

SENTENCIA N° 130/2020

Expte. N° 611/926/2016

En San Miguel de Tucumán, a los.....3.....días del mes de ..JULIO..... de 2020 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal bajo la presidencia del Dr. José Alberto León, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"SHELL COMPAÑÍA ARGENTINA DE PETROLEO S.A. S/RECURSO DE APELACION."** Expte. 611/926-2016 (Expte. N° 37089/376/D/2014 – DGR.-) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León dijo:

I. En expediente N° 37089/376-D-2014, el contribuyente SHELL COMPAÑÍA ARGENTINA DE PETROLEO S.A., CUIT N° 30-50672680-4, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 91/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 14.06.2016 obrante a fs. 472/477 mediante la cual resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación presentada en contra del Acta de Deuda N° A 616-2014 practicada en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmándose la misma conforme "Planilla Determinativa N° PD 616-2014 ACTA DE DEUDA N° A 616-2014 ETAPA IMPUGNATORIA" obrante a fs. 447/448; y DECLARAR ABSTRACTO el pronunciamiento respecto al descargo presentado en contra del Sumario N° M 616-2014.

II. El apelante en su Recurso plantea la nulidad de la Resolución por practicar un ajuste arbitrario, irrazonable, inconsistente e irreflexivo, sin siquiera indagar en los más elementales supuestos para establecer en su justa medida el impuesto adeudado.

JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

En segundo lugar, afirma que la DGR ha omitido aplicar el coeficiente unificado en la determinación inicial, habiendo reconocido esto en la impugnación, en la cual revirtió su criterio en relación de tres proveedores, pero continuó respecto de los restantes proveedores, sin aplicar.

En lo que respecta a los fundamentos de fondo, sostiene que en cuanto a la responsabilidad solidaria del Agente de Retención, no existió obligación en cabeza de SHELL CAPSA de actuar como agente de retención y asimismo, los obligados principales que incluyeron el resultado de dichas operaciones en la base imponible del impuesto, determinaron el impuesto en su justa medida y lo ingresaron al fisco.

Por otro lado, sostiene que no tuvo obligación de actuar como Agente de Retención, por ausencia de sustento territorial.

Afirma además que la atribución de responsabilidad solidaria al Agente de Retención, no es autónoma de la obligación que le corresponde al obligado principal. Se trata de la misma deuda y ella debe encontrarse efectivamente incumplida. Es altamente improbable que se encuentre incumplida la obligación principal.

Considera que el acta de deuda ha violentado el principio de legalidad en materia tributaria y convalidado la creación de un tributo sin ley que así lo establezca.

III. A fojas 61/62 del Expte. N° 611/926/2016 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

En dicho responde sostiene que corresponde RECHAZAR POR EXTEMPORANEO al Recurso interpuesto.

Sin embargo ello, en lo que respecta al planteo sobre la falta de aplicación del coeficiente unificado, se procedió a rever la determinación, ajustando la base de cálculo sujeta a retención respecto de aquellas operaciones efectuadas con sujetos inscriptos en el Régimen de Convenio Multilateral con alta en la jurisdicción de Tucumán, aplicando el coeficiente unificado atribuible a esta jurisdicción.

IV. A fs. 70/79 del expediente N° 611/926/2016 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 513/17, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el

Recurso de Apelación y se tiene por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación.

En la misma, se dispone la Apertura a prueba de la presente por el término de veinte días, a lo cual el contribuyente se presenta en tiempo y forma a producir prueba.

V. En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° D 91/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 14.06.2016 es ajustada a derecho.

Previo a analizar la cuestión de fondo, corresponde en el presente caso establecer que el Recurso de Apelación fue interpuesto en tiempo y forma, contrario a lo expresado por la Dirección General de Rentas.

Respecto a las argumentaciones de que la Resolución cuestionada debe ser declarada nula, cuadra afirmar que la misma constituye un acto administrativo plenamente eficaz, que cumple acabadamente los preceptos legales y doctrinarios exigidos al respecto, dictado de conformidad a lo establecido por el art. 43 de la Ley N° 4.537 (t.v.) y que satisface todos y cada uno de los requisitos esenciales exigidos en la norma.

En efecto, la Resolución satisface el requisito de motivación del acto administrativo, cual es la explicitación de la causa, o sea las razones y circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a dictar el acto y que se encuentran contenidas en los considerandos.

Asimismo, el acto discutido emana de autoridad competente, tiene sustento en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, su objeto es cierto y física y jurídicamente posible, se observó el procedimiento pertinente, persigue el cumplimiento de la finalidad expuesta en las normas que otorgan las facultades pertinentes al órgano emisor y se exteriorizó por instrumento idóneo, expresamente y por escrito, con notificación al interesado.

En el presente caso el impugnante no invoca norma legal alguna que haya sido vulnerada.

Debemos recordar en tal sentido, el axioma que reza la improcedencia de la nulidad por la nulidad misma, consagrado en el artículo 167 del Código Procesal

Dr. JORGE E. ROSE POMESE
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE BUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Civil y Comercial de la provincia, por lo que no se declara nulo un acto irregular, cuando la irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide, ni cuándo se ha llenado el fin para el cual estaba destinado.

Por ello puede concluirse que la resolución deviene legítima, contrariamente a lo manifestado por el recurrente, por cuanto contiene todos los elementos que le otorgan validez legal.

En lo que respecta al planteo de que no existió obligación de actuar como Agente de Retención, corresponde resaltar que la provincia tiene potestad tributaria, es decir la facultad para crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria especial. Además de ello posee la facultad de imponer cargas a los sujetos sometidos a la mencionada competencia tributaria, como por ejemplo los régimen es de retención o percepción.

Estos sistemas permiten recaudar el impuesto en la fuente, es decir donde se exterioriza primariamente la riqueza que se pretende gravar.

Corresponde señalar que en tanto la firma ha sido designada Agente de Retención en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, corresponde que actué como tal, conforme a lo establecido por la Resolución General (DGR) N° 23/02 sus modificatorias y complementarias, la cual en su art. 6 establece que la retención debe practicarse al momento de efectuarse cada pago, situación que resulta conocida por el Agente, como así también conoce el momento en que se realizó la compra, locación y/o prestación de servicio; es por eso que consideramos que es el agente al que le corresponde la demostración de que el sujeto pasible de retención presentó su correspondiente Declaración Jurada en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos del periodo en que se efectuó, por parte del Agente, la operación de compra, locación y/o prestación de servicio.

El art. 33 del C.T.P. establece que responden solidariamente los agentes de retención, percepción o recaudación por las retenciones, percepciones o recaudaciones no efectuadas. A su vez el inciso 1 del artículo 25 del citado Código dispone que la obligación pueda ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores (solidarios) a elección del sujeto activo, en este caso, de la DGR.

Que lo establecido por el Código Tributario Provincial en los artículos citados, resulta concordante con lo dispuesto por el art. 827 del Código Civil y Comercial de la Nación, el cual sostiene que existe solidaridad cuando la totalidad de la obligación pueda ser demandada por el acreedor a cualquiera de los deudores.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en reciente fallo de fecha 27 de Octubre de 2015 en autos caratulados "San Juan S.A. (TF 29.974-1) c/ DGI" donde el Máximo Tribunal de la Nación considero que "la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquel que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial o represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado por su obligación si acredita que el contribuyente ingreso esa suma (Fallos: 308:442; 327:1753 y sus citas)"

Por otro lado, cabe afirmar que oportunamente se abrió la causa a prueba, dándole la oportunidad de probar que el obligado principal cumplió con el pago del impuesto, no pudiendo lograr con la prueba producida desligarse de la obligación que se le reclama.

En lo que respecta al argumento de la falta de sustento territorial, cabe señalar lo dispuesto por el artículo 1° y 7° segundo párrafo de la resolución 23/02, sus modificatorias y complementarias que establecen respectivamente: "Establecer, ad referendum del Ministerio de Economía, un Régimen de Retención en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que se aplicara a los sujetos que desarrollen actividad en la Provincia de Tucumán, de conformidad a lo que se indica en la presente"; "...No será de aplicación lo establecido en el párrafo precedente, cuando tratándose de contribuyentes comprendidos en el Régimen General de Convenio Multilateral (artículo 2°) se verifique concurrentemente que la entrega de bienes y/o la prestación o locación de servicios se realice fuera de la Provincia de Tucumán, que se encuentre localizada fuera de la misma la jurisdicción sede del agente de retención y del contribuyente, y que este último tenga declarada e incorporada la jurisdicción Tucumán en el formulario CM01. En tal caso, la

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

Dr. JORGE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

retención en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que corresponda practicar, se determinara considerando como base para el cálculo la que resultare de aplicar el coeficiente unificado declarado para la Provincia de Tucumán en el último formulario CM 05 vencido a la fecha de la operación sobre el importe establecido en el párrafo anterior. En caso de incumplimiento de este último requisito por parte del sujeto retenido, la retención se aplicara según lo dispuesto en el primer párrafo del presente artículo...”.

Por último, respecto a su planteo de que la DGR ha omitido aplicar el coeficiente unificado en la determinación inicial, habiendo reconocido esto en la impugnación, en la cual revirtió su criterio en relación de tres proveedores, pero continuó respecto de los restantes proveedores, sin aplicar, corresponde afirmar que la DGR procedió a rever la planilla de la ETAPA IMPUGNATORIA, y ajusto la base de cálculo sujeta a retención respecto de aquellas operaciones efectuadas con sujetos inscriptos en el Régimen de Convenio Multilateral con alta en la jurisdicción de Tucumán, y aplico el coeficiente unificado atribuible a esta jurisdicción tal como se puede observar en el soporte óptico obrante a fs. 540 del expte. 37089/376-D-2014, donde obra detalle de las operaciones bases de la determinación.

Este Tribunal comparte la mencionada modificación asistiéndole razón parcialmente al contribuyente respecto de este punto, adjuntando nueva planilla Determinativa - ETAPA APELATORIA.

Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

Que comparte el voto emitido por el Dr. José Alberto León.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **SHELL COMPAÑÍA ARGENTINA DE PETROLEO S.A., C.U.I.T. 30-50672680-4**, en contra de la Resolución N° D 91/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 14.06.2016, por un importe de \$155.267,45 (Pesos Ciento Cincuenta y Cinco Mil Doscientos Sesenta y Siete con 45/100), y en consecuencia confirmar la misma, de acuerdo a nueva planilla Anexa: "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 616-2014 ACTA DE DEUDA N°: A 616-2014 ETAPA RECURSIVA", que forma parte integrante de la presente Resolución, por un importe de \$249.293,87 (Pesos Doscientos Cuarenta y Nueve Mil Doscientos Noventa y Tres con 87/100).

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

MFB

HACER SABER

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER GARCIA MUÑOZ
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

**PLANILLA ANEXA: "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 616-2014 ACTA DE DEUDA N°: A
616-2014 - ETAPA RECURSIVA."**

PERIODOS MENSUA LES	FECHA VTO DDJJ	CODIGO ACTIVIDA D	BASE IMPONIBLE AJUSTADA	ALICUOT A	IMPUESTO DETERMINADO	SALDO ING S/DDJJ PRESENT ADA	SALDO DE IMP A FAVOR DGR	INTERESES ART. 50	SALDO TOTAL A INGRESAR
201007	13/08/2010	232000	10.303.682,99	1,250	128.796,04	0,00	128.796,04	282.369,86	411.165,90
								Subtotal mensual	411.165,90
201008	14/09/2010	232000	6.379.269,29	1,250	79.740,87	0,00	79.740,87	173.120,30	252.861,17
	14/09/2010	232000	79.568,40	2,500	1.989,21	1.989,21	0,00	0,00	0,00
								Subtotal mensual	252.861,17
201009	14/10/2010	232000	781.283,88	1,250	9.766,05	0,00	9.766,05	21.007,03	30.773,08
	14/10/2010	232000	62.822,40	2,500	1.570,56	1.570,56	0,00	0,00	0,00
								Subtotal mensual	30.773,08
201010	15/11/2010	232000	751.748,99	1,250	9.396,86	0,00	9.396,86	20.012,32	29.409,18
	15/11/2010	232000	32.505,60	2,500	812,64	812,64	0,00	0,00	0,00
								Subtotal mensual	29.409,18
201011	15/12/2010	232000	86.431,60	2,500	2.160,79	2.160,79	0,00	0,00	0,00
	15/12/2010	232000	378.186,01	1,250	4.727,33	0,00	4.727,33	9.973,12	14.700,45
								Subtotal mensual	14.700,45
201012	14/01/2011	232000	1.349.337,80	1,250	16.866,72	0,00	16.866,72	35.167,11	52.033,83
	14/01/2011	232000	70.188,80	2,500	1.754,72	1.754,72	0,00	0,00	0,00
								Subtotal mensual	52.033,83

Saldo de Impuesto del Periodo Fiscal: 249.293,87 Total anual: 790.943,61

Deuda total (capital e intereses calculados al 24/08/2015) \$790.943,61 (Pesos Setecientos Noventa Mil Novecientos Cuarenta y Tres con 61/100).

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER ORTIZ
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION