



En San Miguel de Tucumán, a los 13 días del mes de MAYO de 2024 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**UPL ARGENTINA S.A. s/Recurso de Apelación**" Expte. N° 459/926/2022 (Expte. D.G.R. N° 18297/1376/TW/2022) y;

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

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

I. Que a fs. 63/111 del Expte. N° 18297/1376/TW/2022 el contribuyente a través de su letrado apoderado interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 1873/22 de la Dirección General de Rentas de fecha 13/09/2022 obrante a fs. 60/61. En ella se resuelve: NO HACER LUGAR al descargo interpuesto y APLICAR a la firma UPL ARGENTINA S.A., CUIT N° 30-52218989-4 una multa de \$ 2.269.973,10 (Pesos Dos Millones Doscientos Sesenta y Nueve Mil Novecientos Setenta y Tres con 10/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Percepción, período mensual 03/2020.

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

Cita los antecedentes de la causa, haciendo mención a la actividad comercial de la empresa, su conducta de política tributaria, el contexto mundial de la crisis sanitaria y epidemiológica mundial del COVID-19 y las situaciones excepcionales reconocidas tanto por la AFIP como por la DGR.

En este contexto, afirma que la empresa solo omitió con su deber de actuar como agente de recaudación en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Tucumán, pero la DGR no puede sostenerse que UPL ARGENTINA S.A. percibió y retuvo sin ingresar las sumas percibidas a las arcas fiscales.

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

*Dr. JOSE ALBERTO LEON*  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Afirma que la empresa nunca percibió ni retuvo el impuesto sobre los ingresos brutos en el período intimado, en su carácter de agente de recaudación del Tributo, sino que omitió percibir las sumas correspondientes, encuadrando su conducta en el art. 85° del C.T.P.

Sostiene que la empresa presentó espontáneamente las declaraciones juradas en su carácter de agente de recaudación en fecha 21/03/2022 y 28/03/2022, con el fin de regularizar su omisión de actuar como agente de percepción en esta jurisdicción, aclarando que por un error involuntario en la DDJJ correspondiente a Agente de Percepción se incluyeron aquellas percepciones omitidas para el período 03/2020.

Manifiesta que el 30/03/2020 se adhirió al Régimen de Regularización de deudas fiscales Dcto. N° 1243/3 (ME) del impuesto sobre los ingresos brutos – Ag. Percepción, por los períodos 02/2020 a 09/2021 y como agente de retención por los períodos 05/2020 a 09/2021, encontrándose los planes vigentes y en cumplimiento.

Esgrime que UPL ARGENTINA S.A. nunca defraudó el interés fiscal mediante la percepción o retención de suma alguna destinada a ser ingresada al fisco, ya que su conducta omisiva fue saneada mediante la suscripción del Plan de Pago mencionado.

Afirma que la suscripción al plan de pagos, fue un cumplimiento espontáneo por parte del contribuyente, no existiendo requerimiento, determinación o actuación efectuada por la Autoridad de Aplicación, que indujera su conducta o haya motivado su inclusión a tales Planes de Pagos, correspondiendo se torne operativo el art. 7°, inc. c) del Decreto 1243/3, el cual establece la remisión total de la multa aplicada.

Manifiesta que la infracción imputada es de naturaleza penal y en los términos del art. 86° del C.T.P., se requiere no solo el elemento objetivo, sino también el subjetivo, o sea la existencia de dolo en su conducta.

Afirma la inexistencia del elemento subjetivo en su conducta, no siendo aplicable el mencionado artículo para encuadrar la sanción impuesta por la Dirección General de Rentas.

Sostiene que en el caso de autos, no existió intención de su parte de provocar un daño a la Autoridad de Aplicación y muchos menos defraudar al Organismo, no configurándose el dolo requerido por la normativa en cuestión.

Esgrime que al presentar las declaraciones juradas con anterioridad a la suscripción de los Planes de Pagos, no puede ser interpretado como elemento fáctico que a la luz de los hechos acaecidos, haga primar lo formal sobre lo sustancial, no pudiendo sostenerse como válido que una sanción de naturaleza penal se imponga por el solo hecho de existir una declaración jurada efectuada por el propio contribuyente, sin antes analizar si los elementos objetivos y subjetivos previstos por el tipo infraccional se dan en el presente caso y sin respaldar por otros elementos probatorios.

Afirma la inexistencia de defraudación fiscal que encuadre su conducta en las disposiciones del art. 86° inc. 2) de la Ley 5121, ya que de los comprobantes presentados se puede observar que no se realizaron retenciones o percepciones en el período reclamado.

Cita doctrina y jurisprudencia aplicable al presente caso, adjunta documentación probatoria, solicita prueba informativa y pericial contable y solicita la revocación del acto atacado.

II. A fs. 34/37 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148° del Código Tributario Provincial).

En su responde sostiene:

Que le asiste razón al apelante con respecto al re encuadre de su conducta en el art. 85° del C.T.P., ya que del análisis de la documentación adjuntada por el contribuyente, se puede observar que el mismo omitió actuar como Agente de Percepción, en el período 03/2020, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.



G.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En ese sentido, expresa que se comprobó en autos que el contribuyente no cumplió con su obligación de actuar como Agente de Percepción en el período reclamado, por lo que su conducta encuadra en las disposiciones del art. 85° del C.T.P., correspondiendo aplicar la sanción del 100 % del monto que omitió percibir el agente, en el período 03/2020, ascendiendo la sanción de multa a \$981.885,38 (Pesos Novecientos Ochenta y Un Mil Ochocientos Ochenta y Ocho con 38/100).

No obstante ello, solicita se deje en suspenso la aplicación efectiva de la sanción y el cobro de la multa, mientras el contribuyente tenga vigente el cumplimiento del plan de pago Tipo 1545, N° 309874 y en caso de cancelar dicho plan de pago correspondería la remisión total de la multa.

III. A fs. 12/13 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 47/23, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, cabe resolver la causa traída a consideración.

Entrando al análisis de la cuestión de fondo, cabe destacar que existen ciertas coincidencias tanto en los agravios expuestos por la firma UPL ARGENTINA S.A. con las respectivas contestaciones expresadas en el descargo de la Autoridad de Aplicación, traídos a consideración ante este Tribunal.

Que a lo largo del presente procedimiento, tanto de las pruebas aportadas por el contribuyente, como del análisis completo de las actuaciones efectuada por la D.G.R. en esta instancia recursiva, las partes llegaron a las siguientes coincidencias, las cuales este Tribunal comparte tanto en análisis como en conclusión:

a) La firma apelante omitió con su deber de actuar como agente de percepción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Tucumán, en el período 03/2020;

b) La empresa nunca percibió el impuesto sobre los ingresos brutos en el período intimado, en su carácter de agente de recaudación del tributo, sino que omitió percibir las sumas correspondientes, encuadrando su conducta en el art. 85° del C.T.P.;

c) Corresponde re- encuadrar la conducta del contribuyente en el art. 85° del C.T.P. y

d) Que por medio del plan de pago Tipo 1545, N° 309874 (Decreto N° 1243/3 (ME)-2021) el contribuyente procedió a regularizar el pago de las percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos no efectuadas en el período 03/2020, correspondiéndole los beneficios normados en el art. 7° inciso c), punto 2 del mencionado Decreto.

Conforme a las consideraciones que anteceden, corresponde en el presente caso, Hacer lugar parcialmente al pedido del contribuyente contra la Resolución N° M 1873/22 de fecha 13/09/2022 y re- encuadrar la conducta tipificada en el Sumario N° B10/S/35/2022 en el tipo infraccional previsto por el art. 85° del Código Tributario Provincial, graduando la sanción con respecto al período mensual 03/2020, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Agente de Percepción.

Respecto a la cuantificación del monto de la Multa correspondiente al art. 85° del C.T.P., corresponde aplicar el derecho positivo, o sea el art. vigente al día de la fecha, el cual dice: *"El que omitiera el pago de impuestos o sus anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el 10% (diez por ciento) y el 100% (ciento por ciento) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención, percepción o recaudación que omitieran actuar como tales (...)"*.

De acuerdo a la norma transcripta, la infracción endilgada al apelante se configura en la omisión de pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción. Dicha omisión surge debido a que el Agente no practicó las percepciones exteriorizadas en su Declaración Jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción en el período mensual 03/2020.

El elemento subjetivo de la omisión de pago, se encuentra dado por el accionar culposo o negligente del contribuyente, ya que no cumplió con su obligación de actuar como Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Cabe aclarar que el importe exteriorizado por la firma como percepciones en su Declaración Jurada, para el anticipo 03/2020, es de \$981.885,38 (Pesos Novecientos Ochenta y Un Mil Ochocientos Ochenta y Cinco con 38/100).

En este sentido, es importante destacar que el art. 162 del Código Tributario Provincial establece que: *“El Tribunal podrá practicar en la sentencia la liquidación del tributo y sus accesorios, o fijar el importe de la multa, o, si lo estimara conveniente, podrá dar las bases precisas para ello, ordenando a la Autoridad de Aplicación que practique la liquidación en el plazo que se le fije”*.

En relación a esto, cabe resaltar de la normativa citada con anterioridad respecto del art. 85° del C.T.P., que: *“El que omitiera el pago de impuestos o sus anticipos o pagos a cuenta (...) será sancionado con una multa graduable entre el 10% (diez por ciento) y el 100% (ciento por ciento) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, en tanto no exista error excusable”*.

En el presente caso la conducta del agente, tal como se encuentra acreditada en autos, resulta desplazada de la figura dolosa a la culposa. En consecuencia, se recalifica la conducta del Agente de Percepción como Omisión de Impuestos, por encuadrar la misma en la figura prevista por el art. 85°, conforme surge de los antecedentes obrantes en autos.

Resulta especialmente relevante para la solución del caso, que la resolución apelada aplica el mínimo de la escala legal al graduar la sanción. En consecuencia, se establece la multa en el mínimo legal contemplado para la figura infraccional en la que se re- encuadra la conducta; equivalente al 10% (diez por ciento) del gravamen dejado de percibir.

Por consiguiente, de manera preliminar, el monto de la multa asciende a \$ 98.188,53 (Pesos Noventa y Ocho Mil Ciento Ochenta y Ocho con 53/100); (\$ 981.885,38 x 10% = \$ 98.188,53) por encontrarse su conducta incurso en las

causales previstas en el art. 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, período mensual 03/2020.

V.- Expuestas las coincidencias de las parte, conclusiones que comparto en su análisis y desarrollo, corresponde emitir opinión con respecto a los beneficios que otorga el Decreto N° 1243/3 (ME)-2021, en el momento que UPL Argentina S.A. solicita la remisión total de la Sanción de Multa y la D.G.R. entiende que la sanción debe quedar en suspenso, debido a que el plan de pagos fue suscripto en 36 cuotas.

Cabe destacar que el hecho de haber regularizado su situación, no exime al contribuyente de ser pasible de recibir la sanción de multa prevista por la norma, toda vez que el incumplimiento fue reconocido expresamente por el apelante, y fue debidamente constatado por la Autoridad de Aplicación.

En consecuencia y en aras de lo dispuesto por el art. 70° del Código Tributario Provincial, que establece que todo incumplimiento a las normas tributarias, de índole sustancial o formal, constituye infracción punible, resulta procedente y ajustado a derecho aplicar la sanción prevista en la normativa vigente.

No obstante lo expresado, en fecha 31/03/2022, el presentante suscribió en el marco del Régimen de Regularización de Deudas Fiscales Decreto N° 1243/3 (ME) - 2021, el Plan de Pago, Tipo 1545 N° 309874 (fs. 635/637), habiendo abonando siete de las treinta y seis cuotas pactadas, al momento de la presentación de su recurso de apelación.

En cuanto al beneficio de remisión total opuesto por el apoderado, corresponde tener en cuenta lo dispuesto por el art. 7° inciso c) del Decreto N° 1243/3 (ME) Régimen de Regularización de Deudas Fiscales, que dice: *"En los casos en que el sujeto haya incurrido en alguna de las conductas tipificadas en los artículos 82, 85 y 86 del Código Tributario Provincial y, al momento del acogimiento al presente régimen, no se le hubiese notificado la instrucción sumarial correspondiente, las sanciones de multas respectivas tendrán los siguientes beneficios, siempre que se cumplimente la obligación formal y/o material omitida, susceptible de cumplimiento...: 2) artículo 85: remisión total"*.

En tal sentido, el art. 8° del Decreto N°1243/3 (ME) - 2021, Régimen de Regularización de Deudas Fiscales establece: *"De regularizarse las deudas mediante planes facilidades de pagos en pagos parciales, lo dispuesto en los artículos 5°, 6° y 7° producirá siempre que durante la vigencia quedaren totalmente canceladas"*.

De la lectura de los antecedentes obrantes en el expediente, surge con claridad que la condición requerida, para obtener el beneficio de la remisión total, es el cumplimiento de la obligación principal, efectuado con anterioridad a la notificación de la instrucción sumario, situación que se encuentra acreditada en autos.

En el presente caso corresponde el encuadre del inc. c) del art. 7° del citado Decreto, por el período mensual 03/2020 debido a que el Plan de Pago Tipo 1545, N° 309874 se suscribió en fecha 31/03/2022, es decir con anterioridad a la notificación de la Instrucción de sumario, ocurrida en fecha 27/05/2022.

Sin embargo, el Plan de Pago se efectuó en 36 cuotas, por lo que la condición requerida por la legislación para la remisión total, recién se cumpliría con la cancelación del último pago parcial pactado.

Por ello, el art. 12° de la citada normativa legal prevé que: *"Si se produjere la caducidad del plan de facilidades de pago, quedarán sin efecto - en su totalidad - los beneficios derivados del presente decreto, incluso el establecido en el Artículo 6°, con relacione los gravámenes demás sanciones, conceptos y obligaciones comprendidos en dicho plan, de conformidad con lo previsto en el artículo 8 del presente régimen"*

En igual sentido, el art. 13° del Decreto en cuestión establece que: *"Operada la caducidad, el saldo impago quedará sujeto a las normas previstas para las obligaciones de que se trate, conforme a lo establecido en el Código Tributario Provincial"*.

Que a la fecha, conforme se desprende de la Medida para Mejor Proveer dictada por este Tribunal N° 8/2021, de fecha 09/02/2024 en el Expte. N°458-926-2022 caratulado UPL ARGENTINA S.A., la Autoridad de Aplicación informa que el Plan



de Regularización de Deudas Fiscales Tipo 1545, N° 309874 se encuentra vigente y fue pactado en 36 pagos parciales y que se encuentran pagadas 24 de las 36 cuotas correspondientes

Por ello, corresponde dejar en suspenso la sanción de multa por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el Período Fiscal 03/2020.

En caso de cancelar en su totalidad dicho Plan de Regularización de Deudas Fiscales, resultará procedente la aplicación de lo normado por el art. 7 inc. c) punto 2) del Decreto N° 1.243/3 (ME) – 2021 y, por lo tanto, le corresponderá la emisión total de la sanción.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde:

**1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **UPL ARGENTINA S.A., CUIT N° 30-52218989-4** contra la Resolución N° M 1873/22 de fecha 13/09/2021, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **REENCUADRAR** la conducta infraccional imputada por la Resolución (D.G.R.) N° 1873/22 en la figura contemplada por el art. 85° del C.T.P., graduando la sanción con respecto al período mensual 03/2020, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Agente de Percepción, en un diez por ciento (10 %) del monto de la obligación tributaria omitida, ascendiendo la misma a la suma de \$ 98.188,53 (Pesos Noventa y Ocho Mil Ciento Ochenta y Ocho con 53/100); **2) DEJAR EN SUSPENSO** la aplicación de la sanción de multa impuesta a la firma **UPL ARGENTINA S.A., CUIT N° 30-52218989-4** re- encuadrada por este Tribunal; **3) En caso de CANCELACIÓN** de la obligación tributaria que se encuentra incluida en el Plan de Regularización de Deudas Fiscales Tipo 1545, N° 309874, bajo el régimen del Decreto N° 1.243/3 (ME) – 2021 y/o sus modificatorias o sustitutivas, corresponderá **APLICAR REMISIÓN TOTAL** de la sanción de multa re encuadrada por este Tribunal, conforme lo establecido por el art. 7° inciso c) del Decreto N° 1.243/3 (ME) – 2021, y/o sus modificatorias o sustitutivas. El control de cumplimiento quedará a cargo de la Autoridad de Aplicación; **4) En caso de INCUMPLIMIENTO** de la obligación tributaria que se encuentra incluida en el Plan de Regularización de

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
Vocal  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C. F. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Deudas Fiscales Tipo 1545, N° 309874, bajo el régimen del Decreto N° 1.243/3 (ME) – 2021 y/o sus modificatorias o sustitutivas, se tornará operativa la sanción de Multa por \$ 98.188,53 (Pesos Noventa y Ocho Mil Ciento Ochenta y Ocho con 53/100), equivalente al diez por ciento (10%) del monto de la obligación tributaria omitida, impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, período fiscal 03/2020, art 85° del C.T.P.

El señor vocal **Dr. José Alberto León** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo: Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

#### **EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

#### **RESUELVE:**

**1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **UPL ARGENTINA S.A.**, CUIT N° 30-52218989-4 contra la Resolución N° M 1873/22 de fecha 13/09/2021, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **REENCUADRAR** la conducta infraccional imputada por la Resolución (D.G.R.) N° 1873/22 en la figura contemplada por el art. 85° del C.T.P., graduando la sanción con respecto al período mensual 03/2020, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Agente de Percepción, en un diez por ciento (10 %) del monto de la obligación tributaria omitida, ascendiendo la misma a la suma de \$ 98.188,53 (Pesos Noventa y Ocho Mil Ciento Ochenta y Ocho con 53/100), según lo expuesto en los considerandos que anteceden;

**2) DEJAR EN SUSPENSO** la aplicación de la sanción de multa impuesta a la firma **UPL ARGENTINA S.A.**, CUIT N° 30-52218989-4 re- encuadrada por este Tribunal;

**3) En caso de CANCELACIÓN** de la obligación tributaria que se encuentra incluida en el Plan de Regularización de Deudas Fiscales Tipo 1545, N° 309874,

bajo el régimen del Decreto N° 1.243/3 (ME) – 2021 y/o sus modificatorias o sustitutivas, corresponderá **APLICAR REMISIÓN TOTAL** de la sanción de multa re encuadrada por este Tribunal, conforme lo establecido por el art. 7° inciso c) del Decreto N° 1.243/3 (ME) – 2021, y/o sus modificatorias o sustitutivas. El control de cumplimiento quedará a cargo de la Autoridad de Aplicación;

4) En caso de **INCUMPLIMIENTO** de la obligación tributaria que se encuentra incluida en el Plan de Regularización de Deudas Fiscales Tipo 1545, N° 309874, bajo el régimen del Decreto N° 1.243/3 (ME) – 2021 y/o sus modificatorias o sustitutivas, se tornará operativa la sanción de Multa por \$ 98.188,53 (Pesos Noventa y Ocho Mil Ciento Ochenta y Ocho con 53/100), equivalente al diez por ciento (10%) del monto de la obligación tributaria omitida, impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, período fiscal 03/2020, art 85° del C.T.P.

5) **REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente devolver los antecedentes administrativos y **ARCHIVAR.**

**HACER SABER.**

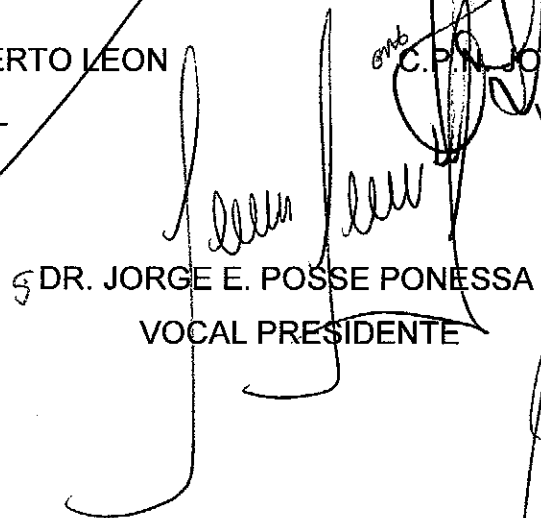
A.L.D.



DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL




C. P.N. JORGE G. GIMENEZ  
VOCAL



§ DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL PRESIDENTE

**ANTE MÍ**



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION