

Expediente: 373/24

Carátula: **SUPERIOR GOBIERNO DE LA PCIA DE TUCUMAN C/ DARMO SA S/ CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

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

Tipo Actuación: **SENTENCIAS FONDO**

Fecha Depósito: **10/12/2025 - 00:00**

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

30675428081 - **SUPERIOR GOBIERNO DE LA PCIA DE TUCUMAN, -ACTOR**

90000000000 - **DARMO SA, -DEMANDADO**

JUICIO: SUPERIOR GOBIERNO DE LA PCIA DE TUCUMAN c/ DARMO SA s/ CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.- EXPTE:373/24.-

PODER JUDICIAL DE TUCUMÁN

CENTRO JUDICIAL CAPITAL

Excma. Cámara Contencioso Administrativo - Sala II

ACTUACIONES N°: 373/24



H105021682117

San Miguel de Tucumán, Diciembre de 2025.

VISTO: Los autos caratulados “**SUPERIOR GOBIERNO DE LA PCIA DE TUCUMAN c/ DARMO SA s/ CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EXPTE. N° 373/24**” y reunidas las Señoras Vocales de la sala segunda de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo, se establece el siguiente orden de votación: Dra. Ana María José Nazur y María Felicitas Masaguer. Habiéndose procedido a su consideración y decisión con el siguiente resultado:

La señora vocal Dra. Ana María José Nazur, dijo:

RESULTA:

I. a. La Provincia de Tucumán, por intermedio de su abogado apoderado Juan Pablo Stein, interpuso en esta demanda en contra de Darmo SA, CUIT 30-71086893-6, una pretensión de nulidad del punto b) de la sentencia N° 72/2024 dictada en fecha 05/06/2024 por el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Tucumán (en adelante, TFA). Aclara que la demanda fue iniciada dentro del término de 15 días desde que se notificara la sentencia impugnada en fecha 29/07/2024.

En sustento de la pretensión de nulidad, refiere que la Dirección General de Rentas (en adelante, DGR) aplicó una multa al contribuyente Darmo SA por omitir el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIBB) bajo el régimen de Convenio Multilateral, específicamente, por las declaraciones juradas correspondientes a los anticipos 01 a 06 de 2020. Puntualiza que la DGR impuso una multa de \$143.416,70 que equivalía al 100% de las obligaciones tributarias omitidas, en

virtud del art. 85 del Código Tributario Provincial (CTP), que sanciona la omisión de pago, presentación inexacta de las declaraciones o incumplimiento en los pagos en tiempo y forma. Expone que el contribuyente interpuso un recurso de apelación contra dicha sanción y el TFA resolvió hacer lugar parcialmente a la misma. La decisión del Tribunal fue reducir la multa para los anticipos 05 y 06/2020 al 25% del mínimo legal, en conformidad con lo establecido por el art. 7 inciso c) de la Ley N° 8873, restablecida por la Ley N° 9236. Como resultado, enfatiza que esta resolución fue considerada claramente errónea, ya que no reflejaba la realidad de la situación tributaria del contribuyente.

Arguye que el TFA consideró que la obligación principal ya se encontraba regularizada, al haber la empresa presentado en diciembre de 2020 un plan de pagos (Plan de Pagos Tipo 1329 N° 228983), el cual se encontraba vencido, pero que posteriormente lo refinanció mediante el Régimen de Regularización de Deudas Fiscales (Dcto. N° 1243/3-2021), realizando pagos correspondientes a los anticipos 01 a 04 de 2022 y cumpliendo con sus pagos, incluyendo intereses, para los anticipos 05 y 06/2020. En consecuencia, atribuye que la decisión del TFA que redujo la multa es equivocada, ya que las obligaciones del contribuyente estaban en situación de regularización. Por ello, entiende que la sanción no debió ser aplicada en los términos en que fue establecida inicialmente, y la reducción prevista en la Resolución apelada resulta improcedente.

Por otra parte, señala que la sentencia del TFA sostiene que la DGR debió reducir la multa según la Ley N° 8873 y su actualización por la Ley N° 9236, aplicando un porcentaje mínimo del 10% del monto de la obligación. Sin embargo, estima que esto es incorrecto, ya que la normativa aplicable al momento de la infracción era la Ley N° 9660, que establece una graduación diferente y una multa del 100%. Además, indica que la Resolución tomó como base un mínimo legal que no correspondía, lo que la hace arbitraria y violatoria de los principios de legalidad y razonabilidad.

Argumenta que, específicamente, el Tribunal fundamentó su decisión en el art. 7 inciso c) de la Ley N° 8873, que prevé la reducción de la multa al 25% del mínimo legal en ciertos casos, pero omite que, para acceder a este beneficio, el contribuyente debe solicitarlo expresamente mediante una acción afirmativa, como pagar la multa en efectivo (Formulario 930) o solicitar financiamiento, de acuerdo con la normativa reglamentaria RN (DGR) N° 80/2020. Indica así que el art. 7 establece claramente que la reducción solo puede aplicarse si el contribuyente realiza una petición formal, ya que el beneficio no opera de oficio. Asimismo, arguye que la ley señala que el acogimiento implica reconocimiento y allanamiento a la multa y que, por ello, debe ser solicitado y aceptado expresamente por el contribuyente, mediante una declaración formal, que genera efectos jurídicos específicos, como la renuncia a acciones y derechos. En el caso, resalta que no se acredita que el contribuyente hiciera esa solicitud voluntaria ni cumpliera con los requisitos reglamentarios para obtener la reducción. A su vez, destaca que en otros casos similares, el TFA rechazó expresamente la reducción de multa por similares motivos, confirmando que solo procede con una solicitud formal del contribuyente. Por tanto, estima que la decisión de aplicar la reducción de oficio en este caso es incorrecta y vulnera los principios de legalidad y procedimiento debido.

Explica, por otra parte, que el art. 85 del CTP fue modificado en 2023 por la Ley N° 9660; en este sentido, sostiene que según el art. 7 del Código Civil y Comercial de la Nación, rige el principio de temporalidad de las leyes, por lo que debe aplicarse la normativa en vigor en el momento de la comisión del hecho. El análisis señala que la infracción ocurrió el 20/02/2020 –un día después del vencimiento del anticipo 01/2020–, por lo que corresponde aplicar la redacción del viejo art. 85, que establecía una multa del 100% del gravamen omitido. Explica que la ley anterior no permitía graduar la multa, sino que la sanción era siempre del 100%. En el caso, la multa de Darmo SA es de \$143.416,70, equivalente al 100% del impuesto omitido.

A la vez, enaltece que la Ley N° 9660, vigente desde febrero de 2023, modificó el art. 85, estableciendo una graduación de multas entre el 10% y el 100%. Sin embargo, advierte que esa ley no resulta aplicable al caso, pues la infracción ocurrió en 2020 y la ley sólo rige a partir de su entrada en vigencia. Al mismo tiempo, señala que en el nuevo marco, la graduación del 10% de la multa sólo puede aplicarse si el contribuyente cumple requisitos adicionales, como solicitar formalmente el beneficio, pagar la multa en efectivo (Formulario 930) o solicitar financiamiento, requisitos que no han sido cumplidos en este caso. La reducción no puede aplicarse de oficio, sino solo a pedido expreso del contribuyente, mediante una acción afirmativa. La sentencia que aplicó la ley en vigor en 2023 es, por tanto, incorrecta.

Finalmente, resalta que la normativa prevé una sanción por reincidencia del 200% del monto omitido, pero que la sentencia del TFA no consideró que toda graduación debe basarse en un análisis individualizado, verificando las circunstancias del infractor. La interpretación del Tribunal fue arbitraria y parcial, vulnerando principios constitucionales y principios de legalidad, razón por la cual debe ser revocada.

Señala la prueba que ofrece, formula reserva del caso federal y pide se haga lugar a la demanda con costas a la contraria.

b. Corrido el tránsito de la demanda por providencia del 28/10/2024 por el término de ley, se tuvo por incontestada la misma, conforme el decreto de fecha 05/12/2024. Abierto a prueba este juicio y producidas las que da cuenta el informe actuarial de 08/05/2025, presentado el alegato por la actora el 16/05/2025, y declarada la exención de pago de la planilla fiscal, pasaron los autos a despacho para dictar sentencia.

CONSIDERANDO:

I. Postura de las partes.

La Provincia de Tucumán interpuso una pretensión de nulidad, en su parte pertinente, de la sentencia N° 72/2024 de fecha 05/06/2024 dictada por el TFA, porque –según consideró– adolece la misma en confirmar parcialmente la multa impuesta por la DGR a la firma Darmo SA y reducir la sanción de los anticipos 05 y 06/2020 al 25% del mínimo legal, invocando el art. 7 inc. c) de la Ley N° 8873 y el nuevo art. 85 del CTP introducido por Ley N° 9660, vigente desde enero de 2023.

Alega que la norma establece que la reducción de sanciones solo aplica si el contribuyente regulariza su situación antes de la notificación de la instrucción sumarial, mediante un acogimiento expreso acompañado del pago y formulación de voluntad de regularización. En este caso, expresa que no existió tal acogimiento, como lo acredita documentalmente la DGR.

Endilga que la modificación del art. 85 del CTP, que reduce la sanción del 100% y contempla otras atenuantes, fue promulgada en enero de 2023, pero las infracciones del caso corresponden al 2020. Así, atribuye que la ley tributaria establece el principio de irretroactividad, por lo que no se puede aplicar una norma sancionatoria más benigna a delitos cometidos antes de su vigencia, por lo que entiende que la interpretación del TFA de utilizar la nueva ley y reducir la sanción es incorrecta.

En resumen, su posición se basa en sostener que la sentencia del TFA no motivó adecuadamente la decisión ni valoró correctamente los hechos, en violación de los principios constitucionales de congruencia y motivación, además del principio de legalidad.

Por otra parte, como se dijo más arriba, la demandada fue declarada rebelde en el presente juicio.

II. Antecedentes del caso.

De la compulsa del expediente administrativo N° 16870/376/D/2020 (DGR) y N° 9597/376/T/2024 (TFA) (agregado el 14/10/2024 por la DGR), se desprende que el 23/09/2020 se realizó una orden de inspección N° 202000724 sobre los Ingresos Brutos, períodos fiscales 2019-2020 de la empresa Darmo SA (las fojas que se citan en este acápite pertenecen a la foliación del trámite administrativo que se examina).

A fs. 55 la División de Sumarios y Multas consideró que “el monto de la multa que se aplica al contribuyente, por omisión de pago originada en la presentación inexacta de las declaraciones ingresadas en los anticipos 01 a 06/2020 del Impuesto sobre los IIBB - régimen de Convenio Multilateral, es de conformidad con el art. 85 del CTP. Respecto al art. 85 la sanción a aplicar se gradúa en el 100% del monto de las obligaciones tributarias omitidas, siendo el monto total \$143.416,70”, el cual fue aplicado conforme la Resol. B° 4590/21 de fecha 05/10/2021, notificada al contribuyente el 06/10/2021 (fs. 57/58).

En fecha 20/10/2021 el contribuyente interpuso recurso de apelación en contra de la Resol. N° M 4590/21. Al respecto, menciona que la obligación omitida y que daría lugar a la aplicación de la sanción fue regularizada mediante acogimiento al régimen excepcional de facilidades de pagos - Ley N° 8873, Plan N° 228983 el 10/12/2020. Asimismo, expuso que el art. 7 inc c) de la citada normativa establece que, si al momento del acogimiento al régimen no se hubiese notificado la instrucción sumarial correspondiente, se producirá la remisión total de la multa; y ello es lo que ocurrió, por cuanto la instrucción de sumario fue notificada el día 14/05/2021 y la deuda regularizada mediante acogimiento al régimen el 10/12/2020, cumpliéndose la obligación formal y material omitida.

Radicada la causa en el TFA, surge del expediente N° 413/926-/2021, que por resolución N° 41/2022 del 09/03/2022 se declaró la cuestión de puro derecho (fs. 21 de esos actuados); y posteriormente, por sentencia N° 307/2023 del 13/12/2023 (fs. 25/26) dictó una medida para mejor proveer, en los siguientes términos: “... que se oficie a la Dirección General de Rentas a fin de que en el plazo de 5 (cinco) días hábiles administrativos informe si la deuda determinada al contribuyente Darmo SA fue cancelada o si fue reformulado por el contribuyente mediante el acogimiento a un nuevo plan de facilidades de pagos, informando en ese caso, el estado en que se encuentra el mismo”.

Al respecto, en fecha 21/12/2023 la DGR cumple con la medida para mejor proveer (fs. 30). En tal sentido, informa que en relación a los anticipos 01 a 04/2020 se regularizó mediante el acogimiento al Régimen Excepcional de Facilidades de Pagos Ley N° 8873, plan tipo 1329 N° 228983, el cual caducó y el saldo impago fue reformulado por el Plan tipo 1538 N° 408026 del Régimen de Regularización de Deudas Fiscales - Dcto. N° 1243/3 (ME)-2021, cancelado en fecha 15/09/2023 de contado. En tanto refiere que la deuda por los anticipos 05 y 06/2020 fue abonada mediante pagos normales con más sus intereses en fecha 30/11/2020. Finalmente, aclara que los planes de pagos detallados fueron liquidados por el importe sobre los IIBB, pero no por la multa aplicada mediante Resol. N° M 4590/21.

En fecha 05/06/2024 el TFA emitió la sentencia N° 72/2024 (fs. 79/83), la cual es impugnada por la Provincia en este juicio. Al respecto, resolvió: “HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente DARMO SA en contra de la Resolución N° M 4590/21 y, en consecuencia: A) para los anticipos 01 a 04/2020, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta por \$93.866,70, por encontrarse su conducta incursa en las causales previstas en el art. 85 CTP,

impuesto sobre los IIBB - Régimen de Convenio Multilateral; B) para los anticipos 05 y 06/2020, REDUCIR la sanción de multa impuesta por encontrarse su conducta incursa en las causales previstas en el art. 85 CTP, impuesto sobre los IIBB - Régimen de Convenio Multilateral, al 25% del mínimo legal conforme lo establecido por el art. 7 inc. c) de la Ley N° 8873, restablecida por la Ley N° 9236, CONFIRMANDO la sanción de multa por un importe de \$1.238,75 En virtud de lo expresado, corresponde CONFIRMAR la sanción de multa impuesta por la Resolución N° M 4590/21 para los anticipos 01 a 06/2020, por la sumatoria de \$95.105,45”.

Para así decidir, el Tribunal –entre otras cosas– explicitó en los considerandos: “para los anticipos 05 y 06/2020 es procedente la reducción de sanción de multa, por encontrarse su conducta incursa en las causales previstas en el art. 85 CTP, debido a que la obligación material omitida se encuentra regularizada con anterioridad a la fecha de instrucción de sumario, razón por la cual el contribuyente cumple con los requisitos para gozar del beneficio establecido en el art. 7 inc. c) de la Ley N° 8873, restablecida por la Ley N° 9236, por lo que resulta procedente la reducción de sanción del art. 85 al 25% de su mínimo legal”.

Manifestó en este sentido que “si bien se aclaró que la infracción se cometió con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 9660 (B.O 02/01/2023), está será la normativa aplicable, en virtud del principio contenido en el art. 68 CTP, dada la naturaleza penal de la sanción. Se debe tener en cuenta que la nueva escala de graduación de la multa introducida por la Ley N° 9660 para el art. 85 CTP oscila entre el 10% y el 100% del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, y que conforme se desprende de fs. 56 del Expte., para los anticipos 01 a 06/2020 se determinó un importe de \$143.416,70; que surge del siguiente cálculo: \$143.416,70 - 100% = \$143.416,70; es decir basado en el 100% del gravamen”.

III.- La litis.

A).- Conforme el análisis realizado precedentemente, se colige que los argumentos de la actora se centran en 2 puntos claves: a) que el contribuyente debió pedir financiamiento de la deuda, conforme RN (DGR) N° 80/20, por lo que no aplica la excepción del art. 7 inc. c) de la Ley N° 8873, restablecida por la Ley N° 9236, alegada por la empresa en sede administrativa; y b) que el TFA no debió aplicar la Ley N° 9660, la que no estaba vigente a la fecha de comisión de la infracción, por lo que la graduación de la multa estuvo correctamente practicada por la DGR, de acuerdo al art. 85 entonces vigente.

B).-Iniciaremos nuestro análisis abordando, en primer término, el marco normativo en el cual se enmarca el beneficio de reducción de multa aplicado por la sentencia del TFA.

Así, el art. 7, primer párrafo, inc. c) de la Ley N° 8873, restablecida por Ley N° 9236, dispone que: “Respecto de las sanciones y recargos previstos en el Código Tributario provincial, se establecen los beneficios que se indican a continuación: c) En los casos en que el sujeto haya incurrido en alguna de las conductas tipificadas en los arts. 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 quedarán reducidas –siempre que cumpliera la obligación formal o material omitida, susceptible de cumplimiento– de la siguiente manera: 1) Art. 82: al treinta y cinco por ciento (35%) de su mínimo legal. 2) Art. 85: al veinticinco por ciento (25%) de su mínimo legal. 3) Art. 86: al quince por ciento (15%) de su mínimo legal”.

A su vez, el segundo párrafo del art. 7 (texto Ley N° 8873) establece que: “Lo dispuesto en los puntos precedentes, salvo lo establecido en el inc. d), opera siempre que los sujetos comprendidos

procedan a la cancelación de las multas y/o recargos en las formas, condiciones y con los requisitos establecidos en la presente ley, implicando su acogimiento el desistimiento y renuncia a toda acción o derecho”.

Por su parte, la RG N° 80/20 dispone los requisitos, condiciones y formalidades a las que deben sujetarse quienes deseen acogerse a los beneficios establecidos por la Ley N° 8873, restablecida por Ley N° 9236. Esta RG, en su art. 4 expresa que: “Para los supuestos contemplados en los incisos a), b) y c) del artículo 7° de la Ley N° 8873, restablecida por la Ley N° 9236 (actualizada por el Decreto N° 886/3(ME)-2020), en los casos que se opte por la regularización al contado, los interesados deberán utilizar el formulario 930 (F.930) generado a través de la página web de la DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS (www.rentastucuman.gob.ar).- De ejercerse dicha opción, deberá dentro de los diez (10) días de efectuado el pago, remitir al correo electrónico: brahimm@dgr.rentastucuman.gov.ar, copia del cuerpo correspondiente para la DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS del citado formulario 930 (F.930)”.

Tal como se desprende de las normas recién transcriptas, el beneficio de reducción de la multa previsto por el art. 7, primer párrafo, inc. c) de la Ley N° 8873 se encuentra sujeto al previo pago por parte del infractor de la sanción aplicada, mediante la utilización del formulario 930 (F.930) generado a través de la página web del Organismo Fiscal. Tal conclusión deriva –sin mayor esfuerzo– de la propia letra de la norma, la que en el segundo párrafo del art. 7 requiere el pago de la multa como condición para que opere su reducción; a este respecto es preciso aclarar que el pago se realiza directamente por el monto ya reducido en los términos que prevé el art. 7 de la Ley N° 8.873, tal como se verá ut infra.

Establecido el marco normativo y teniendo en cuenta los antecedentes fácticos del caso, vemos que el 16/08/2024 se inició el presente proceso y –hasta la fecha– no existe constancia de que el contribuyente haya generado el Formulario 930 mediante el sistema web del Organismo Fiscal, ingresando monto alguno, imputando el mismo al pago de la multa impuesta por la Resolución N° M 4590/21. Ello, conforme surge de la prueba documental acompañada por la DGR en el cuaderno probatorio n°2 de la actora el 03/04/2025, donde reporta que “según surge de informe emitido por la División Sumarios y Multas de este Organismo, la multa aplicada mediante Resolución N° M 4590/21 no fue cancelada por el contribuyente DARMO SA bajo el acogimiento a ningún Régimen de Regularización de Deudas. Al día de la fecha se encuentra impaga”.

Asimismo, vemos que la Resolución General N° 82/2021-DGR reza: “Apruébase, para el pago de las multas previstas en los artículos 81, 82, 85, 86 y 286 (1) del Código Tributario Provincial, el formulario 930 (F. 930)”. Sin perjuicio de ello, encontrándose vigente un régimen especial de pagos, existen dos tipos de F. 930, reglamentados mediante disposiciones exclusivas y con procedimientos de carga específicos:

- i) Pago de multa sin beneficio - resolución general DGR N° 82/12, en cuyo caso “...es el solicitante quien carga los datos (N° de Expte. o N° de Resolución), a fin de obtener el volante de pago, siendo el sistema informático quien indica el monto a pagar luego de recuperar los datos previamente cargados en el sistema”.
- ii) Pago de multa con beneficio de reducción - régimen de regularización de deudas fiscales, Decreto 1243/3 (ME)-2021 - Resolución General (DGR) N° 59/21, en cuyo caso “...se requiere la carga por parte del contribuyente, del número de resolución de multa y del ‘importe de la multa que corresponde por el Art. 7 Dcto. Nro. 1243/3 (ME)-2021”.

Resulta indispensable destacar que mientras en el modelo de F. 930 correspondiente a la RG 59/21 –con beneficio de reducción– se consigna específicamente la leyenda “Adhesión Dcto. Nro. 1243/3

(ME) - 2021", el modelo de F. 930 correspondiente a la RG 82/12 –sin beneficio de reducción–, no consigna esta leyenda.

Entonces, con los antecedentes de hecho recién descriptos nos permiten arribar al yerro en el que incurre la sentencia N° 72/2024 punto b) del TFA que se impugna en autos, y su consiguiente nulidad. En efecto, tal como se vio en el considerando anterior, el TFA fundamentó la procedencia de la reducción de la multa por “encontrarse la conducta del contribuyente incursa en las causales previstas en el art. 85 CTP, debido a que la obligación material omitida se encuentra regularizada con anterioridad a la fecha de instrucción de sumario, razón por la cual cumple con los requisitos para gozar del beneficio establecido en el art. 7 inc. c) de la Ley N° 8873, restablecida por la Ley N° 9236”. Sin embargo, el TFA omitió considerar el requisito previsto en el segundo párrafo de ese mismo art. 7, conforme el cual la reducción de la multa prevista en el inc. c) del primer párrafo opera siempre que los sujetos comprendidos procedan a la cancelación de las multas.

A propósito de este requisito, queda constatado en autos que al momento del dictado de la sentencia del TFA (05/06/2024), la firma Darmo SA no había cancelado la multa; por el contrario, surge que hasta la fecha de la presente resolución, la demandada no ha procedido al pago de tal carga. Así es que no encontrándose cancelada la multa al momento en que el TFA emitió su sentencia N° 72/2024 mal podría aquel Tribunal aplicar el beneficio de reducción previsto en el art. 7, inc. c) de la Ley N° 8873, restablecida por Ley N° 9236.

C).- Zanjado lo anterior, no siendo aplicable la reducción de la multa prevista por el art. 7, inc. c) de la Ley N° 8873, restablecida por Ley N° 9236, va de suyo que la controversia relativa a cuál de las dos redacciones del art. 85 CTP –y sus respectivos mínimos legales– resulta aplicable, pierde todo interés. Se observa que cuando la sentencia del TFA consideró aplicable la reducción de la multa establecida por el art. 85 del CTP –con la modificación introducida por la Ley N° 9660 (B.O. 02/01/2023)– lo hizo tan solo porque el art. 7, inc. c) de la Ley N° 8873, restablecida por Ley N° 9236, remite al mínimo legal de la infracción tipificada en el art. 85; es decir, la consideración del mínimo legal del art. 85 según Ley N° 9660 es una consecuencia directa de la aplicación del art. 7, inc. c) de la Ley N° 8873.

En esta misma línea de ideas, es dable advertir que cuando el TFA consideró el mínimo legal del 10%, no lo hizo como consecuencia de una valoración de la gravedad de la infracción y de la debida proporcionalidad que debe guardar su sanción, graduándola entre el 10% y el 100% del importe omitido, sino que, reiteramos, sólo se enfocó en el mínimo legal (10%) como consecuencia de la remisión que el art. 7, inc. c) de la Ley N° 8873 efectúa al mínimo legal de la sanción dispuesta por el art. 85 del CTP. Siendo así, deviene evidente que la dilucidación de cuál de los mínimos legales del art. 85 del CTP resulta aplicable pierde todo interés, pues no procediendo la reducción del art. 7 inc. c) de la Ley N° 8873, no es preciso remitirnos al mínimo legal de la sanción dispuesta por el art. 85 CTP.

D).- Por último, no es un dato menor recordar que la accionada no contestó demanda ni siquiera se apersonó a juicio. En este aspecto, aún cuando Darmo SA no contestó demanda, en el caso que nos ocupa, se alegaron hechos de justificación necesaria, los cuales deben ser probados de conformidad a lo dispuesto por el CPCC en materia de carga de la prueba, de aplicación supletoria en la especie según art. 47 del CPA.

Respecto a los efectos de la falta de contestación de demanda, cabe señalar que –si bien– el silencio puede estimarse como reconocimiento de la verdad de los hechos (cfr. art. 39 del CPA), siendo que la norma procesal se encuentra formulada en términos facultativos y no imperativos,

comparto la opinión de especializada doctrina en cuanto afirma que "el silencio del demandado no obliga al juez a tener por admitidos los hechos invocados por el actor" (cfr. Lino E. Palacio, Manual de Derecho Procesal Civil 19° ed, Abeledo-Perrot, pág. 381). Por consiguiente, la falta de contestación a la demanda "sólo configura una presunción simple o judicial, cuya existencia queda librada, en definitiva, a la apreciación que el juez realice en cada caso sobre la base de la conducta observada por las partes en el transcurso del proceso y de los elementos de convicción que éste ofrezca" (op. cit. pág. 382).

En este entendimiento, cabe señalar que los hechos podrán preexistir con abstracción del proceso, pero en la medida en que de aquellos se pretenda extraer consecuencias jurídicas e interesen a la litis, menester será que se los pruebe, de forma que adquieran vida propia, se exterioricen y existan judicialmente para el juez, para las partes y el proceso, en razón de que para el método judicial un hecho afirmado, no admitido y no probado, es un hecho que no existe, pues para ello se requiere un mínimo contenido objetivo en el material con el que se opera (conf. Kielmanovich, Jorge L. "Teoría de la prueba y medios probatorios", pág. 37, Ed. Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2001; C.N.Civ., esta Sala, Expte. 84737/2007, 14/5/2010, "Macchi, Daniel Roberto c/ Autopistas del Sol S. A. s/ daños y perjuicios", entre otros).

El concepto de "carga procesal" es el centro de la responsabilidad y función de las partes que persiguen, naturalmente, una sentencia favorable y, para ello, necesitan conducirse en el debate judicial, con cuidada eficacia y oportunidad. La teoría del proceso como "situación jurídica", justamente, ha puesto en el tapete el rol de los litigantes visto a la luz de sus chances, expectativas, posibilidades y riesgos que irán marcando la distancia con la posible suerte del derecho que se somete a la decisión judicial. Especialmente, en esa concepción, las partes están pesadas con "cargas"; o sea, imperativos del propio interés para cumplir los actos procesales. No son obligaciones, ya que su contraparte no podrá forzar al interesado a cumplirlas y, por el contrario, quedará en ventaja si el mismo omite liberarse bien y en tiempo propio. (Eisner, Isidoro, "Planteos procesales", Ed. La Ley, 1984; págs. 57/58 y 94; C. N. Civ., esta Sala, 10/12/09, Expte. N° 85.249/04, "Cons. De Prop. Callao 710/16 c/ Rodríguez, Mónica s/ rendición de cuentas"; Idem., id., 09/02/2010, Expte. N° 108.095/2005, "Muñoz, Mónica Andrea c/ Expreso General Sarmiento S.A. Línea 176 y otros s/ daños y perjuicios"; Id., id., 11/05/2010, Expte. N° 75.058/2000 "Peralta, Carlos Raúl y otros c/ Coronel Vega, Carlos Javier y otros s/ daños y perjuicios"; Id., id., 12/05/2010, Expte. N° 7.184/2006 "Cauda de Devoto, Elisabeth Jacqueline y otros c/ Marani, Claudio Daniel y otros s/ daños y perjuicios").

En el marco de la litis planteada y, a la luz de los antecedentes de autos, deviene insoslayable analizar la aplicación de la carga probatoria dinámica, pues a pesar de haber sido declarada rebelde la demandada, en instancia administrativa no logró acreditar el cumplimiento de las condiciones formales y materiales exigidas por el régimen de excepción de regularización de deuda que el TFA consideró aplicable al caso. A pesar de que la DGR informó que la deuda correspondiente al Impuesto sobre IIBB de los anticipos 05 y 06/2020 fue saldada mediante "pagos normales" con más sus intereses en fecha 30/11/2020, esta circunstancia, si bien prueba la cancelación de la obligación principal, no demuestra per se la adhesión formal del contribuyente al régimen de reducción de sanciones.

El beneficio de reducción de la multa, conforme al art. 7, inc. c) de la Ley N° 8873 (restablecida por Ley N° 9236), y su reglamentación (RN DGR N° 80/2020), requiere una acción afirmativa y formal por parte del contribuyente: el acogimiento expreso mediante la generación y pago de la multa reducida a través del Formulario 930 (F.930), en las condiciones específicas previstas para el régimen de regularización (Dcto. N° 1243/3-(ME)-2021). Sin embargo, en las constancias de la

causa no existe evidencia alguna que el contribuyente Darmo SA haya generado el Formulario F.930 bajo el esquema del Régimen de Regularización de Deudas (RG N° 59/21, con la leyenda "Adhesión Dcto. Nro. 1243/3 (ME) - 2021"), ni que haya cumplido con el requisito intrínseco del pago de la sanción, aún reducida, como condición de operatividad del beneficio.

E).- En conclusión, al no haberse comprobado el cumplimiento del requisito formal de pago y acogimiento que exige el segundo párrafo del art. 7 de la Ley N° 8873 para la operatividad del beneficio de reducción de la multa, la conclusión del TFA que aplicó la reducción de oficio, con fundamento en la mera regularización de la obligación principal (IIBB), resulta ser una interpretación errónea e insuficiente de la normativa de excepción. Esta carencia probatoria y la consecuente incorrecta aplicación de la norma por parte del TFA configuran una falsa causa en la sentencia administrativa, viciándola de nulidad.

Tal como se dejó dicho, la sentencia del TFA omitió considerar el segundo párrafo del art. 7 de la Ley N° 8873 y la falta de pago de la multa aplicada, lo que resultaba conducente, pues privaba de operatividad al beneficio de la reducción de la multa.

Este yerro en el que incurrió el pronunciamiento del Tribunal Administrativo, al prescindir de antecedentes de hecho y derecho relevantes para la resolución del caso, llevó a la misma a fundarse en una falsa causa, lo que a su vez provoca su nulidad. Es oportuno remarcar que por "causa" del acto administrativo han de entenderse los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo. Va de suyo que tales antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho deben existir o concurrir al tiempo de emitirse el acto (cfr. Marienhoff Miguel S. Tratado de Derecho Administrativo, Lexis N° 2203/001602). La "causa" es, de tal forma, un elemento lógico que comprende el por qué y se compone de las referencias fácticas, circunstancias y normas que se erigen en fuente creadora del acto administrativo. Se manifiesta desde el punto de vista jurídico, como aquellos antecedentes (hechos, conductas o disposiciones normativas), de los que se deducirá a su vez un consecuente jurídico (cfr. Fiorini Bartolomé A., Derecho Administrativo, T I°, Abeledo Perrot, Bs. As, pág. 410 y ss.).

Puede considerarse que falta éste elemento esencial y que por ello deriva en la invalidación del acto, cuando los hechos invocados como referencias que justificarán la emisión del acto no existieren o fueren falsos o cuando el derecho invocado para ello, tampoco existiere. En tales supuestos, se habla en la doctrina de "falsa causa"; es decir, cuando los hechos o el derecho que se invoquen como antecedentes para la emisión del acto no existieren o traslucen un defecto o errónea interpretación de los hechos existentes o del derecho (cfr. Cassagne, Juan Carlos, El acto administrativo, pág. 286).

Tal criterio doctrinario se encuentra legalmente consagrado en el art. 43 inc. 2) de la Ley N° 4537 (Ley de Procedimientos Administrativos), que considera como elemento esencial del acto administrativo el que tenga sustento en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa. La mencionada normativa es clara al establecer en su art. 48 que el acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable ante la falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocado.

Por tales motivos corresponde hacer lugar a la demanda articulada por la Provincia de Tucumán el 16/08/2024 en contra de Darmo SA y, en consecuencia, corresponde declarar la nulidad del punto b) de la sentencia N° 72/2024 dictada en fecha 05/06/2024 por el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Tucumán.

IV. Costas.

En atención al resultado al que se llegó y siguiendo el principio objetivo de la derrota, se imponen las costas a la demandada (cfr. arts. 105 y 106 CPCC, por remisión expresa del art. 89 del CPA).

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 promovida por la **PROVINCIA DE TUCUMÁN** contra **DARMO SA**. En consecuencia, **DECLARAR LA NULIDAD** del punto b) de la sentencia N° 72/2024 dictada en fecha 05/06/2024 por el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Tucumán, conforme lo considerado.

II.- COSTAS, como se consideran.

III.- RESERVAR pronunciamiento sobre honorarios para su oportunidad.

HAGASE SABER.-

ANA MARÍA JOSÉ NAZUR MARÍA FELICITAS MASAGUER

Actuación firmada en fecha 09/12/2025

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

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

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

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

