

SENTENCIA N° 70/2024

Expte. N° 457/926/2022

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...<sup>3</sup>... días del mes de..... JUNIO..... de 2024 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente); C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal); Dr. José Alberto León (Vocal); a fin de resolver la causa caratulada: "**UPL ARGENTINA S.A. S/ RECURSO DE APELACION**", Expte. N° 457/926/2022 (Expte. D.G.R. N° 15332/1376/TW/2022) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 65/77 del Expediente N° 15332/1376/TW/2022, se presenta Cristian Krüger en carácter de apoderado de la firma **UPL ARGENTINA S.A., CUIT N° 30-52218989-4**, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 1922/22 de la Dirección General de Rentas de fecha 21/09/2022 obrante a fs. 60/61 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** al contribuyente una multa de \$458.738,96 (Pesos Cuatrocientos Cincuenta y Ocho Mil Setecientos Treinta y Ocho con 96/100), 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 Retención, períodos mensuales 05 y 06/2020.

II. El apelante, en primer término, plantea que UPL ARGENTINA S.A. desde su designación como agente de Recaudación (Retención y Percepción), en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Tucumán, nunca retuvo y nunca percibió dinero de sus clientes o proveedores.

Agrega que si bien pudo haber omitido cumplir su deber de actuación como agente de recaudación, por cuestiones administrativas y organizacionales en el marco de la pandemia, no puede sostenerse que retuvo o percibió o no ingresó

las sumas retenidas o percibidas a las arcas fiscales, afectando de este modo la normal percepción de la renta pública.

En otras palabras, afirma que la firma no incluyó percepción alguna en sus facturas o demás documentos comerciales y tampoco efectuó retenciones en tal carácter al momento de pagar las facturas que le remitieran sus proveedores, debido a que no poseía sus sistemas informáticos operativos a tales fines.

A fin de cumplir con su obligación formal de actuar como agente de retención, resalta que la firma suscribió al Régimen de Regularización de Deudas Fiscales Decreto 1243/3 (ME) – 2021, Plan de Pago Tipo 1548 N° 309899, encontrándose vigente y en cumplimiento a la fecha.

Sostiene que no se trata de una conducta defraudatoria dolosa, si no que se está en presencia de una mera situación omisiva.

En este sentido, rechaza la Resolución N° M 1922/22 y no presta conformidad con la sanción impuesta.

Afirma que las infracciones tributarias poseen naturaleza penal, considera que ello implica hacer aplicables principios, derechos, garantías reconocidas en nuestra Constitución Nacional y los Tratados de Derechos Humanos con jerarquía constitucional, así como lo dispuesto por la Constitución de la Provincia de Tucumán.

Arguye que UPL ARGENTINA S.A. nunca defraudó el interés fiscal mediante la percepción o retención de suma alguna destinada a ser ingresada al erario público.

Manifiesta que la suscripción y formalización del Plan de Pago fue de manera espontánea, no existiendo requerimiento, determinación o actuación efectuada por la D.G.R. – Tucumán que indujera su conducta o haya motivado su inclusión a tal plan.

Concluye, de este modo, que el bien jurídico protegido no se encuentra defraudado.

Cita el artículo 7 inc. c) del Decreto 1243/3 (ME) – 2021. Considera dicha normativa plenamente aplicable al caso y entiende que le corresponde la remisión total de la multa aplicada.

Analiza los principios constitucionales de legalidad, tipicidad e inocencia impugnando los fundamentos de la Resolución recurrida en los términos del

artículo 134 inciso 2) del C.T.P., dejando planteada la inconstitucionalidad del penúltimo párrafo en el caso de rechazo del presente recurso.

Entiende que el hecho de haber presentado las declaraciones juradas con anterioridad a la suscripción del Plan de Pago no podría ser interpretado como un 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 tener por respaldo otros elementos probatorios. Insiste en que sostener lo contrario implicaría que la sanción viole directamente lo dispuesto por el artículo 69° del C.T.P. y la jurisprudencia de la C.S.J.N.

En este sentido, agrega que son los elementos objetivos y subjetivos los que deben encontrarse debidamente acreditados a los fines de imponer cualquier sanción de naturaleza penal a un contribuyente o responsable en razón de su conducta.

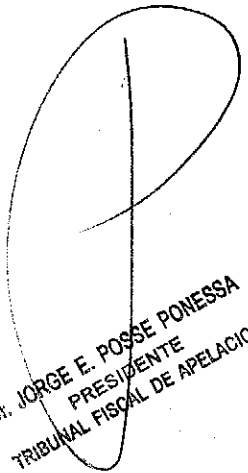
Recalca que no existe defraudación fiscal que encuadre su conducta en las disposiciones del artículo 86 inciso 2) de la Ley 5.121 y sus modificatorias.

Solicita la revocación de la Resolución, alegando la falta de acreditación y configuración del elemento objetivo y el elemento subjetivo requeridos por la norma.

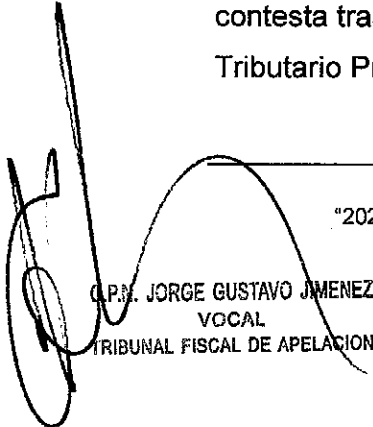
Considera que, conforme la documentación acompañada, se puede concluir que la firma no defraudó al Fisco, simplemente omitió incluir las retenciones correspondiente a la Provincia de Tucumán en sus facturas y órdenes de pago. Destaca también que de los comprobantes acompañados, se puede observar que no se efectuaron retenciones y/o percepciones en el período en cuestión.

Adjunta documentación probatoria a fin de respaldar su defensa. Solicita se haga lugar a las consideraciones fácticas y jurídicas expuestas y se revoque la Resolución.

III. A fojas 1/5 del Expte. N° 457/926/2022 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

  
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

Teniendo en cuenta la documental aportada por el recurrente, las consultas a los sistemas de la D.G.R. y los informes emitidos por el Departamento Inteligencia Fiscal a fs. 480 y División Determinaciones de Oficio a fs. 476/479 de las presentes actuaciones, concluye que no surgen elementos de juicio a efectos de acreditar que la firma UPL ARGENTINA S.A. haya practicado las retenciones exteriorizadas en su declaración jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, en los períodos mensuales 05 y 06/2020.

Debido a la falta de elementos que lleven a concluir la existencia de una conducta defraudatoria, la D.G.R. entiende que la conducta del agente debería re encuadrarse en el artículo 85° del C.T.P., toda vez que no actuó como Agente de Retención cuando debió hacerlo. Transcribe dicho artículo.

Destaca que la firma fue designada mediante Resolución General (D.G.R.) N° 106/19 y modificatorias, como responsable en carácter de agente de retención, percepción o recaudación, conforme lo dispuesto por el art. 32 del C.T.P.

De este modo, afirma que quedó obligado desde el mes de Febrero del año 2020 a actuar como agente de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por las operaciones que efectúe en el año calendario a contribuyentes y/o responsables del gravamen.

Cita el artículo 10 de la Resolución General (D.G.R.) N° 86/00 y el artículo 6 de la R.G. 23/02, sus modificatorias y complementarias. De allí, manifiesta que el agente debió cumplir en término con su obligación.

Con respecto al contexto de pandemia planteado, manifiesta que la D.G.R. contempló la situación mundial epidemiológica otorgándole un plazo de gracia al agente a fin de arbitrar los medios para poder cumplimentar con sus deberes formales.

Considera que el agente no puede librarse de su responsabilidad fundándose en razones administrativas, organizativas o impericia y en las características particulares de su giro comercial, y así pretender trasladar al Fisco las consecuencias de las mismas.

Manifiesta que el hecho de haber regularizado su situación no es óbice a la aplicación de la sanción prevista por la norma, ya que el cumplimiento fue con posterioridad al vencimiento y a instancia de la intimación realizada.

Destaca que la firma suscribió en el marco del Régimen de Regularización de Deudas Fiscales Decreto N° 1243/3 (ME) – 2021, el Plan de Pago Tipo 1548 N° 309899 (fs. 471/473).

En cuanto al beneficio de remisión total solicitado, la D.G.R. cita el artículo 7 inciso c) del Decreto 1243/3 (ME) – 2021. Plantea que de dicho artículo surge 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 instrucción de sumario.

Considera que corresponde el encuadre del art. 7 inciso c) del citado Decreto para los periodos mensuales 05 y 06/2020, debido a que el Plan de Pago Tipo 1548 N° 309899 se suscribió en fecha 31/03/2022 con anterioridad a la notificación del sumario ocurrida en fecha 26/04/2022. Agrega que el Plan de Pago se efectuó en 36 cuotas y sostiene que la condición requerida para la remisión total recién se cumpliría con la cancelación del último pago parcial pactado.

Manifiesta que los argumentos esgrimidos por el agente se corresponden con lo informado por el Departamento Inteligencia Fiscal a fs. 480 y División Determinaciones de Oficio a fs. 476/479, por lo que considera que no hay hechos controvertidos que justifiquen la apertura a prueba solicitada.

La D.G.R. entiende que corresponde DEJAR SIN EFECTO la Resolución N° M 1922/22 de fecha 21/09/2022, REENCUADRAR la conducta tipificada en el Sumario N° B10/S/17/2022 en el tipo infraccional previsto por el artículo 85° del C.T.P. y GRADUAR la sanción respecto de los periodos mensuales 05 y 06/2020 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, en el cien por ciento (100%) del monto de la obligación tributaria omitida, ascendiendo la misma a \$229.369,48 (Pesos Doscientos Veintinueve Mil Trescientos Sesenta y Nueve con 48/100), dejando en suspenso su cobro mientras se cumplimente con el Plan de Pago Tipo 1548 N° 309899. En caso de cancelar el citado plan de pago, correspondería la remisión total de la multa, caso contrario, detectado el incumplimiento, correspondería se proceda al cobro de la misma descontando lo abonado.

IV. A fs. 17/18 del Expediente N° 457/926/2022 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 127/23 de fecha 03/07/2023 donde se declara la cuestión de puro

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

V. 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 si corresponde encuadrar la conducta de UPL ARGENTINA S.A. en el artículo 86° inciso 2 del C.T.P.

Es adecuado hacer un análisis conjunto de toda la documentación aportada por el recurrente, de las consultas a los sistemas de la D.G.R., como así también de los informes emitidos por el Departamento Inteligencia Fiscal a fs. 480 y División Determinaciones de Oficio a fs. 476/479 de las presentes actuaciones. De dicho análisis, se puede concluir que no surgen elementos de juicio a efectos de acreditar que la firma UPL ARGENTINA S.A. haya practicado las retenciones exteriorizadas en su declaración jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención de los períodos mensuales 05 y 06/2020; resulta entonces, que los importes declarados corresponden a retenciones omitidas de practicar por la firma.

Como consecuencia de lo expuesto, atento a la falta de elementos que lleven a concluir la existencia de una conducta defraudatoria y no concurriendo causales que permitan inferir en una intención dolosa en el accionar de la firma, la conducta del agente debe reencuadrarse en el artículo 85° del C.T.P., toda vez que no actuó como Agente de Retención cuando debió hacerlo.

En este sentido, para una mejor comprensión de la problemática con respecto al caso en análisis, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia y la tipificación legal.

El Código Tributario Provincial, vigente al día de la fecha, en su artículo 85 establece que: *“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 transcrita, la infracción endilgada al apelante se configura en la omisión de pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención. Dicha omisión surge debido a que el Agente no practicó las retenciones exteriorizadas en su Declaración Jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención en los períodos mensuales 05 y 06/2020. 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 Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

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 artículo 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 Retención 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 reencuadra 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 \$22.936,95 ( $\$229.369,48 \times 10\% = \$22.936,95$ ) por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, períodos mensuales 05 y 06/2020.

Asimismo, UPL ARGENTINA S.A. se adhirió en fecha 31/03/2022, a un Plan de Regularización de Deudas Fiscales Tipo 1548, N° 309899, bajo el régimen del Decreto N° 1.243/3 (ME) – 2021. El reconocimiento del apelante al haberse acogido a un Plan de Regularización de Deudas Fiscales demuestra que la imputación efectuada por la Autoridad de Aplicación resulta ajustada a derecho.

Respecto a la pretensión del apelante sobre la aplicación del Art. 7 Inc. c) del Decreto N° 1.243/3 (ME) – 2021 (BO. 28/5/2021), cabe considerar lo dispuesto por la norma: *“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:*

- 1) Artículo 82: remisión total.
- 2) Artículo 85: remisión total.
- 3) Artículo 86: reducción al 15% (quince por ciento) de su mínimo legal. (...).”

Ahora bien, conforme surge del expediente 15332/1376/TW/2022, la D.G.R verificó que se omitió el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención ya que dicho Agente omitió practicar las retenciones correspondientes para el período en cuestión. Reconociendo esto, UPL ARGENTINA S.A. se adhirió en fecha 31/03/2022, a un Plan de Regularización de Deudas Fiscales Tipo 1548, N° 309899, bajo el régimen del Decreto N° 1.243/3 (ME) – 2021.

Dicho decreto otorga un beneficio de remisión o de reducción de sanciones condicionado al cumplimiento de ciertos requisitos, siendo el principal, que la obligación material omitida en este caso se encuentre cancelada. Dicho ello, recalco que el apelante constituye el Plan de Regularización de Deudas Fiscales Tipo 1548 N° 309899 (donde se incluye los Períodos Fiscales 05 y 06/2020 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención) en fecha 31/03/2022, es decir, antes de la Instrucción de Sumario notificada en fecha 26/04/2022.

A la fecha, conforme consta a fs. 27/30 del Expediente 457/926/2022, el mismo se encuentra vigente. Teniendo en cuenta que el Plan de Regularización de Deudas Fiscales Tipo 1548 N° 309899 fue pactado en 36 pagos parciales y que se encuentran pagadas 24 de las 36 cuotas correspondientes, en el presente caso,



corresponde dejar en suspenso la sanción de multa por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los Períodos Fiscales 05 y 06/2020.

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 remisión total de la sanción.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde:

- 1) REENCUADRAR la conducta infraccional en la figura contemplada por el artículo 85 del C.T.P., conforme 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, por Resolución N° M 1922/22, dictada con fecha 21/09/2022 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán.
- 3) En caso de CANCELACIÓN de la obligación tributaria que se encuentra incluida en el Plan de Regularización de Deudas Fiscales Tipo 1548, N° 309899, 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 impuesta por la Resolución N° M 1922/22, conforme lo establecido por el artículo 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 1548, N° 309899, bajo el régimen del Decreto N° 1.243/3 (ME) – 2021 y/o sus modificatorias o sustitutivas, corresponderá RECTIFICAR y CONFIRMAR la sanción de multa aplicada, la que quedará fijada en la suma de \$22.936,95 (Veintidós Mil Novecientos Treinta y Seis con 95/100), conforme lo considerado.

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.

En mérito a ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

**RESUELVE:**

- 1) **REENCUADRAR** la conducta infraccional en la figura contemplada por el artículo 85 del C.T.P., conforme 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, por Resolución N° M 1922/22, dictada con fecha 21/09/2022 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán.
- 3) En caso de **CANCELACIÓN** de la obligación tributaria que se encuentra incluida en el Plan de Regularización de Deudas Fiscales Tipo 1548, N° 309899, 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 impuesta por la Resolución N° M 1922/22, conforme lo establecido por el artículo 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 1548, N° 309899, bajo el régimen del Decreto N° 1.243/3 (ME) – 2021 y/o sus modificatorias o sustitutivas, corresponderá **RECTIFICAR** y **CONFIRMAR** la sanción de multa aplicada, la que quedará fijada en la suma de \$22.936,95 (Veintidós Mil Novecientos Treinta y Seis con 95/100), conforme lo considerado.
- 5) **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

M.R.J.

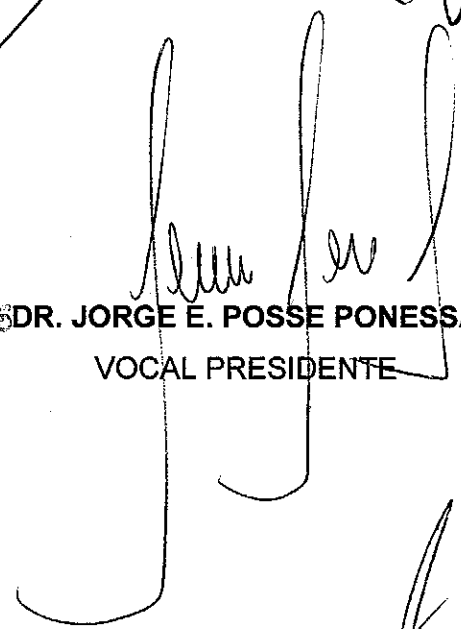
**HACER SABER**



**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL



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



**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL PRESIDENTE

**ANTE MÍ**



**Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI**  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION