

Expediente: **254/23**

Carátula: **GASNOR S.A. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN - D.G.R. - S/ INCONSTITUCIONALIDAD**

Unidad Judicial: **EXCMA. CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - SALA II**

Tipo Actuación: **SENTENCIAS FONDO**

Fecha Depósito: **01/11/2024 - 00:00**

**Notificación depositada en el/los domicilio/s digital/es:**

30675428081 - *PROVINCIA DE TUCUMAN - D.G.R., -DEMANDADO*

20243407339 - *GASNOR S.A., -ACTOR*

## **JUICIO:GASNOR S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMAN - D.G.R. - s/ INCONSTITUCIONALIDAD.- EXPTE:254/23.-**

### **PODER JUDICIAL DE TUCUMÁN**

CENTRO JUDICIAL CAPITAL

Excma. Cámara Contencioso Administrativo - Sala II

ACTUACIONES N°: 254/23



H105021580854

**S. M. DE TUCUMÁN, OCTUBRE DE 2024**

**VISTO:** estas actuaciones caratuladas y reunidas las Sras. Vocales de la Sala 2 de la Cámara en lo Contencioso Administrativo, Dras. Ana María José Nazur y María Felicitas Masaguer, para su consideración y decisión y previo sorteo se arribó al siguiente resultado:

**La Sra. Vocal Dra. Ana María José Nazur, dijo:**

#### **RESULTA:**

En fecha 11/5/2023 la razón social GASNOR S.A., por intermedio de su letrado apoderado Leandro Stok, inicia demanda contra la Provincia de Tucumán con el objeto de que se declare la inconstitucionalidad del segundo y tercer párrafo del art. 91 de la ley 5.121, y, en subsidio, se declare la nulidad de las resoluciones 749/22 y 36/23 dictadas en el expediente 21277/1376/TW/2022.

Manifiesta que como consecuencia de una simple mora en el ingreso de percepciones de la posición 5/2022, al intentar cargar la DDJJ, advirtió que el sistema de la DGR liquidaba en forma automática una multa calificada como “recargo”. Agrega que de ese modo, sobre el importe de la percepción, el sistema de la DGR incrementa el mismo en un tanto porcentual como recargo automático.

Indica que por esa razón tuvo que presentar la DDJJ e, inmediatamente, solicitar que el importe de \$300.172,29 que el sistema calculó como multa/recargo, fuera imputado al capital de las percepciones ingresadas. Aclara que mediante la Resolución n° 749/22 el organismo fiscal rechazó la imputación solicitada y luego, a través de la Resolución n° R 36/23, desestimó el recurso

deducido en su contra.

Expresa que para el caso en que se considere válida la imputación realizada por la DGR, deja planteada la inconstitucionalidad de los párrafos segundo y tercero del art. 91 del Digesto Fiscal. Agrega que el recargo no es otra cosa que una sanción y por lo tanto se lo disocia del tributo, al darle nacimiento como una consecuencia patrimonialmente nociva del ingreso tardío del tributo recaudado.

Señala que el recargo del art. 91 no participa ni está asociado a la relación jurídica que nace entre el agente de percepción y el contribuyente -sujeto pasible- ni tampoco está asociado a la relación existente entre el agente que efectuó la percepción y el Fisco. Asegura que la empresa es una responsable por deuda ajena mientras que el recargo aparece como un plus a cargo exclusivo del agente y que se calcula sobre el importe percibido.

Dice que ello demuestra que el recargo es una pena pecuniaria y no una obligación tributaria, en la medida que es una consecuencia patrimonial del no ingreso tempestivo de una obligación. Agrega que el recargo tiene una naturaleza jurídica distinta a la de la obligación tributaria, pues no posee naturaleza tributaria y que ello es así porque mientras el impuesto es una obligación el recargo se justifica en el incumplimiento oportuno de esa obligación.

Indica que el recargo posee una inocultable naturaleza penal/sancionatoria y no obstante ello violenta todos los principios de la materia penal que debería resguardar conforme lo dispuesto por el art. 69 del CTP y por los arts. 17 y 18 de la Constitución Nacional. Asegura que su inconstitucionalidad es incuestionable puesto que el responsable no cuenta con ninguna posibilidad de ejercer un mínimo derecho de defensa ante la aplicación lisa y llana de una sanción.

Sostiene que no existe ninguna justificación legaliforme capaz de explicar en forma mínima el porqué del recargo del art. 91, que es una sanción de naturaleza penal, que opera en forma automática y sin que el responsable tenga la posibilidad de acreditar alguna causa de exculpación. Destaca que los párrafos 2do. y 3ero. de dicha norma lesionan preceptos de raigambre constitucional, por cuanto se impone una sanción de naturaleza penal sin que se le permita al sancionado ejercer su legítimo derecho de defensa y porque impacta en su patrimonio sin que exista una sentencia judicial firme que lo condene al pago de la sanción.

Afirma que si el recargo no tiene diferencia ontológica con la multa y ésta es una sanción administrativa de naturaleza principalmente punitiva, deben aplicarse inexcusablemente los principios del derecho penal, tal como lo prescribe el art. 4 del Código Penal y de acuerdo a lo sustentado por pacífica doctrina de la CSJN en la causa "Papelera Hurlingham S.A.I." y de la CSJT en Sentencia n° 324/2018. Destaca que la aplicación automática de la sanción llamada recargo aparece como un inexplicable absurdo en el contexto normativo del CTP y sin que el responsable tenga posibilidad alguna de alegar algo en su contra, máxime cuando el ordenamiento fiscal prevé la posibilidad de impugnar todos los actos de la autoridad de aplicación.

En subsidio, plantea la nulidad de las resoluciones 749/22 y 36/23 dictadas en el expediente 21277/1376/TW/2022. Sostiene que las resoluciones dictadas por la DGR impidieron que el contribuyente impute el concepto de a qué deuda se debe imputar el pago que realiza. Destaca que el art. 48 de la ley 5.121 establece que es facultad del contribuyente, al efectuar los pagos, determinar a qué deudas deberán imputarse. En consecuencia -continúa-, si esta parte solicitó la imputación a capital no puede la Administración rechazarla porque existiría una supuesta deuda por supuesta multa y porque el artículo 48 otorga al contribuyente la facultad de imputar el pago. Que la imputación debe realizarla la DGR por los períodos y conceptos solicitados por el contribuyente, pues es él quien tiene la facultad de determinar a qué deudas deberá imputarse el pago.

Manifiesta que el sistema de la DGR impide al responsable efectuar la imputación toda vez que procede a liquidar en forma automática la sanción del art. 91. Alega que la DGR, mediante la implementación de un sistema informático, resolvió alterar la ley, privando a la firma actora de la posibilidad de ejercer el derecho que le reconoce el art. 48 de la ley 5.121 y, por consiguiente, advienen nulas las resoluciones cuestionadas.

Señala que en igual sentido, y respecto de la compensación, el art. 52 de la ley 5.121 establece que la autoridad de aplicación podrá compensar de oficio los saldos acreedores de los contribuyentes con las deudas o saldos deudores de tributos, comenzando por los más remotos, salvo excepción de prescripción y aunque se refieran a distintos tributos. En éste último caso -prosigue-, la autoridad

de aplicación deberá notificar al contribuyente o responsable la liquidación que efectúe con ese motivo y contra dicha liquidación podrá interponer el recurso correspondiente – art. 48 2do y 3er párrafo –. Sostiene que, en consecuencia, la DGR debe respetar la imputación efectuada por la parte actora porque es una facultad otorgada por la ley a los contribuyentes. Que sólo en su defecto, podrá imputar de oficio y la siguiente prelación: los saldos deudores con los saldos acreedores, comenzando por los más remotos. Entiende que, por lo tanto, no puede rechazar la imputación sólo por la supuesta existencia de una multa automática sin permitir al contribuyente que asigne el destino del pago que realiza.

Deja formulada la reserva del caso federal y solicita que se haga lugar a la demanda en todas sus partes.

Corrido el traslado de la demanda, en fecha 10/8/2023 se presenta la Provincia de Tucumán y por intermedio de su letrado apoderado, Francisco Ríos, contesta la demanda. En especial, niega que el art. 91 de la ley 5121 vulnere el principio constitucional de igualdad, como asimismo viole el principio de legalidad y/o de defensa; que violente todos los principios de la materia penal y que no permita ejercer un derecho de defensa; que la DGR mediante la implementación de un sistema informático, haya alterado la ley, privándole de la posibilidad de ejercer el derecho que le reconoce el art. 48 de la Ley 5.121, y que corresponda decretar la nulidad de las Resoluciones la nulidad de las Resoluciones N° 749/22 de fecha 27/12/2022 y N°36/23 de fecha 20/04/2023 dictadas en el marco del expediente administrativo N° 21277/1376-TW-2022.

Afirma que la firma Gasnor S.A. al referir su “situación” claramente denuncia no haber realizado el pago de los montos retenidos en tiempo y forma y que sin perjuicio de lo normado por el CPT ha procedido “omitiendo el pago del recargo/sanción...”. Sostiene que es claro y reconocido que la propia firma actora quién ha llevado a cabo una clara maniobra evasiva intentada de "omitir el pago del recargo correspondiente" sin haber llevado a cabo ningún tipo de acción/presentación previa por ante la Autoridad de Aplicación.

Agrega que mediante formulario F813/C correspondiente al período 05/2022, declaró un importe de \$1.801.033,70 -a ingresar en concepto de Percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Sin embargo -continúa-, en forma unilateral y voluntaria, deliberadamente procedió a ingresar la suma de \$1.500.861,41.-, \$300.172,29.- y \$ \$2.233,28.- en concepto de percepciones, recargo e interés, respectivamente, advirtiéndose que los importes consignados en concepto de percepción y recargo suman exactamente el importe de \$1.801.033,70 declarado como percepciones en el F813/C.

Indicar que, en el marco del expediente administrativo N° 21277/1376/TW/2022, la firma actora solicitó que el monto de \$300.172,99.- que había abonado bajo el concepto recargo, sea imputado al capital adeudado en concepto de Ingresos Brutos Agente de Percepción, anticipo 05/2022, fundando su pedido en la circunstancia de que el sistema informático no le permitía efectuar dicha imputación.

Que el Departamento Recaudación, compartiendo lo dictaminado en igual sentido por el Departamento Técnico Tributario de la DGR, concluyó que lo solicitado no podía ser acogido favorablemente en virtud de que atento la fecha de vencimiento de la obligación y el pago de la misma resultaba procedente el pago del recargo en virtud de lo establecido en el art. 91 del CTP. Finalmente -prosigue- mediante Resolución N° 749/22 de fecha 27/12/2022, este Organismo Fiscal no hizo lugar a lo solicitado por la firma GASNOR S.A. por resultar improcedente una imputación de conceptos de diferente naturaleza distinta a la otorgada originalmente.

Al contestar el planteo de inconstitucionalidad del art. 91 (segundo y tercer párrafo) del CTP manifiesta que la Ley n° 9.235 (B.O. del 24/04/2020) introdujo esa modificación, y creó el denominado “recargo” por la mora en el ingreso de los tributos por parte de los agentes responsables por deuda ajena; lo que no implica que se trate de una sanción. Agrega que el “recargo” configura un incremento vinculado con las resultas de la mora del contribuyente, y que en el caso puntual de autos, esa mora es atribuible a la actora que como agente de percepción no ingresó tempestivamente ese importe ajeno.

Indica que en este caso el agente detenta en su poder fondos públicos y por lo tanto es de vital importancia que los ingrese oportunamente al Fisco, para despejar cualquier posibilidad de uso indebido y que los recursos ingresen rápidamente al erario público. Asevera que por tal motivo el recargo persigue una finalidad preventiva-disuasoria tendiente a satisfacer el pago del tributo y el cumplimiento de los deberes formales que lo rodean, y en caso contrario se debe anexar al valor del

tributo liquidado un recargo por haber pagado fuera de los plazos legales máxime si se tiene en cuenta que se trata de fondos no propios.

Insiste en que el recargo dista de ser una sanción, en tanto configura una prestación accesoria a la obligación tributaria vinculada con el retraso en su cumplimiento, desplegado en este caso por una persona distinta del sujeto pasivo del impuesto, pero que tiene la obligación legal de percibirlo e ingresarlo tempestivamente. Afirma que la procedencia del recargo no afecta en modo alguno el derecho de defensa que le asiste al agente, toda vez que en caso de no ingresarlo el Fisco procederá a la instrucción del sumario correspondiente, mediante el procedimiento reglado por los arts. 123 y cctes. del CTP, en el cual lo podrá ejercer ampliamente.

Señala que el recargo se diferencia de la multa prevista en el art. 86.2 del CTP, porque tiene una consecuencia favorable para el agente toda vez que en caso de que éste pague un porcentaje progresivo en función de los días de mora, y que se lo libere de la sanción, cuya graduación representaría entre el 200% y el 600% del tributo omitido de ingresar. Agrega que de ese modo el recargo representa para el agente una carga sustancialmente menor a la multa, puesto que éste en su tramo más gravoso (30 días corridos de atraso) llega sólo al 50% del impuesto que se ingrese fuera de término.

Expresa que no puede hablarse de una sanción sin ninguna posibilidad de defensa, en tanto el recargo es una prestación accesoria vinculada con la mora en el cumplimiento de una obligación de colaboración, que fue impuesta para resguardar fondos públicos. Añade que la figura cuestionada no merece reparo constitucional alguno ya que fue instaurada como una alternativa temporal a favor del agente y a los fines de evitar la imposición de una sanción de multa más gravosa, cuyo claro beneficio es la menor graduación en el porcentual del tributo omitido de ingresar.

Ofrece prueba, deja hecha la reserva del caso federal y solicita que se rechace la demanda incoada en su contra.

En fecha 18/8/2023 se abre la causa a prueba, y se producen las que da cuenta el informe actuarial de fecha 1/12/2023. Las partes presentan sus alegatos (la actora el 15/12/2023 y la demandada el 28/12/2023), por lo que una vez respuesta la planilla fiscal (ver presentación del 22/4/2024) y de que el 6/5/2024 haya dictaminado la Sra. Fiscal de Cámara, se llaman los autos para sentencia.

## **CONSIDERANDO:**

I. De acuerdo a lo expuesto en las resultas que anteceden, la razón social actora inicia demanda contra la Provincia de Tucumán, con el fin de que se declare la inconstitucionalidad del segundo y tercer párrafos del art. 91 del CTP en cuanto consagra el denominado “recargo”. En subsidio, solicita que se declare la nulidad de las Resoluciones n°749/22 y 36/23, dictadas por la DGR en las actuaciones administrativas n° 21277/1376/TW/2022.

Alega que la posibilidad de efectuar la imputación a la que tiene derecho, se vio cercenada porque el sistema de la DGR liquidó en forma automática la multa del art. 91 del CTP. Agrega que si incluso dicho organismo pretendiera invocar su derecho a imputar de oficio, debería haber comenzado por las multas firmes y consentidas, que no es el caso de autos, toda vez que la empresa -como agente de percepción del IIBB- no reconoce ni acepta la culpabilidad en la mora, ni existe sanción por acto administrativo alguno y que, en último caso, se le debió comunicar la liquidación efectuada.

Sostiene que el sistema de la DGR le impide al responsable efectuar la imputación, toda vez que procede a liquidar de forma automática la sanción del art. 91. Agrega que ese modo el organismo recaudador altera la ley al privarla de la posibilidad de ejercer el derecho que le reconoce el art. 48 del CTP, y por ello resultan nulas las decisiones cuestionadas e inconstitucional la normativa impugnada.

La Provincia de Tucumán al contestar la demanda afirma que resulta inadmisibile que la firma actora, teniendo a su alcance todos y cada uno de los canales legales a su disposición, invoque que se haya visto impedida de ingresar la totalidad de los montos de la DDJJ del período en cuestión, o

bien sino, que no haya efectuado una presentación en tal sentido ante la DGR, poniendo en conocimiento esa situación. Agrega que en definitiva el organismo fiscal, teniendo en cuenta las voluntarias acciones llevadas a cabo por la firma actora, procedió a dar trámite a la cancelación realizada, siempre dentro de los conceptos indicados por el agente (cancelación parcial de capital + intereses + recargo), por lo que no resulta acorde a la ley (arts. 48 y 91 del CTP) la imputación requerida posteriormente. Destaca que el recargo previsto en el art. 91 del Digesto Fiscal dista de ser una sanción, en tanto configura una prestación accesoria a la obligación tributaria vinculada con el retraso en su cumplimiento, desplegado en este caso por una persona distinta del sujeto pasivo del impuesto, pero que tiene la obligación legal de percibirlo e ingresarlo tempestivamente, por lo que el planteo de inconstitucionalidad debe ser rechazado.

Habiendo sido trabada la litis en los términos expuestos, es menester comenzar el estudio del caso con el análisis de las actuaciones administrativas.

## II.- Las actuaciones administrativas

1. Según consta en el expediente administrativo n°21277-1376-TW-2022, remitido en formato digital por la DGR el 21/6/2023, la firma Gasnor S.A. el 24/6/2022 solicitó a la DGR que en los términos del art. 48 del CTP, se impute el pago realizado el día 22/6/2022, por un monto total de \$1.803.266,97 y el recargo por un importe de \$300.172,29, al capital adeudado en concepto de Agente de Percepción IIBB, período fiscal 5/2022. Aclaró que dicha solicitud se encontraba fundada en el hecho que el sistema no le permite efectuar la mentada imputación y que ése es un derecho del contribuyente contemplado por la norma antes transcrita (fs. 1).

2. Al tomar intervención el Dpto. Técnico Tributario consideró que la imputación solicitada debía ser rechazada, en atención a que el recargo abonado resultaba ajustado a derecho toda vez que el vencimiento original para el ingreso de la obligación tributaria de la firma -en su carácter de agente de percepción del IIBB- por el ingreso anticipado 5/2022, venció el 21/6/2022, y de acuerdo a las constancias de autos, el pago se efectuó el 22/6/2022, es decir, cuando el término ya estaba vencido. Agrega que la mora torna plenamente procedente el recargo previsto en el art. 91 del CTP y por ello el pedido de la firma debe ser rechazado (fs. 18 y 19).

3. Por resolución n° 749/22, del 27/12/2022, la Directora General de Rentas dispuso “no hacer lugar a la solicitud de cambio de imputación efectuado por el contribuyente GASNOR SA” (cfr. fs. 23 y vta.). Para resolver de ese modo, consideró -entre otras cosas- que la fecha de vencimiento de la obligación fue el 21/6/2022 y el pago de la misma se realizó el 22/6/2022, por lo que se verifica la mora incurrida por el agente de acuerdo a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 91 del CTP.

4. A fs. 25/26 de las actuaciones administrativas la empresa dedujo recurso de apelación en contra de aquella decisión; el que fue rechazado, previo dictamen legal, por la DGR mediante la Resolución n° R 36/23, del 20/4/2023 (fs. 38).

Reiteró que de las constancias de autos se desprende que el vencimiento original para el ingreso de la obligación tributaria respecto del anticipo 5/2022, del IIBB agente de percepción operó el 21/6/2022, y que el pago recién se hizo el 22/6/2022, por lo que habiéndose detectado la mora que prevé el art. 91 del CTP, el recargo se encuentra ajustado a derecho. Agrega que por tal motivo resulta improcedente efectuar una imputación distinta a la otorgada originalmente por la firma.

## III. Análisis jurídico del caso

Tal como fue planteada la cuestión, resulta evidente que el análisis del caso debe comenzar por determinar la procedencia o no del planteo de inconstitucionalidad del art. 91 formulado por la actora, puesto que los actos denegatorios de su petición administrativa -cuya nulidad también se pretende- se fundaron en la validez del “recargo” previsto en esa norma.

Sobre la cuestión propuesta, cabe señalar que este Tribunal se ha pronunciado recientemente en sentido favorable a la declaración de inconstitucionalidad de este recargo en sentencia 667, dictada

el 25/7/2024 en el expediente caratulado “Gasnor SA vs. Provincia de Tucumán -DGR- s/ nulidad/revocación” (409/21).

Dado que este caso resulta análogo, corresponde a continuación reiterar los fundamentos de aquella decisión, con las adaptaciones pertinentes:

a) A la inconstitucionalidad del art. 91 del CTP

Preliminarmente, cabe recordar que “las leyes son susceptibles de

cuestionamiento constitucional cuando resultan irrazonables, es decir, cuando los medios que arbitran no se adecuan a los fines cuya realización procuran (cfr. CSJN, 29-3-1988, “Conti, Juan C. v. Ford Motor Argentina S.A. s/ cobro de pesos”, Fallos: 311:394). Lo anterior trasunta una aplicación del principio de razonabilidad, que encuentra fundamento positivo en el artículo 28 de la Constitución Nacional, de donde surge que los principios, derechos y garantías fundamentales no podrán ser alterados por las leyes que reglamentan su ejercicio. En el mismo sentido, el artículo 24 de la Constitución de Tucumán le pone coto a la potestad reglamentaria del Estado Provincial al establecer que ‘toda ley, decreto u orden que, so pretexto de reglamentación, desvirtúe el ejercicio de las libertades y derechos reconocidos, o prive a los ciudadanos de las garantías aseguradas, serán inconstitucionales y no podrán ser aplicadas por los jueces’. El control de razonabilidad, que constituye un deber del Poder Judicial (cfr. CSJN, 03-12-1985, “Granada, Jorge H.”, Fallos: 307:2284, considerando 5 del voto del doctor Fayt), consiste en la proporcionalidad que debe existir entre medios y fines constitucionales, de tal suerte que las cláusulas de la Ley Fundamental no resulten desnaturalizadas por las legislaciones o normativas inferiores que las reglamentan (cfr. CSJN, 05-9-1903, “Hileret y otro c. Provincia de Tucumán”, Fallos: 98:20)” (CSJT, Sala Laboral y Contencioso Administrativo, Sentencia N° 133, 06/03/2017, “Poticchio, Carlos Reinaldo c. Sistema Provincial de Salud (SI.PRO.SA.) s/ Inconstitucionalidad”).

Dentro del título III (“Obligación Tributaria”), capítulo III (“Sujeto pasivo”), sección tercera “Responsables. Obligados por Deuda Ajena”, el Código Tributario de la Provincia contempla la figura de los agentes de retención, percepción, recaudación e información.

El artículo 32 de la ley tributaria establece que “son responsables

en carácter de agentes de retención, de percepción o recaudación los sujetos designados por la ley o por el instrumento correspondiente, según la autorización legal prevista en el párrafo siguiente y en otras leyes especiales, que por sus funciones públicas o por razones de su actividad, oficio o profesión intervengan en actos y operaciones en las cuales puedan efectuar la retención, percepción o recaudación del tributo correspondiente. La Dirección General de Rentas queda facultada para designar agentes de retención y/o percepción y/o recaudación y/o información”.

Al respecto, la CSJT en Sentencia N° 1058, 01/08/2018, “Tecotex

SACIFIA c. Provincia de Tucumán -D.G.R.- s. Inconstitucionalidad”, entre muchos otros, siguiendo a Héctor B. Villegas (“Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Depalma, Buenos Aires, 1998, págs. 255 y vta.), ha recordado 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 el contribuyente, serán responsables solidarios, siendo este el criterio general que impera en la legislación argentina. Pero si el contribuyente no los acompaña en la sujeción pasiva, serán sustitutos (cfr. ob. cit., pág. 260)".

En consonancia a lo dicho, el artículo 33 de la Ley 5.121 expresa

que "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, responderá solidariamente. El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones, percepciones y/o recaudaciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen".

Ahora bien, dentro del título IV ("Infracciones y Sanciones"), Capítulo II ("Infracciones y Sanciones en Particular. Incumplimiento de Deberes Formales"), el Código Tributario de la Provincia, según texto consolidado conforme Ley N° 8.240, en su artículo 91, regulaba el supuesto de "presentación espontánea", en los siguientes términos: "Los contribuyentes y/o responsables, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con las excepciones que la ley determina en cada caso y en especial en lo referente al Impuesto de Sellos".

Posteriormente, el artículo 91 de la ley tributaria fue modificado por las Leyes N° 9.155 (B.O. 21/01/2019) y N° 9.235 (B.O. 24/04/2020).

Mediante Ley N° 9.155 se dispuso "suprimir en el Artículo 91, la expresión 'y/o responsables'".

Luego, la Ley n° 9.235, cuya constitucionalidad ha sido controvertida en estas actuaciones, se ordenó "incorporar como segundo, tercero y cuarto párrafo del Artículo 91, los siguientes: "La simple mora en el ingreso de los tributos por parte de los agentes de retención, percepción o recaudación cuando el mismo se efectúe espontáneamente, hará surgir la obligación de abonar conjuntamente con aquellos el siguiente recargo, calculado sobre el importe original: Hasta diez (10) días corridos de atraso: 20% (veinte por ciento) del impuesto que se ingrese fuera de término.

2. Hasta veinte (20) días corridos de atraso: 30% (treinta por ciento) del impuesto que se ingrese fuera de término.

3. Hasta treinta (30) días corridos de atraso: 50% (cincuenta por ciento) del impuesto que se ingrese fuera de término.

La aplicación del recargo por simple mora será automática y no

requerirá acto administrativo alguno, debiendo hacerse efectiva juntamente con el pago del impuesto e intereses, identificándose la imputación a dicho concepto en la forma que disponga la Dirección General de Rentas.

El recargo previsto dentro de los plazos establecidos por el presente artículo será liberatorio de las sanciones establecidas en los Artículos 85 y 86 de este Cuerpo Legal".

De este modo, el actual texto del artículo 91 del Código Tributario establece: "Presentación espontánea. Los contribuyentes, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al

cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con las excepciones que la ley determina en cada caso y en especial en lo referente al Impuesto de Sellos. La simple mora en el ingreso de los tributos por parte de los agentes de retención, percepción o recaudación cuando el mismo se efectúe espontáneamente, hará surgir la obligación de abonar conjuntamente con aquellos el siguiente recargo, calculado sobre el importe original: 1. Hasta diez (10) días corridos de atraso: veinte por ciento (20%) del impuesto que se ingrese fuera de término, 2. Hasta veinte (20) días corridos de atraso: treinta por ciento (30%) del impuesto que se ingrese fuera de término y 3. Hasta treinta (30) días corridos de atraso: cincuenta por ciento (50%) del impuesto que se ingrese fuera de término. La aplicación del recargo por simple mora será automática y no requerirá acto administrativo alguno, debiendo hacerse efectiva juntamente con el pago del impuesto e intereses, identificándose la imputación a dicho concepto en la forma que disponga la Dirección General de Rentas. El recargo previsto dentro de los plazos establecidos por el presente artículo será liberatorio de las sanciones establecidas en los artículos 85 y 86 de este cuerpo legal”.

La actora tacha de inconstitucional los párrafos segundo y tercero de la normativa (el destacado con negritas en el párrafo anterior me pertenece), porque afirma que el recargo -ya abonado por haber pagado luego del vencimiento la posición 5/2022 del IIBB como agente de percepción- posee una inocultable naturaleza penal/sancionatoria y que por lo tanto se deberían haber respetado los principios que rigen en materia penal, lo que no se verificó en este caso en el cual no tuvo ninguna posibilidad de ejercer un mínimo derecho de defensa.

De ello se desprende que el cuestionamiento de la actora viene dado básicamente por la vulneración del derecho de defensa que el recargo -según su postura- le produce.

De la normativa antes transcrita, se desprende que el pago del recargo -automático- por simple mora (hasta 10 días corridos de atraso 20% del impuesto, hasta 20 días corridos de atraso 30% del impuesto y hasta 30 días corridos de

atraso 50% del impuesto) debe hacerse efectivo “juntamente con el pago del impuesto e intereses”.

Es decir, el agente de retención, percepción o recaudación que ha

incurrido en mora debe ingresar: (i) el tributo; (ii) los intereses resarcitorios previstos en el artículo 50 del CTP (“La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, recaudaciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio”); y (iii) el recargo automático por simple mora previsto en el artículo 91 del CTP.

En coincidencia con ello y para comprender acabadamente cómo funciona el “recargo” -cuya validez constitucional cuestiona la actora- resulta útil tener en cuenta el resultado de las pruebas informativas producidas en la causa, a través del organismo técnico y de la entidad especializada en la materia.

Consta que en el CPA n° 2 la DGR informa que el recargo se encuentra previsto en el art. 91 del CTP y que ésta es la única norma que lo regula. Agrega en atención a que el mismo tiene efectos liberatorios de las sanciones establecidas en los arts. 85 y 86 de ese Digesto (multas por omisión y defraudación respectivamente), el sistema informático del Organismo Fiscal lo calcula automáticamente dentro del plazo allí establecido (ver presentación del 23/10/2023). Cabe aclarar que si bien la DGR informó que en su aplicativo existe la posibilidad de excluir el “recargo automático” mediante el botón “quitar recargo”, aclaró que esta función se encuentra prevista -recién- desde el 6 de marzo de 2023 (cfr. presentación de fecha 21/11/2023 efectuada en el mismo cuaderno de pruebas n°2).

A su vez, en el CPA n° 3, el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Tucumán, a través de su Presidente la Cra. Erica Silvana Stöckl, expresa que en la mora en el pago de las DDJJ del IIBB de los agentes de percepción (caso de autos) y retención, el servicio de la DGR calcula el recargo previsto en el art. 91 del CTP sin posibilidad de excluirlo del pago durante el plazo de 30 días corridos a partir del día siguiente al vencimiento de la DDJJ y que se calcula de acuerdo a la escala allí prevista. Aclara que el pago con recargo dentro de los plazos del art. 91 del CTP será liberatorio de las sanciones establecidas en los arts. 85 y 86 de esa ley. Destaca que una vez transcurrido el plazo de hasta 30 días corridos a partir del día siguiente al del vencimiento de la DDJJ, el recargo queda excluido para dar lugar a las multas del art. 85 (omisión) y 86 (defraudación) del CTP (ver presentación del 9/11/2023).



Del contenido de esos informes y de la lectura de la norma cuestionada, se desprende que el “recargo” fue creado normativamente por la Ley n° 9235, para darle la posibilidad al contribuyente y/o responsable por deuda ajena que presenta su DDJJ después de su vencimiento, de cumplir con su obligación tributaria, añadiendo al importe del tributo un “plus” graduable en un 10, 20 o 30% según los días de demora (de 10 a 30 días corridos).

A cambio del pago “automático” del recargo el obligado queda liberado de las sanciones que se prevén el CTP. Como contrapartida, si el obligado deja vencer el plazo fijado para la aplicación del recargo (como máximo 30 días corridos) para cumplir con la obligación tributaria, resulta pasible de ser sancionado en los términos establecidos por los arts. 85 y 86 del Digesto Fiscal. Cabe agregar, por resultar aplicable al caso, que el inciso 2 del citado art. 86, prevé la situación de la actora, puesto que permite multar al agente de percepción (caso de autos) que mantenga en su poder tributos percibidos después de haber operado el plazo de vencimiento para ingresarlos al Fisco.

A partir de lo antes expuesto, puede advertirse que la razón de este recargo punitivo puede encontrarse en la necesidad de adoptar un dispositivo legal que desaliente a los contribuyentes y responsables por deuda ajena de incurrir en mora en el pago de los tributos, y los compele a un efectivo cumplimiento en tiempo y forma de las obligaciones tributarias, evitando de esa forma que la Administración Pública se vea constreñida a iniciar una acción judicial para obtener la satisfacción compulsiva de su crédito.

En este contexto, la demandada sostiene que la norma en examen contiene una finalidad preventiva-disuasoria y que el recargo automático constituye una prestación vinculada a la mora del agente de retención, percepción o recaudación.

En materia de interpretación de la ley, “cobra relevancia el criterio interpretativo que postula que el sentido de un texto no debe alcanzarse de manera aislada, sino correlacionándolo con otras partes de aquél y con el resto del articulado de la ley donde se encuentra inmerso; y que la interpretación de las leyes debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de ellas y los fines que las informan (cfr. CSJN, ED 50-304; 51-351, entre otras)” (CSJT, Sala Laboral y Contencioso Administrativo, Sentencia N° 959, 04/07/2018, “Citromax SA c. Provincia de Tucumán -DGR- s. Nulidad/Revocación”).

A la vez, el artículo 7 de la Ley 5.121 dispone: “Los actos, hechos o circunstancias sujetas a tributación, se considerarán conforme a su significación económica financiera en función social prescindiendo de su apariencia formal aunque ésta corresponda a figuras o instituciones regladas por otras ramas del derecho”.

En esta línea, nuestra Corte ha señalado que: “Se hace necesario aclarar que en la especie rige el ‘principio de la realidad económica’, conforme al cual ‘las disposiciones de una ley o reglamento deben apreciarse con arreglo a su naturaleza intrínseca, antes que con sujeción a la denominación asignada por el legislador’; pues es criterio aceptado desde antiguo por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que ‘no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad de las cosas si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del nomen iuris que se les dé o asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica, y, entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o, lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos (cfr. Fallos 318:676 y sus citas)” (cfr. CSJT, Sala Laboral y Contencioso Administrativo, Sentencia N° 994, 25/07/2017, “YPF SA c. Comuna de Delfín Gallo s. Nulidad/Revocación”).

Así pues, aunque el legislador haya denominado “recargo automático por simple mora” la configuración del atraso previsto en el artículo 91 del CTP, de una interpretación armónica de la ley, teniendo en cuenta el contexto general y los fines que la informan, se desprende que, en realidad, lo que se ha creado es una sanción para los agentes de retención, percepción o recaudación que incurren en el supuesto de hecho o infracción que la norma prevé.

En este sentido, tal como se dijo, la norma en crisis metodológicamente se halla ubicada en el título IV (“Infracciones y Sanciones”), capítulo II (“Infracciones y Sanciones en Particular. Incumplimiento de Deberes Formales”), circunstancia que hace presumir -razonablemente- que el legislador tributario ha previsto una sanción para el supuesto en que se cometa una infracción a la norma.

Si la ley ha contemplado que el agente de retención, percepción o

recaudación que se atrasa, debe ingresar el impuesto y los intereses, una razonable hermenéutica que tenga en cuenta el texto legal en su conjunto y los fines que lo informan, sugiere que en tal escenario no es posible incorporar otro recargo moratorio pues vendría a superponerse con los intereses que manda pagar la norma, siendo estos últimos (intereses resarcitorios del artículo 50 del CTP) los que resarcan el daño causado al fisco por la mora en el ingreso de las retenciones, percepciones o recaudaciones.

Asimismo, se advierte que la medida del recargo previsto es el impuesto (hasta 10 días corridos de atraso 20% del impuesto, hasta 20 días corridos de atraso 30% del impuesto y hasta 30 días corridos de atraso 50% del impuesto), aspecto éste que excluye la hipótesis de que el recargo en cuestión constituya una prestación accesorio vinculada a la mora, quedando claro que no se ha contemplado tasa de interés alguna que se relacione a una supuesta mora en función de los días de atraso.

En este punto, cuadra decir finalmente que el pago del recargo puesto en tela de juicio “será liberatorio de las sanciones establecidas en los artículos 85 y 86 de este cuerpo legal”, lo que refuerza la exégesis que se propone, puesto que el recargo previsto en el artículo 91 constituye una sanción vinculada a la omisión de actuar oportunamente como agente de percepción.

Pues bien, habiéndose arribado a la conclusión de que el recargo

regulado en el artículo 91 del CTP configura una sanción -atento a la exégesis normativa propuesta y conforme al principio de realidad económica-, y siendo que la aplicación de tal recargo “será automática y no requerirá acto administrativo alguno” (sí lo dispone expresamente la Ley n° 9.235), nos encontramos ante la aplicación de una sanción en franca contradicción con las garantías del debido proceso legal y del derecho de defensa.

La incorrecta denominación empleada por el órgano legislativo (recargo automático por simple mora) ha traído como consecuencia que, en los hechos, se sancione con multa (hasta 10 días corridos de atraso 20% del impuesto, hasta 20 días corridos de atraso 30% del impuesto y hasta 30 días corridos de atraso 50% del impuesto) una infracción (ingreso tardío de retenciones), sin sujeción a las normas que rigen el procedimiento tributario en materia de infracciones (artículo 123 y ss. del CTP), esto es, sin instrucción de sumario, sin notificación al presunto infractor, no dando la posibilidad de que éste alegue su defensa y ofrezca y produzca las pruebas que hagan a su derecho, estando vedado el derecho al recurso de reconsideración o apelación y la eventual revisión de la sanción, mediante el juicio contencioso-tributario ante el fuero contencioso-administrativo.

Resulta pertinente recordar que dicha norma, ubicada en la Sección Quinta del CTP, al regular los “Procedimientos en Materia de Infracciones” y al referirse al sumario, dispone que: “La Autoridad de Aplicación antes de aplicar las multas establecidas en este Código, dispondrá la instrucción de un sumario notificando al presunto infractor y emplazándolo para que en el término de quince (15) días alegue su defensa y ofrezca y produzca las pruebas que hagan a su derecho. Vencido este término la Autoridad de Aplicación podrá disponer que se practiquen otras diligencias de prueba o cerrar el sumario y dictar resolución”.

Desde esa perspectiva, no caben dudas de que se lesiona la garantía de la defensa en juicio (art. 18 CN) del obligado al pago, ya que al ser aplicado el recargo de modo automático a quien presenta fuera de término su DDJJ -sin posibilidad de exclusión al tiempo del pago que se trata, como lo informó la DGR en el CPA n° 2- se le impide ofrecer y producir las pruebas que considere pertinentes para resguardar su derecho de defensa y eventualmente demostrar que no debe ser abonado.

Pensemos, por ejemplo, en qué posibilidad de cuestionar el pago del recargo tendría un contribuyente al que el sistema de la DGR -por un error supongamos- le indica que su DDJJ fue presentada fuera de término por 20 días, cuando en realidad la demora fue de sólo 1 día, y por ende debería haber sufrido un recargo del 10% de la posición y no del 20% como lo determinó el sistema.

Así las cosas, consideramos que esa lesión al derecho de defensa no se suple con la no aplicación de las sanciones previstas en el art. 85 y 86 del CTP -como lo afirma la demandada- ya que ese Digesto en su art. 123 es claro al disponer que la Autoridad de Aplicación antes de aplicar las multas establecidas en este Código, dispondrá la instrucción de un sumario notificando al

presunto infractor y emplazándolo para que en el término de quince (15) días alegue su defensa y ofrezca y produzca las pruebas que hagan a su derecho.

Es decir, resulta claro que del modo en que está previsto el recargo en el CTP, se viola el debido proceso del contribuyente en atención a que no está prevista una instancia defensiva a través de un sumario a la hora de aplicar el “recargo”, que -se reitera- participa de la misma naturaleza sancionatoria de las multas que, conforme lo dispone el art. 123 antes citado, sí contempla esa posibilidad.

O, lo que es lo mismo, a través de la norma cuestionada se está estableciendo una multa automática (por el recargo) por otra que requiere de la sustanciación de un sumario (por todas las multas establecidas en el CTP), en la que a diferencia de esta última, el contribuyente no tiene la posibilidad de ofrecer y producir pruebas.

En coincidencia con la naturaleza sancionatoria y/o penal del recargo que venimos sosteniendo, el más Alto Tribunal de la Nación expresó al respecto que: “Revisten carácter penal las multas por infracciones a las leyes de réditos, cuando ellas no tienen carácter meramente reparatorio. Análoga conclusión se impone en lo que concierne a los denominados “recargos” toda vez que ellos tienden, primordialmente, a herir al infractor en su patrimonio y no a constituir una auténtica fuente de recursos para el erario” (cfr. CSJN, “Zielli Eduardo Francisco”, Fallos 271:338).

A su vez, nuestra Corte Suprema expresó que: “La multa es una sanción administrativa, de naturaleza principalmente punitiva, de donde se deriva la aplicabilidad a la materia de los principios del derecho penal, según lo prescribe el art. 4° del Cód. Penal, conforme la doctrina sustentada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el caso 'Papelera Hurlingham S.A.I. y C. vs. Aduana de la Nación s/ apelación', del 06/5/1974, y los Fallos: 288:356, entre otros. También, como lo ha dicho la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, las infracciones y sanciones administrativas integran el derecho penal especial y están subordinadas a la Ley Fundamental. Ello conlleva a la vigencia en esta materia de los principios generales del Cód. Penal” (cfr. Sillero López, Raúl G. y Pandiella Molina, Juan Carlos: “Multas administrativas y prescripción”, LL Gran Cuyo 2013 (octubre), 930). De entre los mentados principios elementales, resulta de particular importancia para la adecuada resolución de la litis, la garantía del debido proceso” (cfr. CSJT, Sentencia n° 324 del 22/03/2018, recaída en los autos “Azucarera del Sur S.R.L. vs. Provincia de Tucumán -DGR- s/ Nulidad/Revocación”).

En mérito a todo lo antes expuesto, y habiendo sido determinado que para cuestionar el recargo previsto en el art. 91 del CTP, no está prevista una instancia defensiva a favor del contribuyente - toda vez que su aplicación es automática- es evidente que se vulnera la garantía del debido proceso, y por ello corresponde declarar su inconstitucionalidad, para el caso de autos.

A mayor abundamiento y en coincidencia con lo dictaminado por la Sra. Fiscal de Cámara (presentación de fecha 6/5/2024), se advierte que la normativa cuestionada no sólo vulnera la garantía del debido proceso, sino también el principio de igualdad ante la ley (art. 16 de la C.N.).

Ello es así, puesto que del propio texto de la norma -luego de la reforma introducida por la Ley n° 9.235- queda claro el diferente tratamiento al que se encuentran sometidos los contribuyentes (inscriptos o no), de los agentes de retención, percepción (caso de la actora), respecto del cumplimiento espontáneo de obligaciones omitidas.

En efecto, los contribuyentes, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, (siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento), quedan “liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con las excepciones que la ley determina en cada caso y en especial en lo referente al Impuesto de Sellos”.

Mientras que la “simple mora” de los agentes de retención, percepción o recaudación que espontáneamente ingresen los tributos, automáticamente hace surgir la obligación de abonar conjuntamente con aquellos los recargos que la ley establece, los que deben hacerse efectivos “con el pago del impuesto e intereses”, en cuyo caso quedan liberados de las sanciones establecidas en los artículos 85 y 86 del CTP.

Cabe recordar que según el artículo 16 de la Constitución Nacional: “La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha considerado que: “La garantía de la igualdad ante la ley radica en consagrar un trato legal igualitario a quienes se hallan en una razonable igualdad de circunstancias, por lo que tal garantía no impide que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considere diferentes, en tanto dichas distinciones no se formulen con criterios arbitrarios, de indebido favor o disfavor, privilegio o inferioridad personal o de clase o de ilegítima persecución” (CSJN, 27/12/1990, “Peralta, Luis Arcenio y otro c. Estado Nacional (Mrio. de Economía BCRA.) s/ Amparo”, Fallos: 313:1513).

En la misma línea, nuestro más Alto Tribunal local ha expresado: “A propósito de la igualdad ante la ley contemplada en el art. 16 de la Carta Magna, también se ha dicho con razón que “así como el trato desigual a los iguales viola el principio que estamos analizando, también lo viola el trato igual a los que están en circunstancias distintas” (cfr. Ekmekdjian, Miguel Ángel: “Tratado de Derecho Constitucional”, T. II, pág. 140). En esta misma orientación, sostiene Germán José Bidart Campos, en referencia a uno de los criterios reiteradamente sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que “La garantía consagrada en el art. 16 no constituye una regla absoluta que obligue al legislador a cerrar los ojos ante la diversidad de circunstancias, condiciones o diferencias que puedan presentarse a su consideración; lo que estatuye aquella regla es la obligación de igualar a todas las personas e instituciones afectadas por una medida, dentro de la categoría, grupo o clasificación que les corresponda, evitando distinciones arbitrarias, inspiradas en propósitos manifiestos de hostilidad contra determinadas clases o personas” (cfr. “Derecho Constitucional”, T.1., pág. 163). Y más adelante, este mismo autor, a modo de colofón, expresa: “Por último, la tesis general es la expuesta por Linares Quintana, y que surge de un elevado número de sentencias: el principio de igualdad ante la ley del art. 16 de la constitución no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue que la verdadera igualdad consiste en aplicar la ley en los casos ocurrentes según las diferencias constitutivas de los mismos” (cfr. ob. y aut. citado, pág. 164) (CSJT, Sala Laboral y Contencioso Administrativo, Sentencia N° 305, 21/03/2018, “Dumit, Carlos Jorge y otra c. Provincia de Tucumán s. Contencioso Administrativo s. Incidente de ejecución de sentencia promovido por el coactor Carlos Jorge Dumit”).

En el caso que nos ocupa, se aprecia una infracción a la garantía de igualdad ante las cargas públicas y la creación de una distinción legal ligada a una categoría sospechosa creada con designios discriminatorios, en la medida en que frente a una misma situación (el cumplimiento espontáneo de obligaciones omitidas), la ley libera de recargos por morosidad a los contribuyentes (inscriptos o no), y no así a los agentes de retención, percepción o recaudación.

Siendo que -como se dijo- el agente de percepción, como la actora en este caso, es sujeto pasivo de la obligación tributaria en el carácter de responsable solidario, encontrándose “al lado” del contribuyente, no se observan diferencias constitutivas que justifiquen un tratamiento desigual a quienes se hallan en iguales circunstancias, en cuanto al cumplimiento espontáneo de obligaciones omitidas (mora en el ingreso del impuesto).

#### b). A la nulidad de los actos administrativos

Habiendo sido declarada la inconstitucionalidad de la norma (art. 91 del CTP) en la que se fundaron las resoluciones de la DGR n° 749/22, del 27/12/2022 y su confirmatoria n° R 36/23, del 20/4/2023, corresponde declarar la nulidad de dichos actos administrativos en atención a que hacen aplicación de esa disposición legal.

Sólo resta señalar que la declaración de nulidad que se pregona no implica que la DGR deba acceder -per se- al reclamo de la empresa (pretende imputar el importe del recargo al capital de la percepción ingresada) sino que dicho organismo deberá dictar un nuevo acto administrativo en el que la normativa declarada inconstitucional no podrá ser invocada.

En definitiva y función de todo lo antes expuesto, corresponde hacer lugar a la demanda iniciada por Gasnor S.A. contra la Provincia de Tucumán, y declarar, para el caso de autos, la

inconstitucionalidad de los párrafos segundo y tercero del art. 91 del CTP (modificado por la Ley nº 9.235); y la nulidad de las resoluciones de la DGR nº 749/22, del 27/12/2022 y su confirmatoria nº R 36/23, del 20/4/2023.

**IV. COSTAS:** En lo que atañe a las costas, corresponde imponerlas a la parte demandada por el objetivo vencimiento de su posición (art. 61 del CPCyC por remisión del art. 89 CPA). Honorarios, oportunamente.

**La Sra. Vocal Dra. María Felicitas Masaguer, dijo:**

Que estando conforme con las razones expresadas por la Sra. Vocal preopinante, voto en el mismo sentido.

Por ello, la Sala Segunda de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo,

**RESUELVE:**

**I. HACER LUGAR** a la demanda interpuesta por **GASNOR S.A.** contra la **PROVINCIA DE TUCUMÁN**. En consecuencia, **DECLARAR LA INCONSTITUCIONALIDAD** del art. 91, segundo y tercer párrafo, de la Ley nº 5.121 (modificado por la Ley nº 9.235) y **LA NULIDAD** de las resoluciones de la DGR nº 749/22, del 27/12/2022, y su confirmatoria nº R 36/23, del 20/4/2023, por lo considerado.

**II. COSTAS**, como se consideran.

**III. HONORARIOS**, oportunamente.

**IV. HÁGASE SABER**

**ANA MARÍA JOSÉ NAZUR    MARÍA FELICITAS MASAGUER**

**Actuación firmada en fecha 31/10/2024**

Certificado digital:  
CN=GARCIA LIZARRAGA Maria Laura, C=AR, SERIALNUMBER=CUIL 27260297665

Certificado digital:  
CN=MASAGUER Maria Felicitas, C=AR, SERIALNUMBER=CUIL 27286818558

Certificado digital:  
CN=NAZUR Ana Maria Jose, C=AR, SERIALNUMBER=CUIL 27235197109

La autenticidad e integridad del texto puede ser comprobada en el sitio oficial del Poder Judicial de Tucumán <https://www.justucuman.gov.ar>.



<https://expediente-virtual.justucuman.gov.ar/expedientes/f3982970-979d-11ef-8ef8-994565323943>