

encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

V.- Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 369-18 de fecha 10.08.2018, resulta ajustada a derecho.

Confrontados los agravios expuestos por la apelante, con la respectiva contestación de la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde emitir mi opinión.

Comenzando con el análisis de los agravios expuestos por EL CARMEN S.A. en su recurso presentado ante éste Tribunal en fecha 03.09.2018, corresponde en primer término, referirse al planteo efectuado respecto a la inexistencia de responsabilidad solidaria por parte del agente en el caso particular aquí tratado.

El art. 33° del C.T.P., en su primer párrafo, establece: "*Efectuada la retención, percepción o recaudación, el agente es el único responsable ante el Fisco, por el importe retenido, percibido o recaudado. De no realizar la retención, percepción o recaudación, responde solidariamente.*" (el subrayado me pertenece).

Conforme lo manifestado en el recurso de apelación interpuesto, la recurrente sostiene que, en el caso de los clientes (obligados principales) a quienes su mandante no habría efectuado la correspondiente percepción, lo correcto hubiera sido que el Fisco procediera a intimar en primer lugar a los mencionados sujetos pasibles del tributo y luego al agente de percepción. Sin embargo, de acuerdo a lo dispuesto en la normativa citada precedentemente, dicho accionar vulneraría lo establecido en el mencionado artículo y el concepto mismo de solidaridad.

En efecto, de la lectura del artículo 33° del C.T.P. surge claro que, si el agente de percepción no realiza la misma, tanto el contribuyente principal como el agente son responsables en forma solidaria del cumplimiento del pago del gravamen nacido en cabeza del contribuyente principal.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Ello responde al concepto mismo de la solidaridad. El Código Civil, que estuvo vigente hasta el 31.07.2015, en su artículo 699° establecía: “*La obligación mancomunada es solidaria, cuando la totalidad del objeto de ella puede, en virtud del título constitutivo o de una disposición de la ley, ser demandada por cualquiera de los acreedores o a cualquiera de los deudores.” (el subrayado me pertenece).*

Por su parte, el ahora vigente Código Civil y Comercial de la Nación, en el artículo 827° prevé en forma casi idéntica lo siguiente: “*Hay solidaridad en las obligaciones con pluralidad de sujetos y originadas en una causa única cuando, en razón del título constitutivo o de la ley, su cumplimiento total puede exigirse a cualquier de los deudores, por cualquiera de los acreedores” (el subrayado me pertenece).*

Ambas disposiciones, de diferente manera, establecen que en caso de obligaciones mancomunadas por disposición legal como la del presente, el acreedor o acreedores puede exigir el cumplimiento **total** a cualquiera de los deudores (contribuyente o agente), sin necesidad de reclamar primero a alguno de los deudores en particular. Por lo expuesto, no cabe duda acerca de la existencia de responsabilidad solidaria por parte del agente en el caso bajo análisis.

Aclarado lo anterior, cabe destacar que la implementación de los regímenes de retención/percepción en la fuente, tienen una doble finalidad: la recaudación anticipada de los tributos por parte del Organismo Fiscal y la constitución de una herramienta para evitar o atenuar la evasión fiscal. A través de estos el Fisco toma conocimiento previo de la existencia de la operación (sujeta a dichos regímenes), lo que minimiza o anula el riesgo de que el sujeto pasible no la declare en oportunidad de determinar el tributo correspondiente. Además, la retención/percepción constituye para el sujeto pasible un ingreso a cuenta de la obligación final del período que se trate.

Si la retención/percepción en la fuente no es oportunamente efectuada, y el sujeto pasivo del tributo cumple con su obligación de determinación e ingreso a través de la presentación de la correspondiente Declaración Jurada autodeterminativa,

entonces la obligación tributaria final se encuentra satisfecha. Mal podría exigirse al agente de retención/percepción –con posterioridad al acaecimiento de dicha circunstancia-, el ingreso de una suma (capital) a cuenta de una obligación tributaria que ya se encuentra plenamente cumplida.

Las presentes actuaciones versan sobre percepciones no practicadas. Las operaciones sujetas a percepción representan, para el sujeto pasible, costos o gastos vinculados a sus ingresos por ventas, locaciones o prestaciones de servicios gravados. Resulta una tarea de extrema complejidad verificar si las operaciones de compra o gastos se encuentran reflejadas en los ingresos *del período* por el cual el contribuyente presentó la correspondiente Declaración Jurada, ya que *pueden configurar ingresos de períodos posteriores*.

De allí la complejidad para efectuar la correlación costo de compra o gastos versus ingresos por ventas o locaciones y prestaciones de servicios gravados.

Por ello concluyo que, en los regímenes de percepción, cuando el sujeto obligado a actuar como tal incumple su obligación, la sola demostración por parte del sujeto pasible de percepción de haber presentado la correspondiente declaración jurada y haber ingresado el tributo por cada período involucrado en la determinación tributaria, resulta prueba suficiente para hacer lugar al planteo del apelante.


Teniendo en cuenta lo expresado, considero no resulta inapropiada la pretensión de la firma consistente en la depuración de la determinación efectuada por D.G.R. de manera que ésta refleje sólo las operaciones realizadas con sujetos pasibles respecto de los cuales no se registra presentación de la DDJJ y las operaciones con sujetos pasibles que habiendo presentado la DDJJ no ingresaron el impuesto correspondiente o lo ingresaron en forma parcial.

No obstante lo expuesto en párrafos anteriores, debo manifestar que en el caso particular aquí analizado, no resulta posible efectuar dicha desagregación.

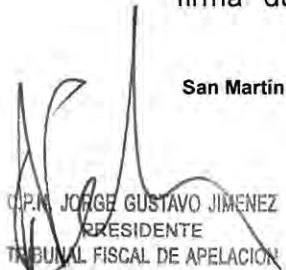
Conforme se desprende de la documentación oportunamente aportada por la firma durante la etapa impugnatoria (obrante a fs. 204/213 del expediente



Dr. JORGE E. POSSE PONES
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

administrativo), con fecha 14.12.2012 EL CARMEN S.A. se adhirió al Régimen Excepcional de Facilidades de Pago, Ley N° 8520. En consecuencia, se acogió a un plan de pagos (Plan Tipo 1181 N° 7051) a los fines de regularizar sus obligaciones con el Fisco Provincial.

En virtud de dicho acogimiento, la firma presentó las DDJJ rectificativas como agente de percepción correspondientes a los períodos 01 a 12/2008, conforme se verifica en copias de acuses de recibo de DDJJ F.813 obrantes a fs. 214/225, adicionando a los importes consignados en sus DDJJ originales, las sumas ingresadas a raíz del acogimiento al mencionado plan de facilidades de pago.

De acuerdo a lo informado por el organismo fiscal, se observa que, al rectificar e ingresar los importes en concepto del plan de pagos, el agente imputó el total de las sumas abonadas a sólo cuatro contribuyentes, los cuales se detallan a continuación: "Condori, Mario Eduardo", "La Luguenze S.R.L.", "Acosta Ángel" y "Libertad S.A."; sin tener en cuenta lo determinado para cada sujeto pasible que conforman la determinación de oficio practicada contenida en soporte óptico CD, notificada al agente.


En virtud de lo expresado, no es posible determinar cuáles son los montos de las percepciones omitidas determinados de oficio por cada sujeto pasible que la recurrente pretende reconocer.

Por todo lo expuesto, dadas las circunstancias particulares del caso bajo estudio, comparto el criterio adoptado por D.G.R. a los fines de considerar los importes ingresados en plan de pago tipo 1181 N° 7051, es decir, descontar de la determinación de oficio practicada por montos globales las sumas reconocidas en el plan de pagos antes mencionado. En consecuencia, considero que los planteos efectuados en este sentido deben ser rechazados por improcedentes.

Por su parte, en relación al pedido mediante el cual la firma solicita a este Tribunal librar oficios a la D.G.R. a los fines de informar si los clientes de EL CARMEN S.A. presentaron o no las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los períodos 03 a 12/2008, e ingresaron los importes correspondientes; cabe resaltar



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



G.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

que dicho pedido no puede prosperar atento a que la prueba aludida no fue ofrecida durante la etapa impugnatoria, conforme lo previsto en el art. 134° del C.T.P.

Continuando con el análisis del resto de los agravios expuestos por la apelante, resulta pertinente referirse a los planteos relativos a la existencia de deficiencias en los ajustes efectuados por el organismo fiscal.

La recurrente afirma que la determinación de oficio incluye operaciones sin sustento territorial. De acuerdo a lo manifestado por la apelante en el recurso interpuesto, EL CARMEN S.A. es una empresa que posee dos plantas industriales que elaboran jugos cítricos marca "CITRIC", ubicadas en San Isidro de Lules (Tucumán) y en Chajarí (Entre Ríos), y aclara que los productos fabricados en Chajarí van directamente a los clientes, sin pasar por Tucumán. En virtud de ello afirma que parte de la base imponible atribuida a la Provincia de Tucumán corresponde a Entre Ríos.

Bajo estas circunstancias, cabe considerar que, conforme lo dispuesto en el artículo 1° de la Resolución General D.G.R. N° 86/00, sus modificatorias y complementarias, el agente se encuentra obligado a practicar la percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por las operaciones de venta, locaciones y prestaciones de servicios, que efectúe a contribuyentes y/o responsables del gravamen, conforme lo previsto en la citada Resolución, resultando procedente dicha percepción cuando las operaciones de venta, locaciones y prestaciones de servicios mencionadas se efectúen en el ámbito de la Provincia de Tucumán con los sujetos pasibles de percepción, inscriptos o no como contribuyentes locales o extrajurisdiccionales, cualquiera sea su domicilio fiscal.

En este sentido, corresponde destacar que a fs. 83 del expediente N° 38291/376-D-2012, obra Requerimiento F.6005 N° 0001-00033428, mediante el cual el organismo fiscal solicitó a EL CARMEN S.A. indicar del Libro Ventas cuáles eran los puntos de ventas relacionados a Tucumán y a Chajarí (Entre Ríos). Como respuesta al mencionado requerimiento, y conforme consta a fs. 90 del mismo expediente, el agente respondió "...En el caso del Libro IVA Ventas cabe señalar

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOZAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

que la Empresa posee 2 (dos) plantas industriales, una acá en S.I. de Lules-Tucumán y la otra en la localidad de Chajarí, provincia de Entre Ríos. Desde estos establecimientos se envían productos hacia los distintos puntos de ventas del país; razón por la cual ambos en conjunto se relacionan en dichos puntos de ventas.”

De lo expuesto precedentemente se desprende que, ante el requerimiento efectuado, el agente respondió en forma general, sin individualizar los puntos de venta correspondientes a cada planta industrial, conforme lo solicitado por D.G.R.

Cabe resaltar en esta instancia lo dispuesto en el art. 98° del C.T.P., el mismo establece: *“Practicada la determinación de oficio de la obligación tributaria mediante la correspondiente Acta de Deuda confeccionada por la Autoridad de Aplicación, el contribuyente o responsable tendrá derecho a impugnar o manifestar su disconformidad, total o parcial, respecto de aquella, mediante escrito fundado, dentro de los quince (15) días desde su notificación. En la misma oportunidad deberá acompañarse toda la prueba documental que estuviera en poder del impugnante y ofrecer la prueba restante de que intente valerse...”*.

Por su parte, el art. 120° del C.T.P. expresa: *“Los actos y resoluciones de la Administración Pública se presumen verídicos y válidos, su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al impugnante...”*.

En virtud de lo expuesto, se verifica que la recurrente no aportó la información solicitada a los fines de determinar cuáles eran específicamente los puntos de venta relacionados a Tucumán y a Entre Ríos, sino que sólo se limitó a aclarar que de ambas plantas industriales se remitían productos a los distintos puntos de ventas ubicados en ambas provincias, sin ofrecer prueba alguna a los fines de acreditar sus dichos. En consecuencia, tampoco asiste razón al contribuyente respecto de este punto.

Por todo lo expuesto, concluyo que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente EL CARMEN S.A.; CUIT 30-51456241-1, en contra de la Resolución N° D 369/2018 de fecha 10.08.2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en

consecuencia confirmar la "Planilla Determinativa Acta de Deuda N° A 1687-2012 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Percepción – Etapa Impugnatoria", obrante a fs. 324 del expediente N° 38291/376/D/2012.

Así lo propongo

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 comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1. NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **EL CARMEN S.A.**; CUIT 30-51456241-1, en contra de la Resolución N° D 369/2018 de fecha 10.08.2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia confirmar la "Planilla Determinativa Acta de Deuda N° A 1687-2012 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Percepción – Etapa Impugnatoria", obrante a fs. 324 del expediente N° 38291/376/D/2012, por los motivos expuestos en los considerandos que anteceden.


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

ABF


HACER SABER



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE

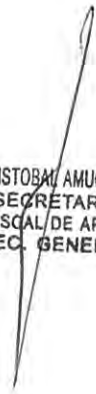


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/C SEC. GENERAL