



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9768



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera

SENTENCIA N° 183/2021

Expte. N° 210/926/2019

Expte. N° 211/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 17 días del mes de JUNIO de 2021 reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), el Dr. José Alberto León (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "ZURICH INTERNATIONAL LIFE LIMITED SUCURSAL ARGENTINA. S/Recurso de Apelación" Exptes. N° 210/926/2019 y N° 211/926/2019 (Expte. DGR N° 28.470/376/D/2015) y;

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

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

I.- A fojas 654/660 del Expte. N° 28.470/376/D/2015, el apoderado de la firma ZURICH INTERNATIONAL LIFE LIMITED SUCURSAL ARGENTINA C.U.I.T. N° 30-67965715-8 interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 97/19 de fecha 18/03/2019 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 642/643). En ella se resuelve: RECHAZAR la impugnación interpuesta por la firma en contra del Acta de Deuda N° A 1239-2017, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención – y DEJAR SIN EFECTO el Sumario Instruido N° M 1239-2017.

Plantea en su recurso, la inconstitucionalidad de su designación como agente de retención, por no poseer sustento territorial en la Provincia de Tucumán. Cita jurisprudencia.

Esgrime la Nulidad del Acta de Deuda N° A 1239-2017, por no integrar el procedimiento determinativo con los contribuyentes de derecho para comprobar la supuesta defraudación. Cita jurisprudencia.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



GESTIÓN DE LA CALIDAD

RI-9000-8752



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Provincia Argentina"

Se agravia de la inexistencia de defraudación por parte de su mandante, en el momento que retuvo e ingreso el impuesto reclamado, en las posiciones intimadas 01/2014 a 12/2015.

Por último, manifiesta la improcedencia del sumario instruido y la prescripción de la acción penal del fisco para sancionar los supuestos incumplimientos endilgados. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal solicitando se revoque la Resolución DGR N° 97/19.

II.- A fojas 681/694 del Expte. N° 28.470/376/D/2015, el apoderado de la firma **ZURICH INTERNATIONAL LIFE LIMITED SUCURSAL ARGENTINA C.U.I.T. N° 30-67965715-8** interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 98/19 de fecha 18/03/2019 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 644/651). En ella se resuelve: **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación interpuesta por la firma, en contra del Acta de Deuda N° A 1886-2016, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención – y confirmar la “PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 1886-2016- ACTA DE DEUDA N° A 1886-2016 – ETAPA IMPUGNATORIA e INTIMAR el cumplimiento de las obligaciones tributarias que surgen de la planilla denominada “PLANILLA ANEXA DE INTERESES RESARCITORIOS – ACTA DE DEUDA N° A 1886-2016 ETAPA IMPUGNATORIA” conforme el listado de operaciones contenido en soporte óptico.

Plantea en su recurso, la inconstitucionalidad de su designación como agente de retención, por no poseer sustento territorial en la Provincia de Tucumán. Cita jurisprudencia.

Esgrime la Nulidad del Acta de Deuda N° A 1886-2016, por no integrar el procedimiento determinativo con los contribuyentes de derecho para comprobar la supuesta defraudación. Cita jurisprudencia.

Afirma la inexistencia de perjuicio fiscal en cabeza de la DGR, toda vez que los sujetos a los cuales su mandante no retuvo o lo hizo incorrectamente, abonaron el IIBB sin tomarse a cuenta dichas retenciones no efectuadas o hechas incorrectamente.



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9768



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Provincia de Tucumán

Sostiene la Nulidad de la resolución atacada, por carecer de fundamentos, falta de motivación y de causa, dejando en evidencia que la finalidad del fisco es recaudatoria sin cumplir con la búsqueda de la verdad material, con respecto a la prueba adjuntada en la impugnación y no valorada.

Manifiesta la improcedencia de retención en operaciones que no representan ingresos con respecto a dos sujetos, solicitando sean excluidas por no configurar el supuesto contemplado en el art. 221 del CTP.

Esgrime la improcedencia de retención en operaciones concertadas con sujetos radicados fuera de Tucumán, careciendo las mismas de sustento territorial, por lo que deben ser excluidas de la determinación y no pueden ser reclamadas por la DGR.

Finalmente, plantea la prescripción de las acciones del fisco para reclamar los periodos 05 a 12/2013, conforme las disposiciones del Código Civil. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la Resolución DGR N° 98/19.

III. A fs. 741/744 del expte. 28.470/376/D/2015, la Dirección General de Rentas a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso de apelación en contra de la Resolución DGR N° D 97/19, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Expresa que la facultad del fisco para exigir los periodos reclamados por el acta N° A 1239-2017 en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención- se encuentran vigentes, prescribiendo la misma recién el 10/02/2019.

Sostiene la DGR, que el contribuyente se encuentra dado de alta como Agente de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, desde el 03/06/2002 y se inscribió en Convenio Multilateral el día 26/09/1994, por lo que no puede desconocer sus obligaciones como Agente, como tampoco negar el sustento territorial.

En cuanto a la falta de integración con los contribuyentes de derecho, expresa que durante el procedimiento administrativo se procedió abrir a prueba la presente

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE POMESE
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-8769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Instituto de Tucumán"

causa, habiéndose analizado la totalidad de la información receptada, por lo que no le asiste razón al planteo efectuado por el contribuyente.

Con respecto a la nulidad alegada por falta de motivación y fundamentación, afirma la Autoridad de Aplicación que los vicios citados no existen, pudiéndose comprobar de la lectura del acto atacado, ya que el mismo cumple con los requisitos dispuestos por las normativas vigentes.

Con los demás argumentos, expresa la DGR que ya fueron expuestos por el agente en la etapa precedente, a los cuales se remite en cuanto a lo relacionado con la inexistencia de perjuicio fiscal, que el IIBB reclamado fue debidamente ingresado y el enriquecimiento sin causa por parte del fisco. Por ello solicita se confirme la resolución apelada.

IV. A fs. 749/756 del expte. 28.470/376/D/2015, la Dirección General de Rentas a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso de apelación en contra de la Resolución DGR N° D 98/19, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Expresa que la facultad del fisco para exigir los períodos reclamados por el acta N° A 1886-2016 en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención- se encuentran vigentes, alegando que se inició demanda de embargo preventivo por los períodos pretendidos, encontrándose interrumpido el plazo de prescripción liberatoria.

Niega la DGR la inconstitucionalidad de la designación como agente por parte del contribuyente, atento que el mismo se encuentra dado de alta como Agente de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y se inscribió en Convenio Multilateral el día 26/09/1994, por lo que no puede desconocer sus obligaciones como Agente, como tampoco negar el sustento territorial.

En cuanto a la falta de integración con los contribuyentes de derecho, expresa que durante el procedimiento administrativo se procedió abrir a prueba la presente causa, habiéndose analizado la totalidad de la información receptada, tratándose de una cuestión de hecho y prueba (el ingreso del impuesto por parte del contribuyente) es decir su mención no resulta suficiente para tenerla por acreditada.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9008-9T69



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

Considera que es al agente a quien corresponde la demostración de que el sujeto pasible de retención presentó su correspondiente declaración jurada en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los períodos en que se efectuó por parte del agente la operación de compra, locación y /o prestación de servicio y que el contribuyente consignó al conformar las bases imponibles declaradas, las operaciones sujetas a retención que se encuentran en discusión, e ingresó el saldo resultante en concepto de impuesto, con lo cual converge la satisfacción del tributo en cabeza de quien se verifica el hecho imponible. Expresa que la información con la que cuenta la Administración aporta datos globales y no resulta por si sola prueba suficiente para demostrar si la operación sujeta a retención integra o no la base imponible del Impuesto declarado, por lo que no le asiste razón al planteo efectuado por el contribuyente.

Con respecto a la nulidad alegada por falta de motivación y fundamentación, afirma la Autoridad de Aplicación que los vicios citados no existen, pudiéndose comprobar de la lectura del acto atacado, ya que el mismo cumple con los requisitos dispuestos por las normativas vigentes.

En cuanto a la falta de valoración de la prueba documental e informativa adjuntadas por el contribuyente, expresa que las mismas fueron valoradas en su totalidad, quedando plasmado todo en la resolución N° D 98/19, en donde fueron analizadas en su conjunto.

Con los demás argumentos, expresa la DGR que ya fueron expuestos por el agente en la etapa precedente, a los cuales se remite en cuanto a lo relacionado con la inexistencia de perjuicio fiscal, que el IIBB reclamado fue debidamente ingresado y el enriquecimiento sin causa por parte del fisco. Por ello solicita se confirme la resolución apelada.

V. A fs. 49 del expte. 210/926/2019 obra sentencia N° 746/19 de fecha 27/12/2019, notificada el 11/10/2019 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso y se dispone abrir la causa a prueba por el termino de 20 (Veinte) días a partir del día siguiente a la recepción de la última notificación.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAJ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAJ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCLIMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

A fs. 71 del Expte. N° 210/926/2019 se informa que el contribuyente ofreció prueba instrumental, prueba informativa (parcialmente producida) y prueba pericial contable, que fue finalmente desistida. Por parte de la D.G.R. ofreció prueba Instrumental. Asimismo, se advierte que el período probatorio se encuentra concluido y se provee de autos para sentencia.

Por medio de sentencia N° 295/2020 de fecha 21/12/2020, el TFA dictó medida para mejor proveer, la cual fue contestada por la DGR, pasando los autos a despacho para resolver.

VI. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en las resoluciones atacadas, corresponde emitir opinión.

De forma preliminar a los agravios relativos al fondo de la cuestión, el recurrente solicita se declare la prescripción de las posiciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, reclamadas por medio de las Actas de Deudas intimadas por la DGR. Ante la falta de información de actos que interrumpan el curso de la prescripción liberatoria de la deuda reclamada, se emitió medida para mejor proveer a tal fin que obra en autos.

VI A) Para una mejor exposición de los fundamentos de este tribunal, corresponde efectuar las siguientes consideraciones con respecto a la normativa a aplicar.

El Acta de Deuda N° A 1886-2016, reclama al contribuyente los anticipos 05 a 12/2013 en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención.

En igual sentido, el Acta de Deuda N° A 1239-2017, reclama al contribuyente los anticipos 01 a 12/2014 y 01 a 12/2015 en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención.

Teniendo en cuenta que el estatus jurídico de deudor tributario nace cuando se configura el hecho imponible del tributo reclamado, siendo una situación jurídica cuyo origen no es actual, sus consecuencias deben valorarse según las normas que regían en el momento en el que se originó. En otras palabras, si bien el pago



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Número IRAM-ISO 9001:2015

de la deuda tributaria es una consecuencia actual que debería afrontar el contribuyente, el conjunto de responsabilidades emergentes derivan de una situación jurídica que se perfeccionó anteriormente y que por lo tanto debe regirse por la ley vigente al momento del nacimiento de la referida situación.

Por ello debemos remitirnos al artículo 54 del C.T.P. (vigente al momento del perfeccionamiento del hecho imponible - Ley Provincial N° 8.490 (B.O. 30/03/2012),) el cual dispone: "(...) Respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por el Código Civil y el Código Penal según la materia de que se trate (...)".

En el caso que analizamos, el plazo de prescripción liberatoria de las obligaciones tributarias es quinquenal, previsto en el art. 4027 inc. 3 del Cód. Civil, el cual dispone: "(...) Se prescribe por cinco años, la obligación de pagar los atrasos: (...) 3 De todo lo que debe pagarse por años, o plazos periódicos más cortos (...)".

En igual sentido, en lo que respecta al inicio del cómputo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, debe aplicarse el art. 3956 del Código Civil (anterior a la reforma) el cual dice: "(...) La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación (...)".

Por lo enunciado para el inicio del cómputo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria y el plazo de la obligación tributaria, rigen los artículos enunciados del Código Civil (anterior a la reforma) conforme lo establece el artículo N° 54 del Código Tributario Provincial vigente al perfeccionamiento del hecho imponible.

Con respecto a la suspensión e interrupción de la prescripción liberatoria de las obligaciones tributarias reclamadas por la DGR, corresponde se analice conforme el Código Tributario Provincial (Ley Provincial N° 8964), teniendo en cuenta que su entrada en vigencia data del 29/12/2016 y la intimación de pago por parte de la D.G.R. (notificación de las Actas de Deuda N° A 1886-2016 y A 1239-2017) fue efectuada el 18/07/2017,

Por ello se torna operativo el art. 63 del C.T.P. (tv), el cual dispone: "(...) Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. FOSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-8080-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Argentina

fiscales: a) Desde la fecha de intimación administrativa de pago de la obligación tributaria (...).”

En relación a la interrupción del curso de la prescripción, nos remitimos al Art. 60 del C.T.P., el cual dice: “... La prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpirá: ...c) Por juicio de ejecución fiscal iniciado contra el contribuyente o responsable o por cualquier acto judicial tendiente a asegurar o hacer efectivo el cobro de lo adeudado...”.

VI B) Dejando aclaradas las cuestiones en torno a la prescripción de las obligaciones tributarias, corresponde analizar los argumentos expuestos por las partes, teniendo en cuenta que se debate la exigibilidad por parte de la D.G.R. de las Actas de Deuda Impugnadas, confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención.

El Acta de Deuda N° A 1886-2016, intima al contribuyente los anticipos 05 a 12/2013, si tomamos la fecha de vencimiento de la posición más antigua reclamada en el Acta analizada (05/2013) data del 14/06/2013, el curso de la prescripción fue suspendido con la notificación del Acta de Deuda en fecha 18/07/2017, y posteriormente, conforme se puede vislumbrar en la contestación de la Medida para Mejor Proveer dictada, la DGR interpuso demanda de embargo preventivo en fecha 28/05/2019 por medio del certificado de deuda N° 242-2017, acto jurídico tendiente a interrumpir el curso de la prescripción liberatoria de los anticipos 05 a 12/2013, conservando la DGR su facultad para reclamar la deuda intimada en el Acta de Deuda N° A 1886-2016, practicada en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención.

Con respecto al acta de deuda N° A 1239-2017, la cual reclama al contribuyente los anticipos 01 a 12/2014 y 01 a 12/2015 en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, cabe destacar que el plazo de la prescripción liberatoria de la deuda intimada fue suspendido en fecha 18/07/2017 con la notificación del Acta de Deuda, posteriormente la interrupción de la prescripción de los períodos reclamados aconteció en forma parcial, ya que al momento de la interposición del embargo preventivo (acto jurídico que interrumpe



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Aviaera

el curso de la prescripción en los términos del artículo N° 60 del C.T.P.) fue en fecha 11/09/2020 (conforme surge de la contestación a la medida para mejor proveer por parte de la DGR) habiendo interrumpido el curso de la prescripción liberatoria de las posiciones 08 a 12/2014 y 01 a 12/2015, encontrándose prescriptos los anticipos 01 a 07/2014.

Esto es así, teniendo en cuenta la fecha de vencimiento del período 08/2014 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (15/09/2014), el cual está consignado en el Acta de Deuda N° A 1239/2017, la notificación de dicha Acta de Deuda tendiente a suspender la prescripción de la obligación tributaria reclamada, fue en fecha 18/07/2017, por lo que a la fecha de la intimación de pago no había transcurrido el plazo quinquenal de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria (Art. 4.027 inc. 3 del Código Civil), por lo que la constitución en mora del contribuyente tuvo efectos suspensivos en los términos del art. 63 del C.T.P. (Ley 8964), por el termino de 1 (un) año y posteriormente al año de suspensión, la DGR inició demanda de embargo preventivo, la cual posee el efecto interruptivo de la prescripción de la obligación tributaria conforme lo dispuesto por el art. 60 del C.T.P. Por ello y no habiéndose cumplido al día de la fecha, el plazo legal para la prescripción de la obligación tributaria señalada, corresponde rechazar el planteo con respecto a los anticipos 08 a 12/2014 y 01 a 12/2015 intimados por el Acta de Deuda N° A 1239/2017, en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En igual sentido y teniendo en cuenta la fecha de vencimiento del período mas reciente 07/2014 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (11/08/2014), el cual está consignado en el Acta de Deuda N° A 1239-2017, la notificación de dicha Acta de Deuda (18/07/2017) suspendió la prescripción de la obligación tributaria reclamada, pero al momento de la interposición del embargo preventivo en fecha 11/09/2020, el plazo de 5 años del 4.027 inc. 3 del Código Civil ya había fenecido, por lo que embargo preventivo solicitado por la DGR, no tuvo efecto interruptivo con respecto a los anticipos 01 a 07/2014, por lo que las acciones y poderes del fisco para reclamar y exigir los mencionados periodos, se encuentra prescripta, correspondiendo hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto en contra de la Resolución DGR N° D 98/19 de fecha 18/03/2019.

Dr. JORGE E. POSSE FONSESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9066-8769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Instituto Argentino"

VI C) En conclusión, la D.G.R. conserva las facultades y acciones para exigir el pago de los períodos 05 a 12/2013 practicada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, Acta de Deuda N° A 1886-2016.

En igual sentido, la Autoridad de Aplicación conserva las facultades y acciones tendientes a exigir el pago de las posiciones 08 a 12/2014 y 01 a 12/2015 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, determinados en el Acta de Deuda N° A 1239/2017, conforme las disposiciones del Código Civil y el Código Tributario Provincial (Ley 8964).

VII. Habiendo analizado la procedencia de la exigibilidad por parte de la DGR, del Acta de Deuda N° A 1886-2016, períodos 05 a 12/2014 y del Acta de Deuda N° 1239/2017 períodos 08 a 12/2014 y 01 a 12/2015, confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, concierne pronunciar mi opinión en relación a los agravios expuestos por el apelante en su recurso.

Con respecto al planteo de Inconstitucionalidad de su designación como Agente de Retención en la jurisdicción Tucumán, cabe expresar que no debe perderse de vista que la declaración de inconstitucionalidad es una decisión extrema y excepcional que debe ser dispuesta por el órgano judicial con criterio restrictivo previo a haber realizado todos los esfuerzos hermanéuticos para dotar a la misma de una interpretación que privilegie su validez y la armonice con los principios consagrados por la Carta Magna.

Existe arraigada doctrina sobre el tema según la cual la declaración de inconstitucionalidad constituye la más delicada de las funciones que cabe encomendar a un tribunal de justicia, es un acto de suma gravedad institucional que debe ser considerado la última ratio del orden jurídico, por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho constitucional invocado (cf Fallos:328:4542, 327:831 entre otros), siendo relevante destacar que en números pronunciamientos el cimero tribunal ha exhortado a los tribunales a proceder con prudencia, extremando los recaudos para efectuar una interpretación que,



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9200-9789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Instituto Argentino"

resguardando el mandato constituyente, compatibilice la norma infra-constitucional impugnada con el derecho federal invocado.

Asimismo y conforme lo dispone el artículo N° 161 del C.T.P.: *"El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias"*, por ello es que la declaración solicitada por el apelante, excede la competencia del Tribunal, correspondiendo no hacer lugar a su pretensión.

Con respecto al planteo de nulidad de la Resolución DGR N° D 98/19, por carecer de motivación y fundamentación, planteada por el contribuyente en su recurso, cabe recordar que por causa del acto administrativo han de entenderse los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo. Va de suyo que tales "antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho" deben existir o concurrir al tiempo de emitirse el acto. (cfr. Marienhoff Miguel S., Tratado de Derecho Administrativo Lexis N° 2203/001602).

La causa es, de tal forma, un elemento lógico que comprende el por qué y se compone de las referencias fácticas, circunstancias y normas que se constituyen en fuente creadora del acto administrativo. Se manifiesta desde el punto de vista jurídico, como aquellos antecedentes (hechos, conductas o disposiciones normativas), de los que se deducirá a su vez un consecuente jurídico (cfr. Fiorini Bartolomé A., Derecho Administrativo, T I, Abeledo Perrot, Bs. As, pág. 410 y ss.).

Puede considerarse que falta éste elemento esencial y que por ello deriva en la invalidación del acto, cuando los hechos invocados como referencias que justificarán la emisión del acto no existieren o fueren falsos o cuando el derecho invocado para ello, tampoco existiere.

Para que la nulidad de un acto se produzca por causa de vicios de la fundamentación, aquél debe mostrar omisiones sustanciales de motivación, o resultar auto contradictorio, o arbitrario por apartamiento de las reglas de la sana crítica, de la lógica, de la experiencia o del sentido común, o estar basado en apreciaciones meramente dogmáticas.

Estos defectos no se advierten en el acto recurrido, que ofrece una motivación suficiente de lo decidido, independientemente de la coincidencia, o no, que se pueda tener con aquellas conclusiones, tanto el Acta de Deuda intimada como la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE POMESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-8769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

resolución que confirma la misma, se encuentran fundamentadas indicando la primera (fs 141/143 del expediente N° 28.470/376/D/2015) la modalidad empleada por la Autoridad de Aplicación para arribar a la deuda intimada y la resolución apelada cumple con los requisitos dispuestos por el artículo N° 48 de la Ley 4.537, en tanto fue emitido respetando las formas esenciales del proceso, sin transgredir el derecho de defensa en juicio y la garantía del debido proceso, correspondiendo no hacer lugar al planteo de nulidad expuesto por el apelante.

Con respecto a la inexistencia de perjuicio hacia la Administración, así como la improcedencia de retención en operaciones concertadas con sujetos radicados fuera de Tucumán, careciendo las mismas de sustento territorial, cabe destacar que las situaciones planteadas por el apelante, deben necesariamente estar acompañadas de pruebas que sustenten sus afirmaciones, situación que no acontece en el presente procedimiento.

Se puede observar en autos, que este Tribunal admitió y sustanció la prueba ofrecida por el contribuyente, ordenando la producción de la misma, que posteriormente fue desistida por el recurrente, por lo que la decisión de este Órgano es el resultado de prueba documentada en el expediente administrativo que proporciona una base racional o lógica para la decisión y que ésta es efectivamente un producto del razonamiento a partir de aquélla.

Los agravios expuesto por ZURICH INTERNATIONAL LIFE LIMITED SUCURSAL ARGENTINA en su recurso de apelación, están referidos al efecto de probar que se ha hecho el ingreso en forma directa por el contribuyente;, lo cual no resultó probado con su producción, por lo que no puede concluirse la correcta tributación por parte de los sujetos pasibles, lo cual deslindaría de responsabilidad al sujeto fiscalizado, atento a esto, el apelante no logra desvirtuar las pretensiones del fisco, debido a que lo que se cuestiona es la falta de actuación del agente de retención como tal. Lo mismo ocurre con el agravio expuesto con respecto a la falta de sustento territorial con las operaciones concertadas con sujetos radicados fuera de Tucumán, atento que la que la prueba informativa producida, resulta inconducente para la dilucidación de la cuestión que se debate en autos, toda vez que el requisito exigido para eximir al agente de retención no queda cubierto por la información obtenida.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9004-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

"2021 Año del Bicentenario de la fundación de la
República Argentina"

La relación jurídico tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas que regulan las obligaciones tributarias que permiten al fisco - como sujeto activo- la pretensión de una prestación tributaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a él. Por fuera del sujeto pasivo que asume la condición de contribuyente por haber realizado el hecho imponible previsto en la ley, existen otros sujetos en los que la ley, sin excluir de la relación tributaria al contribuyente, coloca a su lado a un tercero que si bien es ajeno al hecho imponible, se encuentra obligado al pago del tributo en virtud de una disposición legal. Esta coexistencia se rige por el régimen de solidaridad tributaria y los terceros intervinientes son denominados *responsables por deuda ajena* (art. 29 C.T.P.) dentro de los cuales se inscriben los agentes de retención y de percepción.

En virtud de esta solidaridad, el fisco puede exigir indistintamente al obligado principal como al solidario la totalidad de la deuda.

En sentido coincidente con la postura del apelante, si el Agente de Retención no cumple con el deber de retener, es responsable del ingreso del impuesto debido pero puede librarse de tal obligación mediante la acreditación de que el contribuyente directo ingresó las sumas respectivas.

Lo dicho tiene sustento en los artículos 33 y 25 del C.T.P. que respecto a la responsabilidad de los agentes y los efectos de su relación solidaria con el obligado principal establecen:

Artículo 33: *"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 (...)"*. Los efectos de dicha solidaridad están contemplados en el Artículo 25 del C.T.P. en los siguientes términos: *"1. La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo, 2. El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás (...)"*.

La Corte Suprema de Tucumán, en autos *"José Farías E Hijos S.R.L. vs. Gobierno de la provincia de Tucumán DGR s/revocación"* (22-12-2008, Sentencia N° 1316) y también en *"Bercovich S.A.C.I.F.I.A. vs. Provincia de Tucumán"*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONCESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
República Argentina

s/Nulidad/Revocación” (14-3-2014, Sentencia N° 185), siguiendo a Héctor B. Villegas (“Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Desalma, Buenos Aires, 1998, págs. 255 y vta.) señaló que son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria: a) el contribuyente, que es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo en sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio; b) el sustituto, que es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible que, sin embargo, por disposición de la ley, ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. El sustituto es, por lo tanto, quien paga “en lugar de”; c) Responsable solidario es el tercero, también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de este. A diferencia del anterior, no excluye de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de “contribuyente”. El responsable solidario es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno que está “al lado de”.

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 (cfr. ob. cit., pág. 259).

En cuanto al tema específico de los agentes de retención o percepción expresa que ambos son sujetos de la relación jurídica tributaria principal por deuda ajena, y que no se puede decir a priori si son responsables solidarios o sustitutos. Si el legislador los crea, pero a su lado deja al contribuyente, serán responsables solidarios, siendo este el criterio general que impera en la legislación argentina.



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015

GESTIÓN
DE LA CALIDAD
RI-9000-9769



Pero si el contribuyente no los acompaña en la sujeción pasiva, serán sustitutos (cfr. ob. cit., pág. 260).

El carácter solidario del agente que incumple su obligación de retener, descarta la pretensión de que la administración deba efectuar previamente el control del pago del impuesto por parte del obligado principal, y solo en tal caso proceda el reclamo al agente.

Aclarado el carácter solidario de la obligación, éste Tribunal considera que pesa en cabeza del Agente la responsabilidad de acreditar dicho extremo. Si bien la Autoridad de Aplicación 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 las operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las citadas declaraciones juradas. Ello es así, por cuanto lo que debe probarse es la correlación entre la operación que debió ser objeto de retención, con la base imponible determinada y declarada por el proveedor en su carácter de contribuyente directo.

Para poder desligarse de la responsabilidad solidaria es necesario que el agente demuestre que cada proveedor ingresó el impuesto no retenido, en su justa medida, lo cual implica demostrar:

Que en los registros de ventas de los proveedores a los cuales se debió retener se encuentran debidamente incluidas las operaciones que integran la determinación efectuada;

Que en la base imponible consignada en las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los proveedores mencionados se encuentran incluidos los montos de las operaciones que fueron susceptible de retención;

Que los tributos correspondientes a las declaraciones juradas mencionadas fueron ingresados por los obligados principales.

Así lo resolvió la CSJN en los autos "Cintafon S.R.L. s/Recurso de Apelación", Sentencia del 03/04/1986 (Fallos 308:442): "El agente de retención que voluntariamente o por propia negligencia no cumple con el deber de retener,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

GRN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



deviene responsable del ingreso del impuesto debido, previéndose como única dispensa, la acreditación de que el contribuyente ingresó las sumas respectivas”.

En autos, observo que la cuestión se reduce a la carga de la prueba respecto del cumplimiento del impuesto por parte del contribuyente no retenido.

Al respecto el máximo tribunal ha resuelto 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 aquél que es responsable del ingreso del tributo queda sometido a consecuencias de carácter patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingreso esa suma”.* Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación in re “San Juan S.A. (TF 29974-I) c/ DGI s/Recurso de Hecho”, Sentencia del 27/10/2015 (Fallos 338:1156).

Respecto de la carga de la prueba y su incumplimiento se ha decidido: *“Ha destacado esta Corte Suprema de Justicia que a tenor de lo dispuesto por el art. 308 del CPCC, incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido, y cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho del dispositivo que invoque como presupuesto de su pretensión, defensa o excepción. De esta forma, el digesto procesal local ha adoptado como criterio para distribuir la carga de la prueba, aquél que atiende a la posición en que se encuentra cada una de las partes con respecto a la norma jurídica cuyos efectos le son favorables en el caso concreto (cfr. CSJTuc., sentencia N° 79 del 27/02/2001).*

En el mismo sentido, se sostuvo que ‘La carga probatoria es un imperativo del propio interés, con lo cual su incumplimiento supone soportar el riesgo de dejar indemostrado el hecho que convenga al interés de la parte remisa’ (CSJT, “Richardet Arnoldo Julio vs. Marquez Antonio Ramon S/Desalojo”, sent n° 550 del 28/06/2000)”. Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán - Sala Laboral y Contencioso Administrativo, in re “Zeitune Isabel Sara vs. Caja de Previsión y Seguridad Social de Abogados y Procuradores de Tucumán s/ Sumario”, Sentencia N° 1565 del 13/12/2016.



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-3789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

2021 Año del Bicentenario de la fundación de la
República Argentina

A más de la jurisprudencia citada, en virtud del art. 121 del C.T.P *"Los actos y resoluciones de la Administración Pública se presumen verídicos y validos; su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al impugnante."*

En conclusión, la carga de la prueba pesa exclusivamente en cabeza del agente incumplidor, por lo que el incumplimiento de dicha carga acarreará indefectiblemente la efectivización de su responsabilidad solidaria originada en la omisión de retener el tributo.

En la etapa recursiva, éste Tribunal dispuso la apertura a prueba del procedimiento acogiendo la prueba informativa ofrecida por el contribuyente en su escrito recursivo así como la pericial contable, que posteriormente fue desistida.

De esta manera, habiendo sido otorgada la posibilidad de producir prueba en esta etapa recursiva, considero que su derecho de defensa no se encuentra violentado.

El apelante, teniendo la oportunidad de aportar prueba conducente e idónea para probar el efectivo ingreso de las retenciones por parte de los contribuyentes en las etapas administrativas pertinentes, no produjo prueba alguna que acredite efectivamente el ingreso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por parte del obligado principal correspondiente a las operaciones pasibles de retención que aquí se discuten; no pudiendo por lo tanto, desligarse de sus deberes como Agente de Retención.

Finalmente y con respecto a los agravios relativos a la improcedencia del sumario instruido y la prescripción de la acción penal del fisco para sancionar los supuestos incumplimientos endiligados, cabe mencionar que ninguno de los actos administrativos apelados, contiene la confirmación de Sumarios instruidos, como tampoco la cuantificación de una sanción de multa, por lo que corresponde rechazar los mismos por improcedentes.

Por lo expuesto, concluyo que corresponde 1) **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **ZURICH INTERNATIONAL LIFE LIMITED SUCURSAL ARGENTINA C.U.I.T. N° 30-67965715-8**, contra la Resolución N° D 98/19 de fecha 18/03/2019 y en consecuencia confirmar las planillas denominadas

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9060-0769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Argentina"

"PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 1886-2016- ACTA DE DEUDA N° A 1886-2016 – ETAPA IMPUGNATORIA" y "PLANILLA ANEXA DE INTERESES RESARCITORIOS – ACTA DE DEUDA N° A 1886-2016 ETAPA IMPUGNATORIA", confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención conforme lo expuesto en los considerandos que anteceden; 2) **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto por **ZURICH INTERNATIONAL LIFE LIMITED SUCURSAL ARGENTINA C.U.I.T. N° 30-67965715-8**, contra la Resolución N° D 97/19 de fecha 18/03/2019 y **DECLARAR PRESCRIPTAS** las acciones y poderes del fisco para reclamar y exigir los anticipos 01 a 07/2014 correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, incluidos en el Acta de Deuda N° A 1239-2017, por los motivos expuestos en los considerandos que anteceden; en consecuencia **CONFIRMAR** las obligaciones tributarias correspondientes a los períodos 08 a 12/2014 y 01 a 12/2015 practicados en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, incluidos en el Acta de Deuda N° A 1239-2017, conforme lo expuesto en los considerandos que anteceden.

Así voto.

El Dr. José Alberto León dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jimenez dijo:

Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa

Visto el resultado del precedente acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1. **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **ZURICH INTERNATIONAL LIFE LIMITED SUCURSAL ARGENTINA C.U.I.T. N° 30-67965715-8**, contra la Resolución N° D 98/19 de fecha 18/03/2019 y en



consecuencia confirmar las planillas denominadas "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 1886-2016- ACTA DE DEUDA N° A 1886-2016 – ETAPA IMPUGNATORIA" y "PLANILLA ANEXA DE INTERESES RESARCITORIOS – ACTA DE DEUDA N° A 1886-2016 ETAPA IMPUGNATORIA", confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención conforme lo expuesto en los considerandos que anteceden.

2. HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por **ZURICH INTERNATIONAL LIFE LIMITED SUCURSAL ARGENTINA C.U.I.T. N° 30-67965715-8**, contra la Resolución N° D 97/19 de fecha 18/03/2019 y **DECLARAR PRESCRIPTAS** las acciones y poderes del fisco para reclamar y exigir los anticipos 01 a 07/2014 correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, incluidos en el Acta de Deuda N° A 1239-2017, por los motivos expuestos en los considerandos que anteceden; en consecuencia **CONFIRMAR** las obligaciones tributarias correspondientes a los períodos 08 a 12/2014 y 01 a 12/2015 practicados en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, incluidos en el Acta de Deuda N° A 1239-2017, conforme lo expuesto en los considerandos que anteceden.

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

HACER SABER

A.L.D.


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE


C.P. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

