

SENTENCIA N° 159 /17

Expte. N° 215/926/2016 (522/271-A-2015 D.G.R.)

En la ciudad de San Miguel de Tucumán, a los 08... días del mes de Mayo... de 2017 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "REINOSO EDUARDO ANTONIO s/ Recurso de Apelación – Expediente N° 215/926/2016 (522/271-A-2015 D.G.R.)".

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. José Alberto León.

Seguidamente los Sres. Vocales se plantean las siguientes cuestiones:

¿Es ajustada a derecho la Resolución MA 3353/15? ¿Qué pronunciamiento corresponde dictar?

El Dr. José Alberto León dijo:

I- Que a fs. 16/17 el contribuyente REINOSO EDUARDO ANTONIO, a través de su apoderado el Dr. José María Martínez Marconi, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución MA 3353/15 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, de fecha 24.11.2015 obrante a fs. 12. En ella se resuelve APLICAR al contribuyente, C.U.I.T. /C.U.I.L. N° 23-25212160-9, dominio OFN530, una multa equivalente al triple del impuesto a los Automotores y Rodados del periodo fiscal 2014, por encontrarse su conducta incurso en el artículo 292 del Código Tributario Provincial, ascendiendo la misma a la suma de \$61.017,30 (Pesos Sesenta y Un Mil Diecisiete con 30/100).

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESSÁ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Que en cuanto a la oportunidad de presentación del Recurso de Apelación se observa que el mismo fue presentado en tiempo y forma.

Considera el contribuyente en su presentación, que la resolución cuestionada no recepta el descargo oportunamente presentado, aplicando una multa excesiva con fundamento en el artículo 292 del Código Tributario Provincial, ello por poseer domicilio fiscal en la provincia de Tucumán. Agrega que la misma no se ajusta a derecho, siendo contraria al ordenamiento federal artículo 11 del Decreto Ley 6584/58 (texto ordenado por decreto 1114/97), siendo asimismo violatorio de los artículos 31, 75 y 121 de la Constitución Nacional, al considerar que la inscripción de los vehículos deba efectuarse conforme al domicilio fiscal del titular con fundamento en los artículos 36 y 37 del Código Tributario Provincial.

Aduce que el artículo 292 de la Ley citada es contrario y limita el principio de autonomía y libertad de radicación, ya que no se puede imponer al pago de una multa sin obligar al respectivo pago del tributo.

Sostiene que no existe conducta punible que pueda sustentarse en el cumplimiento de una norma.

Expresa que el hecho imponible se configura con la radicación del rodado, es decir, en el lugar donde el mismo circula habitualmente por un periodo determinado de tiempo, siendo prueba de ello el tercer párrafo del artículo 292 citado. Finalmente solicita se recepte su recurso.

II. - La Dirección General de Rentas, a través de su Director General, contesta el traslado del recurso. Manifiesta que del análisis de la documentación obrante en las actuaciones surge que se encuentran acreditados los extremos legales que justifican la aplicación de la multa con encuadre en el artículo 292 del C.T.P.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

J. JORGE E. PUSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

San Martín 362, 3º Piso, Block 2

Expte. 215/926-2016  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 2 de 10

Que a su vez, y en cuanto a las expresiones del recurrente referidas a la radicación del vehículo, cuadra sostener que lo establecido en el referido precepto resulta ser concordante con el artículo 11 del Régimen Jurídico del Automotor (Decreto Ley N° 6582/58 – Texto ordenado Decreto N° 1114/97). Se observa que la norma provincial está redactada en iguales términos que la norma nacional en el sentido de que ambas establecen que el lugar de radicación del automotor será el domicilio de su titular, ello con independencia que la norma nacional establezca además la posibilidad que – a los efectos registrales- también pueda considerarse la guarda habitual.

Interpreta que el contribuyente debe tener en claro que corresponde en los términos del artículo 292 del C.T.P., y en un todo de acuerdo con el artículo 36 de la ley citada y normativa nacional de radicación de los automotores, que al vehículo en cuestión se le dé el alta en la DGR de esta Provincia a los fines del pago del Impuesto al Automotor. Lo dicho encuentra asidero en lo determinado por la Ley N° 8149 ( B.O. 31/12/2008) que obligaba a los contribuyentes a dar de alta a sus vehículos en la DGR en el año 2009, es decir, con anterioridad a la notificación de la instrucción sumarial y de la resolución hoy cuestionada, por tener el presentante su domicilio fiscal en la Provincia de Tucumán, conforme surge de las constancias de autos. De allí que por aplicación del artículo 292 del CTP corresponde que ingrese el impuesto en esta jurisdicción.

Manifiesta que la ficha de inscripción al Régimen del Convenio Multilateral del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que rola en autos, confirma precisamente que su domicilio fiscal es en esta Provincia, toda vez que su número de inscripción en dicho Régimen 924-542937-0, pertenece a la jurisdicción de Tucumán, por lo que al momento de su inscripción determinó como domicilio sede de administración de sus negocios en la Provincia de Tucumán.

En lo que respecta al cuestionamiento de las normas tributarias provinciales efectuado por el contribuyente, señala que el art. 121 de la Constitución Nacional dispone que: *“Las provincias conservan todo el poder no delegado por*

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

*esta Constitución al Gobierno Federal, y el que expresamente se haya reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación”.*

Considera que las normas provinciales fueron dictadas en concordancia con el régimen federal, dentro de las facultades propias de la provincia y en resguardo de las normas constitucionales.

Que en consecuencia, la DGR sostiene que la Resolución MA 3353/15 constituye acto administrativo válido, dictado de conformidad a la normativa aplicable, y solicita se confirmen la misma en todos sus términos.

III.- Entrando al trámite de la cuestión sometida a debate, corresponde resolver si la Resolución MA 3353/15, resulta ajustada a derecho.

En tal sentido, observo que la cuestión en estudio comenzó siendo un Procedimiento Sumarial, normado por el art. 123 del Código Tributario Provincial –Ley 5121(t.v.).

Que el Sumario se inicia en virtud que la Dirección General de Rentas constató la existencia de un vehículo automotor radicado en una jurisdicción distinta a la Provincia de Tucumán, cuyo titular tiene domicilio fiscal en esta Provincia conforme el artículo 36 del Código Tributario Provincial.

En consecuencia, a la luz de dicha instrucción se imputó, prima facie, al contribuyente de autos la comisión de la presunta infracción al art. 292 del Código Tributario Provincial.

Que a fojas 09/10 de marras, obra notificación Legal e Instrucción de Sumario al infractor, haciéndole saber que su conducta infringió con lo normado por el artículo 292 del Código Tributario de la Provincia de Tucumán, otorgándole la oportunidad de presentar su defensa por escrito, así como las pruebas que estime necesarias.

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

JORGE E. POSSE PONESCA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

DR. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Expte. 215/926-2016  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 4 de 10

Que a fojas 12 obra Resolución MA 3353/15 de fecha 24.11.2015, emitida por la Dirección de Rentas de la Provincia de Tucumán, en ella se resuelve APLICAR al contribuyente, C.U.I.T. /C.U.I.L. N° 23-25212160-9, dominio OFN530, una multa equivalente al triple del impuesto a los Automotores y Rodados del periodo fiscal 2014, por encontrarse su conducta incurso en el artículo 292 del Código Tributario Provincial, ascendiendo la misma a la suma de \$61.017,30 (Pesos Sesenta y Un Mil Diecisiete con 30/100).

Que de un análisis detallado de autos, puede concluirse que la Resolución MA 3353/15 es ajustada a derecho.

En cuanto al planteo de inconstitucionalidad del art. 292 del C.T.P., cabe recordar al contribuyente que el artículo 161 del mencionado Digesto establece: *“El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias...”*. En tanto lo expuesto, excede la competencia de este Tribunal la declaración de inconstitucionalidad de las leyes, existiendo entonces una imposibilidad jurídica de atender el pedido del apelante.

Al respecto la Jurisprudencia señala “que el control sobre la constitucionalidad de las normas se caracteriza por ser judicial, porque se trata de una facultad exclusiva y excluyente del Poder Judicial de la que no participan los restantes poderes; difuminado, ya que es ejercido indistintamente por todos los Magistrados y Tribunales que integran el Poder Judicial, quienes se encuentran habilitados para juzgar sobre la constitucionalidad de las leyes y demás normas generales que resulten aplicable al asunto donde intervienen (cfr. Artículo 122 de la Constitución local); y concreto, en cuanto solo procede ante un caso o causa judicial respecto del cual, exclusivamente surtirá efecto la eventual declaración de inconstitucionalidad (cfr. Artículo 24 in fine de la Carta Magna Tucumana).”- “HONEY & SUGAR S.R.L. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN – DGR- S/INCONSTITUCIONALIDAD”, Sentencia N° 97, 18.02.2016, Exma. Cámara Contencioso Administrativo Sala I.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

En lo que respecta al cuestionamiento de las normas tributarias provinciales efectuado por el contribuyente, cabe señalar que el artículo 121 de la Constitución Nacional dispone *“Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno Federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación.”* Al respecto y tal como lo señala la DGR en su conteste, las provincias poseen autonomía para legislar en materia tributaria, por lo que las normas cuestionadas por el recurrente fueron dictadas en concordancia con el régimen federal, dentro de las facultades propias de la provincia y en absoluto resguardo de las garantías constitucionales.

En cuanto a la determinación del domicilio del contribuyente el art. 36 del C.T.P., establece: *“A todos los efectos tributarios, se presume que el domicilio en el país de las personas físicas es: 1. Su residencia habitual. 2. En caso de dificultad para su determinación, el lugar donde ejerzan su comercio, industria, profesión, o medio de vida...”*. Dicho artículo encuentra concordancia con lo establecido en el Código Civil y Comercial que en su artículo 73 establece: *“Domicilio real. La persona humana tiene domicilio real en el lugar de su residencia habitual. Si ejerce actividad profesional o económica lo tiene en el lugar donde la desempeña para el cumplimiento de las obligaciones emergentes de dicha actividad”*.

Al respecto, cabe aclarar que *“El domicilio real no se “constituye”, se ostenta como atributo de la personalidad, por lo que, siendo “el lugar donde tienen establecido el asiento principal de su residencia y de sus negocios” (art. 89), se trata de un hecho sujeto a prueba.”* (C4a. Civ. y Com. Córdoba, 16/2/2009, Abeledo Perrot N° 1/70056229-2).

Ahora bien, considerando que en materia tributaria se produce una inversión de la carga de la prueba, el contribuyente no logra probar en esta instancia que tiene su domicilio en la Provincia de Salta, puesto que *“...la ley contempla a la residencia como un elemento constitutivo del domicilio, dado que el domicilio*

de la persona -como concepto jurídico- se determina en función de su residencia habitual – concepto material – entendida esta como el lugar en el que habitual y permanentemente habita una persona.” (Nuevo Cód. Civil y Comercial Comentado – Dir.: Graciela Medina, Julio Cesar Rivera Cord.: Mariano Esper- Ed. LA LEY- Año 2014 – Versión Digital).

Con respecto a la mención del art. 11 del Decreto Ley 6584/58 que hace el contribuyente, el cual prevé que *“el automotor tendrá como lugar de radicación para todos sus efectos el domicilio de radicación del titular del dominio o el de su guarda habitual”*, cabe responder que en el presente caso no ha sido probado el domicilio real del contribuyente ni tampoco la existencia real de la guarda habitual. Para acreditar la guarda habitual de un vehículo se deben cumplir una serie de requisitos contenidos en el Digesto de Normas Técnico Registrales del Registro Nacional de la Propiedad Automotor, situación que no se presenta en el presente caso.

Analizando las constancias obrantes en autos, encontramos que de la consulta web al Régimen de Convenio Multilateral surge que el domicilio fiscal del Sr. Reinoso se encuentra en la Provincia de Tucumán, toda vez que su número de inscripción en dicho Régimen N° 924-542937-0, pertenece a la jurisdicción de Tucumán. Es decir, que el recurrente al momento de su inscripción en el Régimen de Convenio Multilateral determinó como el domicilio sede de administración de sus negocios el Pje. Benjamín Paz N° 644, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán.

Obra también en autos Constancia de Inscripción en AFIP del contribuyente fijando domicilio fiscal en Pje. Benjamín Paz N° 644, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán; Constancia de Inscripción en el Impuesto para la Salud Pública emitida por la DGR, en la cual también consta el Pje. Benjamín Paz N° 644, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, como domicilio fiscal del contribuyente.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONEASA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3º Piso, Block 2  
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. 215/926-2016  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 7 de 10

Que del análisis del Poder General para juicios, extendido por el contribuyente Reinoso Eduardo Antonio a favor de los Dres. José María Martínez Marconi, Carlos Julio Maximiliano Aguirre y Patricio Edgardo Noguera, Escritura Número Ciento Sesenta y Tres de fecha 29.04.2008 surge: "...el señor Eduardo Antonio REINOSO, quien se identifica y exhibe como suyo el Documento Nacional de Identidad número: 25.212.160, soltero, con domicilio en el Pje. Benjamín Paz n° 644 de esta ciudad..."

Por otro lado, la DGR acompaña copia de la consulta a la página web del Registro Inmobiliario de la Provincia de Tucumán, de la que surge que en fecha 14.06.2010 el contribuyente adquirió la propiedad de un inmueble identificado bajo Matrícula T-35728, ubicado en Country Las Yungas, Localidad de Yerba Buena, Provincia de Tucumán, oportunidad en la cual registró su domicilio en esta Provincia.

De las constancias obrantes en autos, se puede inferir que el contribuyente Reinoso Eduardo Antonio tiene su domicilio en la Provincia de Tucumán, en los términos establecidos por el artículo 36 del CTP y en concordancia con lo dispuesto en el artículo 73 del Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación.

En consecuencia, la conducta del contribuyente se encuentra incurso en las causales del artículo 292 del C.T.P., el cual establece que: "...También se considerarán radicados en la Provincia aquellos vehículos automotores cuyos propietarios tengan domicilio en la jurisdicción provincial, en los términos establecidos en los artículos 36 y 37 del presente Código.

*La falta de inscripción de dichos vehículos en la Dirección General de Rentas será sancionada con una multa equivalente al triple del impuesto anual que se deja de ingresar a la Provincia por el vehículo en cuestión, vigente al momento de detectarse la infracción. La Autoridad de Aplicación reglamentará su instrumentación y alcance."*

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

San Martín 362, 3º Piso, Block 2

Expte. 215/926-2016  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 8 de 10



En definitiva y atento a lo expresado *ut-supra*, corresponde la aplicación de la multa aplicada al contribuyente en la resolución apelada, dejando firme la misma.

Como corolario de todo lo expuesto, la resolución emitida oportunamente constituye acto administrativo válido, dictado en conformidad a la normativa aplicable, por ende se encuentran ajustadas a derecho.

Concluyo entonces que en el caso debe dictarse la siguiente resolución: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación presentado por el contribuyente Reinoso Eduardo Antonio y en consecuencia confirmar la Resolución MA-3353/15 de fecha 24.11.2015 dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia.-

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, dijo: Que comparte el voto emitido por el Dr. José Alberto León.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

Visto el resultado del precedente Acuerdo,

## EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

### RESUELVE:

1.- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación presentado por el contribuyente Reinoso Eduardo Antonio, en contra de la Resolución MA 3353/15 de la D.G.R. de fecha 24.11.2015 por la que se resuelve APLICAR al contribuyente, C.U.I.T. /C.U.I.L. N° 23-25212160-9, dominio OFN530, una multa equivalente al triple del impuesto a los Automotores y Rodados del periodo fiscal 2014, por encontrarse su conducta incursa en el artículo 292 del Código Tributario Provincial, ascendiendo la misma a la suma de \$61.017,30

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 215/926-2016  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 9 de 10

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

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

(Pesos Sesenta y Un Mil Diecisiete con 30/100) y en consecuencia confirmar la misma por los considerandos que anteceden.

**2. REGISTRESE, NOTIFIQUESE y ARCHIVESE.**

M.F.B.

**HAGASE SABER**

  
**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL PRESIDENTE

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

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

ANTE MI

  
**DRA. SILVIA M. MENEGHELLO**  
SECRETARIA