como Crédito Fiscal (según lo establecido en el artículo 12 de la Ley del IVA)".

Con relación a lo planteado por el apelante, es importante remarcar que la DGR se encuentra adherida a la normativa aplicable a nivel nacional respecto del IVA, en lo que se refiere a las normas de registración y facturación de operaciones, las cuales no fueron aplicadas por PETROBRAS ARGENTINA S.A. (hoy Pampa Energía SA).

En el expediente administrativo se verifica que en los papeles de trabajo de IVA (fs.1840/1851, 2040/2063, 2456/2528 expte N°42.995/376-D-2014) no declaró monto alguno en los ítems "Total de Restitución de créditos fiscales" y "Total de restitución de Débitos Fiscales", que son los habilitados por el aplicativo de AFIP para declarar las operaciones en las que intervienen Notas de Crédito recibidas de los Proveedores y las Notas de Crédito emitidas a sus clientes, conforme lo establecido por los artículos 11 y 12 de la Ley de IVA.

Más aún, en ninguna de las instancias administrativas (fiscalizadora, impugnatoria y recursiva) el contribuyente aportó rectificativas de las declaraciones juradas de IVA de los períodos atacados, donde conste que haya declarado ante la AFIP montos provenientes de "Restitución de créditos fiscales" o "Restitución de Débitos Fiscales", tampoco expresó o justificó sus argumentos indicando que estos conceptos estén incluidos en el monto neto gravado considerado por el fisco en la determinación de los períodos fiscales 2010 a 2012.

Por lo expuesto, el fisco no desconoce la aplicación de la normativa enunciada por el presentante, sin embargo no dispone de documentación suficiente y necesaria que permita aplicarla, pues la documental arrojada expone "0" (cero) como monto proveniente de "Restitución de Créditos fiscales" y "Restitución de Débitos Fiscales", situación ratificada en autos.

Entrando en el análisis de la prueba pericial contable, la cual fue reemplazada por éste Tribunal Fiscal por una prueba informativa en que se solicitó a la firma que remita la información a través de Certificación Contable.

El Contribuyente produjo una "Certificación Contable sobre Notas de Crédito emitidas y Notas de Crédito recibidas", expedida por profesional independiente y certificada por el Consejo de Profesionales de Ciencias Económicas obrante a fs. 37/179 del expediente N° 99/926-2017. Analizados los mismos se detectan Notas de Crédito que no se encuentran registradas en los Libros IVA Ventas e IVA Compras aportados por el contribuyente mediante soportes magnéticos (CD) de fs. 800 y 2403, o figuran como anuladas en los mismos, resultando así inconsistencias importantes a los efectos de considerar la validez de la documentación certificada por el profesional independiente.

A modo de ejemplo, detallamos algunas notas de crédito del Anexo I que no se encuentran registrados en el Libro IVA Compras aportado durante la fiscalización: Nota de Crédito recibida de proveedores N° 67960, N° 80312, N° 80328, N° 80330, N° 82697 (del proveedor TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR CUIT N° 30657862068) y N° 6428 (del proveedor NALCO ARGENTINA SRL CUIT 30587375296).

Asimismo hay Notas de Crédito del Anexo II aportadas a través de la certificación contable mencionada que figuran como anuladas en el Libro IVA Ventas aportado durante la fiscalización: Notas de Crédito emitidas a Clientes N° 70629, N° 75514, N° 75240, N° 75246, N° 75241, N° 76312, N° 75516, N° 75515, N° 76598, N° 76583, N° 76586, N° 76599, N° 76584, N° 76587, N° 76597, N° 76601, N° 76600, N° 76589, N° 76588, N° 76594, N° 76590 y N° 76440.

Además se detecta que la prueba se encuentra incompleta por no haber respondido la pregunta N° 4 que requería folio y el mes de registración en el Libro IVA Ventas de las notas de crédito informadas, lo que resulta de vital importancia debido a las inconsistencias detectadas.

Tampoco se produjo la pregunta N° 5 que solicitaba "...Cuadro comparativo de las bases imponibles utilizadas para cada impuesto, en cada período en discusión, identificando los comprobantes que justifiquen la diferencia"; la cual resulta importante a los efectos de aclarar si las notas de crédito provenientes de restitución de débito y de crédito fiscal integran o no el monto neto gravado

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

considerado por el fisco para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, situación no acaecida en los hechos, atento a ello los listados ANEXOS I y II que forman parte de la certificación contable, no arrojaron datos que permitan constatar la aseveración del presentante en lo concerniente a que la base imponible de la determinación impositiva practicada resulta infundada o incorrecta.

Por las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto contra la Resolución N° D 73-17 y en consecuencia confirmar la determinación impositiva plasmada en la "Planilla Determinativa N° PD 87-2014 – Acta de Deuda N° A 87-2014 – Etapa Impugnatoria".

El Dr. José Alberto León dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge G. Jimenez.

Visto el resultado del precedente acuerdo,

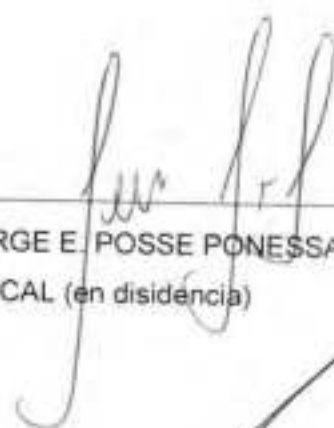
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


RESUELVE:

1.- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto contra la Resolución N° D 73-17 y en consecuencia confirmar la determinación impositiva plasmada en la "Planilla Determinativa N° PD 87-2014 – Acta de Deuda N° A 87-2014 – Etapa Impugnatoria".


2.- **REGISTRESE, NOTIFICAR**, oportunamente devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

HAGASE SABER


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (en disidencia)


C.P. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMAN


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI


DR. JAVIER CRISTÓBAL MICHALEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION